



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. spalio 9 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — PVM — Direktyva 2006/112/EB — 138 straipsnio 1 dalis — Sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimas — Kaip PVM mokėtojas neįregistruotas įgijėjas — Pardavėjo pareiga nustatyti įgijėjo ar jo atstovo parašo tikrumą — Proporciningumo, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai — Tiesioginis veikimas“

Byloje C-492/13

dėl *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2013 m. rugsėjo 2 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2013 m. rugsėjo 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

#### Traum EOOD

prieš

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz (pranešėjas), teisėjai C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász ir D. Šváby,

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo D. Zhelyazkov,

— Europos Komisijos, atstovaujamos S. Petrova ir L. Lozano Palacios,

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

priima šį

\* Proceso kalba: bulgarų.

## Sprendimą

- 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), iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES (OL L 326, p. 1, toliau – Direktyva 2006/112), 138 straipsnio 1 dalies ir 139 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Traum EOOD* (toliau – *Traum*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Centrinio mokesčių administratoriaus Varnos skundų, praktikos mokesčių ir socialinio draudimo politikos direktorijos direktorius, toliau – *Direktor*) ginčą dėl pranešimo apie perskaičiuotą mokestį, kuriuo atsiskakoma taikyti *Traum* neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) už sandorį, kurį *Traum* kvalifikavo kaip „prekių tiekimą Bendrijos viduje“.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 PVM direktyvos 131 straipsnyje nustatyta:

„[PVM direktyvos 2006/112 IX antraštinės dalies] 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 [visiems] galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

- 4 Šios direktyvos IX antraštinės dalies 4 skyriaus „Sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM“ 138 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„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, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

- 5 Pagal šios direktyvos 139 straipsnio 1 dalį:

„Prekių teikimo neapmokestinamas pagal 138 straipsnio 1 dalį netaikomas, kai prekes tiekia apmokestinamieji asmenys, kuriems taikomas 282–292 straipsnių nuostatos dėl mažųjų įmonių atleidimo nuo PVM.“

Prekių tiekimo neapmokestinamas taip pat netaikomas, kai prekės tiekiamos apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kurių prekių įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį.“

### Bulgarijos teisė

- 6 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) pagrindinėje byloje taikomos redakcijos 7 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Prekių tiekimas Bendrijos viduje – tai prekių, kurios iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę išgabenamos tiekėjo, kuris pagal šį įstatymą įregistruotas kaip PVM mokėtojas, savo ar įgijėjo vardu, tiekimas, jeigu įgijėjas yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje.“

- 7 ZDDS įgyvendinimo reglamento 45 straipsnyje nustatyta:

„Siekdamas įrodyti prekių tiekimą Bendrijos viduje, tiekėjas turi turėti šiuos dokumentus:

1. tiekimo dokumentą:

- a) su tiekimu susijusią sąskaitą faktūrą, kurioje tuo atveju, kai įgijėjas įregistruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje, nurodytas jam valstybės narės, į kurią tiekiamos prekės, suteiktas PVM mokėtojo kodas;
- b) [ZDDS] 117 straipsnio 2 dalyje numatytą ataskaitą, jei tai yra tiekimo Bendrijos viduje atvejis, kaip tai suprantama pagal [ZDDS] 7 straipsnio 4 dalį;

<...>;

2. dokumentus, įrodančius prekių išsiuntimą ar gabenimą iš nacionalinės teritorijos į kitos valstybės narės teritoriją:

- a) gabenimo dokumentą arba rašytinį įgijėjo ar jo įgalioto asmens patvirtinimą, kad prekės gautos kitos valstybės narės teritorijoje, – tais atvejais, kai prekes tiekėjo arba įgijėjo vardu gabena trečiasis asmuo <...>;

