

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 prekės, nuo kurios pakrovimo ir transporto priemonės momento jis gali ja disponuoti kaip savininkas, vežimą, neapmokestinimo sąlygos – Pardavėjo pareiga parodyti, 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, kuri 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),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai U. Løhmus (pranešėjas), A. Rosas, A. Ó Caoimh ir A. Arabadjiev,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą K. Sztranc-Szawiczek, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį 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 generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 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 atsisakymo leisti ieškovei pagrindinėje byloje neapmokestinėti 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 atlygą 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 nuostatomis. 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 tiekimą, 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 valstybės narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjanties 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 „Apmokestinamąjį asmenį ir tam tikrą neapmokestinamąjį asmenį prievolės“ yra, be kita ko, 2 skyrius „Registravimasis“ ir 3 skyrius „Skaitymo faktai“.

10 Minutame 2 skyriuje yra, be kita ko, 214 straipsnis, kuris išdėstyta 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 prekė sigijimai 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 naudojami 3 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybė PVM apmokestinamas prekes sigyti Bendrijos viduje;

<...>“

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

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas sigyjantis asmuo, arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai, išrašytą skaitą faktą, kai:

<...>

3) buvo tiekiamos prekės 138 straipsnyje nustatytais sąlygomis;

<...>“

12 Minutame 3 skyriuje esančiame 226 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytą specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose skaitose faktuose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

4) 214 straipsnyje nurodytas prekes ar paslaugas sigijančio asmens PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas prekes ar paslaugas sigyjantis 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 adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, Magyar Közlöny 2007/128*) 89 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Nepažeidžiant 2 ir 3 dalių PVM neapmokestinamas prekė tiekimas, kai pardavėjas, pirkėjas ar bet kuris kitas jį vardu veikiantis asmuo išsiunčia arba išgabena prekes iš nacionalinės teritorijos

? Bendrijoje esan?i? paskirties viet? kitam apmokestinamajam asmeniui, veikian?iam kaip tokiam ne nacionalin?je teritorijoje, bet kitoje Bendrijos valstyb?je nar?je, arba kitoje Bendrijos valstyb?je nar?je PVM mok?tojo kod? turin?iam juridiniam asmeniui, kuris n?ra apmokestinamasis asmuo ir kuris privalo sumok?ti mokest?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14 *Mecsek-Gabona* yra Vengrijos bendrov?, kurios pagrindin? veikla – didmenin? prekyba gr?dais, tabaku, s?klomis ir pašarais.

15 2009 m. rugpj??io 28 d. ji sudar? pirkimo-pardavimo sutart? su Italijoje ?steigta bendrove *Agro-Trade-S.R.L.* (toliau – *Agro-Trade*) d?l 1 000 ton? raps? (su maždaug 10 % paklaida) PVM neapmokestinamo tiekimo Bendrijos viduje už 71 500 HUF kain? už ton?.

16 Nusta?iusios min?tos sutarties ?vykdym? detalizuojan?ias s?lygas šalys susitar?, kad, atsižvelgiant ? kiek?, sutartis bus ?vykdyta pasv?rus pakraut? krovin? pardav?jos buvein?s vietoje Sentl?rince (Vengrija), vadovaujantis sv?rimo ?rašais ir j? pagrindu išduotomis s?skaitomis fakt?romis. Pirk?ja ?sipareigojo suorganizuoti transporto priemones ir išgabenti prekes ? kit? valstyb? nar?.

