



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO  
PEDRO CRUZ VILLALÓN IŠVADA,  
pateikta 2012 m. birželio 21 d.<sup>1</sup>

**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 – Įžanga

1. *Bundesfinanzhof* pateikė Teisingumo Teismui kelis su Direktyvos 77/388/EEB<sup>2</sup> 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 ginčijamas 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 šių prekių pirkėjos, Suomijos įmonės, numerį.

3. *Bundesfinanzhof* klausimai suteiks Teisingumo Teismui galimybę patikslinti plačią ankstesnę praktiką tiekimų Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio srityje nurodant, kokias galias turi valstybės narės pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirmą sakinį nustatydamos sąlygas, skirtas „užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą“ ir „užkirsti kelią bet kokiam mokesčių 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 kurią ekonominę veiklą, nurodytą 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, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. <...>“.

1 — Originalo kalba: ispanų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų 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) vykstant bylos faktinėms aplinkybėms galiojusi redakcija.

5. Šeštosios direktyvos 22 straipsnio redakcijoje po 28h straipsnyje įtvirtintų pakeitimų nustatytos įvairios apmokestinamųjų asmenų pareigos vidaus sistemoje.

6. Taigi 22 straipsnio 1 dalies c punkto pirmoje ir trečioje įtraukose įtvirtinta, kad:

„Valstybės narės imasi būtinų priemonių, kad pagal individualų numerį būtų galima identifikuoti:

— kiekvieną apmokestinamąjį asmenį, išskyrus minėtuosius 28a straipsnio 4 dalyje, kuris šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, suteikiančias jam teisę į atskaitą

<...>

— kiekvieną apmokestinamąjį asmenį, kuris atitinkamos šalies teritorijoje įsigyja prekes Bendrijoje savo operacijoms, susijusioms su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta ekonomine veikla užsienyje.“

7. Pagal 22 straipsnio 3 dalies a punktą: „Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą faktūrą arba kitą jai lygiavertį dokumentą kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui patiektoms prekėms ir suteiktoms paslaugoms įforminti. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo taip pat turi išrašyti sąskaitą faktūrą <...> įforminti prekių tiekimą, nurodytą <...> 28c straipsnio A dalyje nustatytais sąlygomis“. Vadovaujantis 22 straipsnio 3 dalies a punktu, sąskaitoje faktūroje turi būti nurodytas PVM identifikavimo numeris.

8. Pagal 22 straipsnio 8 dalį: „Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimams, laikydamosi nuostatos, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinamųjų asmenų sandoriams tarp valstybių narių turi būti taikomos vienodos sąlygos, o tokios prievolės nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“

9. Šeštojoje direktyvoje yra XVIa antraštinė dalis „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių 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 įtvirtinta, kad pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami „prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygį šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo <...>“.

11. Vadovaujantis 28a straipsnio 3 dalimi: „Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjantiems asmeniui į kitą valstybę narę, nei valstybę narę, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo parduodančiojo ar prekes įsigyjančio 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, suteikusiai 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 nurodytų 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 įsigijančio 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*)<sup>3</sup> 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*)<sup>4</sup> 17c straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad vykdydamas tiekimus Bendrijos viduje verslininkas, kuriam taikomas šis reglamentas, pateikęs 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. Ieškovė 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 atsakė, kad mašinas pardavė Suomijoje įsteigta įmonei, ir nurodė parduodančiai įmonei jos PVM identifikavimo numerį, kurį Vokietijos įmonė patikrino.

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

4 – *BGBL*, 1999 I, p. 1308.

19. Kalbant apie mašinų gabenimą, reikia pažymėti, kad 1998 m. gruodžio 14 d. *Atlantic* pasamdyta transporto įmonė paėmė jas iš Vokietijos įmonės buveinės ir sausuma pervežė į Liubeką (Vokietija), o vėliau – jūra į Suomiją.

20. Vokietijoje įsteigta įmonė pardavėja už mašinų pristatymą *Atlantic* pateikė sąskaitą faktūrą be PVM, joje nurodė Suomijoje įsteigtos įmonės PVM identifikavimo numerį.

21. PVM deklaracijoje už 1998 finansinius metus Vokietijos įmonės patronuojanti bendrovė VSTR nurodė, kad mašinų tiekimas yra atleistas nuo mokesčio. Tačiau Plaueno mokesčių administratorius (*Finanzamt Plauen*) nusprendė, kad nuo mokesčio šioje byloje atleisti negalima, nes būdama pirkėja *Atlantic* nenaudojo PVM identifikavimo numerio paskirties valstybėje narėje arba kitoje valstybėje narėje.

