Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
YVES BOT IŠVADA,
pateikta 2017 m. rugsėjo 7 d.[1]

Byla C-307/16

Stanisław Pieńkowski
prieš
Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

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

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės 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. Įvadas

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 Pieńkowski, telekomunikacijų įrangos pardavėjo, ir *Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej* (Biała Podlaska mokesčių administratorius, Lenkija) ginčo dėl keleivių asmeniniame bagaže iš Europos Sąjungos išvežamų prekių tiekimo neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (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 nacionalinės teisės aktas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje.

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).

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 įmanoma bendresniu būdu ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos ir paskirstymo bei paslaugų teikimo etapus. Dėl to vidaus rinkai ir valstybėms narėms yra naudinga sukurti bendrą sistemą, kuri būtų taikoma ir mažmeninei prekybai.

<…>

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

<…>

(49) Taikant bendras nuostatas ir siekiant glaudesnio suderinimo, valstybėms narėms turėtų būti leidžiama toliau taikyti smulkaus verslo įmonėms 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 jų 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 įrengti, 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 kitų 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 valstybė narė, kurios teritorijoje vykdomas tiekimas, pripažįsta asmens tapatybę patvirtinančiu dokumentu.“

8. Minėtos direktyvos 273 straipsnis išdėstytas taip:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą 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 faktūrų 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 įregistruoti mokesčio mokėtojai;

2) apyvartą ir mokėtinas mokesčio sumas 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 jį 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 jų praėjusių mokestinių metų apyvarta viršijo 400 000 PLN (apie 94 531 EUR) ir kad jie grąžina mokestį tik už prekes, kurias keleivis įsigijo iš šio pardavėjo.“

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

III. Faktinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

11. Verslininkas S. Pieńkowski, PVM mokėtojas, vykdo komercinę 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. Pieńkowski, kad jis yra „pardavėjas“, kaip ši sąvoka suprantama pagal PVM įstatymo 127 straipsnio 1 dalį. Be to, ši institucija pagal PVM deklaracijas įvertino, 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. Pieńkowski jam nepateikė jokios informacijos, susijusios su sutarties sudarymu su subjektu, turinčiu teisę grąžinti PVM, bet grąžindavo šį mokestį keleiviams pats arba per darbuotoją.

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

14. S. Pieńkowski apskundė šį sprendimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Liublino vaivadijos administracinis teismas, Lenkija). Šis teismas, vadovaudamasis PVM įstatymo 126–129 straipsnių 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 praėjusius mokestinius metus 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. Pieńkowski, 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 keleivių asmeniniame bagaže vežamų prekių 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 pateikusio 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 neapmokestinti priklausytų nuo reikalavimo praėjusiais mokestiniais metais būti pasiekus konkrečią apyvartą įvykdymo.

20. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui. Tačiau šis teismas klausia, ar valstybei narei nustačius reikalavimą pasiekti konkrečią apyvartą 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 punktą, 147 straipsnį, 131 straipsnį ir 273 straipsnį 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 keleivių išvežamoms prekėms, tik pasiekęs tam tikrą apyvartą praėjusiais mokestiniais metais arba sudaręs sutartį su subjektu, turinčiu teisę grąžinti PVM keleiviams.

23. Nagrinėjamoje byloje neginčijama, kad S. Pieńkowski tiekiamos prekės fiziškai išgabentos iš Sąjungos teritorijos asmeniniame keleivių bagaže. Todėl šiuo atveju prekių tiekimui, kuris faktiškai atitinka PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje pateiktą apibrėžtį, taikomos šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkto nuostatos [4].

24. Minėtos direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte nurodyta, kad valstybės narės prekių tiekimo neapmokestina PVM, kai prekes įsigyjantis asmuo jas išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą už Sąjungos ribų arba kai tai atliekama jo vardu. Tačiau, kadangi šiuo atveju prekės iš Sąjungos išvežtos asmeniniame keleivių bagaže, toks atleidimas nuo mokesčio gali būti taikomas tik įvykdžius PVM direktyvos 147 straipsnyje nurodytas sąlygas, o tai taip pat neginčijama nagrinėjamoje byloje [5].

25. Iš pačių 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 apyvartą ar būtų sudaręs sutartį su subjektu, turinčiu teisę grąžinti PVM, kad eksportas būtų neapmokestintas.

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

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 įgijėjams ir turinčio poveikį pardavėjo galimybei taikyti neapmokestinimą.

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 veiksmų laisvę 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, įvykdytų papildomas sąlygas, kurios joms atrodo būtinos.

29. Valstybės narės turi naudotis šia diskrecija tik laikydamosi bendrųjų 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 nagrinėjamas nacionalinės teisės aktas suderinamas su Sąjungos teisėje įtvirtintais 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 mokesčio surinkimui užtikrinti, jeigu tam, kad būtų leidžiama neapmokestinti PVM, iš esmės nustatomas reikalavimas laikytis formalių įpareigojimų, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir, be kita ko, nekeliant klausimo, ar šie reikalavimai įvykdyti. 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 ginčijamasi dėl formalių ir esminių sąlygų skirtumo. Teisingumo Teismas tam tikras papildomas sąlygas, kurios įtvirtintos 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 įgijėjas būtų įregistruotas PVM informacijos mainų sistemoje arba kad jam būtų taikoma prekių 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

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. Sprendimą *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.

terminą pateikti pristatymo įrodymą 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 įregistruoti apmokestinamąjį asmenį PVM mokėtojų registre yra formalus.

34. Atsižvelgiant į šias jurisprudencijos gaires ir Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 įtvirtintos esminės sąlygos šiuo atveju buvo įvykdytos.

