



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. vasario 29 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 138 straipsnio 1 dalis – Prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas – Atsisakymas taikyti neapmokestinimą PVM – Įrodymai – Prekių tiekėjas, neįrodęs, kad prekės buvo pristatytos fiskaliniuose dokumentuose nurodytam gavėjui – Tiekėjas, pateikęs kitą informaciją, įrodančią faktinio gavėjo kaip apmokestinamojo asmens statusą“

Byloje C-676/22

dėl *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) 2022 m. spalio 26 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2022 m. lapkričio 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

B2 Energy s.r.o.

prieš

Odvolací finanční ředitelství

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurių sudaro kolegijos pirmininkas Z. Csehi (pranešėjas), I. Jarukaitis ir D. Gratsias,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2023 m. spalio 4 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Odvolací finanční ředitelství*, atstovaujamos T. Měkýš ir T. Rozehnal,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, L. Březinová, O. Serdula ir J. Vlácil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir M. Salyková,

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

* Proceso kalba: čekų.

priima šį

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, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 138 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *B2 Energy s.r.o.* ir *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija, Čekijos Respublika; toliau – finansų direkcija) ginčą dėl mokesčių institucijos atsisakymo taikyti neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) keliems šios bendrovės atliktiems tiekimams Bendrijos viduje.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

- 3 PVM 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 vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“
- 4 Direktyvos 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 Šios direktyvos 139 straipsnio 1 dalyje numatyta:
„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.“

Reglamentas (ES) Nr. 904/2010

- 6 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (OL L 268, 2010, p. 1) 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Siekiant surinkti mokėtinus mokesčius, valstybės narės turėtų bendradarbiauti siekiant užtikrinti, kad PVM būtų teisingai apskaičiuojamas. Todėl jos turi ne tik stebėti, ar mokėtini mokesčiai tinkamai taikomi jų teritorijoje, bet ir turėtų teikti paramą kitoms valstybėms narėms, kad būtų užtikrinta, jog mokesčiai, susiję jų teritorijoje vykdoma veikla, bet mokėtini kitoje valstybėje narėje, būtų tinkamai taikomi.“

Čekijos teisė

- 7 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* (Įstatymas Nr. 280/2009, kuriuo nustatomas Mokesčių procedūros kodeksas) 92 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad apmokestinamasis asmuo turi įrodyti visas aplinkybes, kurias jis privalo nurodyti įprastoje mokesčių deklaracijoje, papildomoje mokesčių deklaracijoje arba kituose dokumentuose.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 8 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas nagrinėjant Čekijos bendrovės *B2 Energy* ir finansų direkcijos ginčą dėl mokesčių administratoriaus atsisakymo *B2 Energy* taikyti neapmokestinimą PVM, kiek tai susiję su keliais prekių tiekimais, tariamai atliktais Bendrijos viduje, į Lenkiją, motyvuojant tuo, kad *B2 Energy* neįrodė, jog netenkinamos šio neapmokestinimo taikymo sąlygos.
- 9 2015 m. *B2 Energy* tiekė rapsų aliejų į Lenkiją. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęsio teismo teigimu, šios prekės buvo pristatytos ne fiskaliniuose dokumentuose deklaruotiems gavėjams, o kitiems gavėjams, įsisteigusiems šioje valstybėje narėje, kai kurie iš jų patvirtino prekių gavimą antspaudais ir parašais tarptautiniuose važtaraščiuose.
- 10 2015 m. liepos 15 d. atlikęs mokesčių patikrinimą už 2015 m. vasario–gegužės mėn. atitinkamas mokesčių administratorius konstatavo, kad *B2 Energy*, remdamasi pateiktais dokumentais, neįrodė, jog tenkino neapmokestinimo PVM sąlygas. Nors mokesčių administratorius neginčijo faktinio atitinkamų prekių gabenimo į kitą valstybę narę įvykdymo, jis nusprendė, kad *B2 Energy* neįrodė, jog perdavė teisę disponuoti šiomis prekėmis kaip savininkui asmenims, fiskaliniuose dokumentuose nurodytiems kaip jų gavėjai, ir net to, kad šios prekės buvo patiekto kitoje valstybėje narėje mokesčių tikslais įregistruotam asmeniui. Taigi mokesčių administratorius nusprendė, kad *B2 Energy* netenkino teisės į neapmokestinimą PVM taikymo sąlygų. Todėl 2017 m. spalio 6 d. pranešimais apie mokėtiną mokestį konstatavo, kad PVM suma turi būti padidinta už 2015 m. vasario–gegužės mėn.
- 11 2019 m. lapkričio 21 d. sprendimu finansų direkcija atmetė *B2 Energy* skundus dėl šių pranešimų apie mokėtiną mokestį. Dėl šio sprendimo *B2 Energy* pareiškė ieškinį *Městský soud v Praze* (Prahos miesto teismas, Čekijos Respublika) atmetė 2021 m. rugpjūčio 18 d. sprendimu, iš esmės pažymėdamas, kad *B2 Energy* net neįrodė, jog atitinkamos prekės per gavėjus, deklaruotus fiskaliniuose dokumentuose, buvo patiekto gavėjams, kuriuos ji nurodė kaip galutinius. Konkrečiau kalbant, *Městský soud v Praze* (Prahos miesto teismas) nusprendė, kad pateiktuose

