



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. rugsėjo 6 d.*

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — 138 straipsnio 1 dalis — Bendrijos vidaus sandorio, kuriam būdinga tai, kad įgijėjas privalo suorganizuoti prekę, nuo kurios pakrovimo į transporto priemonę momento jis gali ja disponuoti kaip savininkas, vežimą, neapmokestinimo sąlygos — Pardavėjo pareiga įrodyti, kad prekė fiziškai išgabenta iš tiekimo valstybės narės teritorijos — Įgijėjo PVM mokėtojo kodo išbraukimas atgaline data“

Byloje C-273/11

dėl *Baranya Megyei Bíróság* (Vengrija) 2011 m. gegužės 18 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2011 m. birželio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Mecsek-Gabona Kft

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kuriį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai U. Lõhmus (pranešėjas), A. Rosas, A. Ó Caoimh ir A. Arabadžiev,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė K. Sztranc-Sławiczek, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. gegužės 10 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir K. Szíjjártó,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir V. Bottka,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: vengrų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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 aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Mecsek-Gabona Kft* (toliau – *Mecsek-Gabona*) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* (Dél-dunántúl regioninė mokesčių inspekcija, toliau – *Főigazgatóság*) dėl šio administratoriaus atsakymo leisti ieškovei pagrindinėje byloje neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) sandorio, kurį ši laikė prekių tiekimu Bendrijos viduje.

Teisinis pagrindas

Direktyva 2006/112

- 3 Direktyva 2006/112 pagal jos 411 ir 413 straipsnius nuo 2007 m. sausio 1 d. buvo panaikinti ir pakeisti galiojantys Sąjungos teisės aktai PVM srityje, be kita ko, 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).
- 4 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto 1 papunktyje nustatyta:
 - „1. PVM objektas yra šie sandoriai:
<...>
 - b) prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:
 - i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks <...>.“
- 5 Pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį:

„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“
- 6 Minėtos direktyvos IX antraštinėje dalyje „Neapmokestinimas PVM“ yra 10 skyrių, iš kurių 1 skyrius skirtas bendrosioms nuostatoms. Vieninteliame šio skyriaus 131 straipsnyje numatyta:

„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.“

- 7 Šios 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.“

- 8 Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje ir 138 straipsnio 1 dalyje iš esmės perkeltas Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274), 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmos pastraipos turinys.
- 9 Direktyvos 2006/112 XI antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ yra, be kita ko, 2 skyrius „Registravimasis“ ir 3 skyrius „Sąskaita faktūra“.
- 10 Minėtame 2 skyriuje yra, be kita ko, 214 straipsnis, kuris išdėstytas taip:

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

<...>

b) kiekviena[s] apmokestinama[sis] asm[uo] arba neapmokestinama[sis] juridini[s] asm[uo], kurio prekių įsigijimai Bendrijos viduje yra PVM objektas pagal 2 straipsnio 1 dalies b punktą, ir kiekviena[s] apmokestinama[sis] asm[uo] arba neapmokestinama[sis] juridini[s] asm[uo], kuris naudojasi 3 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybe PVM apmokestinamas prekes įsigyti Bendrijos viduje;

<...>“

- 11 Tos pačios antraštinės dalies 3 skyriaus 220 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo, arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai, išrašytų sąskaitą faktūrą, kai:

<...>

3) buvo tiekiamos prekės 138 straipsnyje nustatytais sąlygomis;

<...>“

- 12 Minėtame 3 skyriuje esančiame 226 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

4) 214 straipsnyje nurodytas prekes ar paslaugas įsigijančio asmens PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo gavo tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, už kurias jam tenka prievolė sumokėti PVM, arba gavo tiekiamas prekes kaip nurodyta 138 straipsnyje;

