

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

YVES BOT IŠVADA,

pateikta 2017 m. rugsėjo 7 d.(1)

Byla C-307/16

Stanisław Piekowski

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Eksporto neapmokestinimas – Valstybės narės teisės aktas, pagal kurį pasinaudoti neapmokestinimu PVM galima tik pasiekus tam tikrą apyvartą arba sudarius sutartį su subjektu, turinčiu teisę grąžinti PVM keleiviams – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai“

I. Vadovas

1. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti Direktyvos 2006/112/EB(2) 146 straipsnio 1 dalies b punktą, 147 straipsnį ir 131 bei 273 straipsnius dėl Stanisław Piekowski, telekomunikacijų rangos pardavėjo, ir *Urzedu Skarbowego w Biazej Podlaskiej* (Biaja Podlaska mokesčių administratorius, Lenkija) ginčo dėl keleivių asmeniniame bagaže iš Europos Sąjungos išvežamų prekių tiekimo neapmokestinimo pridėtinis vertės mokestis (toliau – PVM).

2. Šioje byloje Teisingumo Teismas turės galimybę nuspręsti, ar pagal PVM direktyvą yra draudžiamas nacionalinis teisės aktas, kuriame dėl eksportuojamų prekių tiekimo nurodyta, kad apmokestinamasis asmuo turi būti pasiekęs atitinkamą apyvartą per praėjusius mokestinius metus arba sudaręs sutartį su subjektu, turinčiu teisę grąžinti PVM keleiviams, kad galėtų būti taikomas neapmokestinimas PVM. Teisingumo Teismas taip pat pirmą kartą turės galimybę išaiškinti PVM direktyvos 147 straipsnį ir nurodyti, kaip dar nenagrinėtu atveju taikyti proporcingumo principą, nors esamoje jurisprudencijoje jau pateiktos svarbios gairės, į kurias *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) teisingai atkreipė dėmesį savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą.

3. Užbaigęs analizę siūlysiu Teisingumo Teismui konstatuoti, kad pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkto, 147, 131 ir 273 straipsnių nuostatas ir mokesčių neutralumo principą

draudžiamas toks nacionalinis teisės aktas, koks nagrinėjamas pagrindiniame byloje.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. PVM direktyvos 5, 35 ir 49 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(5) PVM sistema yra paprasčiausia ir neutraliausia tada, kai mokestis yra taikomas kiek žmanoma bendresniu būdu ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos ir paskirstymo bei paslaugų teikimo etapus. Dėl to vidaus rinkai ir valstyboms narėms yra naudinga sukurti bendrą sistemą, kuri būtų taikoma ir mažmeninei prekybai.

<...>

(35) Tam, kad Bendrijos nuosavi ištekliai galėtų būti surenkami vienoda tvarka visose valstybėse narėse, turėtų būti sudarytas bendras neapmokestinimo atvejų sąrašas.

<...>

(49) Taikant bendras nuostatas ir siekiant glaudesnio suderinimo, valstyboms narėms turėtų būti leidžiama toliau taikyti smulkaus verslo žmonių skirtas specialias schemas.“

5. Šios direktyvos 131 straipsnyje nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą [paprastą] neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

6. Tos pačios direktyvos 146 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

b) prekių tiekimas, kai į atitinkamoje teritorijoje neįsisteigęs prekes įsigyjantis asmuo jas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų, arba tai atlikta jo vardu, išskyrus atvejus, kai įsigyjantis asmuo išgabena prekes, skirtas rengti, aprūpinti kuru pramogų laivus, privačius orlaivius ar kitas asmeniniams poreikiams tenkinti naudojamas transporto priemones arba papildyti jų atsargas <...>“

7. PVM direktyvos 147 straipsnyje numatyta:

„1. 146 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytas prekių tiekimas, kai prekės išgabenamos asmeniniame keleivio bagaže, neapmokestinamas tik tuo atveju, jei tenkinamos šios sąlygos:

a) keleivis nėra įsisteigęs Bendrijoje;

b) prekės išgabenamos iš Bendrijos iki trečio mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo patiektos prekės, pabaigos;

c) bendra tiekimo vertė, įskaitant PVM, yra didesnė nei 175 EUR ar lygiavertė suma nacionaline valiuta, kuri nustatoma kasmet pagal spalio mėn. pirmosios darbo dienos valiutos perskaičiavimo kursą ir įsigalioja kitą metų sausio mėn. 1 d.

