

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 įgyjamas – Pardavėjo pareiga nustatyti įgyjamo ar jo atstovo parašo tikrumą – Proporcingumo, teisinio saugumo ir teisėtumo apsaugos principai – Tiesioginis veikimas“

Byloje C-492/13

dėl *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2013 m. rugsėjo 2 d. nutartimi, kuri 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),

kurį 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs 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

**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 skundas, praktikos mokesčių ir socialinio draudimo politikos direkcijos direktorius, toliau – *Direktor*) giną dėl pranešimo apie perskaitytą mokesčių, kuriuo atsisakoma taikyti *Traum* neapmokestinimą pridėtins vertės mokesčiu (toliau – PVM) už sandorą, 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 siekdamas 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 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 įsigyjantio 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 žmonių atleidimo nuo PVM.“

Prekių teikimo 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 Pridėtins vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) pagrindiniuose bylose taikomos redakcijos 7 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Prekių tiekimasis Bendrijos viduje – tai prekių, kurios iš šalies teritorijos į kitą valstybės narę išgabena mos tiekėjas, kuris pagal šį įstatymą registruotas kaip PVM mokėtojas, savo ar įgijėjo vardu, tiekimas, jeigu įgijėjas yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, registruotas 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 dokument?:

- a) su tiekimu susijusi? s?skait? fakt?r?, kurioje tuo atveju, kai ?gij?jas ?registruotas kaip PVM mok?tojas kitoje valstyb?je nar?je, nurodytas jam valstyb?s nar?s, ? kuri? tiekiamos prek?s, suteiktas PVM mok?tojo kodas;
- b) [ZDDS] 117 straipsnio 2 dalyje numatyt? ataskait?, jei tai yra tiekimo Bendrijos viduje atvejis, kaip tai suprantama pagal [ZDDS] 7 straipsnio 4 dal?;

<...>;

2. dokumentus, ?rodan?ius preki? i?siuntim? ar gabenim? i? nacionalin?s teritorijos ? kitos valstyb?s nar?s teritorij?:

- a) gabenimo dokument? arba rašytin? ?gij?jo ar jo ?galioto asmens patvirtinim?, kad prek?s gautos kitos valstyb?s nar?s teritorijoje, – tais atvejais, kai prekes tiek?jo arba ?gij?jo vardu gabena tre?iasis asmuo <...>;

<...>“

### **Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai**

8 2009 m. rugs?jo ir spalio m?n. *Traum* vykd? veikt? bendros pastat? statybos ir inžinierini? darb? srityje. PVM deklaracijoje už laikotarp? nuo 2009 m. rugs?jo 1 d. iki spalio 31 d. *Traum* deklaravo PVM neapmokestint? peili? laikikli? ir ruošini? tiekim? Bendrijos viduje bendrovei *Evangelos gaitadzis*, ?steigtai Graikijoje, ir pateik? ZDDS ?gyvendinimo reglamento 45 straipsnyje numatytus dokumentus, t. y. dvi s?skaitas fakt?ras su nurodytu graikišku bendrov?s *Evangelos gaitadzis* PVM mok?tojo kodu, tiekimo ataskaitas, tarptautinius važtaraš?ius ir pasirašyt? preki? gavimo akt?.

9 Po 2009 m. spalio 7 d. atlikto informacijos main? PVM srityje sistemos elektronin?s duomen? baz?s (VIES) („VAT Information Exchange System“, toliau – VIES duomen? baz?) patikrinimo Bulgarijos mokes?i? administratorius 2009 m. lapkri?io 2 d. *Traum* pateik? pranešim? apie mokes?io dyd? ir gr?žinim?. Šiame pranešime jis nurod?, kad patikrinus VIES duomen? baz? paaišk?jo, kad bendrov? *Evangelos gaitadzis* buvo ?registruota kaip PVM mok?toja ir jai nuo 2005 m. lapkri?io 15 d. suteiktas PVM mok?tojo kodas.