<...>“

Vengrijos teisė

- 13 2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. CXXVII (*Általános forgalmi adórol szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, Magyar Közlöny 2007/128*) 89 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Nepažeidžiant 2 ir 3 dalių PVM neapmokestinamas prekių tiekimas, kai pardavėjas, pirkėjas ar bet kuris kitas jų vardu veikiantis asmuo išsiunčia arba išgabena prekes iš nacionalinės teritorijos į Bendrijoje esančią paskirties vietą kitam apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip tokiam ne nacionalinėje teritorijoje, bet kitoje Bendrijos valstybėje narėje, arba kitoje Bendrijos valstybėje narėje PVM mokėtojo kodą turinčiam juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo ir kuris privalo sumokėti mokesį.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 14 *Mecsek-Gabona* yra Vengrijos bendrovė, kurios pagrindinė veikla – didmeninė prekyba grūdais, tabaku, sėklomis ir pašarais.
- 15 2009 m. rugpjūčio 28 d. ji sudarė pirkimo-pardavimo sutartį su Italijoje įsteigta bendrove *Agro-Trade-S.R.L.* (toliau – *Agro-Trade*) dėl 1 000 tonų rapsų (su maždaug 10 % paklaida) PVM neapmokestinamo tiekimo Bendrijos viduje už 71 500 HUF kainą už toną.
- 16 Nustačiusios minėtos sutarties įvykdymą detalizuojančias sąlygas šalys susitarė, kad, atsižvelgiant į kiekį, sutartis bus įvykdyta pasvėrus pakrautą krovinį pardavėjos buveinės vietoje Sentlérince (Vengrija), vadovaujantis svėrimo įrašais ir jų pagrindu išduotomis sąskaitomis faktūromis. Pirkėja įsipareigojo suorganizuoti transporto priemones ir išgabenti prekes į kitą valstybę narę.
- 17 Prieš išgabendama prekes pirkėja pranešė jas paimti iš *Mecsek-Gabona* buveinės nusiųstų vilkikų valstybinės registracijos numerius. Nupirktų produktų kiekiai buvo įrašyti į CMR važtaraščius (važtaraščiai, parengti remiantis 1956 m. gegužės 19 d. Ženevoje pasirašyta Tarptautinio krovininių vežimo keliais sutarties konvencija, iš dalies pakeista 1978 m. liepos 5 d. protokolu) pasvėrus vilkikus ir vežėjai pateikė vežimo dokumentus, kuriuos privalėjo pateikti. Pardavėja pasidarė šių užpildytų važtaraščių pirmojo egzemplioriaus kopiją, o originalius važtaraščius pasiliko vežėjai. Keturiasdešimt CMR važtaraščių su vienas po kito einančiais serijų numeriais pirkėja persiuntė pardavėjai paštu iš savo buveinės Italijoje.
- 18 2009 m. rugsėjo 4 d. išrašytos dvi sąskaitos faktūros dėl PVM neapmokestinamo pardavimo, nagrinėjamo pagrindinėje byloje: pirmoji – 34 638 175 HUF ir antroji – 34 555 235 HUF už atitinkamai 484,45 tonas ir 483,29 tonas rapsų. Pirmoje sąskaitoje faktūroje nurodytą sumą sumokėjo fizinis asmuo Vengrijos pilietis, kuris šią sumą pervedė į *Mecsek-Gabona* sąskaitą per kelias dienas nuo prekių tiekimo. Tačiau antra sąskaita faktūra, kuri turėjo būti apmokėta per 8 mėnesius nuo prekių tiekimo, nebuvo apmokėta.
- 19 2009 m. rugsėjo 7 d. ieškovei pagrindinėje byloje patikrinus apmokestinamųjų asmenų registrą paaiškėjo, kad tą dieną *Agro-Trade* turėjo PVM mokėtojos kodą.
- 20 Per *Mecsek-Gabona* mokesčio deklaracijos patikrinimą Vengrijos mokesčių administratorius pateikė prašymą suteikti informacijos Italijos institucijoms pagal 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančio Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 392), 5 straipsnio 1 dalį. Pagal šių institucijų pateiktą informaciją *Agro-Trade* nebuvo galima rasti ir

jos deklaruotos buveinės adresu buvo privatus namas. Jokia bendrovė šiuo pavadinimu nebuvo įregistruota šiuo adresu. Kadangi *Agro-Trade* niekada nemokėjo PVM, ji taip pat nebuvo žinoma Italijos mokesčių administratoriui. 2010 m. sausio 14 d. šios bendrovės, kaip Italijos PVM mokėtojos, kodas buvo išbrauktas iš registro atgaline data nuo 2009 m. balandžio 17 dienos.

