

## Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. vasario 9 d. (\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Direktyva 2006/112/EB – 131 ir 138 straipsniai – Tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos – PVM informacijos mainų sistema (VIIES) – Registravimas – Atsisakymas taikyti neapmokestinimą – Priimtinumai“

Byloje C-21/16

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* [(Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija)] 2015 m. lapkričio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 15 d., pagal SESV 267 straipsnio pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

### **Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal**

prieš

### **Autoridade Tributária e Aduaneira**

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Juhász, teisėjai K. Jürimäe (pranešėja) ir C. Lycourgos, generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ir M. Figueiredo,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir G. Braga da Cruz,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

### **Sprendimas**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 131 straipsnio ir 138 straipsnio 1 dalies, taip pat dėl proporcingumo principo

išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal* (toliau – *Euro Tyre*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų institucija, Portugalija) ginčą dėl to, kad ši institucija atsisakė neapmokestinėti pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) kelių sandorių, kuriuos *Euro Tyre* laikė tiekimais Bendrijos viduje.

## Teisinis pagrindas

*Sąjungos teisė*

*PVM direktyva*

3 Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį „[a]pmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Šioje nuostatoje „ekonominė veikla“ apibrėžiama kaip gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Toje nuostatoje pabrėžiama, kad visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

4 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 neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių sukčiavimo, vengimo juos mokėti ar piktnaudžiavimo atvejams.“

5 Minėtose direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiamam kaip toks, į kitą valstybės narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjantiesio asmens vardu.“

6 Tos pačios direktyvos 213 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

Valstybės narės leidžia ir gali reikalauti, kad pranešimai būtų teikiami elektroninomis priemonėmis į nustatytomis sąlygomis.“

7 PVM direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 9 straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris į atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prekės ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsnių;

b) kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui,

kurio prekė? ?sigijimai Bendrijos viduje yra PVM objektas pagal 2 straipsnio 1 dalies b punktą, ir kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris naudojasi 3 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybe PVM apmokestinamas prekes ?sigyti Bendrijos viduje;

<...>“

*Reglamentai (EB) Nr. 1798/2003 ir (ES) Nr. 904/2010*

8 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 d?l administracinio bendradarbiavimo prid?tin?s vert?s mokes?io srityje, panaikinan?io Reglament? (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, 2003, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 392), 27 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kiekviena valstyb? nar? turi elektronin? duomen? baz?, kurioje yra registras asmen?, kuriems toje valstyb?je nar?je buvo suteikti PVM identifikaciniai numeriai.“

9 Nuo 2012 m. sausio 1 d. Reglamentas Nr. 1798/2003 panaikintas 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentu (ES) Nr. 904/2010 d?l administracinio bendradarbiavimo ir kovos su suk?iavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje (OL L 268, 2010, p. 1).

10 Pastarojo reglamento 17 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kiekviena valstyb? nar? elektronin?je sistemoje saugo tokia? informacij?:

- a) informacij?, kuri? ji renka pagal [PVM] direktyvos XI antraštini?s dalies 6 skyri?;
- b) taikant [PVM] direktyvos 213 straipsn? surinktus duomenis apie asmen?, kuriems ši valstyb? nar? suteik? PVM mok?tojo kod?, tapatyb?, veiki?, teisin? form? ir adres?, taip pat dat?, kuri? tas kodas buvo suteiktas;

<...>“

*Portugalijos teis?*

11 *Regime do IVA das Transaç?es Intracomunitárias* (PVM taikymo Bendrijos vidaus sandoriams schema, toliau – RITI) ? Portugalijos teis? perkeliamos PVM direktyvos nuostatos, susijusios su Bendrijos vidaus sandoriais.