Tačiau valstybės narės gali neapmokestinti ir tiekimo, kurio bendra vertė yra mažesnė už c punkto pirmoje pastraipoje nurodytą sumą.

2. Taikant 1 dalį, „keleivis, kuris nėra įsikūręs Bendrijoje“ – keleivis, kuris Bendrijoje neturi nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos. Tokiu atveju „nuolatinė gyvenamoji vieta ar įprastinė gyvenamoji vieta“ reiškia vietą, įrašytą pase, asmens tapatybės kortelėje ar kitame dokumente, kurį valstybės narė, kurios teritorijoje vykdomas tiekimas, pripažįsta asmens tapatybę patvirtinančiu dokumentu.“

8. Minėtos direktyvos 273 straipsnis išdėstyta taip:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūra išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

B. Lenkijos teisė

9. Iš dalies pakeisto 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług*) suvestinės redakcijos(3) 126 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Fiziniai asmenys, neturintys nuolatinės gyvenamosios vietos Europos Sąjungos teritorijoje (toliau – keleiviai), turi teisę susigrąžinti mokestį, sumokėtą perkant šalies teritorijoje prekes, kurias jie nepažeistas išsivežė už Europos Sąjungos teritorijos ribų asmeniniame keleivio bagaže, pagal šio straipsnio 3 dalį ir 127–128 straipsnius.“

10. Šio įstatymo 127 straipsnyje numatyta:

„126 straipsnio 1 dalyje nurodytas mokesčio grąžinimas taikomas perkant prekes iš apmokestinamųjų asmenų, toliau vadinamų pardavėjais, kurie:

- 1) yra registruoti mokesčio mokėtojai;
- 2) apyvartą ir mokėtiną mokesčio sumą registruoja naudodami kasos aparatus ir
- 3) yra sudarę sutartis dėl mokesčio grąžinimo su bent vienu iš 8 dalyje nurodytų subjektų.

<...>

5. Mokestį keleiviams zlotais (toliau – PLN) grąžina pardavėjas arba į PVM grąžinimo punktuose grąžina subjektai, kurių veiklos objektas yra 126 straipsnio 1 dalyje nurodytas grąžinimas.

6. 5 dalyje nurodyti pardavėjai gali atlikti 126 straipsnio 1 dalyje nurodytą grąžinimą su sąlyga, kad jie praėjusių mokestinių metų apyvarta viršijo 400 000 PLN (apie 94 531 EUR) ir kad jie grąžina mokestį tik už prekes, kurias keleivis grąžino iš šio pardavėjo.“

III. Faktinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

11. Verslininkas S. Piekowski, PVM mokėtojas, vykdo komercinį veiklą – parduoda telekomunikacijų įrangą Sąjungos valstybėse narėse negyvenantiems keleiviams. Todėl pirkėjų įsigytos prekės išvežamos iš Sąjungos teritorijos.

12. 2006 m. Lenkijos mokesčių administratorius pranešė S. Piekowski, kad jis yra „pardavėjas“, kaip ši sąvoka suprantama pagal PVM įstatymo 127 straipsnio 1 dalį. Be to, ši institucija pagal PVM deklaracijas vertino, kad apmokestinamojo asmens grynoji apyvarta iš pardavimų 2009 mokestiniais metais buvo 283 695 PLN (maždaug 67 045 EUR), o 2010 mokestiniais metais – 238 429 PLN (maždaug 56 347 EUR). Mokesčių administratorius taip pat nustatė, kad S. Piekowski jam nepateikė jokios informacijos, susijusios su sutarties sudarymu su subjektu, turinčiu teisę grąžinti PVM, bet grąžindavo šį mokestį keleiviams pats arba per darbuotojus.