35. Todėl tai, kad neįvykdomos nacionalinės teisės akte įtvirtintos papildomos formalios sąlygos, negali paneigti pardavėjo teisės į neapmokestinimą PVM[17].

36. Kitaip būtų tik tuomet, jeigu dėl tokių reikalavimų nesilaikymo nebūtų galima pateikti įrodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti, arba jeigu apmokestinamasis asmuo būtų sąmoningai dalyvavęs sukčiaujant[18].

37. Todėl, jeigu mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis nustatyti, kad esminiai reikalavimai įvykdyti, ir neturi įtarimų dėl sąmoningo apmokestinamojo asmens sukčiavimo, jis negali nustatyti papildomų sąlygų, dėl kurių pasinaudoti teise į neapmokestinimą PVM taptų neįmanoma[19]. Taigi negalima nesuteikti teisės pasinaudoti neapmokestinimu PVM vien dėl to, kad neįvykdytos nacionalinės teisės akte, taikant PVM direktyvos 131 ir 273 straipsnius, nustatytos papildomos formalios sąlygos[20].

38. Remiantis tuo, kas išdėstyta, galima konstatuoti, kad pagal mokesčių neutralumo principą draudžiamas toks nacionalinės teisės aktas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje.

39. Papildomai pažymėtina, kad, jeigu Teisingumo Teismas nepritartų mano pirmiau pateiktai nuomonei, jis turėtų priimti sprendimą dėl proporcingumo principo. Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad tokios nacionalinės priemonės negali viršyti to, kas griežtai būtina, kad būtų apsaugoti iždo interesai, ir negali būti naudojamos taip, kad paneigtų principus, kuriais grindžiama bendra PVM sistema[21].

40. Lenkijos Respublika savo pastabose tvirtina, kad nagrinėjamu nacionalinės teisės aktu siekiama sumažinti PVM grąžinimo keleiviams sistemos veikimo sutrikdymo pavojų. Šios vyriausybės nuomone, toks sutrikdymas pirmiausia gali būti susijęs su mažų subjektų pinigų srautų pusiausvyros sutrikimo rizikos, taip pat su jų ekonominės veiklos nutraukimo rizikos padidėjimu ir su sąmoningu įpareigojimo grąžinti PVM nesilaikymu, ypač su mokestiniu sukčiavimu.

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. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 60 punktas), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 51 punktas), 2016 m. spalio 20 d. Sprendimą *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 40 punktas) ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendimą *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 32 punktas).

18 Pagal analogiją žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 31 punktas), 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 71 punktas), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 46 punktas), 2013 m. kovo 14 d. Sprendimą *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 32 punktas), 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 39 ir 40 punktai) ir 2016 m. spalio 20 d. Sprendimą *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 44 ir 46 punktai).

19 Šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendimą *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 47 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

20 Pagal analogiją žr. 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 40 punktas).

21 Pagal analogiją žr. 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimą *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, 44 ir 45 punktai) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818, 37 punktas).

41. Šiuo klausimu reikėtų priminti, kad kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra pagrindiniai PVM direktyvos tikslai. Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę nuspręsti, kad šie tikslai pateisina tam tikrus reikalavimus tiekėjams [22].

42. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, kaip konkrečiai šiuo atveju taikomas proporcingumo principas [23]. Tik reikia pažymėti, kad vidaus teisės aktas negali būti laikomas proporcingu, jeigu dėl jo neapmokestinimas PVM tampa neįmanomas tuo pagrindu, kad neįvykdytos formalios sąlygos, nors, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir Lenkijos Respublikos nuomone, sąlyga pasiekti tam tikrą apyvartą nėra absoliuti, nes apmokestinamasis asmuo turėjo galimybę pasinaudoti neapmokestinimu, sudaręs sutartį su subjektu, turinčiu teisę grąžinti PVM keleiviams.

43. Be to, reikia pripažinti, kad tokiu nacionalinės teisės aktu negali būti ribojamas apmokestinamųjų asmenų, turinčių teisę tiesiogiai taikyti neapmokestinimą, skaičius taip, kad būtų nepažeistas PVM direktyvos 273 straipsnyje įtvirtintas vienodo požiūrio principas. Šia priemone sudaromos palankesnės sąlygos didžiosioms įmonėms, nors mokestinio sukčiavimo rizika aiškiai proporcinga veiklos apimčiai ir todėl – apyvartai. Iš tiesų manęs neįtikina Lenkijos Respublikos argumentas, kad apsirikimo ir sukčiavimo rizika atvirkščiai proporcinga apyvartos dydžiui. Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad kai tenkinamos PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytos neapmokestinimo sąlygos, t. y. be kita ko, atitinkamų prekių išgabenimo iš Sąjungos muitų teritorijos sąlyga, jos neturi būti apmokestinamos PVM ir iš esmės nebelieka sukčiavimo mokesčių srityje arba mokestinių įplaukų praradimo pavojaus, kuriuo būtų galima pateisinti sandorio apmokestinimą [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 nacionalinės teisės aktas, koks nagrinėjamas pagrindinėje 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 įgaliotu subjektu.

V. Išvada

45. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, Teisingumo Teismui siūlau į *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 mokesčių 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.

22 Pagal analogiją žr. 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimą *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, 36 punktas) ir 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 33 punktas).

23 Šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 77 punktas), 2013 m. kovo 14 d. Sprendimą *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 35 punktas) ir 2015 m. kovo 26 d. Sprendimą *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 53 punktas).

24 Šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 40 punktas).