<...>“

### Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 8 2009 m. rugsėjo ir spalio mėn. *Traum* vykdė veiklą bendros pastatų statybos ir inžinierinių darbų srityje. PVM deklaracijoje už laikotarpį nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. iki spalio 31 d. *Traum* deklaravo PVM neapmokestintą peilių laikiklių ir ruošinių tiekimą Bendrijos viduje bendrovei *Evangelos gaitadzis*, įsteigta Graikijoje, ir pateikė ZDDS įgyvendinimo reglamento 45 straipsnyje numatytus dokumentus, t. y. dvi sąskaitas faktūras su nurodytu graikišku bendrovės *Evangelos gaitadzis* PVM mokėtojo kodu, tiekimo ataskaitas, tarptautinius važtaraščius ir pasirašytą prekių gavimo aktą.
- 9 Po 2009 m. spalio 7 d. atlikto informacijos mainų PVM srityje sistemos elektroninės duomenų bazės (VIES) („VAT Information Exchange System“, toliau – VIES duomenų bazė) patikrinimo Bulgarijos mokesčių administratorius 2009 m. lapkričio 2 d. *Traum* pateikė pranešimą apie mokesčio dydį ir grąžinimą. Šiame pranešime jis nurodė, kad patikrinus VIES duomenų bazę paaiškėjo, kad bendrovė *Evangelos gaitadzis* buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja ir jai nuo 2005 m. lapkričio 15 d. suteiktas PVM mokėtojo kodas.
- 10 Tačiau bendrovė *Evangelos gaitadzis* nedeklaravo įsigijimo Bendrijos viduje ir nesumokėjo PVM Graikijoje.

- 11 Vėliau atlikęs mokestinį patikrinimą, Bulgarijos mokesčių administratorius dar kartą peržiūrėjo VIES duomenų bazę ir konstatavo, kad bendrovė *Evangelos gaitadzis* jau nuo 2006 m. sausio 15 d. nebebuvo įregistruota kaip PVM mokėtoja. Todėl 2011 m. gegužės 17 d. šis administratorius pateikė *Traum* pranešimą apie perskaičiuotą mokestį, kuriame apmokestino pardavimo bendrovei *Evangelos gaitadzis* sandorius PVM, nes ši bendrovė valstybėje narėje nebuvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, t. y. nebuvo įvykdytos neapmokestinimo šiuo mokesčiu sąlygos, susijusios su įgijėjo kaip apmokestinamojo asmens statusu, numatytos ZDDS 7 straipsnio 1 dalyje.
- 12 *Traum*, pateikusi *Direktor* administracinį skundą dėl šio pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą, pateikė šiuo klausimu Bulgarijos mokesčių administratoriaus išleistą pranešimą dėl įskaitymo ir gražinimo, kuriame nurodyta, kad bendrovė *Evangelos gaitadzis* turėjo galiojantį PVM mokėtojo kodą sandorio sudarymo momentu.
- 13 2011 m. rugpjūčio 5 d. sprendimu *Direktor* patvirtino pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą remdamasis įrodymų, kad prekės buvo išgabentos iš Belgijos teritorijos, nebuvimu ir raštiško patvirtinimo, kad įgijėjas gavo prekes, nebuvimu. *Direktor* teigia, kad pateiktame prekių gavimo akte ir tiekimo ataskaitoje nenurodytas tikslus prekių priėmimo adresas, prekes priėmę asmenys, jų pareigos ir įgaliojimas atstovauti bendrovei *Evangelos gaitadzis*, todėl šie dokumentai nėra patikimi.
- 14 *Traum* grįsdama savo ieškinį *Administrativen sad Varna* (Varnos administracinis teismas) dėl šio *Direktor* sprendimo teigia, kad ji Bulgarijos mokesčių administratoriui pateikė visus tiek pagal ZDDS, tiek pagal ZDDS įgyvendinimo reglamentą reikalingus dokumentus, įrodančius prekių tiekimą Bendrijos viduje. Ji taip pat tvirtina, kad atitinkami sandoriai sudaryti sąžiningai: prieš sudarydama nagrinėjamus sandorius ji patikrino VIES duomenų bazėje bendrovės *Evangelos gaitadzis* PVM mokėtojo kodą.
- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad Bulgarijos teismų praktika dėl ZDDS 7 straipsnio 1 dalies taikymo, susijusio su prekių gabenimo Bendrijos viduje ir jų gavimo kitoje valstybėje narėje įrodinėjimo priemonėmis, apima labai prieštaravingus sprendimus dėl tarptautinių važtaraščių įrodomosios galios. Šiuo atveju reikia svarstyti klausimą, ar įrodinėjimo sąlygos pagal Bulgarijos teisę atitinka Sąjungos teisę.
- 16 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Varna* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
  - „1. Ar yra įvykdyta neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu pagal [PVM] direktyvos 138 straipsnio 1 dalį sąlyga ir netaikoma išimtis pagal [šios direktyvos] 139 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai nustatyta, kad po prekių tiekimo [šios duomenų bazės] informacija parodė, kad prekių įgijėjas neturi „įregistruoto PVM mokėtojo“ statuso, [tai, kad „daugiau neįregistruoto PVM mokėtojo“, statusas buvo įregistruotas pavėluotai, matyti iš Bulgarijos mokesčių administratoriaus surinktų duomenų] tačiau ieškovė teigia, jog ji, kaip reikalaujama, elgėsi rūpestingai ir ieškojo [šioje duomenų bazėje] informacijos, ir tai nėra dokumentuota?
  2. Ar nacionaline administracine ir teismų praktika, pagal kurią pardavėjas (siuntėjas pagal gabenimo sutartį) privalo nustatyti įgijėjo parašo tikrumą ir išsiaiškinti, ar šis parašas yra bendrovei (įgijėjui) atstovaujančio asmens, atitinkamas pareigas einančio jos darbuotojo ar įgalioto asmens, pažeidžiami mokesčių neutralumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai?
  3. Ar tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, [PVM] direktyvos 138 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai ir gali būti nacionalinio teismo tiesiogiai taikoma?“