17 Prieš išgabendama prekes pirk?ja praneš? jas paimti iš *Mecsek-Gabona* buvein?s nusi?st? vilkik? valstybin?s registracijos numerius. Nupirkt? produkt? kiekiai buvo ?rašyti ? CMR važtaraš?ius (važtaraš?iai, parengti remiantis 1956 m. geguž?s 19 d. Ženevoje pasirašyta Tarptautinio krovini? vežimo keliais sutarties konvencija, iš dalies pakeista 1978 m. liepos 5 d. protokolu) pasv?rus vilkikus ir vež?jai pateik? vežimo dokumentus, kuriuos prival?jo pateikti. Pardav?ja pasidar? ši? užpildyt? važtaraš?i? pirmojo egzemplioriaus kopij?, o originalius važtaraš?ius pasiliko vež?jai. Keturiasdešimt CMR važtaraš?i? su vienas po kito einan?iais serij? numeriais pirk?ja persiunt? pardav?jai paštu iš savo buvein?s Italijoje.

18 2009 m. rugs?jo 4 d. išrašytos dvi s?skaitos fakt?ros d?l PVM neapmokestinamo pardavimo, nagrin?jamo pagrindin?je byloje: pirmoji – 34 638 175 HUF ir antroji – 34 555 235 HUF už atitinkamai 484,45 tonas ir 483,29 tonas raps?. Pirmoje s?skaitoje fakt?roje nurodyt? sum? sumok?jo fizinis asmuo Vengrijos pilietis, kuris ši? sum? perved? ? *Mecsek-Gabona* s?skait? per kelias dienas nuo prekii? tiekimo. Ta?iau antra s?skaita fakt?ra, kuri tur?jo b?ti apmok?ta per 8 m?nesius nuo prekii? tiekimo, nebuvo apmok?ta.

19 2009 m. rugs?jo 7 d. ieškovei pagrindin?je byloje patikrinus apmokestinam?j? asmen? registr? paaišk?jo, kad t? dien? *Agro-Trade* tur?jo PVM mok?tojos kod?.

20 Per *Mecsek-Gabona* mokes?io deklaracijos patikrinim? Vengrijos mokes?i? administratorius pateik? prašym? suteikti informacijos Italijos institucijoms pagal 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 d?l administracinio bendradarbiavimo prid?tin?s vert?s mokes?io srityje, panaikinan?io Reglament? (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 392), 5 straipsnio 1 dal?. Pagal ši? institucij? pateikt? informacij? *Agro-Trade* nebuvo galima rasti ir jos deklaruotos buvein?s adresu buvo privatus namas. Jokia bendrov? šiuo pavadinimu nebuvo ?registruota šiuo adresu. Kadangi *Agro-Trade* niekada nemok?jo PVM, ji taip pat nebuvo žinoma Italijos mokes?i? administratoriui. 2010 m. sausio 14 d. šios bendrov?s, kaip Italijos PVM mok?tojos, kodas buvo išbrauktas iš registro atgaline data nuo 2009 m. balandžio 17 dienos.

21 Remdamasis visa šia informacija, žemiausio lygio Vengrijos mokes?i? administratorius man?, kad per mokestin? proced?r? *Mecsek-Gabona* ne?rod? PVM neapmokestinamo prekii? tiekimo Bendrijos viduje tikrumo, ir 2010 m. rugs?jo 7 d. sprendimu pripažino 17 298 000 HUF

PVM skol? už 2009 m. rugs?jo m?n. mokes?tin? laikotarp?, 1 730 000 HUF baud? ir 950 000 HUF delspinigius.

22 2011 m. sausio 18 d. sprendimu *F?igazgatóság* patvirtino žemiausio lygio mokes?i? administratoriaus sprendim? manydamas, kad *Mecsek-Gabona* tur?jo tur?ti dokument?, ?rodant? preki? išsiuntim? ir j? vežim? ? paskirties viet? kitoje valstyb?je nar?je. Kadangi per patikrinimo proced?r? ši bendrov? negal?jo pateikti tokio dokumento ar jos pateiktas dokumentas negal?jo b?ti laikomas patikimu, ji turi sumok?ti PVM už pagrindin?je byloje nagrin?jam? pardavim?, nebent sudarydama sandor? veik? s?žiningai.