12 RITI 14 straipsnio a punkte numatyta, kad PVM neapmokestinama:

„preki? tiekimas, kur? vykdo vienas iš 2 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyt? apmokestinam?j? asmen?, kai prekes ?sigyjan?iam asmeniui ? kit? valstyb? nar? nei ta, iš kurios prek?s yra išsi?stos ar išgabentos, siun?ia ar gabena pardav?jas arba prekes ?sigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu, jei ?gij?jas kaip prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojas yra kitoje valstyb?je nar?je registruotas fizinis ar juridinis asmuo, kuris ?sigydamas prekes naudojo atitinkam? identifikacin? kod? ir toje valstyb?je nar?je jam taikoma prekė? ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo schema.“

**Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai**

13 *Euro Tyre* yra Nyderland? bendrov?s *Euro Tyre BV* padalinys Portugalijoje. Ji importuoja, eksportuoja ir parduoda ?vairi? prekė? ženkl? padangas Portugalijoje ir Ispanijoje ?steigtiems mažmenininkams. Ispanijos rinkoje dal? padang? ji parduoda tiesiogiai ir dal? – per platintoj?, t. y. *Euro Tyre Distribuci?n de Neumáticos SL*

14 Pagrindinis byla susijusi su keletu pardavimo *Euro Tyre Distribución de Neumáticos* sandorių, vykdytų 2010–2012 metais. Tuo metu, kai buvo vykdomi šie pardavimo sandoriai, *Euro Tyre Distribución de Neumáticos* buvo registruota kaip PVM mokėtoja Ispanijoje. Tačiau šioje valstybėje narėje jai nebuvo taikoma prekės sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo schema ir ji nebuvo registruota PVM informacijos mainų sistemoje (toliau – VIES sistema). Tik 2013 m. kovo 19 d. Ispanijos mokesčių tarnybos jai suteiktas Bendrijos viduje veikiantis kio subjekto statusas ir ji registruota šioje sistemoje atgaline data nuo 2012 m. liepos 1 d.

15 *Euro Tyre* deklaravo minėtus pardavimo sandorius kaip prekės tiekimo Bendrijos viduje, neapmokestinamą PVM pagal RITI 14 straipsnio a punktą.

16 *Inspeção Tributária* (Mokesčių inspekcija, Portugalija), atlikusi mokesčių 2010–2012 metų patikrinimą, vis dėlto nusprendė, kad RITI 14 straipsnio a punkte numatytos neapmokestinimo sąlygos nebuvo vykdytos, nes tuo metu, kai buvo vykdomi nagrinėjami pardavimo sandoriai, *Euro Tyre Distribución de Neumáticos* nebuvo registruota Ispanijoje kaip galinti vykdyti sandorius Bendrijos viduje ir nebuvo traukta VIES sistema.

17 Po šio patikrinimo Mokesčių ir muitų institucija priėmė sprendimus dėl *Euro Tyre* mokėtinio 2010–2012 m. PVM patikslinimo ir atitinkamą delspinigį.

18 *Euro Tyre* apskundė šiuos sprendimus dėl patikslinimo. Atmetus jos skundą ir skundą pagal hierarchiją aukštesnei institucijai, ji kreipėsi prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismą. Šiame teisme ji teigia, kad RITI 14 straipsnio a punkte tvirtinta sąlyga, jog gijėjui turi būti taikoma prekės sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo schema ir jis turi būti registruotas VIES sistemoje, yra blogai perkeltos PVM direktyvos padarinys. Iš tiesų tokios sąlygos nėra šios direktyvos 138 straipsnyje ir ji yra tik Portugalijos Respublikos taikomas formalus reikalavimas.

19 Prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytas prekės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas gali būti siejamas su sąlyga, kad gijėjas, turintis savo buveinę kitoje valstybėje narėje nei ta, iš kurios prekės išsištos ar išgabentos, būtų registruotas pirmoje valstybėje narėje sandorių vykdymo Bendrijos viduje tikslais ir būtų trauktas VIES sistema.

