

GENERALINIO ADVOKATO

PEDRO CRUZ VILLALÓN IŠVADA,

pateikta 2012 m. birželio 21 d.(1)

Byla C-587/10

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

prieš

Finanzamt Plauen

(*Bundesfinanzhof* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis – Tiekimas Bendrijos viduje – Grandininiai sandoriai – Atsisakymas atleisti nuo mokesčio dėl nenurodyto pirkėjo PVM mokėtojo kodo“

I – **Žanga**

1. *Bundesfinanzhof* pateikė Teisingumo Teismui kelis su Direktyvos 77/388/EEB(2) aiškinimu susijusius klausimus byloje, kurioje nagrinėjamas Vokietijos mokesčių institucijos sprendimas atsisakyti apmokestinamam tiekėjui taikyti direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio tiekimams Bendrijos viduje.

2. Ši byla ypatinga tuo, kad ginėjamas tiekimas buvo grandininio sandorio, sudaryto iš dviejų vienas po kito vykusių pirkimų ir vieno gabenimo Bendrijos viduje, dalis. Vokietijos mokesčių inspekcija atsisakė atleisti nuo mokesčio, nes pirmoji tiekėja Vokietijos bendrovė šiai institucijai pateikė ne jai prekes pardavusios JAV įmonės PVM identifikavimo numerį, bet antrosios šios prekės pirkėjos, Suomijos įmonės, numerį.

3. *Bundesfinanzhof* klausimai suteiks Teisingumo Teismui galimybę patikslinti plačią ankstesnę praktiką tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio srityje nurodant, kokias galias turi valstybės narės pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirmą sakinį nustatydamos slygas, skirtas „užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą“ ir „užkirsti kelią bet kokiam mokesčio vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui“.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė: Šeštoji PVM direktyva*

4. Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo „tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri ekonominė veikla, nurodyta 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas“. Šio straipsnio 2 dalyje numatyta, kad „šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų

paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio gamybos veikl? bei ?vairi? profesij? atstov? veikl?. <...>“.

5. Šeštosios direktyvos 22 straipsnio redakcijoje po 28h straipsnyje ?tvirtint? pakeitim? nustatytos ?vairios apmokestinam?j? asmen? pareigos vidaus sistemoje.

6. Taigi 22 straipsnio 1 dalies c punkto pirmoje ir tre?ioje ?traukose ?tvirtinta, kad:

„Valstyb?s nar?s imasi b?tin? priemoni?, kad pagal individual? numer? b?t? galima identifikuoti:

– kiekvien? apmokestinam?j? asmen?, išskyrus min?tuosius 28a straipsnio 4 dalyje, kuris šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, suteikian?ias jam teis? ? atskait?

<...>

– kiekvien? apmokestinam?j? asmen?, kuris atitinkamos šalies teritorijoje ?sigyja prekes Bendrijoje savo operacijoms, susijusioms su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta ekonomine veikla užsienyje.“

7. Pagal 22 straipsnio 3 dalies a punkt?: „Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti s?skait? fakt?r? arba kit? jai lygiavert? dokument? kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui patiektoms prek?ms ir suteiktoms paslaugoms ?forminti. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo taip pat turi išrašyti s?skait? fakt?r? <...> ?forminti prek? tiekim?, nurodyt? <...> 28c straipsnio A dalyje nustatytomis s?lygomis“. Vadovaujantis 22 straipsnio 3 dalies a punktu, s?skaitoje fakt?roje turi b?ti nurodytas PVM identifikavimo numeris.

8. Pagal 22 straipsnio 8 dal?: „Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis, kad mokestis b?t? teisingai renkamas ir kad b?t? užkirstas kelias piktnaudžiavimams, laikydamosi nuostatos, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinam?j? asmen? sandoriams tarp valstybi? nari? turi b?ti taikomos vienodos s?lygos, o tokios prievol?s nesukuria pasienio formalum? prekyboje tarp valstybi? nari?.“

9. Šeštojoje direktyvoje yra XVIa antraštin? dalis „Pereinamojo laikotarpio priemon?s d?l prekybos tarp valstybi? nari? apmokestinimo“, kuria ši direktyva buvo papildyta Direktyva 91/680 ir kurioje yra 28a–28n straipsniai.

10. Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmoje pastraipoje ?tvirtinta, kad prid?tin?s vert?s mokes?iu taip pat apmokestinami „preki? ?sigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlyg? šalies teritorijoje ?sigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo <...>“.

11. Vadovaujantis 28a straipsnio 3 dalimi: „Preki? ?sigijimas Bendrijos viduje“ – teis?s disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu ?sigijimas, tampant jo savininku, kai prekes ?sigyjan?iam asmeniui ? kit? valstyb? nar?, nei valstyb? nar?, iš kurios prek?s yra išsi?stos arba išgabentos, atsiun?ia arba atgabena pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo parduodan?iojo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu“.

12. 28b straipsnio A skirsnio 1 dalyje nustatyta: „Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas“. Tačiau 2 dalyje pažymima, kad: „Nepažeidžiant 1 dalies, vis dėlto 28a straipsnio 1 dalies a punkte nurodyto prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra teritorijoje valstybės narės, suteikusių pridėtinės vertės mokesčio identifikavimo numerį, kurį naudodamas prekes įsigyjantis asmuo jas įsigijo, jeigu prekes įsigyjantis asmuo neįrodo, kad minėtos prekės buvo apmokestintos šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka“.

13. Pagal 28c straipsnio A dalies a punktą tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo PVM taikant tokias sąlygas:

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje, kurios pardavėjo ar prekes įsigyjantio asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos ne iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o prekių pirkėjas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje, nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.

<...>“

B – Nacionalinė teisė

14. Vadovaujantis Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*)(3) 6a straipsnio 1 dalies pirmu sakiniu, tiekimas pripažįstamas tiekimu Bendrijos viduje (atleidžiamu nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 1 dalies b punktą, kai tenkinamos šios sąlygos: „verslininkas ar pirkėjas tiekiamą prekę išgabena ar išsiunčia į kitą Bendrijos teritorijos dalį“, „pirkėjas yra <...> verslininkas, kuris tiekiamą prekę įsigijo savo verslui, <...> juridinis asmuo, kuris nėra verslininkas arba kuris tiekiamą prekę įsigijo ne savo verslui, arba <...> bet kuris kitas prekes įsigijęs asmuo naujos transporto priemonės tiekimo atveju“ ir „pirkėjui, esančiam kitoje valstybėje narėje, įsigyjant tiekimo objektą turi būti taikomos teisės aktų dėl apyvartos mokesčio nuostatos“. Pagal *UStG* 6a straipsnio 3 dalį verslininkas turi įrodyti, kad tenkinamos minėtos sąlygos.