22. Kai dėl šio sprendimo VSTR pareiškė ieškinys buvo atmestas pirmojoje instancijoje, ji pateikė kasacinį skundą dėl *Finanzgericht* sprendimo *Bundesfinanzhof*, motyvuodama tuo, jog pagrindas, kuriuo *Finanzamt Plauen* rėmėsi atsisakydama atleisti nuo mokesčio, yra nesuderinamas su Šeštąja direktyva. Mokesčių administratorius, atvirksčiai, teigia, kad valstybės narės gali nustatyti, jog nagrinėjamas atleidimo nuo mokesčio pagrindas taikytinas tik jei pirkėjas turi PVM identifikavimo numerį valstybėje narėje, kaip to reikalaujama *UStDV* 17c straipsnio 1 dalyje.

23. Nusprendęs, kad jam nepakankamai aiškios Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoje pastraipoje įtvirtinto tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio taikymo sąlygos, *Bundesfinanzhof* pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar pagal <...> Šeštąją <...> direktyvą <...> valstybėms narėms leidžiama laikyti atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje tik jei apmokestinamasis asmuo savo apskaitos dokumentuose nurodo asmens, kuriam tiekama, [PVM] identifikavimo numerį?
2. Ar atsakant į šį klausimą svarbu tai, ar:
  - asmuo, kuriam tiekama, yra trečioje valstybėje buveinę turintis verslininkas, kuris sudaręs grandininį sandorį, nors ir išsiuntė tiekimo objektą iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, vis dėlto nė vienoje valstybėje narėje nėra registruotas kaip apyvartos mokesčio mokėtojas, ir
  - apmokestinamasis asmuo įrodė, kad asmuo, kuriam tiekama, mokesčių tikslu deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje?“

#### IV – Procesas Teisingumo Teisme

24. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarijoje buvo užregistruotas 2010 m. gruodžio 15 d.

25. Rašytines pastabas pateikė Italija, Vokietija, VSTR ir Europos Komisija.

26. 2012 m. kovo 7 d. vykusiame posėdyje buvo išklaustytos VSTR, Vokietijos vyriausybės ir Komisijos atstovų pastabos.

## V – Prejudicinių klausimų 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 į kitą ir, trečia, pirkėjas turi būti apmokestinamasis asmuo (ši savybė gali būti taikytina ir neapmokestinamajam juridiniam asmeniui), „kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje, nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos“.

29. Neginčijama, kad šioje byloje įvykdyta pirmoji iš trijų sąlygų (t. y. teisė disponuoti prekėmis iš VSTR perduota *Atlantic*). *Bundesfinanzhof* klausimai yra susiję su trečiąja 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 ginčijamas, 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 prekių 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 šių 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“<sup>5</sup>.

32. Taigi pirmiausia reikia nustatyti, kuriam iš vienas po kito vykusių prekių 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 tokių pačių grandininį sandorių Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nustatant, kuriam sandoriui turi būti priskirtas gabenimas Bendrijos viduje, „reikia atsižvelgti į visapusišką visų bylos aplinkybių vertinimą“<sup>6</sup>, ir jurisdikciją atlikti tokį vertinimą turi pagrindinę 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<sup>7</sup>, bet manau, kad minėtas Sprendimas *Euro Tyre Holding* tokio vertinimo nepatvirtina.

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 bylą nagrinėjęs *Finanzgericht* šiuo klausimu būtų turėjęs kitokią nuomonę.

35. Šis atvejis panašus į nagrinėtą byloje *Euro Tyre Holding*, nes pirmasis prekių pirkėjas įgijo teisę jomis disponuoti pirmojo tiekimo valstybėje (Vokietijos Federacinėje Respublikoje)<sup>8</sup> ir informavo pardavėją, kad ketina prekes gabenti į kitą valstybę narę, kur įvyktų antrasis tiekimas<sup>9</sup>. 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 aplinkybėmis<sup>10</sup>. 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<sup>11</sup>. Kita vertus, šioje byloje toks įrodymas nebūtinai privalomas, jei, vadovaudamasis kitais objektyviais įrodymais<sup>12</sup>, *Bundesfinanzhof* nuspręstų, kad yra įrodyta, jog antrasis teisės disponuoti prekėmis perleidimas įvyko 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 tiekimų 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 nusistovėjusią teismo praktiką yra baigtinis<sup>13</sup>. 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 teisę atleisti nuo mokesčio tiekimą Bendrijos viduje iš esmės sieja su formalių 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 tokių formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti“<sup>14</sup>.