dokumentuose nenurodytas nei asmuo, priėmęs prekes gavėjo vardu, nei gavėjas, kuriam prekės buvo patiektos. Todėl neįmanoma nustatyti asmens, turinčio teisę kaip savininkas disponuoti šiomis prekėmis.

- 12 *B2 Energy* dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismui, iš esmės teigdama, kad pateikė įrodymų, jog tenkino teisės į neapmokestinimą PVM už prekių tiekimą į kitą valstybę narę įgyvendinimo sąlygas. Pateikti įrodymai, patvirtinantys, kad atitinkamas prekes iš tikrųjų gavo kitos bendrovės, nei atitinkamuose fiskaliniuose dokumentuose deklaruoti subjektai, iš tiesų leidžia nustatyti gavėjų, kuriems buvo perduota teisė disponuoti šiuo turtu, tapatybę.
- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismo teigimu, 2021 m. gruodžio 9 d. Sprendime *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989) Teisingumo Teismas pripažino, kad sąlygos pasinaudoti teise į PVM atskaitą, kai tiekėjo tapatybė nenustatyta, yra tenkinamos, jeigu mokesčių administratorius turi informacijos, būtinos patikrinti, ar šis tiekėjas yra PVM mokėtojas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismui kyla klausimas dėl galimybės taikyti šį sprendimą vertinant teisę į prekių tiekimą į kitą valstybę narę neapmokestinimą PVM, kai faktinės aplinkybės rodo, kad šias prekes priėmė ne fiskaliniuose dokumentuose deklaruojamas gavėjas, o kitas gavėjas, kuris turėjo apmokestinamojo asmens statusą.
- 14 Tokiomis aplinkybėmis *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM] direktyvos 138 straipsnio 1 dalis, atsižvelgiant į 2021 m. gruodžio 9 d. Sprendimą *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), aiškintina taip, kad turi būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą [PVM] už prekių tiekimą į kitą [Europos] Sąjungos valstybę narę ir mokesčių administratorius neprivalo įrodyti, kad prekių tiekėjas sukčiavo PVM, jeigu šis neįrodė, kad prekės buvo patiektos konkrečiam fiskaliniuose dokumentuose nurodytam gavėjui, turinčiam apmokestinamojo asmens statusą kitoje valstybėje narėje, nors, atsižvelgiant į faktines aplinkybes ir prievolę sumokėti mokesčių turinčio asmens pateiktą informaciją, yra informacijos, reikalingos patikrinti, ar faktinis gavėjas kitoje valstybėje narėje turėjo tokį statusą?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 15 Prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalis, susijusi su tiekimu Bendrijos viduje neapmokestinimu PVM, turi būti aiškinama taip, kad reikia atsisakyti taikyti neapmokestinimą PVM valstybėje narėje įsisteigusiam tiekėjui, kuris tiekė prekes į kitą valstybę narę, bet neįrodė, kad šios prekės buvo patiektos gavėjui, turinčiam apmokestinamojo asmens statusą toje valstybėje narėje, nors, atsižvelgiant į faktines aplinkybes ir šio tiekėjo pateiktą informaciją, išgabenimo valstybės narės mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis, kad patikrintų, ar asmuo, kuriam fiziškai buvo patiektos prekės, turi apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip toks, statusą atgabenimo valstybėje narėje.