23 Anot *F?igazgatóság*, *Mecsek-Gabona* tur?jo elgtis atsargiau. Taigi ji tur?jo ne tik patikrinti, ar prek?s buvo pasiimtos, bet taip pat ?sitikinti, kad jos buvo nuvežtos ? paskirties viet?.

24 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme ieškov? pagrindin?je byloje prašo panaikinti *F?igazgatóság* sprendim? ir žemiausio lygio mokes?i? administratoriaus priimt? sprendim?. Ji nurod?, kad jos negalima kaltinti jokių neatsargumu nei sudarant sutart?, nei j? vykdant, nes 2009 m. rugs?jo 7 d. patikrino *Agro-Trade* PVM mok?tojos kod?, šis kodas buvo tikras ir iš pirk?jos adreso Italijoje jai taip pat buvo atsi?sti CMR važtaraš?iai. *Mecsek-Gabona* prid?r?, kad negal?jo žinoti apie tai, jog 2010 m. sausio 14 d. Italijos mokes?i? administratorius išbrauk? š? mokes?io mok?tojo kod? atgaline data nuo 2009 m. balandžio 14 d., tod?l šis išbraukimas negal?jo tur?ti jokios ?takos šiuo atžvilgiu.

25 *F?igazgatóság* prašo atmesti *Mecsek-Gabona* skund? ir toliau palaiko savo argumentus, pagal kuriuos ši bendrov? gal?jo neapmokestinti PVM pagrindin?je byloje nagrin?jamo preki? tiekimo tik ?sitikinusi, kad prek?s ne tik buvo paimtos, bet ir nugabentos ? paskirties viet?.

26 *Baranya Megyei Bíróság* mano, kad Direktyvos 2006/112 138 straipsnio aiškinimas yra b?tinai, kad jis gal?t? nustatyti, koki? ?rodym? užtenka patvirtinti, jog ?vyko neapmokestinamas PVM preki? tiekimas, ir kad gal?t? nuspr?sti d?l klausimo, kiek pardav?jas, kai jis pats neužtikrina vežimo, atsako už pirk?jo elges?. Remdamasis 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimu *Teleos ir kt.* (C-409/04, Rink. p. I-7797), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, be to, klausia, ar tai, kad *Agro-Trade* PVM mok?tojos kodas buvo išbrauktas v?liau už preki? tiekim?, suteikia pagrind? abejoti ieškov?s pagrindin?je byloje s?žiningumu ir ar remiantis tuo galima daryti išvad?, kad n?ra PVM neapmokestinamo tiekimo.

27 Šiomis aplinkyb?mis *Baranya Megyei Bíróság* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad preki? tiekimas neapmokestinamas PVM, jeigu jos tiekiamos ?gij?jui, kuris pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo momentu buvo kitoje valstyb?je nar?je registruotas PVM mok?tojas, ir toje sutartyje buvo nurodyta, kad teis? disponuoti prek?mis ir j? nuosavyb?s teis? ?gij?jui pereina nuo preki? pakrovimo ? transporto priemon? momento, o ?gij?jas ?sipareigoja išvežti prekes ? kit? valstyb? nar??

2. Ar tam, kad pardav?jas gal?t? tiekimo neapmokestinti PVM, užtenka, kad jis patikrino, jog parduotas prekes perdav? vežti užsienio valstyb?je ?registruotiems sunkvežimiams, turi ?gij?jo atsi?stus CMR važtaraš?ius, ar jis dar turi ?sitikinti, kad parduotas prek?s kirto valstyb?s sien? ir kad jos vežtos Bendrijos teritorijoje?

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

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo ir antrojo klausim?