15. Apyvartos mokesčio įgyvendinimo reglamento (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung*, toliau – *UStDV*)(4) 17c straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad vykdydamas tiekimus Bendrijos viduje verslininkas, kuriam taikomas šis reglamentas, pateiktus apskaitos dokumentus turi įrodyti, kad tenkinamos atleidimo nuo mokesčio sąlygos, „be kita ko nurodydamas pirkėjo PVM identifikavimo numerį“.

III – Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16. Ieškovų pagrindinėje byloje ir kasatorė *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch* (toliau – *VSTR*) yra Vokietijoje įsteigtos ribotos atsakomybės bendrovės patronuojanti bendrovė, įsteigta Vokietijoje (toliau – Vokietijos bendrovė).

17. 1998 m. lapkričio mėn. minėta Vokietijos įmonė pardavė dvi akmenų skaldymo mašinas JAV įmonei *Atlantic International Trading Co.* (toliau – *Atlantic*). *Atlantic* turėjo atstovybę Portugalijoje, tačiau nė vienoje Sąjungos valstybėje narėje nebuvo registruota kaip PVM mokėtoja.

18. Vokietijos įmonė paprašė, kad *Atlantic* nurodytų savo PVM identifikavimo numerį. Ši

atsak?, kad mašinas pardav? Suomijoje ?steigta? ?monei, ir nurod? parduodan?iai ?monei jos PVM identifikavimo numer?, kur? Vokietijos ?mon? patikrino.

19. Kalbant apie mašin? gabenim?, reikia pažym?ti, kad 1998 m. gruodžio 14 d. *Atlantic* pasamdyta transporto ?mon? pa?m? jas iš Vokietijos ?mon?s buvein?s ir sausuma pervež? ? Liubek? (Vokietija), o v?liau – j?ra ? Suomij?.

20. Vokietijoje ?steigta ?mon? pardav?ja už mašin? pristatym? *Atlantic* pateik? s?skait? fakt?r? be PVM, joje nurod? Suomijoje ?steigtos ?mon?s PVM identifikavimo numer?.

21. PVM deklaracijoje už 1998 finansinius metus Vokietijos ?mon?s patronuojanti bendrov? VSTR nurod?, kad mašin? tiekimas yra atleistas nuo mokes?io. Ta?iau Plaueno mokes?i? administratorius (*Finanzamt Plauen*) nusprend?, kad nuo mokes?io šioje byloje atleisti negalima, nes b?dama pirk?ja *Atlantic* nenaudojo PVM identifikavimo numerio paskirties valstyb?je nar?je arba kitoje valstyb?je nar?je.

22. Kai d?l šio sprendimo VSTR pareikštas ieškinys buvo atmestas pirmojoje instancijoje, ji pateik? kasacin? skund? d?l *Finanzgericht* sprendimo *Bundesfinanzhof*, motyvuodama tuo, jog pagrindas, kuriuo *Finanzamt Plauen* r?m?si atsisakydama atleisti nuo mokes?io, yra nesuderinamas su Šešt?ja direktyva. Mokes?i? administratorius, atvirkš?iai, teigia, kad valstyb?s nar?s gali nustatyti, jog nagrin?jamas atleidimo nuo mokes?io pagrindas taikytinas tik jei pirk?jas turi PVM identifikavimo numer? valstyb?je nar?je, kaip to reikalaujama *UStDV* 17c straipsnio 1 dalyje.

23. Nusprend?s, kad jam nepakankamai aiškos Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoje pastraipoje ?tvirtinto tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokes?io taikymo s?lygos, *Bundesfinanzhof* pateik? Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal <...> Šešt?j? <...> direktyv? <...> valstyb?ms nar?ms leidžiama laikyti atleistu nuo mokes?io tiekimu Bendrijos viduje tik jei apmokestinamasis asmuo savo apskaitos dokumentuose nurodo asmens, kuriam tiekiama, [PVM] identifikavimo numer??

2. Ar atsakant ? š? klausim? svarbu tai, ar:

– asmuo, kuriam tiekiama, yra tre?ioje valstyb?je buvein? turintis verslininkas, kuris sudar?s grandinin? sandor?, nors ir išsiunt? tiekimo objekt? iš vienos valstyb?s nar?s ? kit? valstyb? nar?, vis d?lto n? vienoje valstyb?je nar?je n?ra registruotas kaip apyvartos mokes?io mok?tojas, ir

– apmokestinamasis asmuo ?rod?, kad asmuo, kuriam tiekiama, mokes?i? tikslu deklaravo ?sigijim? Bendrijos viduje?“

IV – Procesas Teisingumo Teisme

24. Prašymas priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismo kanceliarijoje buvo užregistruotas 2010 m. gruodžio 15 d.

25. Rašytines pastabas pateik? Italija, Vokietija, VSTR ir Europos Komisija.

26. 2012 m. kovo 7 d. vykusiamе pos?dyje buvo išklaustytos VSTR, Vokietijos vyriausyb?s ir Komisijos atstov? pastabos.

V – Prejudicini? klausim? vertinimas

A – Pirminės pastabos dėl tiekimo Bendrijos viduje nustatymo grandininiam sandoryje

27. *Bundesfinanzhof* klausimai susiję su Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoje pastraipoje įtvirtinto tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio taikymu.

28. Pagal šią nuostatą tiekimas pripažįstamas nuo PVM atleidžiamu tiekimu Bendrijos viduje, jei įvykdytos trys sąlygos: pirma, teisė disponuoti prekėmis turi būti perduota savininkui; antra, prekės turi būti fiziškai išgabentos iš vienos valstybės narės; kitą ir, trečia, pirkėjas turi būti apmokestinamasis asmuo (ši sąlyga gali būti taikytina ir neapmokestinamajam juridiniam asmeniui), „kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje, nei valstybė narė, iš kurios prekės išsištos arba išgabentos“.

29. Neginėjama, kad šioje byloje įvykdyta pirmoji iš trijų sąlygų (t. y. teisė disponuoti prekėmis iš VSTR perduota *Atlantic*). *Bundesfinanzhof* klausimai yra susiję su trečiaja sąlyga (t. y. ar pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo).