- 21 Remdamasis visa šia informacija, žemiausio lygio Vengrijos mokesčių administratorius manė, kad per mokestinę procedūrą *Mecsek-Gabona* neįrodė PVM neapmokestinamo prekių tiekimo Bendrijos viduje tikrumo, ir 2010 m. rugsėjo 7 d. sprendimu pripažino 17 298 000 HUF PVM skolą už 2009 m. rugsėjo mėn. mokestinį laikotarpį, 1 730 000 HUF baudą ir 950 000 HUF delspinigius.
- 22 2011 m. sausio 18 d. sprendimu *Főigazgatóság* patvirtino žemiausio lygio mokesčių administratoriaus sprendimą manydamas, kad *Mecsek-Gabona* turėjo turėti dokumentą, įrodantį prekių išsiuntimą ir jų vežimą į paskirties vietą kitoje valstybėje narėje. Kadangi per patikrinimo procedūrą ši bendrovė negalėjo pateikti tokio dokumento ar jos pateiktas dokumentas negalėjo būti laikomas patikimu, ji turi sumokėti PVM už pagrindinėje byloje nagrinėjamą pardavimą, nebent sudarydama sandorį veikė sąžiningai.
- 23 Anot *Főigazgatóság*, *Mecsek-Gabona* turėjo elgtis atsargiau. Taigi ji turėjo ne tik patikrinti, ar prekės buvo pasiimos, bet taip pat įsitikinti, kad jos buvo nuvežtos į paskirties vietą.
- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme ieškovė pagrindinėje byloje prašo panaikinti *Főigazgatóság* sprendimą ir žemiausio lygio mokesčių administratoriaus priimtą sprendimą. Ji nurodė, kad jos negalima kaltinti jokių neatsargumu nei sudarant sutartį, nei ją vykdant, nes 2009 m. rugsėjo 7 d. patikrino *Agro-Trade* PVM mokėtojos kodą, šis kodas buvo tikras ir iš pirkėjos adresu Italijoje jai taip pat buvo atsiųsti CMR važtaraščiai. *Mecsek-Gabona* pridūrė, kad negalėjo žinoti apie tai, jog 2010 m. sausio 14 d. Italijos mokesčių administratorius išbraukė šį mokesčio mokėtojo kodą atgaline data nuo 2009 m. balandžio 14 d., todėl šis išbraukimas negalėjo turėti jokios įtakos šiuo atžvilgiu.
- 25 *Főigazgatóság* prašo atmesti *Mecsek-Gabona* skundą ir toliau palaiko savo argumentus, pagal kuriuos ši bendrovė galėjo neapmokestinti PVM pagrindinėje byloje nagrinėjamo prekių tiekimo tik įsitikinusi, kad prekės ne tik buvo paimtos, bet ir nugabentos į paskirties vietą.
- 26 *Baranya Megyei Bíróság* mano, kad Direktyvos 2006/112 138 straipsnio aiškinimas yra būtinas, kad jis galėtų nustatyti, kokių įrodymų užtenka patvirtinti, jog įvyko neapmokestinamas PVM prekių tiekimas, ir kad galėtų nuspręsti dėl klausimo, kiek pardavėjas, kai jis pats neužtikrina vežimo, atsako už pirkėjo elgesį. Remdamasis 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimu *Teleos ir kt.* (C-409/04, Rink. p. I-7797), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be to, klausia, ar tai, kad *Agro-Trade* PVM mokėtojos kodas buvo išbrauktas vėliau už prekių tiekimą, suteikia pagrindą abejoti ieškovės pagrindinėje byloje sąžiningumu ir ar remiantis tuo galima daryti išvadą, kad nėra PVM neapmokestinamo tiekimo.
- 27 Šiomis aplinkybėmis *Baranya Megyei Bíróság* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
- „1. Ar Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad prekių tiekimas neapmokestinamas PVM, jeigu jos tiekiamos įgijėjui, kuris pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo momentu buvo kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas, ir toje sutartyje buvo nurodyta, kad teisė disponuoti prekėmis ir jų nuosavybės teisė įgijėjui pereina nuo prekių pakrovimo į transporto priemonę momento, o įgijėjas išpareigoja išvežti prekes į kitą valstybę narę?
2. Ar tam, kad pardavėjas galėtų tiekimo neapmokestinti PVM, užtenka, kad jis patikrino, jog parduotas prekes perdavė vežti užsienio valstybėje įregistruotiems sunkvežimiams, turi įgijėjo atsiųstus CMR važtaraščius, ar jis dar turi įsitikinti, kad parduotas prekės kirto valstybės sieną ir kad jos vežtos Bendrijos teritorijoje?