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 įrodinėjimo priemonė siekiant patvirtinti trečiosios sąlygos, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, įvykdymą.

8 — 32 punktas.

9 — 33 punktas.

10 — Minėto Sprendimo *Euro Tyre Holding* 45 punkte Teisingumo Teismas teisingai teigė: „Tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, kai pirmasis pirkėjas, gavęs teisę disponuoti prekėmis kaip savininkas pirmojo tiekimo valstybėje narėje, išreiškia ketinimą išgabenti šias prekes į kitą valstybę narę ir pateikia savo pastarosios valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą, gabenimas Bendrijos viduje turėtų būti priskirtas pirmajam tiekimui su sąlyga, kad antrajam pirkėjui teisė disponuoti prekėmis kaip nuosavybe buvo perduota valstybėje narėje, kur užbaigtas gabenimas Bendrijos viduje“. Taip pat žr. 35 punktą.

11 — 33–39 punktai.

12 — Minėtas Sprendimas *Euro Tyre Holding* (34 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

13 — Visų pirma žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Teleos ir kt.* (C-409/04, Rink. p. I-7797 70 punktas).

14 — Bylos C-146/05, Rink. p. I-7861, 29 ir 31 punktai.

41. Vokietijos vyriausybės teigimu, Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirmasis sakiny suteikia teisę valstybėms narėms taikyti tokią sąlygą įrodinėjimo tikslais, nes jame nurodyta, kad valstybės narės suteikia minėtą atleidimą 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 klastotėms“. 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 tiekimų Bendrijos viduje atvejais PVM mokėtojo kodui suteikiamas ypatingas vaidmuo, nes jis labai palengvina tokių tiekimų mokestinę kontrolę.

43. Tai nereiškia, kad Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad tiekimą galima laikyti atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje tik jei pateikiamas pirkėjo PVM mokėtojo kodui. Pirmą, apmokestinamojo asmens statusas nepriklauso nuo minėto kodo suteikimo, nes neužkertamas kelias ši statusą įrodyti kitokiais būdais (žr. toliau 1 skyriuje). Antra, mokesčio mokėtojo kodo nenurodymas, kaip tai įpareigojama padaryti Šeštojoje direktyvoje, negali pakeisti PVM apmokestinimo sistemos (žr. toliau 2 skyriuje). Galiausiai taip aiškinant direktyvą būtų pažeistas PVM neutralumo principas, o tai draudžiama teismų praktikoje (žr. toliau 3 skyriuje).

1. Apmokestinamojo asmens statusas nepriklauso nuo mokesčio mokėtojo kodo suteikimo. Prireikus ši statusą galima įrodyti pateikiant kitus objektyvius duomenis

44. PVM mokėtojo kodas buvo sukurtas kartu su Bendrijos PVM sistema, kurios pagrindinis tikslas, kaip žinoma, yra taikyti mokesčių galutinio prekės vartojimo valstybėje narėje. Norint užtikrinti sklandų šios sistemos taikymą, reikėjo identifikuoti kai kuriuos PVM apmokestinamus asmenis suteikiant jiems individualų numerį, pagal kurį galima nustatyti šį numerį suteikusių valstybę narę ir minėtų apmokestinamųjų asmenų vykdomų sandorių rūšį (Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalies c–e punktai). Kaip pastebėjo Komisija, mokėtojo kodas taip pat apibendrintai nurodo apmokestinamojo asmens mokestinį statusą PVM taikymo tikslais ir taip palengvina sandorių Bendrijos viduje mokestinę kontrolę.

45. Todėl Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje apmokestinamasis asmuo įpareigojamas sąskaitoje faktūroje nurodyti mokėtojo kodą, pagal kurį jis tiekia prekes ir teikia paslaugas, ir mokėtojo kodą, kurį šiam sandoriui naudojo jo klientas (22 straipsnio 3 dalies b punktas), ir kas ketvirtį pateikti sumuojamąją ataskaitą „apie pirkėjus, identifikuotus pridėtinės vertės mokesčio tikslais, kuriems jis tiekė prekes pagal 28c straipsnio A dalies a ir d punktuose nustatytas sąlygas, ir gavėjus, nustatytus pridėtinės vertės mokesčio tikslais, penktojoje pastraipoje nurodytuose sandoriuose“ (22 straipsnio 6 dalies b punktas).