30. Vis dėlto pirmiausia reikia paaiškinti antrąją sąlygą (gabenimas Bendrijos viduje), nes nagrinėjamas sandoris ypatingas tuo, jog tiekimas, kurio apmokestinimas PVM ginėjamas, yra dalis grandininio sandorio, sudaryto iš dviejų vienas po kito vykusių pirkimų (pirmojo – Vokietijos bendrovės Šiaurės Amerikos bendrovei ir antrojo – šios bendrovės Suomijos bendrovei) bei nenutrūkusio prekų gabenimo Bendrijos viduje iš Vokietijos į Suomiją.

31. 2006 m. balandžio 6 d. priimtame sprendime byloje *EMAG Handel Eder* Teisingumo Teismas nusprendė, kad „jei du vienas po kito atlikti tiekimai, susiję su tomis pačiomis prekėmis tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, apima vieną šią prekių išsiuntimą ar gabenimą Bendrijos viduje, šis išsiuntimas ar gabenimas gali būti priskirtas tik vienam iš šių dviejų tiekimų, kuris tik vienas atleidžiamas nuo mokesčio taikant Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą“(5).

32. Taigi pirmiausia reikia nustatyti, kuriam iš vienas po kito vykusių prekų tiekimų galima priskirti gabenimą, t. y. kurį tiekimą galiausiai būtų galima pripažinti nuo PVM atleistu tiekimu Bendrijos viduje, jei būtų įvykdytos kitos sąlygos.

33. Šeštojoje direktyvoje šiuo klausimu nėra įtvirtinta jokių taisyklių, tačiau 2011 m. gruodžio 16 d. Sprendime *Euro Tyre Holding* dėl tokio pačio grandininio sandorio Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nustatant, kuriam sandoriui turi būti priskirtas gabenimas Bendrijos viduje, „reikia atsižvelgti į visapusišką visų bylos aplinkybių vertinimą“(6), ir jurisdikciją atlikti tokį vertinimą turi pagrindinį bylą nagrinėjantis teismas.

34. Atrodo, kad šioje byloje *Bundesfinanzhof* neabejoja, jog gabenimą reikia priskirti pirmajam tiekimui, t. y. Vokietijos įmonės VSTR ir JAV bendrovės *Atlantic* sudarytam sandoriui(7), bet manau, kad minėtas Sprendimas *Euro Tyre Holding* tokio vertinimo nepatvirtina.

35. Šis atvejis panašus į nagrinėtą byloje *Euro Tyre Holding*, nes pirmasis prekų pirkėjas įgijo teisę jomis disponuoti pirmojo tiekimo valstybėje (Vokietijos Federacinėje Respublikoje)(8) ir informavo pardavėją, kad ketina prekes gabenti į kitą valstybę narę, kur įvyktų antrasis tiekimas(9). Vienintelis skirtumas, kad šioje byloje *Atlantic* nenurodė savo PVM identifikavimo numerio, o pagal Sprendimą *Euro Tyre Holding* tai yra vienas iš požymių, į kuriuos reikia atsižvelgti tokiomis pačiomis aplinkybomis(10). Nepaisant argumentų dėl šio veiksmo svarbos pripažįstant tiekimą nuo mokesčio atleistu tiekimu Bendrijos viduje, kuriuos pateiksiu vėliau (nagrinėdamas pirmąjį prejudicinį klausimą), manau, kad šiame pirminiame vertinimo etape, norint priskirti gabenimą konkrečiam tiekimui, nebūtina nurodyti pirkėjo PVM identifikavimo

numerio.

36. Sprendime *Euro Tyre Holding* Teisingumo Teismas nusprendė, kad pirkėjo PVM identifikavimo numerio antrojo tiekimo valstybėje nurodymas objektyviai patvirtino, jog pirmasis pirkėjas nuo pirmojo pirkimo ketino parduoti prekes minėtoje antrojo tiekimo valstybėje(11). Kita vertus, šioje byloje toks rodymas nebūtinai privalomas, jei, vadovaudamasis kitais objektyviais rodymais(12), *Bundesfinanzhof* nuspręstų, kad yra rodyta, jog antrasis teisės disponuoti prekėmis perleidimas vyko jau paskirties valstybėje pasibaigus gabenimui Bendrijos viduje, kuris tokiu atveju turėtų būti priskirtas pirmajam tiekimui.

B – Dėl pirmojo klausimo

37. Pirmuoju klausimu *Bundesfinanzhof* Teisingumo Teismo klausia, ar tiekimo Bendrijos viduje atleidimui nuo mokesčio valstybės narės gali taikyti sąlygą, kad tiekėjas apskaitos dokumentuose nurodytų pirkėjo PVM mokėtojo kodą.

38. Kaip jau esu nurodęs, Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoje pastraipoje numatytos trys minėto atleidimo nuo mokesčio taikymo sąlygos, kurių sąrašas pagal nusistovėjusį teismo praktiką yra baigtinis(13). Taigi šia nuostata bent tiesiogiai nereikalaujama pateikti pirkėjo PVM mokėtojo kodą.

39. 2007 m. rugsėjo 27 d. priimtame Sprendime *Collée* Teisingumo Teismas nusprendė, kad: „Nacionalinė priemonė, kuri teisė atleisti nuo mokesčio tiekimo Bendrijos viduje iš esmės sieja su formaliu pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekeliant klausimo dėl to, ar jie buvo įgyvendinti, viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą“. Todėl nuo PVM turi būti atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalumų. Kitaip būtų tik „jei tokie formali reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginėjamo rodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti“(14).

40. Tačiau Vokietijos vyriausybė teigia, kad reikalavimas pardavėjui pateikti pirkėjo PVM mokėtojo kodą paskirties valstybėje narėje yra ne nauja esminė sąlyga, papildanti numatytas 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoje pastraipoje, bet būtina rodinėjimo priemonė siekiant patvirtinti trečiosios sąlygos, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, įvykdymą.

41. Vokietijos vyriausybės teigimu, Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirmasis sakiny suteikia teisę valstybėms narėms taikyti tokia sąlyga rodinėjimo tikslais, nes jame nurodyta, kad valstybės narės suteikia minėto atleidimo nuo mokesčio „taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą [jo] taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui“. Jų veiksmus taip pat galima pagrįsti 22 straipsnio 8 dalimi, pagal kurią valstybės gali „nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai taikomas ir renkamas ir kad būtų užkirstas kelias klastotams“. Vokietijos vyriausybės manymu, sąlyga, kad pirkėjas būtų apmokestinamasis asmuo „veikdamas kaip toks“, būtų įvykdyta tik pateikus prekių paskirties valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą.