3. Ar galima abejoti tiekimo neapmokestinimu PVM remiantis vien ta aplinkybe, kad kitos valstybės narės mokesčių administratorius išbraukia įgijėjui priskirtą Bendrijos mokesčio mokėtojo kodą atgaline data, kuri yra ankstesnė nei prekių tiekimas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

- 28 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama, jog valstybės narės mokesčių administratorius tiekėjui, įsisteigusiam šioje valstybėje narėje, atsisako leisti neapmokestinti PVM prekių tiekimo Bendrijos viduje susiklosčius tokioms aplinkybėms, kai: pirma, teisė kaip savininkui disponuoti turtu perduodama minėtos valstybės narės teritorijoje įgijėjui, įsisteigusiam kitoje valstybėje narėje, kuris vykdant sandorį turi PVM mokėtojo kodą šioje kitoje valstybėje ir kuris pasirūpina šių prekių transportu į jų paskirties vietą, ir, antra, tiekėjas įsitikina, kad užsienyje įregistruoti sunkvežimiai išveža prekes iš jo sandėlio, ir turi CMR važtaraščius, įgijėjo atsiųstus iš paskirties valstybės narės, kaip įrodymą, jog prekės buvo išvežtos iš tiekėjo valstybės narės.
- 29 Pirmiausia reikia priminti, kad tiekimas Bendrijos viduje, t. y. sandoris, kurį lemia įsigijimas Bendrijos viduje, yra neapmokestinamas PVM, jeigu atitinka Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 28 punktą ir 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo X, C-84/09, Rink. p. I-11645, 26 punktą).
- 30 Pagal šią nuostatą valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes tiekėjas ar įgijėjas 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 tiekėjo ar įgijėjo vardu.
- 31 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas, 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. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 42 punktą ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, Rink. p. I-7897, 23 punktą; 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, Rink. p. I-12605, 41 punktą ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Euro Tyre Holding*, C-430/09, Rink. p. I-13335, 29 punktą).
- 32 Pirma, kalbant apie teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimą pirkėjui, reikia pažymėti, kad tai yra būtina kiekvieno prekių tiekimo, kaip jis apibrėžtas Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje, sąlyga ir remiantis pačiu šiuo perdavimu negalima nustatyti, ar atitinkamas sandoris vykdomas Bendrijos viduje.
- 33 Šiuo atžvilgiu iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad neginčijama tai, jog ši sąlyga, susijusi su teisės, kaip savininkui disponuoti turtu, perdavimu, yra įgyvendinta pagrindinėje byloje, nes pagal šalių sudarytą sutartį ši teisė buvo perduota pakraunant prekes į pirkėjo parūpintas transporto priemones ir Vengrijos mokesčių administratorius neabejoja šio pakrovimo tikrumu.
- 34 Antra, kalbant apie tiekėjo pareigą įrodyti, kad prekė buvo išsiųsta ar išvežta iš tiekimo valstybės narės, reikia priminti, kad ji turi būti vertinama remiantis prekybos Sąjungos viduje apmokestinimo pereinamojo laikotarpio priemonėmis, nustatytomis 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos

direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), dėl vidaus sienų panaikinimo nuo 1993 m. sausio 1 d. (minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 21 punktą).