10 Ta?iau bendrov? *Evangelos gaitadzis* nedeklaravo ?sigijimo Bendrijos viduje ir nesumok?jo PVM Graikijoje.

11 V?liau atlik?s mokestin? patikrinim?, Bulgarijos mokes?i? administratorius dar kart? perži?r?jo VIES duomen? baz? ir konstatavo, kad bendrov? *Evangelos gaitadzis* jau nuo 2006 m. sausio 15 d. nebebuvo ?registruota kaip PVM mok?toja. Tod?l 2011 m. geguž?s 17 d. šis administratorius pateik? *Traum* pranešim? apie perskai?iuot? mokest?, kuriame apmokestino pardavimo bendrovei *Evangelos gaitadzis* sandorius PVM, nes ši bendrov? valstyb?je nar?je nebuvo ?registruota kaip PVM mok?toja, t. y. nebuvo ?vykdytos neapmokestinimo šiuo mokes?iu s?lygos, susijusios su ?gij?jo kaip apmokestinamojo asmens statusu, numatytos ZDDS 7 straipsnio 1 dalyje.

12 *Traum*, pateikusi *Direktor* administracinį skundą dėl šio pranešimo apie mokesčių perskaičiavimą, pateikė šiuo klausimu Bulgarijos mokesčių administratoriaus išleisto pranešimo dėl įskaitymo ir grąžinimo, kuriame nurodyta, kad bendrovė *Evangelos gaitadzis* turėjo galiojantį PVM mokėtojo kodą sandorio sudarymo momentu.

13 2011 m. rugpjūtio 5 d. sprendimu *Direktor* patvirtino pranešimą apie mokesčių perskaičiavimą remdamasis rodymu, 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 priėmęs asmenys, jį pareigos ir galiojimas atstovauti bendrovei *Evangelos gaitadzis*, todėl šie dokumentai nėra patikimi.

14 *Traum* grąsdama 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 gyvendinimo reglamentu reikalingus dokumentus, rodančius prekių tiekimą Bendrijos viduje. Ji taip pat tvirtina, kad atitinkami sandoriai sudaryti sėkmingai prieš sudarydama nagrinjamus 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 jį gavimo kitoje valstybėje narėje rodinėjimo priemonėmis, apima labai prieštarungus sprendimus dėl tarptautinių važtaraščių rodomosios galios. Šiuo atveju reikia svarstyti klausimą, ar rodinėjimo 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 vykdyta neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu pagal [PVM] direktyvos 138 straipsnio 1 dalį sąlyga ir netaikoma išimtis pagal [šios direktyvos] 139 straipsnio 1 dalies antrą pastraipį tokiu atveju, kaip nagrinjamas pagrindinėje byloje, kai nustatyta, kad po prekių tiekimo [šios duomenų bazės] informacija parodė, kad prekės įgijėjas neturi „registruoto PVM mokėtojo“ statuso, [tai, kad „daugiau neberegistruoto PVM mokėtojo“, statusas buvo registruotas pavuolotai, matyti iš Bulgarijos mokesčių administratoriaus surinktų duomenų] tačiau ieškovas 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) atstovaujantis asmens, atitinkamas pareigas einantis jos darbuotojo ar galiojantis asmens, pažeidžiami mokesčių neutralumo, proporcingumo ir teisėtumo apsaugos principai?

3. Ar tokiu atveju, kaip nagrinjamas 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 pagrindinę bylos

aplinkybes. *Direktor* teigė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klaidingai nusprendė, jog yra nustatyta, kad prekės išgabentos ? Graikij? 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* ?rod? prekė tiekimo Bendrijos viduje egzistavim?, ta?iau nekonstatavo, kad prekės realiai buvo išgabentos ? Graikij? ar perduotos ?gij?jui, ir, antra, kad Teisingumo Teismui pateikti klausimai, atvirkš?iai, susij? su reikalavimais ?rodyti, kuriuos valstyb?s nar?s gali taikyti siekiantiems neapmokestinti PVM tiekimo Bendrijos viduje.

19 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad vykstant SESV 267 straipsnyje numatyta proced?rai, pagr?stai aiškiu nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo funkcij? atskyrimu pastarasis turi teis? aiškinti S?jungos nuostatas ar spr?sti d?l j? galiojimo tik remdamasis nacionalinio teismo nurodytomis faktin?mis aplinkyb?mis (žr. Sprendimo *WWF ir kt.*, C?435/97, EU:C:1999:418, 31 punkt?, Sprendimo *Endress*, C?209/12, EU:C:2013:864, 19 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?). Konkre?iai kalbant apie tariamas spragas ir faktines klaidas, esan?ias sprendime d?l prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pakanka priminti, kad ne Teisingumo Teismas, o nacionalinis teismas turi nustatyti faktus, d?l 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.