42. Kaip paaiškinsiu vėliau, Šeštojoje direktyvoje tiekimo Bendrijos viduje atvejais PVM mokėtojo kodui suteikiamas ypatingas vaidmuo, nes jis labai palengvina tokio tiekimo mokestiną kontrolę.

43. Tai nereiškia, kad Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad tiekimo galima laikyti atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje tik jei pateikiamas pirkėjo PVM mokėtojo kodas. Pirmą, apmokestinamojo asmens statusas nepriklauso

nuo min?to kodo suteikimo, nes neužkertamas kelias š? status? ?rodyti kitokiais b?dais (žr. toliau 1 skyriuje). Antra, mokes?io mok?tojo kodo nenurodymas, kaip tai ?pareigojama padaryti Šeštojoje direktyvoje, negali pakeisti PVM apmokestinimo sistemos (žr. toliau 2 skyriuje). Galiausiai taip aiškinant direktyv? b?t? pažeistas PVM neutralumo principas, o tai draudžiama teism? praktikoje (žr. toliau 3 skyriuje).

1. Apmokestinamojo asmens statusas nepriklauso nuo mokes?io mok?tojo kodo suteikimo. Prireikus š? status? galima ?rodyti pateikiant kitus objektyvius duomenis

44. PVM mok?tojo kodas buvo sukurtas kartu su Bendrijos PVM sistema, kurios pagrindinis tikslas, kaip žinoma, yra taikyti mokest? galutinio prek?s vartojimo valstyb?je nar?je. Norint užtikrinti skland? šios sistemos taikym?, reik?jo identifikuoti kai kuriuos PVM apmokestinamus asmenis suteikiant jiems individual? numer?, pagal kur? galima nustatyti š? numer? suteikusi? valstyb? nar? ir min?t? apmokestinam?j? asmen? vykdom? sandori? r?š? (Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalies c–e punktai). Kaip pasteb?jo Komisija, mok?tojo kodas taip pat apibendrintai nurodo apmokestinamojo asmens mokestin? status? PVM taikymo tikslais ir taip palengvina sandori? Bendrijos viduje mokestin? kontrol?.

45. Tod?l Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje apmokestinamasis asmuo ?pareigojamas s?skaitoje fakt?roje nurodyti mok?tojo kod?, pagal kur? jis tiekia prekes ir teikia paslaugas, ir mok?tojo kod?, kur? šiam sandoriui naudojo jo klientas (22 straipsnio 3 dalies b punktas), ir kas ketvirt? pateikti sumuojam?j? ataskait? „apie pirk?jus, identifikuotus prid?tin?s vert?s mokes?io tikslais, kuriems jis tiek? prekes pagal 28c straipsnio A dalies a ir d punktuose nustatytas s?lygas, ir gav?jus, nustatytus prid?tin?s vert?s mokes?io tikslais, penktojoje pastraipoje nurodytuose sandoriuose“ (22 straipsnio 6 dalies b punktas).

46. To paties mokestin?s kontrol?s tikslo siekiama ir Šeštosios direktyvos 28b straipsnio 2 dalyje ?tvirtintoje nuostatoje. Joje nurodoma, kad jeigu pirk?jas ne?rodo, kad 28a straipsnio 1 dalies a punkte nurodytas prek? ?sigijimas Bendrijos viduje buvo apmokestintas PVM vietoje, „kur prek?s yra, kai baigiasi j? siuntimas ar gabenimas“ (28b straipsnio 1 dalis), ?sigijimo vieta yra pripaž?stama „teritorijoje valstyb?s nar?s, suteikusiai prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojo kod?, kur? naudodamas prekes ?sigyjantis asmuo jas ?sigijo“(15).

47. Vis d?lto Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje ?tvirtintos pareigos ir 28b straipsnio 2 dalyje numatyta taisykl? yra prevencinio pob?džio mokestin?s kontrol?s instrumentai, kuriais siekiama užkirsti keli? pirk?jui išvengti PVM mok?jimo. Iš ši? nuostat? negalima spr?sti, kad apmokestinamojo asmens statusas ?gyjamas tik gaunant mok?tojo kod? arba kad šio kodo nurodymas yra vienintelis b?das ?rodyti, jog pirk?jas ?vykd? sandor? kaip apmokestinamasis asmuo. Tod?l iš šios pareigos ne?vykdyt? pardav?jo negalima atimti galimyb?s pasinaudoti atleidimu nuo mokes?io, ? kur? jis turi teis?.

48. Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje apmokestinamojo asmens statusui ?gyti nenustatyta joki? formali? reikalavim? arba pareiga pateikti atitinkam? dokument?, tik nustatoma, kad suinteresuotasis asmuo turi vykdyti „bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas“. Taigi iš šios nuostatos teksto matyti, kad apmokestinamojo asmens status? reikia laikyti išankstine išimtinai faktinio pob?džio s?lyga, nepriklausan?ia nuo PVM mok?tojo kodo suteikimo arba naudojimo.

49. Šis teiginys yra visiškai suderinamas su svarbia funkcija, kuri Šešt?ja direktyva suteikiama mok?tojo kodui tiekim? Bendrijos viduje atveju. Nors Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje ?tvirtintose pareigose iš ties? nustatoma, kad PVM mok?tojo kodo nurodymas yra ?prastas ir netgi tinkamiausias b?das patvirtinti apmokestinamojo asmens status?, tai nereiškia, kad pardav?jas negali remtis kitais „objektyviais veiksniais“(16) siekdamas ?rodyti, jog pirk?jas veik? kaip

apmokestinamasis asmuo(17). Reikia pripažinti, kad nagrinėjamas atvejis yra geras išimtinis? situacij?, kai pardavėjas, nepateikdamas pirkėjo mokėtojo kodo, rodo, jog pirkėjas vykdo ekonominę veiklą, jam buvo perduota teisė disponuoti prekėmis ir gabenimas pripažintas gabenimu Bendrijos viduje, ir pateikia pakankamai duomenų tam, kad mokesčių institucijos galėtų kontroliuoti sandorų abiejose suinteresuotose valstybėse narėse, pavyzdys.

50. Taigi negalima absoliutiškai tvirtinti, jog formalios pareigos s?skaitoje fakt?roje ir sumuojamose s?skaitose nurodyti pirkėjo mokėtojo kodą nesilaikymas visais atvejais užkirstų kelią „neginėjimui? rodyti, kad esminiai reikalavimai buvo?vykdyti“, ir suteikti galimybę pasinaudoti atleidimu nuo mokesčių(18). Nors dėl tokios pareigos nesilaikymo prireikus galėtų būti skiriamos sankcijos, tai negali būti pagrindas keisti PVM taikymo sistemą.

2. Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje?tvirtintos pareigos nurodyti mokesčių mokėtojo kodą nesilaikymas negali būti pagrindas keisti PVM taikymo sistemą

51. Su teise atskaityti PVM susijusioje teismo praktikoje jau?tvirtintas principas, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje?tvirtintą formalią pareigą nesilaikymas neleidžia mokesčių administratoriui atsisakyti suteikti teisę atskaityti PVM, jei?vykdytos materialiosios šios teisės atsiradimo sąlygos.

52. Būtent su minėtos teisės atskaityti pripažinimu susijusioje byloje *Dankowski*(19) problema kilo todėl, kad nors s?skaitose fakt?rose buvo nurodytas paslaugų teikėjo mokėtojo kodas, šis kodas jam savo iniciatyva suteiktas Lenkijos mokesčių institucija ir minėtas paslaugų teikėjas nebuvo pateikęs prašymo?registruoti PVM mokėjimo tikslais. Taigi jis ne?vykdė pareigos deklaruoti, kada prasidėjo jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla (Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalis). Sprendime Teisingumo Teismas nurodė, kad: „Nepaisant tokio registravimo, kuris turi užtikrinti sklandų PVM sistemos veikimą, svarbos, tai, kad apmokestinamasis asmuo ne?vykdė šios pareigos, negali iš kito apmokestinamojo asmens atimti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi suteiktos teisės atskaityti. Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalyje kalbama tik apie apmokestinamąjį asmenį pareigą pranešti, kada jis veikia prasideda, pasikeičia ar baigiasi, tačiau jis valstybėms narėms neleidžia perkelti teisės atskaityti?gyvendinimo tuo atveju, jei nepateikiamas toks pranešimas, iki to momento, kada realiai pradedami vykdyti apmokestinamieji sandoriai, ar atimti iš apmokestinamojo asmens galimybę šią teisę?gyvendinti“(20).

53. Manau, kad šis sprendimas aiškiai atspindi mintį, kad 22 straipsnyje?tvirtintos formalios pareigos ir teisės atskaityti (arba šioje byloje – atleidimo nuo mokesčių) pripažinimo materialiosios sąlygos taikomos dviem skirtingais lygiais, todėl pirmąjį nesilaikymas negali lemti materialiosios PVM taikymo sistemos pakeitimo.

54. Be to, akivaizdu, kad nors tiekėjas turi pateikti pirkėjo PVM mokėtojo kodą, jis gali?vykdyti šią pareigą tik jei pirkėjas jam suteikia šią informaciją. Taigi, jei tiekėjas veikia s?žiningai ir imasi visų galimų pagrįstų priemonių, kad užtikrintų, jog?gyvendindamas sandorų neketina dalyvauti sukčiavimo scheme, būtų nelogiška jį bausti už pažeidimą, kylantį iš pirkėjo nebendradarbiavimo ir galiausiai iš jo negebėjimo?vykdyti savo pareigą turėti PVM mokėtojo kodą prekių paskirties valstybėje narėje. Minėti sprendimai *Dankowski* ir *Euro Tyre Holding* taip pat grindžiami mintimi, kad tai, jog apmokestinamasis asmuo pažeidžia formalią pareigą, negali padaryti mokesčių žalos kitam apmokestinamajam asmeniui(21).

3. Nuo neutralumo principo galima nukrypti tik sukčiavimo atvejais

55. Galiausiai atsisakymas atleisti nuo mokesčių tiekėjų, nenurodžiusių pirkėjo PVM mokėtojo kodo, nors visi kiti objektyvūs požymiai patvirtina, kad jis vykdo tiekimą Bendrijos viduje pagal Šeštąją direktyvą, sukeltų dvigubo apmokestinimo riziką ir bet kuriuo atveju persikirstytų

apmokestinimo kompetencij?, o tai abiem atvejais b?t? nesuderinama su PVM neutralumo principu.

56. Gera žinoma, kad šiuo principu užtikrinamas visiškas mokes?io neutralumas „bet kuriai ekonominei veiklai, nesvarbu, koks jos tikslas ar rezultatas, jeigu tik ji patenka ? PVM taikymo srit?“ (22). Taigi vykdydamas savo veikl? verslininkas turi b?ti visiškai atleistas nuo mok?tino arba sumok?to PVM, taikant pirkimo PVM atskaitos sistem?. Sandori? Bendrijos viduje atveju šis neutralumas užtikrinamas taikant teritorialumo princip?, pagal kur? PVM apmokestina valstyb? nar?, kurioje prek? yra galutinai naudojama. Kaip pažym?jo Teisingumo Teismas, ši tvarka padeda griežtai atskirti PVM ?plaukas iš sandori? Bendrijos viduje ir „užtikrina aišk? atitinkam? valstybi? nari? mokestinio suvereniteto atskyrim?“ (23).

57. Ta?iau jei Vokietijos mokes?i? institucija atsisakyt? tiek?j? atleisti nuo mokes?io d?l anks?iau nurodyto motyvo ir j? apmokestint?, o pirk?jas deklaruot? sandor? paskirties valstyb?je nar?je (t. y. Suomijoje), d?l to kilt? su neutralumo principu akivaizdžiai nesuderinama dvigubo apmokestinimo situacija. Iš ties? pagal Reglamento (EB) Nr. 1777/2005(24) 21 straipsn? „?sigijus prekes Bendrijoje <...> valstyb? nar?, ? kuri? buvo išsi?stos arba nugabentos prek?s, naudojasi apmokestinimo teise neatsižvelgdama ? apmokestinimo PVM tvark?, kuri sandoriui buvo taikoma valstyb?je nar?je, kurioje prasid?jo prek? išsiuntimas ar gabenimas“. Kaip esu nurod?s byloje R (25) pateiktoje išvadoje, galimas Vokietijoje sumok?to PVM gr?žinimas šiuo atveju b?t? skirtas ne užkirsti keli? dvigubam apmokestinimui, o tik jau atsiradusioms jo pasekm?ms ištaisyti, tod?l jo nepakakt? norint užtikrinti mokes?io neutralumo princip?.