- 35 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nors prekių tiekimui Bendrijos viduje taikoma objektyvi sąlyga, jog prekės turi būti fiziškai išgabentos už tiekimo valstybės narės ribų, panaikinus sienų kontrolę tarp valstybių narių, mokesčių administratoriui sudėtinga patikrinti, ar prekės fiziškai tebėra, ar ne minėtos valstybės narės teritorijoje. Todėl mokesčių institucijos atlieka šį tikrinimą iš esmės remdamosi apmokestinamųjų asmenų pateiktais įrodymais ir jų deklaracijomis (minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 44 punktą ir minėto Sprendimo *R.* 42 punktą).
- 36 Taip pat iš teismo praktikos matyti: kadangi nė vienoje Direktyvos 2006/112 nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal Direktyvos 2006/112 131 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 (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 24 punktą; minėto Sprendimo *Twoh International* 25 punktą; minėto Sprendimo *X* 35 punktą ir minėto Sprendimo *R.* 43 ir 45 punktus).
- 37 Šiuo atžvilgiu reikia pastebėti, kad sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nenurodomos konkrečios pareigos, numatytos Vengrijos teisėje, kaip antai, be kita ko, sąrašas dokumentų, kuriuos reikia pateikti kompetentingoms institucijoms siekiant, kad nebūtų apmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje. Remiantis per posėdį Teisingumo Teisme Vengrijos vyriausybės pateiktais paaiškinimais, Vengrijos teisės aktuose numatyta tik tai, kad tiekimas turi būti patvirtintas ir kad prašomi įrodymai priklauso nuo atitinkamo sandorio konkrečių aplinkybių.
- 38 Šiomis aplinkybėmis pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui įrodymų srityje, turi būti nustatomos remiantis aiškiai šiuo atžvilgiu nacionalinėje teisėje ir įprastoje praktikoje, nustatytoje panašioms sandoriams, numatytomis sąlygomis.
- 39 Taigi iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys žinotų savo mokesčius išsipareigojimus prieš sudarydami sandorį (minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 48 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 40 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ypač klausia, ar tam, kad tiekimas Bendrijos viduje nebūtų apmokestintas, valstybė narė gali reikalauti iš apmokestinamojo asmens, kad jis įsitikintų tuo, jog prekės fiziškai išgabentos iš šios valstybės narės teritorijos.
- 41 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau pažymėjo, 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 tiekimų Bendrijos viduje arba būtinybės įskaičiuoti PVM į pardavimo kainą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 49 ir 51 punktus).
- 42 Be to, reikia pažymėti, kad kai teisė kaip savininkui disponuoti atitinkama preke yra perduota įgijėjui tiekimo valstybės narės teritorijoje ir kai įgijėjas išsipareigoja nugalbenti šią prekę į paskirties valstybę narę, reikia atsižvelgti į tai, kad įrodymas, kurį tiekėjas gali pateikti mokesčių institucijoms, iš esmės priklauso nuo įrodymų, kuriuos šiuo tikslu jis gauna iš įgijėjo (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Euro Tyre Holding* 37 punktą).