46. To paties mokestinės kontrolės tikslo siekiama ir Šeštosios direktyvos 28b straipsnio 2 dalyje įtvirtintoje nuostatoje. Joje nurodoma, kad jeigu pirkėjas neįrodo, kad 28a straipsnio 1 dalies a punkte nurodytas prekių įsigijimas Bendrijos viduje buvo apmokestintas PVM vietoje, „kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas“ (28b straipsnio 1 dalis), įsigijimo vieta yra pripažįstama „teritorijoje valstybės narės, suteikusios pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą, kurį naudodamas prekes įsigyjantis asmuo jas įsigijo“<sup>15</sup>.

15 — Šią nuostatą papildo 28b straipsnio 2 dalis, kurios antroje pastraipoje įtvirtinta dvigubo apmokestinimo išvengimo tvarka.

47. Vis dėlto Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje įtvirtintos pareigos ir 28b straipsnio 2 dalyje numatyta taisyklė yra prevencinio pobūdžio mokestinės kontrolės instrumentai, kuriais siekiama užkirsti kelią pirkėjui išvengti PVM mokėjimo. Iš šių nuostatų negalima spręsti, kad apmokestinamojo asmens statusas įgyjamas tik gaunant mokėtojo kodą arba kad šio kodo nurodymas yra vienintelis būdas įrodyti, jog pirkėjas įvykdė sandorį kaip apmokestinamasis asmuo. Todėl iš šios pareigos neįvykdžiusio pardavėjo negalima atimti galimybės pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio, į kurį jis turi teisę.

48. Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje apmokestinamojo asmens statusui įgyti nenustatyta jokių formalių reikalavimų arba pareiga pateikti atitinkamą dokumentą, tik nustatoma, kad suinteresuotasis asmuo turi vykdyti „bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas“. Taigi iš šios nuostatos teksto matyti, kad apmokestinamojo asmens statusą reikia laikyti išankstine išimtinai faktinio pobūdžio sąlyga, nepriklausančia nuo PVM mokėtojo kodo suteikimo arba naudojimo.

49. Šis teiginys yra visiškai suderinamas su svarbia funkcija, kuri Šeštąja direktyva suteikiama mokėtojo kodui tiekimų Bendrijos viduje atveju. Nors Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje įtvirtintose pareigose iš tiesų nustatoma, kad PVM mokėtojo kodo nurodymas yra įprastas ir netgi tinkamiausias būdas patvirtinti apmokestinamojo asmens statusą, tai nereiškia, kad pardavėjas negali remtis kitais „objektyviais veiksniais“<sup>16</sup> siekdamas įrodyti, jog pirkėjas veikė kaip apmokestinamasis asmuo<sup>17</sup>. Reikia pripažinti, kad nagrinėjamas atvejis yra geras išimtinių situacijų, kai pardavėjas, nepateikdamas pirkėjo mokėtojo kodo, įrodo, jog pirkėjas vykdė ekonominę veiklą, jam buvo perduota teisė disponuoti prekėmis ir gabenimas pripažintas gabenimu Bendrijos viduje, ir pateikia pakankamai duomenų tam, kad mokesčių institucijos galėtų kontroliuoti sandorį abiejose suinteresuotose valstybėse narėse, pavyzdys.

50. Taigi negalima absoliučiai tvirtinti, jog formalios pareigos sąskaitoje faktūroje ir sumuojamose sąskaitose nurodyti pirkėjo mokėtojo kodą nesilaikymas visais atvejais užkirstų kelią „neginčijamai įrodyti, kad esminiai reikalavimai buvo įvykdyti“, ir suteikti galimybę pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio<sup>18</sup>. Nors dėl tokios pareigos nesilaikymo prireikus galėtų būti skiriamos sankcijos, tai negali būti pagrindas keisti PVM taikymo sistemą.

2. Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje įtvirtintos pareigos nurodyti mokesčio mokėtojo kodą nesilaikymas negali būti pagrindas keisti PVM taikymo sistemą

51. Su teise atskaityti PVM susijusioje teismo praktikoje jau įtvirtintas principas, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje įtvirtintų formalių pareigų nesilaikymas neleidžia mokesčių administratoriui atsisakyti suteikti teisę atskaityti PVM, jei įvykdytos materialiosios šios teisės atsiradimo sąlygos.