13. Šiomis aplinkybėmis mokesčių administratorius nusprendė, kad, atsižvelgiant į apyvartą, S. Piekowski už 2010 ir 2011 m. mokestinius laikotarpius neturėjo teisės grąžinti keleiviams PVM nei pats, nei per darbuotojus ir taikyti 0 % PVM tarifo.

14. S. Piekowski apskundė šį sprendimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Liublino vaivadijos administracinis teismas, Lenkija). Šis teismas, vadovaudamasis PVM įstatymo 126–129 straipsniais ir PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkto ir 147 straipsnio nuostatomis, susijusiomis su PVM grąžinimu keleiviams, taip pat PVM direktyvos 131 ir 273 straipsniais, nusprendė, kad PVM įstatymo nuostatos suderinamos su PVM direktyvos nuostatomis tiek, kiek pagal jas apmokestinamajam asmeniui nustatytas reikalavimas, kad jo apyvarta per praėjusių mokestinių metų turi viršyti 400 000 PLN (maždaug 94 531 EUR), kad jis galėtų keleiviams grąžinti minėtą mokestį. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Liublino vaivadijos administracinis teismas) nuomone, nustatytos apyvartos ribos negalima laikyti tik formaliu reikalavimu, nes tai yra esminė sąlyga, nuo kurios apskritai priklauso pardavėjo galimybė tiesiogiai sugrąžinti PVM.

15. S. Piekowski, laikydamas šią ribą „administracine kliūtimi“ taikyti lengvatinį 0 % PVM tarifą, pateikė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) ir jame pakartojo argumentą dėl PVM įstatymo nuostatų nesuderinamumo su PVM direktyvos nuostatomis ir proporcingumo bei mokesčių neutralumo principais.

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, skirtingai nei PVM įstatymo 127 straipsnio 6 dalyje, PVM direktyvos nuostatose nereikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo praėjusiais mokestiniais metais būtų pasiekęs nustatytą apyvartą, kad galėtų keleivis asmeniniame багаže vežamą prekę neapmokestinti PVM.

17. Jis pabrėžia, kad PVM direktyvos 146 ir 147 straipsniuose apibrėžtos neapmokestinimo sąlygos susijusios su pirkėju, o ne su pardavėju, kaip tai numatyta PVM įstatymo 127 straipsnio 6 dalyje.

18. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, kuri priešinga *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Liublino vaivadijos administracinis teismas) nuomonei, atsižvelgiant į PVM direktyvos nuostatas, reikalavimo, kad praėjusiais metais būtų

pasiekta tam tikra apyvarta, negalima laikyti esmine sąlyga, nes tam nėra jokio teisinio pagrindo.

19. Be to, šis teismas nurodė nemanąs, jog PVM direktyvoje nacionalinės teisės aktų leidėjui suteikiama teisė nustatyti sąlygą, pagal kurią minėta galimybė neapmokestininti priklausytų nuo reikalavimo praėjusiais mokestiniais metais būti pasiekus konkrečią apyvertą vykdymo.

20. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui. Tačiau šis teismas klausia, ar valstybei narei nustatytus reikalavimus pasiekti konkrečią apyvertą pasiekiami šios nuostatos tikslai.

21. Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktas, 147 straipsnis, 131 straipsnis ir 273 straipsnis reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos neapmokestinimo neleidžiama taikyti apmokestinamajam asmeniui, kuris netenkina minimalios apyvartos ribos per praėjusius mokestinius metus pasiekimo sąlygos ir nėra sudaręs sutarties su subjektu, turinčiu teisę grąžinti PVM keleiviams?“

IV. Analizė

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo iš esmės prašo nuspręsti, ar pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkto ir 147 straipsnio bei 131 ir 273 straipsnių nuostatas yra draudžiamas nacionalinės teisės aktas, kuriame nurodyta, kad apmokestinamasis asmuo gali reikalauti taikyti neapmokestinimą PVM keleivį išvežamoms prekėms, tik pasiekęs tam tikrą apyvertą praėjusiais mokestiniais metais arba sudaręs sutartį su subjektu, turinčiu teisę grąžinti PVM keleiviams.

23. Nagrinėjamoje byloje neginėjama, kad S. Piekowsky tiekiamos prekės fiziškai išgabentos iš Sąjungos teritorijos asmeniniame keleivio bagaže. Todėl šiuo atveju prekės tiekimui, kuris faktiškai atitinka PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje pateiktą apibrėžimą, taikomos šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkto nuostatos(4).

24. Minėtos direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte nurodyta, kad valstybės narės prekės tiekimui neapmokestina PVM, kai prekės siunčiantis asmuo jas išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą už Sąjungos ribas arba kai tai atliekama jo vardu. Tačiau, kadangi šiuo atveju prekės iš Sąjungos išvežtos asmeniniame keleivio bagaže, toks atleidimas nuo mokesčio gali būti taikomas tik vykdžius PVM direktyvos 147 straipsnyje nurodytas sąlygas, o tai taip pat neginėjama nagrinėjamoje byloje(5).

25. Iš pačios PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkto ir 147 straipsnio matyti, jog juose nenurodytas reikalavimas, kad apmokestinamasis asmuo per praėjusius mokestinius metus būtų pasiekęs konkrečią apyvertą ar būtų sudaręs sutartį su subjektu, turinčiu teisę grąžinti PVM, kad eksportas būtų neapmokestintas.

26. Pažodžiui aiškinant šias nuostatas reikėtų, kad pagrindiniame byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės aktas yra laikomas nesuderinamu su minėta direktyva, nes jame išsamiai nurodytos neapmokestinimo sąlygos, o tai reikėtų, kad valstybės narės turi nedidelį veiksmų laisvę šioje srityje.

27. Taikant PVM direktyvos 131 ir 273 straipsnius apribojamas toks aiškinimas, nes šiuose

straipsniuose nurodyta, kad minėti neapmokestinimo atvejai taikomi tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir paprastą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą ir užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams(6).

28. Nors Lenkijos teisės akte nustatytos sąlygos *a priori* nepasižymi paprastumu, valstybės narės pagal šias nuostatas turi veiksmą laisvą nustatyti neapmokestinimo sąlygas. Iš tiesų siekdamos užkirsti kelią mokestiniam sukčiavimui ir užtikrinti, kad būtų laikomasi Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatytų tikslų, valstybės narės gali reikalauti, kad apmokestinamieji asmenys, be PVM direktyvoje nurodytų sąlygų, vykdytų papildomas sąlygas, kurios joms atrodo būtinos.

29. Valstybės narės turi naudotis šia diskrecija tik laikydamosi bendrojo Sąjungos teisės principų(7).

30. Iš tiesų Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad valstybės narės, naudodamosi joms suteikta diskrecija, turi taikyti tokias priemones, kuriomis būtų galima pasiekti nacionalinės teisės akte nurodytus tikslus ir kurios kuo mažiau prieštarautų Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatytiems tikslams ir principams(8). Šiuo atveju kyla klausimas, ar pagrindinėje byloje nagrinjamas nacionalinės teisės aktas suderinamas su Sąjungos teisėje tvirtintais mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais.