58. Be to, atsisakymas atleisti nuo mokes?io prek? kilm?s valstyb?je (t. y. Vokietijoje) bet kuriuo atveju reikšt?, kad ji apmokestino PVM, nors netur?jo apmokestinimo teis?s, nes, vadovaujantis sandori? Bendrijos viduje sistemos sandara, vis? mokest? surenka valstyb?, kurioje daiktas yra vartojamas (t. y. Suomija). Tod?l net nesant dvigubo apmokestinimo (t. y. jei Suomija negal?t? apmokestinti PVM), susidurtume su apmokestinimo teis?s perskirstymu, o tai pažeist? neutralumo princip?.

59. Vadovaujantis nusistov?jusia teism? praktika, priemon?s, kuri? pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dal? valstyb?s nar?s gali imtis siekdamos užtikrinti teising? mokes?io surinkim? ir „užkirsti keli? bet kokiam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui“, neturi viršyti to, kas yra b?tina pasiekti šiuos tikslus, ir negali b?ti naudojamos taip, kad kelt? gr?sm? PVM neutralumui (26).

60. Kaip jau esu paaiškin?s, reikalavimas, pagal kur? nor?damas pasinaudoti atleidimu nuo mokes?io tiek?jas tur?t? pateikti pirk?jo PVM mok?tojo kod?, sukelt? neutralumo princip? pažeidžian?ias pasekmes, tod?l b?t? nesuderinamas su Šeštosios direktyvos nuostatomis.

61. Aišku, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog neutralumo principas n?ra absoliutus ir jo galima netaikyti suk?iavimo arba nes?žining? veiksma? atvejais. Kalbant konkre?iau, min?tame Sprendime R jis nurod?, kad „asmuo, ty?ia dalyvav?s suk?iaujant mokes?i? srityje ir suk?l?s gr?sm? bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagr?stai remtis“ neutralumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principais (27). Tame pa?iame sprendime jis nusprend?, kad proporcingumo principas „nedraudžia suk?iaujant? tiek?j? priversti *a posteriori* sumok?ti PVM už jo atlikt? tiekim? Bendrijos viduje, jei jo dalyvavimas suk?iaujant yra lemiamas veiksnys, ? kur? reikia atsižvelgti nagrin?jant nacionalin?s priemon?s proporcingum?“ (28).

62. Vis d?lto bylos R aplinkyb?s aiškiai skyr?si nuo nagrin?jam? šioje byloje. R., veikdamas kaip Bendrijos sandori? teik?jas, pateik? suklastotas fakt?ras netikr? pirk?j? vardu, sl?pdamas tikr? pirk?j? tapatyb?, kad jie gal?t? išvengti PVM mok?jimo paskirties valstyb?je nar?je. Taigi tai buvo akivaizdus suk?iavimo mokes?i? srityje atvejis, o šioje byloje taip n?ra ir min?tos aplinkyb?s

jai nebūdingos. Jei nacionalinis teismas, kuris turi konkrečiai įvertinti faktines aplinkybes, remdamasis liudininkų parodymais nuspręstų, jog VSTR sąskaitoje fakturoje tik nurodę Suomijos įmonės mokėtojo kodą, bet neslėpę, jog prekes nusipirko *Atlantic*, nebūtų galima taikyti byloje *R* įtvirtintoje teismo praktikoje numatytos išimties ir atsisakyti atleisti nuo mokesčio.

63. Be to, valstybės narės negali vienašališkai nukrypti nuo bendros PVM sistemos pagrindinio principo, išskyrus Sprendime *R* Teisingumo Teismo nurodytus sukėlavimo atvejus. Minutoje byloje priimtas sprendimas tiesiogiai grindžiamas tiekio sukėlavimu. Vertindamas proporcingumo principą Teisingumo Teismas pažymėjo, kad svarbu, jog apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukėlaviant būtų „lemiamas veiksnys“ (sprendimo 53 punktas), kad būtų sukėauta tyčia ir apmokestinamasis asmuo keltų grėsmę bendros PVM sistemos veikimui.

64. Galiausiai Sprendimu *R* buvo įtvirtinta neutralumo principo išimtis, kuri negali būti taikoma kitomis nei Teisingumo Teismo nagrinėtų aplinkybėmis. Neutralumo principo pažeidimas dėl išimtinai prevencinių priežasčių, nors tiekįjas galioja rodyti nesukėlavęs, neatrodo proporcinga priemonė, kuri būtų galima pateisinti atsižvelgiant į teismo praktiką.

4. Išvada dėl pirmojo klausimo

65. Iš anksčiau išdėstytų argumentų matyti, kad Šeštojoje direktyvoje apmokestinamojo asmens statuso pripažinimas apskritai arba siekiant nustatyti, ar galima taikyti atleidimą nuo mokesčio tiekimui Bendrijos viduje, siejamas ne su PVM mokėtojo kodo nurodymu, bet priklauso tik nuo ekonominės veiklos vykdymo, o šioje byloje sunku paneigti, kad tokia veikla buvo vykdoma(29).

66. Sandorio Bendrijos viduje tiekėjui, pažeidusiam pareigą nurodyti pirkėjo PVM mokėtojo kodą, gali būti taikomos sankcijos ir, vadovaujantis Sprendimu *R*, atsisakyta taikyti tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo mokesčio, jei paaiškėja, kad jis dalyvauja sukėlavimo veikloje. Minutos dvi priemonės sudaro proporcingą kovos su sukėlavimu sistemą.

67. Kita vertus, būtų neproporcinga už bet kokį formalią pareigą pažeidimą, jei nėra sukėlavimo požymių, visiškai pakeisti tiekimo Bendrijos viduje dinamiką ir vienašališkai perkelti apmokestinimo kompetenciją valstybei narei, kuriai ji nepriklauso.

C – Dėl antrojo klausimo

68. Antrajame klausime *Bundesfinanzhof* nurodo dvi atskiras aplinkybes ir kiekviena iš jų gali turėti įtakos atsakymui į pirmąjį klausimą.

1. Dėl antrojo klausimo pirmos dalies

69. Antrojo klausimo pirmoje dalyje visų pirma siekiama sužinoti, kokią įtaką gali turėti faktinė aplinkybė, kad pirkėjas yra trečiojoje šalyje įsisteigęs verslininkas, kuris sudaręs grandininį sandorą išsiuntė tiekimo objektą iš vienos valstybės narės į kitą, tačiau nėra vienoje valstybėje narėje nėra registruotas PVM mokėjimo tikslais.

70. Manau, kad šios aplinkybės neturi jokios įtakos atsakymui į pirmąjį klausimą. Kaip teisingai pastebėjo Komisija, nėra vienoje taikytinoje nuostatoje nėra įtvirtintas skirtingas reglamentavimas atsižvelgiant į tai, ar pirkėjas įsteigtas valstybės narės teritorijoje, ar trečiojoje šalyje.