- 43 Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, kad kai tiekėjas įvykdo savo pareigas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje įrodymu, o įgijėjas neįvykdė sutartinio išipareigojimo išsiųsti ar išgabenti atitinkamą prekę iš tiekimo valstybės narės, pastarasis turi turėti prievolę sumokėti PVM šioje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 66 ir 67 punktus ir minėto Sprendimo *Euro Tyre Holding* 38 punktą).
- 44 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje *Mecsek-Gabona* pasinaudojo teise į neapmokestinimą PVM remdamasi Italijos institucijų pirkėjui suteiktu PVM mokėtojo kodu, tuo, kad parduotas prekes išvežė užsienyje įregistruoti sunkvežimiai, ir CMR važtaraščiais, kuriuos įgijėjas atsiuntė iš savo pašto adreso ir kuriuose nurodyta, kad prekės atvežtos į Italiją.
- 45 Klausimą, ar taip elgdamasi *Mecsek-Gabona* įvykdė pareigas, kurios jai tenka įrodymų ir rūpestingumo srityje, turi vertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šio sprendimo 38 punkte nurodytas sąlygas.
- 46 Tačiau jei vykdamas atitinkamą tiekimą įgijėjas sukčiauja ir jei mokesčių administratorius nėra tikras, kad prekių tikrai nebėra tiekimo valstybėje narėje, reikia išsiaiškinti, trečia, ar šis administratorius vėliau gali įpareigoti tiekėją sumokėti PVM už šį tiekimą.
- 47 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 76 punktą; minėto Sprendimo R. 36 punktą ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 41 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką), kuriuo kartais pateisinami dideli reikalavimai dėl tiekėjų pareigų (minėto Sprendimo *Teleos* 58 ir 61 punktai).
- 48 Taigi Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje (minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 65 punktas ir minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 54 punktas).
- 49 Iš tiesų Teisingumo Teismas manė, kad šios aplinkybės yra svarbios nustatant, ar galima tiekėją įpareigoti *a posteriori* sumokėti PVM (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 66 punktą).
- 50 Todėl jei įgijėjas pagrindinėje byloje sukčiavo, yra pateisinama tiekėjo teisei į neapmokestinimą PVM taikyti sąžiningumo reikalavimą.
- 51 Remiantis sprendimu pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą negalima priėti prie išvados, kad *Mecsek-Gabona* žinojo ar turėjo žinoti, jog įgijėjas sukčiavo.
- 52 Vis dėlto Teisingumo Teismui pateiktose rašytinėse ir žodinėse pastabose Vengrijos vyriausybė tvirtina, kad sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą trūksta informacijos, kuria, anot jos, įrodomas ieškovės pagrindinėje byloje nesąžiningumas. Taigi ši vyriausybė tvirtina, kad nors *Mecsek-Gabona* nežinojo prekių įgijėjos pagrindinėje byloje, ji neprašė iš jos jokios garantijos, patikrino jos PVM mokėtojo kodą tik įvykus sandoriui, neieškojo jokios papildomos informacijos apie šią įgijėją, perdavė jai nuosavybės teises į prekes sutikusi atidėti pardavimo kainos sumokėjimą ir pateikė minėtos įgijėjos atsiųstus CMR važtaraščius, nors jie nebuvo iki galo užpildyti.
- 53 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad per procesą, pradėtą remiantis SESV 267 straipsniu, Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos tikrinti ar vertinti pagrindinės bylos faktines aplinkybes. Taigi nacionalinis teismas turi įvertinti visą informaciją ir šios bylos faktines aplinkybes tam, kad nustatytų, ar *Mecsek-Gabona* veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti jos pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog vykdomu sandoriu ji nėra įtraukta į sukčiavimą mokesčių srityje.

- 54 Jei šis teismas priėtų 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 atsakyti jai suteikti teisę į neapmokestinimą PVM.
- 55 Remiantis minėtais svarstymais darytina išvada, kad į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama kaip nedraudžianti to, jog tokiomis aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, tiekėjui atsisakoma suteikti teisę neapmokestinti tiekimą Bendrijos viduje su sąlyga, kad, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, jog jis neįvykdė jam tenkančių pareigų įrodymų srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad jo įvykdytas sandoris buvo įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių išvengti savo dalyvavimo sukčiaujant.