- 16 Visų pirma reikia priminti, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyta valstybių narių pareiga neapmokestinti PVM prekių tiekimo, jeigu jis atitinka toje nuostatoje išvardytas sąlygas (2017 m. vasario 9 d. *Sprendimo Euro Tyre, C-21/16*, EU:C:2017:106, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 17 Viena vertus, kalbant apie tiekimo Bendrijos viduje sandorio kvalifikavimą, iš pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies, siejamos su šios direktyvos 131 straipsniu, matyti, kad į šią sąvoką patenka ir yra neapmokestinamas PVM tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą atitinkamų tiekimų neapmokestinimo taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui, prekių tiekimas, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Sąjungoje, 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.
- 18 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį sandorio neapmokestinimas PVM siejamas su sąlyga, kad teisė disponuoti prekėmis kaip savininkui perduota įgijėjui, tiekėjas įrodo, jog šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo šios prekės fiziškai nebėra valstybės narės, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, teritorijoje (šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 9 d. *Sprendimo Euro Tyre, C-21/16*, EU:C:2017:106, 25 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 19 Kita vertus, kaip matyti iš PVM direktyvos 139 straipsnio 1 dalies antros pastraipos, prekių tiekimo neapmokestinimui PVM taip pat taikoma sąlyga, kad prekės neturi būti tiekiamos apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kurių prekių įsigijimas Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį (2014 m. spalio 9 d. *Sprendimo Traum, C-492/13*, EU:C:2014:2267, 25 punktą).
- 20 Be šių sąlygų, konkrečiai susijusių su apmokestinamojo asmens statusu, teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimui ir fiziniu prekių išgabavimui iš vienos valstybės narės į kitą neturi būti nustatyta jokios kitos sąlygos, kad sandoris būtų kvalifikuojamas kaip prekių tiekimas Bendrijos viduje, pažymint, kad tiekimo Bendrijos viduje sąvoka yra objektyvaus pobūdžio ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus (2012 m. rugsėjo 27 d. *Sprendimo VSTR, C-587/10*, EU:C:2012:592, 30 punktą).
- 21 Taigi, pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad būtų taikomas neapmokestinimas PVM, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų (2017 m. vasario 9 d. *Sprendimo Euro Tyre, C-21/16*, EU:C:2017:106, 36 punktą).
- 22 Šiomis aplinkybėmis neturi reikšmės finansų direkcijos argumentas, susijęs su PVM direktyvos, iš dalies pakeistos 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1910 (OL L 311, 2018, p. 3), 138 straipsnio 1 dalies b punktu, kuriame numatyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių, siunčiamų ar išgabentų iš jų atitinkamos teritorijos į paskirties vietą, esančią Sąjungoje, tiekimo, kai apmokestinamasis asmuo arba kitas neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuriam tiekiamos prekės, yra registruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje nei ta, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos, ir praneša tiekėjui savo PVM mokėtojo kodą.