52. Būtent su minėtos teisės atskaityti pripažinimu susijusioje byloje *Dankowski*<sup>19</sup> problema kilo todėl, kad nors sąskaitose faktūrose buvo nurodytas paslaugų teikėjo mokėtojo kodas, šį kodą jam savo iniciatyva suteikė Lenkijos mokesčių institucija ir minėtas paslaugų teikėjas nebuvo pateikęs prašymo įregistruoti PVM mokėjimo tikslais. Taigi jis neįvykdė 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

16 — Pagal Sprendimą *Teleos* (jau minėtas 13 išnašoje, 40 punktas).

17 — Tai patvirtina ir 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (OL L 77, p. 1), 18 straipsnio 1 dalis. Vadovaujantis šia nuostata: „Tais atvejais, kai paslaugų teikėjas neturi kitos informacijos, jis gali laikyti Bendrijoje įsisteigusį paslaugas įsigyjantį asmenį apmokestinamuoju asmeniu: a) kai paslaugas įsigyjantis asmuo jam pranešė savo individualų PVM mokėtojo kodą <...>; b) kai paslaugas įsigyjantis asmuo dar nėra gavęs individualaus PVM mokėtojo kodo, tačiau informuoja paslaugų teikėją, kad yra paprašęs jį suteikti, jeigu jis gauna kitą įrodymą <...>“.

18 — Sprendimas *Collée* (jau minėtas 14 išnašoje, 31 punktas).

19 — 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas byloje (C-438/09, Rink. p. I-14009).



veikimą, svarbos, tai, kad apmokestinamasis asmuo neįvykdė 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 apmokestinamųjų asmenų pareigą pranešti, kada jų veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi, tačiau ji valstybėms narėms neleidžia perkelti teisės atskaityti įgyvendinimo tuo atveju, jei nepateikiamas toks pranešimas, iki to momento, kada realiai pradedami vykdyti apmokestinamieji sandoriai, ar atimti iš apmokestinamojo asmens galimybę šią teisę įgyvendinti<sup>20</sup>.

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

54. Be to, akivaizdu, kad nors tiekėjas turi pateikti pirkėjo PVM mokėtojo kodą, jis gali įvykdyti šią pareigą tik jei pirkėjas jam suteikia šią informaciją. Taigi, jei tiekėjas veikia sąžiningai ir imasi visų galimų pagrįstų priemonių, kad užtikrintų, jog įgyvendindamas sandorį neketina dalyvauti sukčiavimo schemoje, būtų nelogiška jį bausti už pažeidimą, kylantį iš pirkėjo nebendradarbiavimo ir galiausiai iš jo negebėjimo įvykdyti 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 mokesstinės žalos kitam apmokestinamajam asmeniui<sup>21</sup>.

### 3. Nuo neutralumo principo galima nukrypti tik sukčiavimo atvejais

55. Galiausiai atsisakymas atleisti nuo mokesčio tiekėją, nenurodžiusį pirkėjo PVM mokėtojo kodo, nors visi kiti objektyvūs požymiai patvirtina, kad jis vykdė tiekimą Bendrijos viduje pagal Šeštąją direktyvą, sukeltų dvigubo apmokestinimo riziką ir bet kuriuo atveju perskirstytų apmokestinimo kompetenciją, o tai abiem atvejais būtų nesuderinama su PVM neutralumo principu.

56. Gera žinoma, kad šiuo principu užtikrinamas visiškas mokesčio neutralumas „bet kuriai ekonominei veiklai, nesvarbu, koks jos tikslas ar rezultatas, jeigu tik ji patenka į PVM taikymo sritį“<sup>22</sup>. Taigi vykdydamas savo veiklą verslininkas turi būti visiškai atleistas nuo mokėtino arba sumokėto PVM, taikant pirkimo PVM atskaitos sistemą. Sandorių Bendrijos viduje atveju šis neutralumas užtikrinamas taikant teritorialumo principą, pagal kurį PVM apmokestina valstybė narė, kurioje prekė yra galutinai naudojama. Kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, ši tvarka padeda griežtai atskirti PVM įplaukas iš sandorių Bendrijos viduje ir „užtikrina aiškų atitinkamų valstybių narių mokesčio suvereniteto atskyrimą“<sup>23</sup>.