*D?l pirmojo ir antrojo klausim?*

21 Pirmuoju ir antruoju prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia išnagrin?ti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esm?s nori žinoti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal? ir 139 straipsnio 1 dalies antr? pastraip? reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriui atsisakyti suteikti teis? ? tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinim? PVM d?l to, kad ?gij?jas nebuvo registruotas kaip PVM mok?tojas kitoje valstyb?je nar?je, tiek?jas ne?rod? nei parašo ant pateikt? dokument?, grindžian?i? tariamai neapmokestinamo tiekimo deklaracij?, tikrumo, nei šiuos dokumentus ?gij?jo vardu pasirašiusio asmens ?galiojim? atstovauti.

22 Siekiant atsakyti ? šiuos klausimus reikia priminti, kad tiekimas Bendrijos viduje, t. y. sandoris, kur? lemia ?sigijimas Bendrijos viduje, yra neapmokestinamas PVM, jeigu atitinka PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nustatytas s?lygas (Sprendimo *Mecsek?Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 29 punktas ir nurodyta teismo praktika).

23 Pagal šį nuostat? valstyb?s nar?s neapmokestina prekė tiekimo, kai tas prekes pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo išsiun?ia ar išgabena kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kaip toks, ? paskirties viet?, esan?i? Europos S?jungoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, t. y. ? kit? valstyb? nar? nei ta, kurioje prad?tas prekė siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu.

24 Pagal nusistovėjusią teismo praktik? prekė tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM, tik kai teis?, kaip savininkui disponuoti preke, perduota ?gij?jui, o tiek?jas nustato, kad ši prekė buvo išsi?sta ar išgabenta ? kit? valstyb? nar? ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jos fiziškai neb?ra tiekimo valstyb?je nar?je (žr., be kita ko, Sprendimo *Teleos ir kt.*, C?409/04, EU:C:2007:548, 42 punkt?).

25 Be to, kaip matyti iš PVM direktyvos 139 straipsnio 1 dalies antros pastraipos, prekė tiekimo

neapmokestinamas taip pat netaikomas, kai prekės tiekiamos apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kurių prekės įsigijimas Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.

26 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimai susiję su rodinėjimo tvarka, kuri gali būti taikoma tiekėjams, kad būtų vykdytos prekės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM sąlygos.

27 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti: kadangi nėra vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius rodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal PVM direktyvos 131 straipsnio valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekės tiekimo Bendrijos viduje, siekiamos 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 (Sprendimo *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, 36 punktą ir nurodyta teismo praktika).

28 Pagal teisinio saugumo principą, kuris yra teisėtų lokesčių 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 punktą ir nurodyta teismo praktika).

29 Svarbu priminti, kad šis principas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės nuostatos gali turėti finansinį pasekmį, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems pagal šias teisės nuostatas nustatytą pareigą apimtis. Iš to išplaukia, kad svarbu, jog mokesčių mokėtojai žinotų savo mokesčius sipareigojimus prieš sudarydami sandorą (žr. Sprendimo *Teleos ir kt.*, EU:C:2007:548, 48 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

30 Šiomis aplinkybomis Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui rodymų srityje, turi būti nustatomos remiantis aiškiai šiuo atžvilgiu nacionalinėje teisėje ir prastoje praktikoje, nustatytoje panašioms sandoriams, numatytomis sąlygomis (žr. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, EU:C:2012:547, 38 punktą).

31 Teisinio saugumo principui prieštarautų tai, kad valstybės narė, numatyusi tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM taikymo sąlygas, būtų nustatydama kompetentingoms valdžios institucijoms pristatytiną dokumentų sąrašą, ir iš pradžių sutikusi kaip rodymus, patvirtinančius teisę neapmokestinimui, priimti tiekėjo pateiktus dokumentus, galėtų vėliau pareigoti šį tiekėjų 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 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 galimybių neapmokestinti tiekimo Bendrijos viduje arba būtų sukurta PVM pardavimo kainų (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 mokesčių dydį ir grąžinimą remdamasis *Traum* pateiktais

pagal ZDDS ?gyvendinimo reglamento 45 straipsn? dokumentais, nepareikalav?s dokumente esan?io ?gij?jo parašo tikrumo ?rodymo ar pasirašiusio asmens ?galiojimo atstovauti. Tik per v?lesn? mokestin? patikrinim? šis administratorius pateik? šiuos reikalavimus, kuriuos prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas vadina „papildomomis s?lygomis“.