31. Kalbant apie mokesčių neutralumo principą, reikia pasakyti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog nacionalinė priemonė viršija tai, kas būtina teisingam mokesčių surinkimui užtikrinti, jeigu tam, kad būtų leidžiama neapmokestinti PVM, iš esmės nustatomas reikalavimas laikytis formalių pareigojimų, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir, be kita ko, nekeliant klausimo, ar šie reikalavimai vykdyti. Iš tiesų Teisingumo Teismas nusprendė, kad sandoriai turi būti apmokestinti atsižvelgiant į jų objektyvius ypatumus. Todėl pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad neapmokestinimas PVM būtų taikomas, jeigu tenkinamos esminės sąlygos, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų(9).

32. Teisingumo Teismui pateiktose pastabose ginėjimasi dėl formalių ir esminių sąlygų skirtumo. Teisingumo Teismas tam tikras papildomas sąlygas, kurios tvirtintos vidaus teisės aktuose, jau priskyrė prie „formalių sąlygų“ arba „esminių sąlygų“. Pateikiu kelis pavyzdžius, kad palygintume šį atvejį su esama jurisprudencija.

33. 2017 m. vasario 9 d. Sprendime *Euro Tyre*(10) Teisingumo Teismas reikalavimą, kad įgijąs būtų registruotas PVM informacijos mainų sistemoje arba kad jam būtų taikoma prekė įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo schema, priskyrė prie „formalių sąlygų“. Tas pats konstatuota 2016 m. spalio 20 d. Sprendime *Plöckl*(11), susijusiame su įgijėjo pareiga nurodyti paskirties valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendime *Collée* (12) ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendime *EMS-Bulgaria Transport*(13) Teisingumo Teismas nusprendė, kad reikalavimas per tam tikrą naikinamąjį terminą pateikti pristatymo rodymą yra formalus. 2010 m. spalio 21 d. Sprendime *Nidera Handelscompagnie*(14), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendime *VSTR*(15), 2013 m. kovo 14 d. Sprendime *Ablessio*(16) Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad reikalavimas iš anksto registruoti apmokestinamąjį asmenį PVM mokėtojų registre yra formalus.

34. Atsižvelgiant į šias jurisprudencijos gaires ir Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo pateiktą informaciją, gana akivaizdu, kad Lenkijos teisės akte nurodytos dvi alternatyvios sąlygos taip pat yra formalios. Šiomis aplinkybėmis primenu, jog nėra abejonių, kad PVM direktyvoje tvirtintos esminės sąlygos šiuo atveju buvo vykdytos.

35. Todėl tai, kad nevykdomos nacionalinės teisės akte tvirtintos papildomos formalios

s?lygos, negali paneigti pardav?jo teis?s ? neapmokestinim? PVM(17).

36. Kitaip b?t? tik tuomet, jeigu d?l toki? reikalavim? nesilaikymo neb?t? galima pateikti ?rodymo, kad esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, arba jeigu apmokestinamasis asmuo b?t? s?moningai dalyvav?s suk?iaujant(18).

37. Tod?l, jeigu mokes?i? administratorius turi reikiamus duomenis nustatyti, kad esminiai reikalavimai ?vykdyti, ir neturi ?tarim? d?l s?moningo apmokestinamojo asmens suk?iavimo, jis negali nustatyti papildom? s?lyg?, d?l kuri? pasinaudoti teise ? neapmokestinim? PVM tapt? ne?manoma(19). Taigi negalima nesuteikti teis?s pasinaudoti neapmokestinimu PVM vien d?l to, kad ne?vykdytos nacionalin?s teis?s akte, taikant PVM direktyvos 131 ir 273 straipsnius, nustatytos papildomos formalios s?lygos(20).

38. Remiantis tuo, kas išd?styta, galima konstatuoti, kad pagal mokes?i? neutralumo princip? draudžiamas toks nacionalin?s teis?s aktas, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje.

39. Papildomai pažym?tina, kad, jeigu Teisingumo Teismas nepritart? mano pirmiau pateiktai nuomonei, jis tur?t? priimti sprendim? d?l proporcingumo principo. Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad tokios nacionalin?s priemon?s negali viršyti to, kas griežtai b?tina, kad b?t? apsaugoti išdo interesai, ir negali b?ti naudojamos taip, kad paneigt? principus, kuriais grindžiama bendra PVM sistema(21).