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl priimtinumų*

- 17 *Direktor* ginčijo prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą tvirtindamas, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klaidingai nurodė pagrindinės bylos aplinkybes. *Direktor* teigė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klaidingai nusprendė, jog yra nustatyta, kad prekės išgabentos į Graikiją ir perduotos bendrovei *Evangelos gaitadzis*.
- 18 Šiuo klausimu pažymėtina, pirma, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apsiribojo tuo, kad pateikė Teisingumo Teismui dokumentus, iš kurių matyti, kad *Traum* įrodė prekių tiekimo Bendrijos viduje egzistavimą, tačiau nekonstatavo, kad prekės realiai buvo išgabentos į Graikiją ar perduotos įgijėjui, ir, antra, kad Teisingumo Teismui pateikti klausimai, atvirksčiai, susiję su reikalavimais įrodyti, kuriuos valstybės narės gali taikyti siekiantiems neapmokestinti PVM tiekimo Bendrijos viduje.
- 19 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad vykstant SESV 267 straipsnyje numatyta procedūrai, pagrįstai aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo funkcijų atskyrimu pastarasis turi teisę aiškinti Sąjungos nuostatas ar spręsti dėl jų galiojimo tik remdamasis nacionalinio teismo nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis (žr. Sprendimo *WWF ir kt.*, C-435/97, EU:C:1999:418, 31 punktą, Sprendimo *Endress*, C-209/12, EU:C:2013:864, 19 punktą ir nurodytą teismų praktiką). Konkrečiai kalbant apie tariamas spragas ir faktines klaidas, esančias sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pakanka priminti, kad ne Teisingumo Teismas, o nacionalinis teismas turi nustatyti faktus, dėl kurių iškelta byla, ir jais remtis savo sprendime (Sprendimo *PreussenElektra*, C-379/98, EU:C:2001:160, 40 punktas).
- 20 Darytina išvada, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

### *Dėl pirmojo ir antrojo klausimų*

- 21 Pirmuoju ir antruoju prejudiciniaisiais klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį ir 139 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti suteikti teisę į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą PVM dėl to, kad įgijėjas nebuvo registruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje, tiekėjas neįrodė nei parašo ant pateiktų dokumentų, grindžiančių tariamai neapmokestinamo tiekimo deklaraciją, tikrumo, nei šiuos dokumentus įgijėjo vardu pasirašiusio asmens įgaliojimų atstovauti.
- 22 Siekiant atsakyti į šiuos klausimus reikia priminti, kad tiekimas Bendrijos viduje, t. y. sandoris, kurį lemia įsigijimas Bendrijos viduje, yra neapmokestinamas PVM, jeigu atitinka PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas (Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 29 punktas ir nurodyta teismo praktika).
- 23 Pagal šią nuostatą valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kaip toks, į paskirties vietą, esančią Europos Sąjungoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, t. y. į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