34 Ta?iau teisinio saugumo principui prieštaraut? atsisakymas suteikti teis? ? pagrindin?je byloje nagrin?jam? sandori? neapmokestinim? PVM d?l to, kad tiek?jas toki? ?rodym? nepateik? per v?lesn? ši? sandori? patikrinim?, nors *Traum* pateikti dokumentai, patvirtinantys jos deklaracij?, atitiko Bulgarijos mokes?i? administratoriui teiktin? dokument? s?raš?, nustatyt? ZDDS ?gyvendinimo reglamento 45 straipsnyje, ir juos iš pradži? pri?m? šis administratorius kaip ?rodymus, pateisinan?ius teis? ? neapmokestinim?, ir tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

35 D?l atsisakymo neapmokestinti PVM pagrindin?je byloje nagrin?jamo tiekimo d?l to, kad tiekimo momentu ?gij?jas kitoje valstyb?je nar?je nebuvo ?registruotas kaip PVM mok?tojas, aišku, kad PVM mok?tojo kodo suteikimas – tai apmokestinamojo asmens mokestinio statuso ?rodymas siekiant taikyti š? mokest? ir jis palengvina sandori? Bendrijos viduje mokestin? kontrol? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Mecsek?Gabona*, EU:C:2012:547, 60 punkt?).

36 Ta?iau kadangi nacionalin? kompetentinga institucija privalo patikrinti apmokestinamojo asmens status? prieš suteikdama jam PVM mok?tojo kod?, d?l galimo pažeidimo, kuriuo daroma ?taka šiam registru, ?kio subjektui, kuris r?m?si šiame registre esan?iais duomenimis, negalima netaikyti neapmokestinimo, ? kur? jis turi teis?. Taigi, kaip teisingai nurodo Europos Komisija, jei tiek?jas tur?t? sumok?ti PVM vien d?l to, kad ?gij?jo PVM mok?tojo kodas buvo išbrauktas iš registro atgaline data, tai prieštaraut? proporcingumo principui (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Mecsek?Gabona*, EU:C:2012:547, 63 ir 64 punktus).

37 Pagrindin?je byloje *Traum* Bulgarijos mokes?i? administratoriui pateik? dvi s?skaitas fakt?ras su nurodytu graikišku *Evangelos gaitadzis* PVM mok?tojo kodu, kad ?rodyt? savo teis? ? neapmokestinim? PVM pagal ZDDS ?gyvendinimo reglamento 45 straipsnio 1 dalies a punkt?. Šias nuorodas po patikrinimo duomen? baz?je VIES administratorius patvirtino 2009 m. lapkri?io 2 d. pranešime apie mokes?io dyd? ir gr?žinim?. Tod?l iš pradži? administratorius sutiko ir pritar?, kad remiantis ZDDS 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta s?lyga ?gij?jas buvo apmokestintas PVM kitoje valstyb?je nar?je. Tik per v?lesn? patikrinim? tas pats administratorius nustat?, kad pastaroji s?lyga nebuvo ?vykdyta. Šiomis aplinkyb?mis atsisakymas neapmokestinti PVM tiekimo Bendrijos viduje prieštarauja teisinio saugumo ir proporcingumo principams.

38 D?l *Direktor* rašytin?se pastabose nurodyt? aplinkybi?, pagal kurias *Traum* tur?jo kitomis priemon?mis ?rodyti, kad bendrov? *Evangelos gaitadzis* buvo apmokestinamasis asmuo, kaip toks veikiantis kitoje valstyb?je nar?je, kurio kiekvienas ?sigijimas Bendrijos viduje buvo apmokestinamas PVM, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad šis reikalavimas nenumatytas pagrindin?je byloje nagrin?jamose nacionalin?s teis?s nuostatose, be to, jis nebuvo pateiktas prieš Bulgarijos mokes?i? administratoriui išleidžiant pranešim? apie mokes?io dyd? ir gr?žinim?, tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

39 Rašytin?se pastabose *Direktor* taip pat teig?, kad *Traum* neveik? s?žiningai ir ne?rod? reikalaujamo r?pestingumo, kad užtikrint? pateikt? dokument?, patvirtinan?i? jo prašym? neapmokestinti PVM, tikrum?. Jis taip pat praneš? apie galim? bendrov?s *Evangelos gaitadzis* suk?iavim? Graikijos mokes?i? administratoriaus atžvilgiu. Šiuo klausimu *Direktor* vis? pirma tvirtina, kad atsižvelgiant ? vež?j? atsakymus, pateiktus per nagrin?jamo tiekimo mokestin? patikrinim?, kyla abejoni?, kad gabenimo dokumentai atitiko reali? faktin? situacij?.