20 Šiuo klausimu teismas pažymi, kad nuo 2010 m. birželio mėn. *Euro Tyre Distribución de Neumáticos* buvo registruota Ispanijoje kaip PVM mokėtoja, turinti teisę vykdyti nacionalinius sandorius naudodama PVM mokėtojo kodą; šis buvo nurodytas visose suskaitose faktūrose, išrašytose dėl nagrinėjamo pardavimo sandorį, ir su jomis susijusiose sumuojamosiose ataskaitose. Tačiau tuo metu, kai bendrovė vykdė pardavimo sandorius, jai, kaip PVM apmokestinamajam asmeniui, nebuvo taikoma prekės sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo schema ir ji nebuvo registruota VIES sistemoje. *Euro Tyre* apie tai žinojo, bet tikėjosi, kad Ispanijos mokesčių tarnybos suteiks *Euro Tyre Distribución de Neumáticos* Bendrijos viduje veikiantis kio subjekto statusą atgaline data. Be to, Portugalijos mokesčių administratorius manė, kad nagrinėjamo atveju *Euro Tyre* nesukčiavo ir nevengė mokėti mokesčių.

21 Šiomis aplinkybomis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* [(Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija)] nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 131 straipsnis ir 138 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, jog valstybės narės mokesčių administratorius atsisakytų neapmokestinti pardavėjo, kurio buveinė yra toje valstybėje narėje, PVM už prekės tiekimo Bendrijos viduje dėl to,

kad ?gij?jas, kurio buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, neregistruotas VIES sistemoje ir jam netaikoma prek? ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo schema, nors sandorio ?vykdymo momentu toje kitoje valstyb?je jis turi galiojant? PVM mok?tojo kod?, kuris buvo nurodomas už sandorius išrašomose s?skaitose fakt?rose, jeigu ?vykdytos kumuliacin?s materialin?s s?lygos, taikomos prek? tiekimui Bendrijos viduje, t. y. kai teis? kaip savininkui disponuoti preke perduota ?gij?jui ir kai pardav?jas ?rodo, kad šios prek?s buvo išsi?stos ar išgabentos ? kit? valstyb? nar? ir kad d?l šio išvežimo ar išgabavimo šios prek?s fiziškai išvežtos iš valstyb?s nar?s, iš kurios prek?s yra išsi?stos ar išgabentos, teritorijos ir pristatytos pirk?jui, kuris yra apmokestinamasis asmuo arba juridinis asmuo, veikiantis kaip toks, valstyb?je nar?je, kitoje nei valstyb?, iš kurios prek?s yra išsi?stos ar išgabentos?

2. Ar pagal proporcingumo princip? draudžiama PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal? aiškinti taip, kad neapmokestinimas PVM netaikytinas tuo atveju, jeigu pardav?jas, kurio buvein? yra valstyb?je nar?je, yra informuotas apie tai, kad ?gij?jas, kurio buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, nors ir toje kitoje valstyb?je nar?je turi galiojant? PVM mok?tojo kod?, yra neregistruotas VIES sistemoje ir toje šalyje jam netaikoma prek? ?sigijimo Bendrijos viduje schema, bet tikisi, kad pastarasis bus ?trauktas ? Bendrijos viduje veikian?i? ?kio subjekt? registr? atgaline data?“

## D?l prejudicini? klausim?

22 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 131 straipsnis ir 138 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, jog valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius atsisakyt? neapmokestinti PVM prek? tiekimo Bendrijos viduje d?l to, kad šio sandorio ?vykdymo momentu ?gij?jas, turintis buvein? paskirties valstyb?je nar?je ir PVM mok?tojo kod?, galiojant? sandoriams šioje valstyb?je nar?je, n?ra ?registruotas VIES sistemoje ir jam netaikoma prek? ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo schema. Min?tas teismas taip pat siekia sužinoti, ar pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal?, aiškinam? atsižvelgiant ? proporcingumo princip?, draudžiamas toks atsisakymas neapmokestinti, jeigu pardav?jas žinojo apie aplinkybes, apib?dinan?ias ?gij?jo pad?t?, susijusi? su PVM taikymu, ir tik?josi, kad v?liau ?gij?jas bus ?trauktas ? Bendrijos viduje veikian?i? subjekt? registr? atgaline data.