57. Tačiau jei Vokietijos mokesčių institucija atsisakytų tiekėją atleisti nuo mokesčio dėl anksčiau nurodyto motyvo ir jį apmokestintų, o pirkėjas deklaruotų sandorį paskirties valstybėje narėje (t. y. Suomijoje), dėl to kiltų su neutralumo principu akivaizdžiai nesuderinama dvigubo apmokestinimo situacija. Iš tiesų pagal Reglamento (EB) Nr. 1777/2005<sup>24</sup> 21 straipsnį „įsigijus prekes Bendrijoje <...> valstybė narė, į kurią buvo išsiųstos arba nugabentos prekės, naudojasi apmokestinimo teise neatsižvelgdama į apmokestinimo PVM tvarką, kuri sandoriui buvo taikoma valstybėje narėje, kurioje

20 — Minėto Sprendimo *Dankowski* 33 ir 34 punktai; taip pat žr. juose nurodytą teismo praktiką.

21 — Sprendimo *Dankowski* 36 punkte Teisingumo Teismas teisingai teigė: „Tai, kad paslaugų teikėjas galbūt neįvykdė Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalyje numatytos pareigos, negali iš paslaugų gavėjo atimti teisės į atskaitą, kuria jis naudojasi pagal šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį“. Tuo pačiu klausimu žr. Sprendimo *Euro Tyre Holding* 37 ir 38 punktus.

22 — Žr. visų pirma 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman* (268/83, Rink. p. 655) 19 punktą.

23 — Sprendimas *EMAG Handel Eder* (jau minėtas 5 išnašoje, 40 punktas).

24 — 2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1777/2005, nustatantis Direktyvos 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos įgyvendinimo priemones (OL L 288, p. 1).

prasidėjo prekių išsiuntimas ar gabenimas“. Kaip esu nurodęs byloje *R*<sup>25</sup> pateiktoje išvadoje, galimas Vokietijoje sumokėto PVM gražinimas šiuo atveju būtų skirtas ne užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui, o tik jau atsiradusioms jo pasekmėms ištaisyti, todėl jo nepakaktų norint užtikrinti mokesčio neutralumo principą.

58. Be to, atsisakymas atleisti nuo mokesčio prekių kilmės valstybėje (t. y. Vokietijoje) bet kuriuo atveju reikštų, kad ji apmokestino PVM, nors neturėjo apmokestinimo teisės, nes, vadovaujantis sandorių Bendrijos viduje sistemos sandara, visą mokesčių surenka valstybė, kurioje daiktas yra vartojamas (t. y. Suomija). Todėl net nesant dvigubo apmokestinimo (t. y. jei Suomija negalėtų apmokestinti PVM), susidurtume su apmokestinimo teisės persikirstymu, o tai pažeistų neutralumo principą.

59. Vadovaujantis nusistovėjusia teismų praktika, priemonės, kurių pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalį valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir „užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui“, neturi viršyti to, kas yra būtina pasiekti šiuos tikslus, ir negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui<sup>26</sup>.

60. Kaip jau esu paaškinęs, reikalavimas, pagal kurį norėdamas pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio tiekėjas turėtų pateikti pirkėjo PVM mokėtojo kodą, sukeltų neutralumo principą pažeidžiančias pasekmes, todėl būtų nesuderinamas su Šeštosios direktyvos nuostatomis.

61. Aišku, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog neutralumo principas nėra absoliutus ir jo galima netaikyti sukčiavimo arba nesąžiningų veiksmų atvejais. Kalbant konkrečiau, minėtame Sprendime *R* jis nurodė, kad „asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiaujant mokesčių srityje ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagrįstai remtis“ neutralumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principais<sup>27</sup>. Tame pačiame sprendime jis nusprendė, kad proporcingumo principas „nedraudžia sukčiaujančių tiekėjų priversti *a posteriori* sumokėti PVM už jo atliktą tiekimą Bendrijos viduje, jei jo dalyvavimas sukčiaujant yra lemiamas veiksnys, į kurį reikia atsižvelgti nagrinėjant nacionalinės priemonės proporcingumą“<sup>28</sup>.