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, susiteigusiam šioje valstybėje narėje, atsisako leisti neapmokestinti PVM prekės tiekimo Bendrijos viduje susiklosčius tokioms aplinkyboms, kai: pirma, teisė kaip savininkui disponuoti turtu perduodama minėtos valstybės narės teritorijoje įgijusiai, susiteigusiam kitoje valstybėje narėje, kuris vykdamas sandorą turi PVM mokėtojo kodą šioje kitoje valstybėje ir kuris pasirinko šią prekės transporto į paskirties vietą, ir, antra, tiekėjas sutikina, kad užsienyje registruoti sunkvežimiai išveža prekes iš jo sandėlio, ir turi CMR važtaraščių, įgijusio atsiėmus iš paskirties valstybės narės, kaip rodytų, jog prekės buvo išvežtos iš tiekėjo valstybės narės.

29 Pirmiausia reikia priminti, kad tiekimas Bendrijos viduje, t. y. sandoris, kurį lemia sigijimas 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 prekės 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, veikiamam kaip toks, kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekės siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama tiekėjo ar įgijėjo vardu.

31 Pagal nusistovėjusį teismo praktiką prekės tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas, tik kai teisė kaip savininkui disponuoti preke perduota įgijusiai, o tiekėjas nustato, kad ši prekė buvo išsiėsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabėnimo 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 prekės 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 neginėjama tai, jog ši sąlyga, susijusi su teisės, kaip savininkui disponuoti turtu, perdavimu, yra gyvendinta pagrindinėje byloje, nes pagal šalių sudarytą sutartį ši teisė buvo perduota pakraunant prekes į pirkėjo parpintas transporto priemones ir Vengrijos mokesčių administratorius neabejoja šio pakrovimo tikrumu.

34 Antra, kalbant apie tiekėjo pareigą rodyti, kad prekė buvo išsiėsta 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 keičiančią 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. (minuto 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 tebeta, ar ne minėtos valstybės narės teritorijoje. Todėl mokesčių institucijos atlieka šį tikrinimą iš esmės remdamosi apmokestinamųjų asmenų pateiktais rodymais ir jų deklaracijomis (minuto Sprendimo *Teleos ir kt.* 44 punktas ir minuto Sprendimo *R.* 42 punktas).

36 Taip pat iš teismo praktikos matyti: kadangi nė vienoje Direktyvos 2006/112 nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius rodymus 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 gyvendindamos joms suteiktus galiojimus 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; minuto Sprendimo *Twoh International* 25 punktą; minuto Sprendimo *X* 35 punktą ir minuto Sprendimo *R.* 43 ir 45 punktus).

37 Šiuo atžvilgiu reikia pastebėti, kad sprendime pateikti prašymų priimti prejudicinį sprendimą nenurodomos konkrečios pareigos, numatytos Vengrijos teiseje, 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 rodymai priklauso nuo atitinkamo sandorio konkrečių aplinkybių.

38 Šiomis aplinkybomis pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui rodymų srityje, turi būti nustatomos remiantis aiškiai šiuo atžvilgiu nacionaliniame teiseje ir prastoje praktikoje, nustatytoje panašioms sandoriams, numatytais sąlygomis.

39 Taigi iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys žinotų savo mokesčiniussipareigojimus prieš sudarydami sandorą (minuto Sprendimo *Teleos ir kt.* 48 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

40 Prašymų 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 rodymo, kuris leistų daryti išvadą, jog atitinkamos prekės buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, tuo, kad apmokestinamasis asmuo pareigojamas pateikti tokį rodymą, neužtikrinamas teisingas ir paprastas neapmokestinimo taikymas. Priešingai, dėl tokios pareigos šio apmokestinamojo asmens padėtis tampa nesaugi dėl galimybės neapmokestinti tiekimo Bendrijos viduje arba būtų skaičiuoti PVM pardavimo kainą (šiuo klausimu žr. minuto 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 sipareigoja nugabenti šią prekę ?

paskirties valstyb? nar?, reikia atsižvelgti ? tai, kad ?rodymas, kur? tiek?jas gali pateikti mokes?i? institucijoms, iš esm?s priklauso nuo ?rodym?, kuriuos šiuo tikslu jis gauna iš ?gij?jo (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Euro Tyre Holding* 37 punkt?).