23 Vis? pirma reikia priminti, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyta valstybi? nari? pareiga neapmokestinti prek? tiekimo, jei jis atitinka toje nuostatoje išvardytas s?lygas (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C?492/13, EU:C:2014:2267, 46 punktas).

24 Pagal ši? nuostat? valstyb?s nar?s neapmokestina prek? tiekimo, kai tas prekes pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo išsiun?ia ar išgabena ? paskirties viet?, esan?i? Europos S?jungoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kaip toks, ? kit? valstyb? nar? nei ta, kurioje prad?tas prek? siuntimas ar gabenimas.

25 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? prek? tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM, tik kai teis?, kaip savininkui disponuoti preke, perduota ?gij?jui, o pardav?jas ?rodo, kad ši prek? buvo išsi?sta ar išgabenta ? kit? valstyb? nar? ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jos fiziškai neb?ra tiekimo valstyb?je nar?je (2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Mecsek?Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

26 Nagrin?jamu atveju iš sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateikiamos informacijos matyti, kad pateikti klausimai grindžiami prielaida, jog tiekimo Bendrijos viduje materialin?s s?lygos, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal?, primintos šio sprendimo 24 ir 25 punktuose, buvo ?vykdytos. Atsisakyta neapmokestinti PVM vien d?l to,

kad pagrindinis buvo nagrinėjamas pardavimo sandorių vykdymo momentu įgyjas Ispanijoje nebuvo registruotas sandorių vykdymo Bendrijos viduje tikslais ir nebuvo trauktas VIES sistema. Šioje valstybėje narėje įgyjas turėjo tik PVM mokėtojo kodą, galiojantį sandoriams šioje valstybėje, bet ne sandoriams Bendrijos viduje vykdyti.

27 Šiuo klausimu pažymėtina, kad iš tikrųjų, taikant valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimo pereinamojo laikotarpio procedūras, apmokestinamųjų asmenų registravimu kaip PVM mokėtojų suteikiant atskirus kodus taip pat siekiama palengvinti nustatyti valstybų narų, kurioje patiektos prekės galutinai suvartojamos (2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek/Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 57 punktas ir 2013 m. kovo 14 d. Sprendimo *Ablesio*, C-527/11, EU:C:2013:168, 19 punktą). Iš tiesų PVM direktyvos 214 straipsnio 1 dalies b punkte valstybėms narėms nustatyta pareiga imtis būtinų priemonių užtikrinti, kad būtų registruojami, suteikiant atskirą kodą, be kita ko, kiekvienas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurie sigyja prekėmis Bendrijos viduje.

28 Šiomis aplinkybomis apmokestinamųjų asmenų, kurie vykdo sandorius Bendrijos viduje, registravimas VIES sistemoje taip pat yra pakankamai svarbus. Šia sistema siekiama suteikti tokio subjektams galimybę gauti prekybos partnerių PVM mokėtojo kodą patvirtinimą, o nacionaliniams mokesčių administratoriams – patikrinti sandorius Bendrijos viduje ir aptikti galimus pažeidimus. Taigi minėta sistema atitinka Reglamento Nr. 1798/2003 27 straipsnyje ir nuo 2012 m. sausio 1 d. – Reglamento Nr. 904/2010 17 straipsnyje numatytą reikalavimą valstybėms narėms turėti elektroninę sistemą, kurioje saugomas asmenų, kuriems jos suteiktas PVM mokėtojo kodas, registras.

29 Vis dėlto nei PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje, nei Teisingumo Teismo praktikoje tarp išsamiai išvardytų materialinių tiekimo Bendrijos viduje sąlygų nepaminėta įgyjas pareiga turėti PVM mokėtojo kodą (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek/Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 59 punktą), nei *a fortiori* jo pareiga būti registruotam sandorių Bendrijos viduje vykdymo tikslais ir trauktam VIES sistema.

30 Atvirkščiai, nei iš esmės tvirtino Teisingumo Teisme Portugalijos ir Lenkijos vyriausybės, tokios pareigos negalima kildinti iš sąlygos, kad įgyjas turi būti apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks kitoje valstybėje narėje nei ta, iš kurios prekės išsištos arba išgabentos (pagal analogiją žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 40 punktą).