40. Lenkijos Respublika savo pastabose tvirtina, kad nagrin?jamu nacionalin?s teis?s aktu siekiama sumažinti PVM gr?žinimo keleiviams sistemos veikimo sutrikdymo pavoj?. Šios vyriausyb?s nuomone, toks sutrikdymas pirmiausia gali b?ti susij?s su maž? subjekt? pinig? sraut? pusiausvyros sutrikimo rizikos, taip pat su j? ekonomin?s veiklos nutraukimo rizikos padid?jimu ir su s?moningu ?pareigojimo gr?žinti PVM nesilaikymu, ypa? su mokestinio suk?iavimu.

41. Šiuo klausimu reik?t? priminti, kad kova su suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra pagrindiniai PVM direktyvos tikslai. Teisingumo Teismas jau tur?jo galimyb? nuspr?sti, kad šie tikslai pateisina tam tikrus reikalavimus tiek?jams(22).

42. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, kaip konkrečiai šiuo atveju taikomas proporcingumo principas(23). Tik reikia pažym?ti, kad vidaus teis?s aktas negali b?ti laikomas proporcingu, jeigu d?l jo neapmokestinimas PVM tampa ne?manomas tuo pagrindu, kad ne?vykdytos formalios s?lygos, nors, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo ir Lenkijos Respublikos nuomone, s?lyga pasiekti tam tikr? apyvart? n?ra absoliuti, nes apmokestinamasis asmuo tur?jo galimyb? pasinaudoti neapmokestinimu, sudar?s sutart? su subjektu, turin?iu teis? gr?žinti PVM keleiviams.

43. Be to, reikia pripažinti, kad tokiu nacionalin?s teis?s aktu negali b?ti ribojamas apmokestinam?j? asmen?, turin?i? teis? tiesiogiai taikyti neapmokestinim?, skai?ius taip, kad b?t? nepažeistas PVM direktyvos 273 straipsnyje ?tvirtintas vienodo poži?rio principas. Šia priemone sudaromos palankesn?s s?lygos didžiosioms ?mon?ms, nors mokestinio suk?iavimo rizika aiškiai proporcinga veiklos apim?iai ir tod?l – apyvertai. Iš ties? man?s ne?tikina Lenkijos Respublikos argumentas, kad apsirikimo ir suk?iavimo rizika atvirkš?iai proporcinga apyvartos dydžiui. Be to, Teisingumo Teismas nusprend?, kad kai tenkinamos PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytos neapmokestinimo s?lygos, t. y., be kita ko, atitinkam? prek? išgabenimo iš S?jungos muit? teritorijos s?lyga, jos neturi b?ti apmokestinamos PVM ir iš esm?s nebelieka suk?iavimo mokes?i? srityje arba mokestinio ?plauk? praradimo pavojaus, kuriuo b?t? galima pateisinti sandorio apmokestinim?(24).

44. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūloma priimti sprendimą, kad PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktą ir 147 straipsnį, taip pat jos 131 ir 273 straipsnius bei neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiamas toks nacionalinis teisės aktas, koks nagrinėjamas pagrindiniame byloje, pagal kurį apmokestinamiesiems asmenims neleidžiama patiems taikyti neapmokestinimo PVM keleiviams, jeigu per praėjusius mokestinius metus šie asmenys nepasiekė tam tikros apyvartos arba nesudarė sutarties su galiojantiu subjektu.

V. Išvada

45. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, Teisingumo Teismui siūlau *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausias administracinis teismas, Lenkija) pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 146 straipsnio 1 dalies b punktas ir 147 straipsnis, taip pat jos 131 ir 273 straipsniai bei mokesčio neutralumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias neapmokestinimo neleidžiama taikyti, jeigu apmokestinamasis asmuo netenkina minimalios apyvartos ribos per praėjusius mokestinius metus pasiekimo sąlygos arba nėra sudaręs sutarties su subjektu, turinčiu teisę grąžinti PVM keleiviams.