- 23 Iš tiesų ši Direktyva 2018/1910 įtraukta nuostata *ratione temporis* netaikoma pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms.
- 24 Taigi pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos PVM direktyvos redakcijos 138 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos, susijusios, viena vertus, su tiekimo iš vienos valstybės narės į kitą egzistavimu ir, kita vertus, su įgijėju, kaip apmokestinamojo asmens, statusu, pagal kurį įgijėjas turi būti „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks [kitoje] valstybėje narėje“, savaime nereiškia, kad fizinis atitinkamų prekių tiekimas turi būti atliktas fiskaliniuose dokumentuose nurodytam gavėjui.
- 25 Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad mokesčių administratorius atsisakė *B2 Energy* taikyti neapmokestinimą PVM, motyvuodamas tuo, kad ji neįrodė nei to, kad atitinkamos prekės buvo pristatytos fiskaliniuose dokumentuose deklaruotiems gavėjams, nei to, kad šios prekės buvo pristatytos asmeniui, įregistruotam kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje.
- 26 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją pripažįstami tik du atvejai, kai dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į neapmokestinimą PVM (2017 m. vasario 9 d. *Sprendimo Euro Tyre, C-21/16*, EU:C:2017:106, 38 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 27 Pirmiausia apmokestinamasis asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiaujant mokesčiais ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, siekdamas neapmokestinimo PVM negali pagrįstai remtis mokesčių neutralumo principu. Iš tiesų Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad būtų aišku, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo dalyvavimo sukčiaujant mokesčiais. Jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kurių galėjo imtis, kad išvengtų to sukčiavimo, turi būti atsisakyta suteikti jam teisę į neapmokestinimą PVM (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 8 d. *Sprendimo Cartrans Spedition, C-495/17*, EU:C:2018:887, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 28 Antra, dėl formalus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti (2018 m. lapkričio 8 d. *Sprendimo Cartrans Spedition, C-495/17* EU:C:2018:887, 42 punktą ir nurodyta jurisprudencija). Vis dėl to iš pačios sąlygos, su kuria susietas atsisakymas taikyti neapmokestinimą PVM, matyti: kadangi mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis, kad nustatytų, jog esminiai reikalavimai įvykdyti, ir, be kita ko, kad prekės patiektos apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, jis neturi nustatyti, kiek tai susiję su šio apmokestinamojo asmens teise į neapmokestinimą PVM, papildomų sąlygų, galinčių naudoti šia teise padaryti neįmanomą (2016 m. spalio 20 d. *Sprendimo Plöckl, C-24/15*, EU:C:2016:791, 47 punktą).
- 29 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia dėl būtinybės nustatyti įgijėjo, kaip apmokestinamojo asmens, statusą, nesiremiant sukčiavimo prielaida. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimą reikia suprasti kaip susijusį su įrodinėjimo priemonėmis, kurios gali būti taikomos tiekėjui siekiant įrodyti, kad įvykdytos neapmokestinimo PVM sąlygos vykdant prekių tiekimą į kitą valstybę narę, konkrečiai kalbant, sąlyga, susijusi su įgijėjo, kaip apmokestinamojo asmens, statusu.

- 30 Šiuo klausimu primintina: kadangi PVM direktyvoje nėra nuostatos, susijusios su įrodymais, kuriuos turi pateikti apmokestinamasis asmuo, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal šios direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis neapmokestina PVM sandorių Bendrijos viduje, kad užtikrintų teisingą ir paprastą minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirstų kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Naudodamosi savo galiomis valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių, be kita ko, yra teisinio saugumo ir proporcingumo principai (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 8 d. *Sprendimo Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 31 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad panaikinus sienų kontrolę tarp valstybių narių mokesčių administratoriui sunku patikrinti, ar prekės fiziškai buvo išgabentos iš valstybės narės teritorijos. Todėl nacionalinės mokesčių institucijos atlieka tokį patikrinimą iš esmės remdamosi apmokestinamųjų asmenų pateiktais įrodymais ir jų deklaracijomis (2012 m. rugsėjo 6 d. *Sprendimo Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 32 Konkrečiau kalbant, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui įrodymų srityje, turi būti apibrėžiamos remiantis nacionalinės teisės šioje srityje aiškiai nustatytais sąlygomis ir įprasta praktika, nustatyta panašioms sandoriams (2018 m. lapkričio 8 d. *Sprendimo Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 57 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 33 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, nurodo, kad *B2 Energy*, neįrodžiusi, kad atitinkamas prekes patiekė deklaruotiems gavėjams, pateikė mokesčių administratoriui fiskalinius dokumentus, susijusius su atliktais tiekimais, įskaitant kelis priedus, kaip antai važtaraščius, tarptautinius važtaraščius, svarstyklių korteles ar banko sąskaitų išrašus, iš kurių matyti, kad prekės buvo patiektos kitoje valstybėje narėje, kurioje jų gavimą patvirtino kiti subjektai nei tie, kuriuos deklaravo *B2 Energy*, arba tie, kuriuos ji nurodė kaip galutinius šių prekių gavėjus.
- 34 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir paties pateikto klausimo teksto taip pat matyti, kad šis klausimas grindžiamas prielaida, jog mokesčių administratorius turėjo informacijos, būtinos atsižvelgiant į faktines aplinkybes patikrinti, ar tikrieji gavėjai turėjo apmokestinamojo asmens statusą. Konkrečiau kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad mokesčių administratorius neginčijo rapsų aliejaus gabenimo iš Čekijos Respublikos į Lenkiją ir jo iškrovimo pas gavėjus, kurių ieškovė pagrindinėje byloje mokesčių deklaracijose nenurodė. Be to, pagrindinėje byloje aptariamas tiekimas susijęs su prekėmis, kurios pagal pobūdį turėtų būti skirtos naudoti ekonominėje veikloje.
- 35 Vis dėlto tai, kad prekes gavo kiti nei fiskaliniuose dokumentuose nurodyti subjektai, gali reikšti, kad jos buvo komercinio sandorio, kurio momentas gali būti lemiamas taikant neapmokestinimą, objektas. Iš tiesų tiekėjo, kuris taiko neapmokestinimą PVM ir yra nurodytas fiskaliniuose dokumentuose, atlikto tiekimo kvalifikavimas kaip tiekimo Bendrijos viduje priklauso nuo to, ar gabenimas iš tikrųjų gali būti priskirtas šiam tiekimui (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. *Sprendimo VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 31 punktą).
- 36 Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kad neapmokestinimo PVM tikslais mokesčių institucijos turi tinkamai atsižvelgti į visą turimą informaciją, pavyzdžiui, į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytus dokumentus, kad nustatytų, ar tie dokumentai prireikus gali