Dėl trečiojo klausimo

- 56 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar galima atsisakyti leisti tiekėjui neapmokestinti tiekimą Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalį, remiantis tuo, kad kitos valstybės narės mokesčių administratorius vėliau nei įvykdytas prekių tiekimas išbraukė įgijėjo PVM mokėtojo kodą atgaline data, ankstesne nei šio tiekimo data.
- 57 Remiantis prekybos Sąjungos viduje apmokestinimo pereinamojo laikotarpio priemonėmis, kurių tikslas – perleisti mokesines pajamas valstybei narei, kur patiektos prekės galutinai suvartojamos (žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.*, 36 punktą ir 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 ir C-539/08, Rink. p. I-3581, 30 punktą), PVM mokėtojų registravimu atskirais kodais siekiama palengvinti nustatyti valstybę narę, kur prekės galutinai suvartojamos.
- 58 Pirma, Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta pareiga valstybėms narėms imtis būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami visi apmokestinamieji asmenys, kurie įsigyja prekių Bendrijos viduje. Antra, šios direktyvos 226 straipsnio 4 punkte reikalaujama, kad sąskaitoje faktūroje, kuri privalo visada būti išrašyta tiekimo Bendrijos viduje atveju, būtų privalomai nurodytas įgijėjo PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas jis gavo tiekiamas prekes, kaip nurodyta minėtos direktyvos 138 straipsnyje.
- 59 Vis dėlto nei Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalyje, nei šio sprendimo 31 punkte minėtoje teismo praktikoje tarp išsamiai išvardytų materialinių tiekimo Bendrijos viduje sąlygų nepaminėta pareiga turėti PVM mokėtojo kodą.
- 60 Žinoma, tokio kodo suteikimas – tai apmokestinamojo asmens mokesčio statuso įrodymas siekiant taikyti PVM ir jis palengvina sandorių Bendrijos viduje mokesčinę kontrolę. Vis dėlto tai formalus reikalavimas, dėl kurio negali būti abejojama teise neapmokestinti PVM, jeigu įvykdytos materialinės tiekimo Bendrijos viduje sąlygos (tiek, kiek tai susiję su teise į atskaitą, pagal analogiją žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rink. p. I-10385, 50 punktą ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Dankowski*, C-438/09, Rink. p. I-14009, 33 ir 47 punktus).
- 61 Iš tiesų iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad nacionaline priemone, kuria teisė neapmokestinti tiekimo Bendrijos viduje iš esmės siejama su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus, viršijama tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą (minėto Sprendimo *Collée* 29 punktą), išskyrus jei dėl formalių reikalavimų pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Collée* 31 punktą).

- 62 Nagrinėjama atveju neginčijama, kad vykdant sandorį įgijėjo mokesčio mokėtojo kodas galiojo, tačiau po kelių mėnesių po šio sandorio Italijos institucijos atgaline data jį išbraukė iš apmokestinamųjų asmenų registro.
- 63 Taigi, kadangi nacionalinė kompetentinga institucija privalo patikrinti apmokestinamojo asmens statusą prieš jam suteikdama PVM mokėtojo kodą, dėl galimo pažeidimo, kuriuo daroma įtaka šiam registriui, ūkio subjektui, kuris rėmėsi šiame registre esančiais duomenimis, negalima netaikyti neapmokestinimo, į kurį jis turi teisę.
- 64 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.
- 65 Todėl į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: negalima atsisakyti leisti tiekėjui neapmokestinti prekių tiekimą Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalį, vien dėl to, kad kitos valstybės narės mokesčių administratorius vėliau nei įvykdytas prekių tiekimas išbraukė įgijėjo PVM mokėtojo kodą atgaline data, ankstesne nei šio tiekimo data.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 66 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai 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 (antroji 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 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja nedraudžiama tai, jog tokiomis aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, tiekėjui atsisakoma suteikti teisę neapmokestinti tiekimą Bendrijos viduje su sąlyga, kad, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, jog jis neįvykdė jam tenkančių pareigų įrodymų srityje arba kad žinojo ar turėjo žinoti, kad jo įvykdytas sandoris buvo įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų prieinamų priemonių išvengti savo dalyvavimo sukčiaujant.**
- 2. Negalima atsisakyti leisti tiekėjui neapmokestinti tiekimą Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/88, 138 straipsnio 1 dalį, vien dėl to, kad kitos valstybės narės mokesčių administratorius vėliau nei įvykdytas prekių tiekimas išbraukė įgijėjo PVM mokėtojo kodą atgaline data, ankstesne nei šio tiekimo data.**

Parašai.