71. Tai, kad pirkėjas yra trečiojoje šalyje įsteigtas fizinis subjektas, nėra registruotas PVM mokėjimo tikslais, neturi kitokio poveikio nei turėtų kitos aplinkybės, kai pirkėjas neturi PVM mokėtojo kodo arba tiesiog jo nepateikė. Atsakymui į pirmąjį prejudicinį klausimą reikšmingos

faktin? aplinkyb?s yra tik min?to mok?tojo kodo nenurodymas d?l bet kokios priežasties ir galima suk?iavimo veika.

2. D?l antrojo klausimo antros dalies

72. Galiausiai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? kitoks, jei apmokestinamasis asmuo ?rodyt?, kad perk?jas deklaravo ?sigijim? Bendrijos viduje mokes?i? institucijai.

73. Mano manymu, šis klausimas b?t? prasmingas tik jei, kaip ir si?lau, prieitume prie išvados, kad tiekimo Bendrijos viduje atleidimui nuo mokes?io negali b?ti taikoma s?lyga, jog apmokestinamasis asmuo privalo apskaitos dokumentuose pateikti perk?jo PVM mok?tojo kod?.

74. Tod?l šio klausimo tikslas yra patikslinti, ar pri?mus priešing? sprendim? atleidimui nuo mokes?io gali b?ti taikoma s?lyga, kad tiek?jas ?rodyt?, jog perk?jas deklaravo ?sigijim? Bendrijos viduje paskirties valstyb?je nar?je.

75. Pagr?sdamas š? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo nusistov?jusioje teismo praktikoje ?tvirtint? neapmokestinamo tiekimo Bendrijos viduje ir ?sigijimo Bendrijos viduje, kuriam taikomas mokestis, „atitikties“ princip?.

76. Teismo praktikoje iš ties? ?tvirtinta, kad „preki? tiekimas Bendrijos viduje ir ?sigijimas Bendrijos viduje iš tikr?j? yra vienas ir tas pats ekonominis sandoris“, tod?l „bet kok? ?sigijim? Bendrijos viduje, apmokestinam? valstyb?je nar?je, ? kuri? atsiun?iamos ar atgabenamos prek?s Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirm? pastraip? atitinka tiekimas, kuris atleidžiamas nuo mokes?io valstyb?je nar?je, kurioje prasideda min?tas siuntimas ar gabenimas, pagal tos pa?ios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirm? pastraip?“ (30).

77. Tai reiškia, kad neapmokestinamas tiekimas ir apmokestinamas ?sigijimas yra susij? ir vertinami kartu siekiant padalyti apmokestinimo kompetencij? tarp valstybi? nari? ir taikant bendrai PVM sistemai b?ding? mokes?io neutralumo princip?(31). Vis d?lto neatrodo, kad šis ryšys b?t? tokios apimties, jog iš atleidimo nuo mokes?io už ?vykdyt? tiekim? siekian?io tiek?jo gal?tume reikalauti pateikti ?rodymus, kad perk?jas deklaravo ?sigijim? paskirties valstyb?je nar?je. Toks reikalavimas ne?tvirtintas Šeštojoje direktyvoje ir pažeist? neutralumo bei proporcingumo principus d?l t? pa?io priežas?i?, kurios buvo išd?stytos nagrin?jant pareig? pateikti mok?tojo kod?.

78. Kalbant apie neutralumo princip?, reikia patvirtinti, kad tiekimo ir ?sigijimo Bendrijos viduje neatsiejamumas negali nulemti, kaip prek? kilm?s ir paskirties valstyb?s nar?s ?gyvendina savo atitinkam? kompetencij? apmokestinimo srityje.

79. Tai patvirtina min?tas Reglamento Nr. 1777/2005 21 straipsnis, nes jame ?tvirtinta priešinga situacija ir nurodoma, kad prek? paskirties valstyb? nar? „naudojasi apmokestinimo teise neatsižvelgdama ? apmokestinimo PVM tvark?, kuri sandoriui buvo taikoma valstyb?je nar?je, kurioje prasid?jo prek? išsiuntimas ar gabenimas“. Iš šios nuostatos matyti, kad paskirties valstyb? nar? gali rinkti mokest? neprival?dama patikrinti, ar kilm?s valstyb? taik? atleidim? nuo mokes?io. Ta?iau atrodo, jog min?tame Sprendime *Te/eos* Teisingumo Teismas siek? išpl?sti šios taisykl?s taikym? ir atvirkštiniais atvejais, nes pažym?jo, kad: „Pagal ?sigijimo arba tiekimo Bendrijos viduje pereinamojo laikotarpio priemonės tam, kad b?t? užtikrinta, jog PVM mokamas reguliariai, reikia, kad kompetentingos mokes?i? institucijos atskirai viena nuo kitos tikrint?, ar ?sigijimo Bendrijos viduje ir atitinkamo tiekimo atleidimo nuo mokes?io s?lygos yra ?vykdytos. Tod?l net jeigu perk?jo mokes?i? deklaracijos d?l ?sigijimo Bendrijos viduje pateikimas gali b?ti ?rodymas, kad prek?s faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo valstyb?s nar?s teritorijos, tokia

deklaracija neturi lemiamos reikšmės rodant, jog tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo mokesčio“(32).

80. Žinoma, įsigijimo Bendrijos viduje deklaravimas paskirties valstybėje narėje išspręstą pagrindinę bylą kilusi problema, nes tokia deklaracija greičiausiai reikštų, jog perkančiajam bendrovei būtų suteiktas PVM mokėtojo kodas šioje valstybėje narėje.

81. Vis dėlto vien rodymų, kad sandoris buvo deklaruotas paskirties valstybėje narėje, nebuvimas arba pirkėjo mokėtojo kodo nenurodymas negali pateisinti atsisakymo atleisti nuo mokesčio. Be kita ko, būtų neproporcinga reikalauti iš tiekėjo rodyti, kad įsigijimas Bendrijos viduje buvo deklaruotas paskirties valstybėje narėje.

82. Minėtame Sprendime R Teisingumo Teismas pats nurodė, kad kilmės valstybė narė paprastai gali atsisakyti atleisti nuo mokesčio tiekįjį „ypatingais atvejais, kai yra svarios priežastys manyti, jog nagrinėjamu atveju patiekus prekes paskirties valstybėje gali būti išvengta PVM mokėjimo už šį įsigijimą Bendrijos viduje“(33), bet, kaip jau minėta, toje byloje buvo nagrinėjamas sukčiavimo atvejis.