- 24 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM, tik kai teisė, kaip savininkui disponuoti preke, perduota įgijėjui, o tiekėjas nustato, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje (žr., be kita ko, Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 42 punktą).
- 25 Be to, kaip matyti iš PVM direktyvos 139 straipsnio 1 dalies antros pastraipos, prekių tiekimo neapmokestinamas taip pat netaikomas, kai prekės tiekiamos apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kurių prekių įsigijimas Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.
- 26 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimai susiję su įrodinėjimo tvarka, kuri gali būti taikoma tiekėjams, kad įrodytų, jog įvykdytos prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM sąlygos.
- 27 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti: kadangi nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal PVM direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo Bendrijos viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis dėlto įgyvendindamos joms suteiktus įgaliojimus valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai (Sprendimo *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, 36 punktas ir nurodyta teismo praktika).
- 28 Pagal teisinio saugumo principą, kuris yra teisėtų lūkesčių apsaugos padarinys, reikalaujama, viena vertus, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o kita vertus, kad teisės subjektai numatytų jų taikymą (Sprendimo *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, 46 punktas ir nurodyta teismo praktika).
- 29 Svarbu priminti, kad šis principas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės nuostatos gali turėti finansinių pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems pagal šias teisės nuostatas nustatytų pareigų apimtį. Iš to išplaukia, kad svarbu, jog mokesčių mokėtojai žinotų savo mokesčius įsipareigojimus prieš sudarydami sandorį (žr. Sprendimo *Teleos ir kt.*, EU:C:2007:548, 48 punktą ir nurodytą teismo praktiką).
- 30 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui įrodymų srityje, turi būti nustatomos remiantis aiškiai šiuo atžvilgiu nacionalinėje teisėje ir įprastoje praktikoje, nustatytoje panašioms sandoriams, numatytomis sąlygomis (žr. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, 38 punktą).
- 31 Teisinio saugumo principui prieštarautų tai, kad valstybė narė, numachiusi tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM taikymo sąlygas, būtų nustatydama kompetentingoms valdžios institucijoms pristatytinų dokumentų sąrašą, ir iš pradžių sutikusi kaip įrodymus, patvirtinančius teisę į neapmokestinimą, priimti tiekėjo pateiktus dokumentus, galėtų vėliau įpareigoti šį tiekėją sumokėti PVM už šį tiekimą, jei taptų aišku, kad dėl įgijėjo sukčiavimo, apie kurį tiekėjas nežinojo ir negalėjo žinoti, nagrinėjamos prekės iš tikrųjų nebuvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos (žr. Sprendimo *Teleos ir kt.*, EU:C:2007:548, 50 punktą).
- 32 Iš tiesų, remiantis Teisingumo Teismo praktika, matyti, kad jei nėra jokio patikimo įrodymo, kuris leistų daryti išvadą, jog atitinkamos prekės buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, tuo, kad apmokestinamasis asmuo įpareigojamas pateikti tokį įrodymą, neužtikrinamas teisingas ir paprastas neapmokestinimo taikymas. Priešingai, dėl tokios pareigos šio apmokestinamojo asmens padėtis tampa nesaugi dėl galimybės neapmokestinti tiekimo Bendrijos viduje arba būtinybės įskaiciuoti PVM į pardavimo kainą (žr. Sprendimo *Teleos ir kt.*, EU:C:2007:548, 49 ir 51 punktus ir Sprendimo *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, 41 punktą).