62. Vis dėlto bylos *R* aplinkybės aiškiai skyrėsi nuo nagrinėjamų šioje byloje. *R.*, veikdamas kaip Bendrijos sandorių tiekėjas, pateikė suklastotas faktūras netikrų pirkėjų vardu, slėpdamas tikrų pirkėjų tapatybę, kad jie galėtų išvengti PVM mokėjimo paskirties valstybėje narėje. Taigi tai buvo akivaizdus sukčiavimo mokesčių srityje atvejis, o šioje byloje taip nėra ir minėtos aplinkybės jai nebūdingos. Jei nacionalinis teismas, kuris turi konkrečiai įvertinti faktines aplinkybes, remdamasis liudininkų parodymais nuspręstų, jog VSTR sąskaitoje faktūroje tik nurodė Suomijos įmonės mokėtojo kodą, bet neslėpė, jog prekes nusipirko *Atlantic*, nebūtų galima taikyti byloje *R* įtvirtintoje teismų 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 sukčiavimo atvejus. Minėtoje byloje priimtas sprendimas tiesiogiai grindžiamas tiekėjo sukčiavimu. Vertindamas proporcingumo principą Teisingumo Teismas pažymėjo, kad svarbu, jog apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiaujant būtų „lemiamas veiksnys“ (sprendimo 53 punktas), kad būtų sukčiauta tyčia ir apmokestinamasis asmuo keltų grėsmę bendros PVM sistemos veikimui.

25 — 2010 m. birželio 29 d. išvados, pateiktos 2010 m. gruodžio 7 d. sprendimui (C-285/09, Rink. p. I-12605), 64 punktas.

26 — Visų pirma žr. Sprendimą *Collée* (jau minėtas 14 išnašoje, 26 punktas).

27 — Minėtas 25 išnašoje, 54 punktas.

28 — Ten pat, 53 punktas.

64. Galiausiai Sprendimu *R* buvo įtvirtinta neutralumo principo išimtis, kuri negali būti taikoma kitomis nei Teisingumo Teismo nagrinėtos aplinkybėmis. Neutralumo principo pažeidimas dėl išimtinai prevencinių priemonių, nors tiekėjas galėjo įrodyti nesukčiavęs, neatrodo proporcinga priemonė, kurią 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<sup>29</sup>.

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 sukčiavimo veikoje. Minėtos dvi priemonės sudaro proporcingą kovos su sukčiavimu sistemą.

67. Kita vertus, būtų neproporcinga už bet kokią formalių pareigų pažeidimą, jei nėra sukčiavimo požymių, visiškai pakeisti tiekimų 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 sandorį išsiuntė tiekimo objektą iš vienos valstybės narės į kitą, tačiau nė vienoje valstybėje narėje nėra registruotas PVM mokėjimo tikslais.

70. Manau, kad šios aplinkybės neturi jokios įtakos atsakymui į pirmąjį klausimą. Kaip teisingai pastebėjo Komisija, nė 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 ūkio subjektas, neįregistruotas 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 faktinės aplinkybės yra tik minėto mokėtojo kodo nenurodymas dėl bet kokios priežasties ir galima sukčiavimo veika.

##### 2. Dėl antrojo klausimo antros dalies

72. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar atsakymas į pirmąjį klausimą būtų kitoks, jei apmokestinamasis asmuo įrodytų, kad pirkėjas deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje mokesčių institucijai.

29 — Kalbant apie parduotų prekių (akmenų skaldymo mašinų) savybes, reikia daryti prielaidą, kad jos nėra skirtos „asmeniniam naudojimui“, dėl kurio „ekonominė veikla“ pagal Šeštąją direktyvą negalima.

73. Mano manymu, šis klausimas būtų prasmingas tik jei, kaip ir siūlau, prieitume prie išvados, kad tiekimo Bendrijos viduje atleidimui nuo mokesčio negali būti taikoma sąlyga, jog apmokestinamasis asmuo privalo apskaitos dokumentuose pateikti pirkėjo PVM mokėtojo kodą.

74. Todėl šio klausimo tikslas yra patikslinti, ar priėmus priešingą sprendimą atleidimui nuo mokesčio gali būti taikoma sąlyga, kad tiekėjas įrodytų, jog pirkėjas deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje paskirties valstybėje narėje.

75. Pagrįsdamas šį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas nurodo nusistovėjusioje teismo praktikoje įtvirtintą neapmokestinamo tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo Bendrijos viduje, kuriam taikomas mokestis, „atitikties“ principą.