83. Apibendrinamas manau, kad iš siekiančio pasinaudoti tiekimui Bendrijos viduje taikomu atleidimu nuo mokesčio tiekėjo negalima reikalauti rodyti, jog pirkėjas deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje paskirties valstybės narės mokesčių institucijai.

VI – Išvada

84. Todėl Teisingumo Teismui *Bundesfinanzhof* prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

1. Pagal 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas valstybėms narėms draudžiama tiekimo Bendrijos viduje atleidimui nuo mokesčio taikyti sąlygą, kad apmokestinamasis asmuo apskaitos dokumentuose nurodytų pirkėjo pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą.

2. Atsakant pirmąjį klausimą nesvarbu, kad pirkėjas yra trečioje valstybėje buveinė turintis fizinis subjektas, kuris sudaręs grandininį sandorį, nors ir išsiuntęs tiekimo objektą iš vienos valstybės narės į kitą, vis dėlto ne vienoje valstybėje narėje nėra registruotas kaip apyvartos mokesčio mokėtojas.

Pagal Direktyvą 77/388 valstybėms narėms draudžiama tiekimo Bendrijos viduje atleidimui nuo mokesčio taikyti sąlygą, kad apmokestinamasis asmuo turi rodyti, jog pirkėjas deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje paskirties valstybės narės mokesčių institucijai.

1 – Originalo kalba: ispanų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) vykstiant bylos faktinėms aplinkybėms galiojusi redakcija.

3 – *BGBI.*, 1993 I, toliau – *UStG*, p. 565.

4 – *BGBI.*, 1999 I, p. 1308.

5 – Bylos C-245/04, Rink. p. I-3227, 45 punktas.

- 6 – Bylos C-430/09, Rink. p. I-13335, 44 punktas.
- 7 – Bylos medžiagoje neatsispindi, kad pirmojoje instancijoje byl? nagrin?j?s *Finanzgericht* šiuo klausimu b?t? tur?j?s kitoki? nuomon?.
- 8 – 32 punktas.
- 9 – 33 punktas.
- 10 – Min?to Sprendimo *Euro Tyre Holding* 45 punkte Teisingumo Teismas teisingai teig?: „Tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai pagrindin?je byloje, kai pirmasis pirk?jas, gav?s teis? disponuoti prek?mis kaip savininkas pirmojo tiekimo valstyb?je nar?je, išreiškia ketinim? išgabenti šias prekes ? kit? valstyb? nar? ir pateikia savo pastarosios valstyb?s nar?s suteikt? PVM mok?tojo kod?, gabenimas Bendrijos viduje tur?t? b?ti priskirtas pirmajam tiekimui su s?lyga, kad antrajam pirk?jui teis? disponuoti prek?mis kaip nuosavybe buvo perduota valstyb?je nar?je, kur užbaigtas gabenimas Bendrijos viduje“. Taip pat žr. 35 punkt?.
- 11 – 33–39 punktai.
- 12 – Min?tas Sprendimas *Euro Tyre Holding* (34 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 13 – Vis? pirma žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *Teleosir kt.* (C-409/04, Rink. p. I-7797 70 punktas).
- 14 – Bylos C-146/05, Rink. p. I-7861, 29 ir 31 punktai.
- 15 – Ši? nuostat? papildo 28b straipsnio 2 dalis, kurios antroje pastraipoje ?tvirtinta dvigubo apmokestinimo išvengimo tvarka.
- 16 – Pagal Sprendim? *Teleos* (jau min?tas 13 išnašoje, 40 punktas).
- 17 – Tai patvirtina ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ?gyvendinimo priemon?s (OL L 77, p. 1), 18 straipsnio 1 dalis. Vadovaujantis šia nuostata: „Tais atvejais, kai paslaug? teik?jas neturi kitos informacijos, jis gali laikyti Bendrijoje ?sisteigus? paslaugas ?sigyjant? asmen? apmokestinamuoju asmeniu: a) kai paslaugas ?sigyjantis asmuo jam praneš? savo individual? PVM mok?tojo kod? <...>; b) kai paslaugas ?sigyjantis asmuo dar n?ra gav?s individualaus PVM mok?tojo kodo, ta?iau informuoja paslaug? teik?j?, kad yra papraš?s j? suteikti, jeigu jis gauna kit? ?rodym? <...>“.
- 18 – Sprendimas *Collée* (jau min?tas 14 išnašoje, 31 punktas).
- 19 – 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas byloje (C-438/09, Rink. p. I-14009).
- 20 – Min?to Sprendimo *Dankowski* 33 ir 34 punktai; taip pat žr. juose nurodyt? teismo praktik?.
- 21 – Sprendimo *Dankowski* 36 punkte Teisingumo Teismas teisingai teig?: „Tai, kad paslaug? teik?jas galb?t ne?vykdy? Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalyje numatytos pareigos, negali iš paslaug? gav?jo atimti teis?s ? atskait?, kuria jis naudojasi pagal šios direktyvos 17 straipsnio 2 dal?“. Tuo pa?iu klausimu žr. Sprendimo *Euro Tyre Holding* 37 ir 38 punktus.
- 22 – Žr. vis? pirma 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman* (268/83, Rink. p. 655) 19 punkt?.

- 23 – Sprendimas *EMAG Handel Eder* (jau min?tas 5 išnašoje, 40 punktas).
- 24 – 2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1777/2005, nustatantis Direktyvos 77/388/EEB d?l bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos ?gyvendinimo priemonės (OL L 288, p. 1).
- 25 – 2010 m. birželio 29 d. išvados, pateiktos 2010 m. gruodžio 7 d. sprendimui (C-285/09, Rink. p. I-12605), 64 punktas.
- 26 – Vis? pirma žr. Sprendim? *Collée* (jau min?tas 14 išnašoje, 26 punktas).
- 27 – Min?tas 25 išnašoje, 54 punktas.
- 28 – Ten pat, 53 punktas.
- 29 – Kalbant apie parduot? preki? (akmen? skaldymo mašin?) savybes, reikia daryti prielaid?, kad jos n?ra skirtos „asmeniniam naudojimui“, d?l kurio „ekonomin? veikla“ pagal Šešt?j? direktyv? negalima.
- 30 – Min?t? sprendim? *EMAG Handel Eder* 29 punktas ir *Teleos* 23 ir 24 punktai.
- 31 – Šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Teleos* 25 punkt?.
- 32 – 71 punktas.
- 33 – 52 punktas.