- 33 Šiuo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Bulgarijos mokesčių administratorius išleido pranešimą apie mokesčio dydį ir grąžinimą remdamasis *Traum* pateiktais pagal ZDDS įgyvendinimo reglamento 45 straipsnį dokumentais, nepareikalavęs dokumente esančio įgijėjo parašo tikrumo įrodymo ar pasirašiusio asmens įgaliojimo atstovauti. Tik per vėlesnį mokestinį patikrinimą šis administratorius pateikė šiuos reikalavimus, kuriuos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vadina „papildomomis sąlygomis“.
- 34 Tačiau teisinio saugumo principui prieštarautų atsisakymas suteikti teisę į pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių neapmokestinimą PVM dėl to, kad tiekėjas tokių įrodymų nepateikė per vėlesnį šių sandorių patikrinimą, nors *Traum* pateikti dokumentai, patvirtinantys jos deklaraciją, atitiko Bulgarijos mokesčių administratoriui teiktinų dokumentų sąrašą, nustatytą ZDDS įgyvendinimo reglamento 45 straipsnyje, ir juos iš pradžių priėmė šis administratorius kaip įrodymus, pateisinančius teisę į neapmokestinimą, ir tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 35 Dėl atsisakymo neapmokestinti PVM pagrindinėje byloje nagrinėjamo tiekimo dėl to, kad tiekimo momentu įgijėjas kitoje valstybėje narėje nebuvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas, aišku, kad PVM mokėtojo kodo suteikimas – tai apmokestinamojo asmens mokestinio statuso įrodymas siekiant taikyti šį mokestį ir jis palengvina sandorių Bendrijos viduje mokestinę kontrolę (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, 60 punktą).
- 36 Tačiau kadangi nacionalinė kompetentinga institucija privalo patikrinti apmokestinamojo asmens statusą prieš suteikdama jam PVM mokėtojo kodą, dėl galimo pažeidimo, kuriuo daroma įtaka šiam registru, ūkio subjektui, kuris rėmėsi šiame registre esančiais duomenimis, negalima netaikyti neapmokestinimo, į kurį jis turi teisę. Taigi, kaip teisingai nurodo Europos Komisija, jei tiekėjas turėtų sumokėti PVM vien dėl to, kad įgijėjo PVM mokėtojo kodas buvo išbrauktas iš registro atgaline data, tai prieštarautų proporcingumo principui (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, 63 ir 64 punktus).
- 37 Pagrindinėje byloje *Traum* Bulgarijos mokesčių administratoriui pateikė dvi sąskaitas faktūras su nurodytu graikišku *Evangelos gaitadzis* PVM mokėtojo kodu, kad įrodytų savo teisę į neapmokestinimą PVM pagal ZDDS įgyvendinimo reglamento 45 straipsnio 1 dalies a punktą. Šias nuorodas po patikrinimo duomenų bazėje VIES administratorius patvirtino 2009 m. lapkričio 2 d. pranešime apie mokesčio dydį ir grąžinimą. Todėl iš pradžių administratorius sutiko ir pritarė, kad remiantis ZDDS 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta sąlyga įgijėjas buvo apmokestintas PVM kitoje valstybėje narėje. Tik per vėlesnį patikrinimą tas pats administratorius nustatė, kad pastaroji sąlyga nebuvo įvykdyta. Šiomis aplinkybėmis atsisakymas neapmokestinti PVM tiekimo Bendrijos viduje prieštarauja teisinio saugumo ir proporcingumo principams.
- 38 Dėl *Direktor* rašytinėse pastabose nurodytų aplinkybių, pagal kurias *Traum* turėjo kitomis priemonėmis įrodyti, kad bendrovė *Evangelos gaitadzis* buvo apmokestinamasis asmuo, kaip toks veikiantis kitoje valstybėje narėje, kurio kiekvienas įsigijimas Bendrijos viduje buvo apmokestinamas PVM, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šis reikalavimas nenumatytas pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose, be to, jis nebuvo pateiktas prieš Bulgarijos mokesčių administratoriui išleidžiant pranešimą apie mokesčio dydį ir grąžinimą, tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 39 Rašytinėse pastabose *Direktor* taip pat teigė, kad *Traum* neveikė sąžiningai ir neįrodė reikalaujamo rūpestingumo, kad užtikrintų pateiktų dokumentų, patvirtinančių jo prašymą neapmokestinti PVM, tikrumą. Jis taip pat pranešė apie galimą bendrovės *Evangelos gaitadzis* sukčiavimą Graikijos mokesčių administratoriaus atžvilgiu. Šiuo klausimu *Direktor* visų pirma tvirtina, kad atsižvelgiant į vežėjų atsakymus, pateiktus per nagrinėjamo tiekimo mokestinį patikrinimą, kyla abejonių, kad gabenimo dokumentai atitiko realią faktinę situaciją.