31 Iš tiesų PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje tvirtinta apmokestinamojo asmens apibrėžtis apima tik asmenį, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant tos veiklos tikslų ar rezultatų, nenumatant sąlygos, kad toks asmuo turi turėti PVM mokėtojo kodą (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 49 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką), prireikus konkrečiu atveju, kai siekiama vykdyti sandorius Bendrijos viduje, arba kad minėtas asmuo būtų registruotas VIES sistemoje. Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, kai vykdo sandorius vykdydamas savo apmokestinamąją veiklą (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 49 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

32 Vadinas, reikalavimai, kad įgyjas turėtų PVM mokėtojo kodą sandorių Bendrijos viduje vykdymo tikslais ir būtų trauktas VIES sistema, nėra esminės PVM tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos. Tai yra tik formalūs reikalavimai, dėl kurių negalima paneigti pardavėjo teisės neapmokestinimui PVM, jeigu materialinės tiekimo Bendrijos viduje sąlygos yra vykdytos (pagal analogiją žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek/Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 60 punktą, 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 51 punktą ir 2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 40 punktą).

33 Šiuo klausimu primintina: kadangi n? vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkre?iai nenumatyta, kokius ?rodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad gal?t? pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal PVM direktyvos 131 straipsn? valstyb?s nar?s turi nustatyti s?lygas, kuriomis jos neapmokestina preki? tiekimo Bendrijos viduje, kad užtikrint? teising? ir paprast? min?t? neapmokestinimo atvej? taikym? ir užkirst? keli? bet kokiam galimam suk?iavimui, mokes?i? vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis d?lto ?gyvendindamos joms suteiktus ?galiojimus valstyb?s nar?s turi laikytis bendr?j? teis?s princip?, kurie yra S?jungos teis?s sistemos sud?tin? dalis (žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Mecsek?Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 36 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik? ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C?492/13, EU:C:2014:2267, 27 punkt?).

34 Pagal Teisingumo Teismo praktik? nacionalin? priemon? viršija tai, kas b?tina užtikrinti teising? mokes?io surinkim?, jei teis? ? neapmokestinim? PVM iš esm?s sieja su formali? pareig? laikymusi, neatsižvelgiant ? esminius reikalavimus, ypa? nekeliant klausimo d?l to, ar jie buvo ?vykdyti. Iš ties? sandoriai turi b?ti apmokestinami atsižvelgiant ? j? objektyvius požymius (2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:791, 37 punkt? ir jame nurodyta teismo praktika).

35 D?l tiekimo Bendrijos viduje objektyvi? požymi? reikia pažym?ti, kad iš šio sprendimo 23–25 punkt? matyti, kad, jeigu preki? tiekimas atitinka PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytas s?lygas, šis tiekimas neapmokestinamas PVM (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:791, 38 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

36 Tuo remiantis darytina išvada, kad pagal mokes?i? neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? neapmokestinama PVM, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaik? tam tikr? formali? reikalavim? (2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:791, 39 punkt?).

37 Vadinasi, valstyb?s nar?s administratorius iš esm?s negali atsisakyti neapmokestinti PVM tiekimo Bendrijos viduje vien d?l to, kad ?gij?jas ne?registruotas VIES sistemoje ir jam netaikoma preki? ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo schema.

38 Taigi pažym?tina, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? pripaž?stami tik du atvejai, kai d?l formali? reikalavim? nesilaikymo galima prarasti teis? ? neapmokestinim? PVM (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:791, 43 punkt?).