patvirtinti tikėtina realų prekių, išgabentų į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, tiekimą (pagal analogiją žr. 2018 m. lapkričio 8 d. *Sprendimo Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 66 ir 67 punktus).

- 37 Be to, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, negalima reikalauti, kad norėdamas pasinaudoti teise į neapmokestinimą PVM apmokestinamasis asmuo visais atvejais, kai atitinkamų prekių gavėjas nebuvo nustatytas, įrodytų, kad tas gavėjas turi apmokestinamojo asmens statusą, jeigu iš faktinių aplinkybių aiškiai matyti, kad jis neabejotinai tokį statusą turėjo (pagal analogiją žr. 2021 m. gruodžio 9 d. *Sprendimo Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, 40 punktą).
- 38 Šiomis aplinkybėmis mokesčių institucijos ir kompetentingi nacionaliniai teismai, remdamiesi visais pateiktais dokumentais, įskaitant tiekėjo turimus dokumentus, turi patikrinti, ar įvykdytos esminės neapmokestinimo PVM taikymo sąlygos.
- 39 Tik tuo atveju, kai, atsižvelgiant į faktines aplinkybes ir nepaisant apmokestinamojo asmens pateiktos informacijos, nėra duomenų, būtinų siekiant patikrinti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytos sąlygos tenkinamos, jam turi būti atsisakyta taikyti neapmokestinimą PVM, ir mokesčių administratorius neprivalo įrodyti, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant PVM.
- 40 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą atsakyтина, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip: reikia atsisakyti taikyti neapmokestinimą PVM valstybėje narėje įsisteigusiam tiekėjui, kuris tiekė prekes į kitą valstybę narę, jeigu tas tiekėjas neįrodė, kad prekės buvo pateiktos gavėjui, turinčiam apmokestinamojo asmens statusą pastarojoje valstybėje narėje, ir jei, atsižvelgiant į faktines aplinkybes ir tiekėjo pateiktą informaciją, nėra duomenų, būtinų patikrinti, ar gavėjas turėjo tokį statusą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 138 straipsnio 1 dalis

turi būti aiškinama taip:

reikia atsisakyti taikyti neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu valstybėje narėje įsisteigusiam tiekėjui, kuris tiekė prekes į kitą valstybę narę, jeigu tas tiekėjas neįrodė, kad prekės buvo pateiktos gavėjui, turinčiam apmokestinamojo asmens statusą pastarojoje valstybėje narėje, ir jei, atsižvelgiant į faktines aplinkybes ir tiekėjo pateiktą informaciją, nėra duomenų, būtinų patikrinti, ar gavėjas turėjo tokį statusą.

Parašai.