- 40 Tačiau prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra nuorodų, leidžiančių daryti išvadą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas tiekimas buvo sukčiavimo mokesčių srityje dalis ar kad *Traum* neveikė sąžiningai, atsižvelgiant į galimą įgijėjo įvykdytą sukčiavimą.
- 41 Šiuo klausimu reikia priminti, kad per procesą, pradėtą remiantis SESV 267 straipsniu, Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos tikrinti ar vertinti pagrindinės bylos faktinių aplinkybių. Nacionalinis teismas turi įvertinti visą informaciją ir šios bylos faktines aplinkybes tam, kad nustatytų, ar *Traum* veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai iš jos reikalaujama, kad įsitikintų, jog vykdomu sandoriu ji nėra įtraukta į sukčiavimą mokesčių srityje (pagal analogiją žr. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, 53 punktą).
- 42 Jei šis teismas prieitų prie išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjos atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis turėtų atsisakyti jai suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547 54 punktą).
- 43 Atsižvelgiant į ankstesnius svarstymus, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį ir 139 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti suteikti teisę į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą PVM dėl to, kad įgijėjas nebuvo registruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje, tiekėjas neįrodė nei parašo ant pateiktų dokumentų, kuriais grindžiama tariamai neapmokestinamo tiekimo deklaracija, tikrumo, nei šiuos dokumentus įgijėjo vardu pasirašiusio asmens įgaliojimų atstovauti, nors teisės į neapmokestinimą įrodymai, tiekėjo pateikti grindžiant deklaraciją, atitiko nacionalinėje teisėje nustatytą pateiktinų šiam administratoriui dokumentų sąrašą ir iš pradžių šis administratorius juos priėmė kaip pateisinamuosius įrodymus, tai ir turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

#### *Dėl trečiojo klausimo*

- 44 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji veikia tiesiogiai, t. y. ja apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, siekdamas neapmokestinti PVM tiekimo Bendrijos viduje.
- 45 Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, galima teigti, kad visais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra besąlygiškos ir pakankamai tikslios, asmenys gali jomis remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, jeigu ji per nustatytą terminą neperkėlė direktyvos į nacionalinę teisę arba perkėlė ją netinkamai, neatsižvelgiant į tai, kokį statusą turėdama veikė ši valstybė (žr. šiuo klausimu Sprendimo *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, 18 ir 23 punktus, Sprendimo *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, 31 punktą ir nurodytą teismų praktiką).
- 46 Šiuo atveju PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyta pareiga valstybėms narėms neapmokestinti prekių tiekimo, jei laikomasi išvardytų sąlygų.
- 47 Nors šios direktyvos 131 straipsnyje valstybėms narėms, kai jos nustato šios direktyvos 138 straipsnyje numatyto neapmokestinimo PVM sąlygas, siekiant teisingai ir paprastai taikyti neapmokestinimą, paliekama tam tikra diskrecija, ši aplinkybė neturi poveikio tame straipsnyje įtvirtintos pareigos aiškumui ir besąlygiškumui (pagal analogiją žr. Sprendimo *Association de médiation sociale*, EU:C:2014:2, 33 punktą).



- 48 Iš to matyti, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji veikia tiesiogiai, t. y. ja apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, siekdamas neapmokestinti PVM tiekimo Bendrijos viduje.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, 138 straipsnio 1 dalies ir 139 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, valstybės narės mokesčių administratoriui atsakyti suteikti teisę į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu dėl to, kad įgijėjas nebuvo registruotas kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas kitoje valstybėje narėje, tiekėjas neįrodė nei parašo ant pateiktų dokumentų, kuriais grindžiama tariamai neapmokestinamo tiekimo deklaracija, tikrumo, nei šiuos dokumentus įgijėjo vardu pasirašiusio asmens įgaliojimų atstovauti, nors teisės į neapmokestinimą įrodymai, tiekėjo pateikti grindžiant deklaraciją, atitiko nacionalinėje teisėje nustatytą teiktinų šiam administratoriui dokumentų sąrašą ir iš pradžių šis administratorius juos priėmė kaip pateisinamuosius įrodymus, tai ir turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**
2. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/88, 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji veikia tiesiogiai, t. y. ja apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, siekdamas neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu tiekimo Bendrijos viduje.**

Parašai.