39 Pirma, apmokestinamasis asmuo, siekdamas neapmokestinimo PVM, negali remtis mokes?i? neutralumo principu, jeigu ty?ia suk?iavo mokes?i? srityje ir d?l to suk?i? gr?sm? bendrosios PVM sistemos veikimui (žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:791, 44 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

40 Pažym?tina, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ?kio subjektas veikt? s?žiningai ir imt?si bet kokios priemon?s, kurios gali b?ti iš jo pagr?stai reikalaujama, kad ?sitikint?, jog sandoris, kur? jis sudaro, nelemia jo suk?iavimo mokes?i? srityje (2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Mecsek?Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 48 punkt? ir jame nurodyta teismo praktika). Jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra ?gij?jo suk?iavimo dalis, ir nesi?m? vis? pagr?st? priemoni?, kad išvengt? šio suk?iavimo, jam tur?t? b?ti atsisakyta suteikti teis? ? neapmokestinim? PVM (2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Mecsek?Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 54 punkt?).

41 Nagrin?jamu atveju vien d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyt? aplinkybi?, kad pardav?jas, pirma, žinojo, jog ?gij?jas ne?registruotas VIES sistemoje ir

jam netaikoma prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo schema, ir, antra, tikėtina, jog vėliau įgyjas bus registruotas kaip Bendrijos viduje veikiantis šio subjekto atgaline data, nacionalinė mokesčių institucija negali atsisakyti taikyti neapmokestinimo PVM. Iš tiesų, iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktos informacijos, nurodytos šio sprendimo 20 punkte, matyti, kad nagrinjamu atveju *Euro Tyre* nesukčiavo ir neengė mokesčių.

42 Antra, dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginėjamo rodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti (žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 46 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

43 Nagrinjamu atveju, kaip iš esmės matyti iš šio sprendimo 26 punkto, pateikti klausimai pagrįsti prielaida, kad esminis tiekimo Bendrijos viduje sąlygos, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, buvo įvykdytos. Be to, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad dėl pagrindinėje byloje nagrinjamo formalaus reikalavimo pažeidimo nebūtų galima konstatuoti, jog taip buvo. Vis dėlto šiuo klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atlikti būtinus patikrinimus.

44 Atsižvelgiant tai, kas išdėstyta, pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 131 straipsnis ir 138 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, kad valstybės narės mokesčių administratorius atsisakytų neapmokestinti PVM prekių tiekimo Bendrijos viduje vien dėl to, kad sandorio įvykdymo momentu įgyjas, turintis buveinę paskirties valstybėje narėje ir PVM mokėtojo kodą, galiojantį sandoriams šioje valstybėje narėje, nėra registruotas VIES sistemoje ir jam netaikoma prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo schema, nors nėra jokių aiškių požymių, leidžiančių daryti prielaidą, kad sukčiaujama, ir nustatyta, jog esminis neapmokestinimo taikymo sąlygos yra įvykdytos. Tokiu atveju pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, aiškinamą atsižvelgiant į proporcingumo principą, draudžiamas toks atsisakymas neapmokestinti, jeigu pardavėjas žinojo apie aplinkybes, apibūdinančias įgyjo padėtį, susijusią su PVM taikymu, ir tikėtina, kad vėliau įgyjas bus trauktas Bendrijos viduje veikiantis subjektas registratūrine data.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

45 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 131 straipsnis ir 138 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, kad valstybės narės mokesčių administratorius atsisakytų neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu prekių tiekimo Bendrijos viduje vien dėl to, kad sandorio įvykdymo momentu įgyjas, turintis buveinę paskirties valstybėje narėje ir pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą, galiojantį sandoriams šioje valstybėje narėje, nėra registruotas pridėtinės vertės mokesčio informacijos mainų sistemoje ir jam netaikoma prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo schema, nors nėra jokių aiškių požymių, leidžiančių daryti prielaidą, kad sukčiaujama, ir nustatyta, jog esminis neapmokestinimo taikymo sąlygos yra įvykdytos. Tokiu atveju pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, aiškinamą atsižvelgiant į proporcingumo principą, draudžiamas toks atsisakymas neapmokestinti, jeigu pardavėjas žinojo apie aplinkybes, apibūdinančias įgyjo padėtį, susijusią su pridėtinės vertės mokesčio taikymu, ir tikėtina, kad vėliau**

**gij?jas bus ?trauktas ? Bendrijos viduje veikian?i? subjekt? registr? atgaline data.**

Parašai.

\* Proceso kalba: portugal?.