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva).

3 Dz. U., Nr. 177, 2011, 1054 pozicija; toliau – PVM įstatymas.

4 Pagal analogiją žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 31 punktas) ir 2013 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 24 punktas).

5 Todėl nepaminėti Lenkijos Respublikos pastabose pateikti argumentai dėl šios direktyvos 147 straipsnio, skirto išimtinai įgyjėjams ir turinio poveikio pardavėjo galimybei taikyti neapmokestinimą.

6 Pagal analogiją žr. 2015 m. kovo 26 d. Sprendimą *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 36 ir 37 punktai).

7 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 18 ir paskesni punktai) ir 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 29 ir paskesni punktai).

8 Šiuo klausimu, kalbant apie proporcingumo principą, žr. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 31 punktas) ir pagal analogiją 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 45–48 punktai) arba 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimą *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 30 punktas) ir, kalbant apie neutralumo principą, 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 59 punktas) arba 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 92 punktas), 2012 m. sausio 26 d. Sprendimą *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 28 punktas), taip pat 2013 m. kovo 14 d. Sprendimą *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 30 punktas).

- 9 Žr., be kita ko, 2016 m. spalio 20 d. Sprendim? *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:791, 36–39 punktai).
- 10 C?21/16, EU:C:2017:106, 32 punktas.
- 11 C?24/15, EU:C:2016:791, 40 ir 41 punktai.
- 12 C?146/05, EU:C:2007:549, 29 punktas.
- 13 C?284/11, EU:C:2012:458, 60 punktas.
- 14 C?385/09, EU:C:2010:627, 50 punktas.
- 15 C?587/10, EU:C:2012:592, 51 punktas.
- 16 C?527/11, EU:C:2013:168, 32 punktas.
- 17 Pagal analogiją žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendim? *Mecsek?Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 60 punktas), 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 51 punktas), 2016 m. spalio 20 d. Sprendim? *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:791, 40 punktas) ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendim? *Euro Tyre* (C?21/16, EU:C:2017:106, 32 punktas).
- 18 Pagal analogiją žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, 31 punktas), 2012 m. liepos 12 d. Sprendim? *EMS?Bulgaria Transport* (C?284/11, EU:C:2012:458, 71 punktas), 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 46 punktas), 2013 m. kovo 14 d. Sprendim? *Ablessio* (C?527/11, EU:C:2013:168, 32 punktas), 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendim? *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13, EU:C:2014:2429, 39 ir 40 punktai) ir 2016 m. spalio 20 d. Sprendim? *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:791, 44 ir 46 punktai).
- 19 Šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendim? *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:791, 47 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 20 Pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendim? *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13, EU:C:2014:2429, 40 punktas).
- 21 Pagal analogiją žr. 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendim? *R.* (C?285/09, EU:C:2010:742, 44 ir 45 punktai) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendim? *Dankowski* (C?438/09, EU:C:2010:818, 37 punktas).
- 22 Pagal analogiją žr. 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendim? *R.* (C?285/09, EU:C:2010:742, 36 punktas) ir 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *BDV Hungary Trading* (C?563/12, EU:C:2013:854, 33 punktas).
- 23 Šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendim? *EMS?Bulgaria Transport* (C?284/11, EU:C:2012:458, 77 punktas), 2013 m. kovo 14 d. Sprendim? *Ablessio* (C?527/11, EU:C:2013:168, 35 punktas) ir 2015 m. kovo 26 d. Sprendim? *Macikowski* (C?499/13, EU:C:2015:201, 53 punktas).
- 24 Šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *BDV Hungary Trading* (C?563/12, EU:C:2013:854, 40 punktas).