43 Taigi Teisingumo Teismas nusprend?, kad kai tiek?jas ?vykdo savo pareigas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje ?rodymu, o ?gij?jas ne?vykdo sutartinio ?sipareigojimo išsi?sti ar išgabenti atitinkam? prek? iš tiekimo valstyb?s nar?s, pastarasis turi tur?ti prievol? sumok?ti PVM šioje valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 66 ir 67 punktus ir min?to Sprendimo *Euro Tyre Holding* 38 punkt?).

44 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje *Mecsek-Gabona* pasinaudojo teise ? neapmokestinim? PVM remdamasi Italijos institucij? pirk?jui suteiktu PVM mok?tojo kodu, tuo, kad parduotas prekes išvež? užsienyje ?registruoti sunkvežimiai, ir CMR važtaraš?iais, kuriuos ?gij?jas atsiunt? iš savo pašto adreso ir kuriuose nurodyta, kad prek?s atvežtos ? Italij?.

45 Klausim?, ar taip elgdamasi *Mecsek-Gabona* ?vykdo pareigas, kurios jai tenka ?rodym? ir r?pestingumo srityje, turi vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? šio sprendimo 38 punkte nurodytas s?lygas.

46 Ta?iau jei vykdant atitinkam? tiekim? ?gij?jas suk?iauja ir jei mokes?i? administratorius n?ra tikras, kad prek? tikrai neb?ra tiekimo valstyb?je nar?je, reikia išsiaiškinti, tre?ia, ar šis administratorius v?liau gali ?pareigoti tiek?j? sumok?ti PVM už š? tiekim?.

47 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? 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 punkt?; min?to Sprendimo *R.* 36 punkt? ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 41 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?), kuriuo kartais pateisinami dideli reikalavimai d?l tiek?j? pareig? (min?to Sprendimo *Teleos* 58 ir 61 punktai).

48 Taigi S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ?kio subjektas veikt? s?žiningai ir imt?si bet kokios priemon?s, kurios gali b?ti iš jo pagr?stai reikalaujama, kad ?sitikint?, jog sandoris, kur? jis sudaro, nelemia jo suk?iavimo mokes?i? srityje (min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 65 punktas ir min?to Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 54 punktas).

49 Iš ties? Teisingumo Teismas man?, kad šios aplinkyb?s yra svarbios nustatant, ar galima tiek?j? ?pareigoti *a posteriori* sumok?ti PVM (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 66 punkt?).

50 Tod?l jei ?gij?jas pagrindin?je byloje suk?iavo, yra pateisinama tiek?jo teisei ? neapmokestinim? PVM taikyti s?žiningumo reikalavim?.

51 Remiantis sprendimu pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? negalima prieiti prie išvados, kad *Mecsek-Gabona* žinojo ar tur?jo žinoti, jog ?gij?jas suk?iavo.

52 Vis d?lto Teisingumo Teismui pateiktose rašytin?se ir žodin?se pastabose Vengrijos vyriausyb? tvirtina, kad sprendime pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? tr?ksta informacijos, kuria, anot jos, ?rodomas ieškov?s pagrindin?je byloje nes?žiningumas. Taigi ši vyriausyb? tvirtina, kad nors *Mecsek-Gabona* nežinojo prek? ?gij?jos pagrindin?je byloje, ji nepraš? iš jos jokios garantijos, patikrino jos PVM mok?tojo kod? tik ?vykus sandoriui, neieškojo jokios papildomos informacijos apie š? ?gij?j?, perdav? jai nuosavyb?s teises ? prekes sutikusi atid?ti pardavimo kainos sumok?jim? ir pateik? min?tos ?gij?jos atsi?stus CMR važtaraš?ius, 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 vertinti visą informaciją ir šios bylos faktines aplinkybes tam, kad nustatytų, ar *Mecsek-Gabona* veikė sąžiningai ir ar visi priemonių, kurių imtis gali būti jos pagrįstai reikalaujama, kad būtų tikėtina, jog vykdому sandoriu ji nėra traukta sukaviu mokesčių srityje.