76. Teismo praktikoje iš tiesų įtvirtinta, kad „prekių tiekimas Bendrijos viduje ir įsigijimas Bendrijos viduje iš tikrųjų yra vienas ir tas pats ekonominis sandoris“, todėl „bet koki įsigijimą Bendrijos viduje, apmokestinamą valstybėje narėje, į kurią atsiunčiamos ar atgabenamos prekės Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmą pastraipą atitinka tiekimas, kuris atleidžiamas nuo mokesčio valstybėje narėje, kurioje prasideda minėtas siuntimas ar gabenimas, pagal tos pačios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą“<sup>30</sup>.

77. Tai reiškia, kad neapmokestinamas tiekimas ir apmokestinamas įsigijimas yra susiję ir vertinami kartu siekiant padalyti apmokestinimo kompetenciją tarp valstybių narių ir taikant bendrai PVM sistemai būdingą mokesčio neutralumo principą<sup>31</sup>. Vis dėlto neatrodo, kad šis ryšys būtų tokios apimties, jog iš atleidimo nuo mokesčio už įvykdytą tiekimą siekiančio tiekėjo galėtume reikalauti pateikti įrodymus, kad pirkėjas deklaravo įsigijimą paskirties valstybėje narėje. Toks reikalavimas neįtvirtintas Šeštojoje direktyvoje ir pažeistų neutralumo bei proporcingumo principus dėl tų pačių priežasčių, kurios buvo išdėstytos nagrinėjant pareigą pateikti mokėtojo kodą.

78. Kalbant apie neutralumo principą, reikia patvirtinti, kad tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje neatsiejamumas negali nulemti, kaip prekių kilmės ir paskirties valstybės narės įgyvendina savo atitinkamą kompetenciją apmokestinimo srityje.

79. Tai patvirtina minėtas Reglamento Nr. 1777/2005 21 straipsnis, nes jame įtvirtinta priešinga situacija ir nurodoma, kad prekių paskirties valstybė narė „naudojasi apmokestinimo teise neatsižvelgdama į apmokestinimo PVM tvarką, kuri sandoriui buvo taikoma valstybėje narėje, kurioje prasidėjo prekių išsiuntimas ar gabenimas“. Iš šios nuostatos matyti, kad paskirties valstybė narė gali rinkti mokestį neprivalėdama patikrinti, ar kilmės valstybė taikė atleidimą nuo mokesčio. Tačiau atrodo, jog minėtame Sprendime *Teleos* Teisingumo Teismas siekė išplėsti šios taisyklės taikymą ir atvirkštiniais atvejais, nes pažymėjo, kad: „Pagal įsigijimo arba tiekimo Bendrijos viduje pereinamojo laikotarpio priemones tam, kad būtų užtikrinta, jog PVM mokamas reguliariai, reikia, kad kompetentingos mokesčių institucijos atskirai viena nuo kitos tikrintų, ar įsigijimo Bendrijos viduje ir atitinkamo tiekimo atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra įvykdytos. Todėl net jeigu pirkėjo mokesčių deklaracijos dėl įsigijimo Bendrijos viduje pateikimas gali būti įrodymas, kad prekės faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, tokia deklaracija neturi lemiamos reikšmės įrodant, jog tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo mokesčio“<sup>32</sup>.

80. Žinoma, įsigijimo Bendrijos viduje deklaravimas paskirties valstybėje narėje išspręstų pagrindinėje byloje kilusią problemą, nes tokia deklaracija greičiausiai reikštų, jog perkančiajai bendrovei būtų suteiktas PVM mokėtojo kodas šioje valstybėje narėje.

30 — Minėtų sprendimų *EMAG Handel Eder* 29 punktas ir *Teleos* 23 ir 24 punktai.

31 — Šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Teleos* 25 punktą.

32 — 71 punktas.

81. Vis dėlto vien įrodymų, 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 įrodyti, 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 tiekėją „ypatingais atvejais, kai yra svarių priežasčių manyti, jog nagrinėjamu atveju patiekus prekes paskirties valstybėje gali būti išvengta PVM mokėjimo už šį įsigijimą Bendrijos viduje“<sup>33</sup>, 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 įrodyti, jog pirkėjas deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje paskirties valstybės narės mokesčių institucijai.

## VI – Išvada

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

1. Pagal 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų 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 į pirmąjį klausimą nesvarbu, kad pirkėjas yra trečioje valstybėje buveinę turintis ūkio subjektas, kuris sudaręs grandininį sandorį, nors ir išsiuntė tiekimo objektą iš vienos valstybės narės į kitą, vis dėlto nė 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 įrodyti, jog pirkėjas deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje paskirties valstybės narės mokesčių institucijai.