54 Jei šis teismas priėtų prie išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra trauktas sąjios atliekam sukaviu, ir nesiėmė visą pagrįstą priemonių, kad išvengtų šio sukaviu, jis turėtų atsisakyti jai suteikti teisę neapmokestinimui PVM.

55 Remiantis minėtais svarstymais darytina išvada, kad pirmą ir antrą klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama kaip nedraudžianti to, jog tokiomis aplinkybomis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, tiek jui atsisakoma suteikti teisę neapmokestinimui Bendrijos viduje su sąlyga, kad, atsižvelgiant į objektyvius rodymus, nustatoma, jog jis nevykdė jam tenkančių pareigų rodymų srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdytas sandoris buvo sąjios sukaviu dalis, ir nesiėmė visą pagrįstą priemonių išvengti savo dalyvavimo sukaviu.

Dėl trečiojo klausimo

56 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar galima atsisakyti leisti tiek jui neapmokestinimui Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalį, remiantis tuo, kad kitos valstybės narės mokesčių administratorius vėliau nei vykdytas prekės tiekimas išbraukė sąjio PVM mokėtojo kodą atgaline data, ankstesne nei šio tiekimo data.

57 Remiantis prekybos Sąjungos viduje apmokestinimo pereinamojo laikotarpio priemonėmis, kurių tikslas – perleisti mokesčių pajamas valstybei narei, kur patiekto 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 valstybės 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 sigyja prekės 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 sąjio 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 rodymas siekiant taikyti PVM ir jis palengvina sandorių Bendrijos viduje mokesčių kontrolę. Vis dėlto tai formalus reikalavimas, dėl kurio negali būti abejojama teise neapmokestinimui PVM, jeigu vykdytos materialinės tiekimo Bendrijos viduje sąlygos (tiek, kiek tai susiję su teise atskaitai, pagal analogiją žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Rink. p. I-

10385, 50 punktų 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 formaliu pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus, viršijama tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą (minuto Sprendimo *Collée* 29 punktas), išskyrus jei dėl formalių reikalavimų pažeidimo nebūtų galima pateikti neginajamo rodymo, kad esminiai reikalavimai vykdyti (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *Collée* 31 punktą).

62 Nagrinėjamu atveju neginajama, kad vykdytą sandorą įgyjantį mokesčių 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 žaka šiam registru, šio subjekto, kuris rėmėsi šiame registre esančiais duomenimis, negalima netaikyti neapmokestinimo, kurį jis turi teisę.

64 Taigi, kaip teisingai nurodo Europos Komisija, jei tiekėjas turėtų sumokėti PVM vien dėl to, kad įgyjantį PVM mokėtojo kodą buvo išbrauktas iš registro atgaline data, tai prieštarautų proporcingumo principui.

65 Todėl šio klausimo reikia atsakyti taip: negalima atsisakyti leisti tiekėjui neapmokestinti prekių tiekimo Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalį, vien dėl to, kad kitos valstybės narės mokesčių administratorius vėliau nei vykdytas prekių tiekimas išbraukė įgyjantį PVM mokėtojo kodą atgaline data, ankstesne nei šio tiekimo data.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

66 Kadangi šis procesas pagrindinis 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

- 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčių 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 tiekimo Bendrijos viduje su sąlyga, kad, atsižvelgiant į objektyvius rodymus, nustatoma, jog jis nevykdė jam tenkančių pareigų rodymų srityje arba kad žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdytas sandoris buvo įgyjantį sukėdavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių išvengti savo dalyvavimo sukėdavimą.**
- Negalima atsisakyti leisti tiekėjui neapmokestinti tiekimo 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 vykdytas prekių tiekimas išbraukė įgyjantį PVM mokėtojo kodą atgaline data, ankstesne nei šio tiekimo data.**

Parašai.

* Proceso kalba: vengr?.