40 Ta?iau prašyme priimti prejudicin? sprendim? n?ra nuorod?, leidžian?i? daryti išvad?, kad

pagrindin?je byloje nagrin?jamas tiekimas buvo suk?iavimo mokes?i? srityje dalis ar kad *Traum* neveik? s?žiningai, atsižvelgiant ? galim? ?gij?jo ?vykdyt? suk?iavim?.

41 Šiuo klausimu reikia priminti, kad per proces?, prad?t? remiantis SESV 267 straipsniu, Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos tikrinti ar vertinti pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi?. Nacionalinis teismas turi ?vertinti vis? informacij? ir šios bylos faktines aplinkybes tam, kad nustatyt?, ar *Traum* veik? s?žiningai ir ?m?si vis? priemoni?, kuri? imtis gali b?ti pagr?stai iš jos reikalaujama, kad ?sitikint?, jog vykdomu sandoriu ji n?ra ?traukta ? suk?iavim? mokes?i? srityje (pagal analogij? žr. Sprendimo *Mecsek?Gabona*, EU:C:2012:547, 53 punkt?).

42 Jei šis teismas prieit? prie išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra ?trauktas ? ?gij?jos atliekam? suk?iavim?, ir nesi?m? vis? pagr?st? priemoni?, kad išvengt? šio suk?iavimo, jis tur?t? atsisakyti jai suteikti teis? ? neapmokestinim? PVM (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Mecsek?Gabona*, EU:C:2012:547 54 punkt?).

43 Atsižvelgiant ? ankstesnius svarstymus, ? pirm?j? ir antr?j? klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal? ir 139 straipsnio 1 dalies antr? pastraip? reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriui atsisakyti suteikti teis? ? tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinim? PVM d?l to, kad ?gij?jas nebuvo registruotas kaip PVM mok?tojas kitoje valstyb?je nar?je, tiek?jas ne?rod? nei parašo ant pateikt? dokument?, kuriais grindžiama tariamai neapmokestinamo tiekimo deklaracija, tikrumo, nei šiuos dokumentus ?gij?jo vardu pasirašiusio asmens ?galiojim? atstovauti, nors teis?s ? neapmokestinim? ?rodymai, tiek?jo pateikti grindžiant deklaracij?, atitiko nacionalin?je teis?je nustatyt? pateiktin? šiam administratoriui dokument? s?raš? ir iš pradži? šis administratorius juos pri?m? kaip pateisinamuosius ?rodymus, tai ir turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

#### *D?l tre?iojo klausimo*

44 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad ji veikia tiesiogiai, t. y. ja apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstyb?, siekdamas neapmokestinti PVM tiekimo Bendrijos viduje.

45 Remiantis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika, galima teigti, kad visais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra bes?lygiškos ir pakankamai tikslios, asmenys gali jomis remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstyb?, jeigu ji per nustatyt? termin? neperk?l? direktyvos ? nacionalin? teis? arba perk?l? j? netinkamai, neatsižvelgiant ? tai, kok? status? tur?dama veik? ši valstyb? (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 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?).

46 Šiuo atveju PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyta pareiga valstyb?ms nar?ms neapmokestinti prek? tiekimo, jei laikomasi išvardyt? s?lyg?.

47 Nors šios direktyvos 131 straipsnyje valstyb?ms nar?ms, kai jos nustato šios direktyvos 138 straipsnyje numatyto neapmokestinimo PVM s?lygas, siekiant teisingai ir paprastai taikyti neapmokestinim?, paliekama tam tikra diskrecija, ši aplinkyb? neturi poveikio tame straipsnyje ?tvirtintos pareigos aiškumui ir bes?lygiškumui (pagal analogij? žr. Sprendimo *Association de médiation sociale*, EU:C:2014:2, 33 punkt?).

48 Iš to matyti, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad ji veikia

tiesiogiai, t. y. ja apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstyb?, siekdamas neapmokestinti PVM tiekimo Bendrijos viduje.

## **D?I bylin?jimosi išlaid?**

49 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, 138 straipsnio 1 dalies ir 139 straipsnio 1 dalies antr? pastraip? reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriui atsisakyti suteikti teis? ? tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinim? prid?tin?s vert?s mokes?iu d?I to, kad ?gij?jas nebuvo registruotas kaip prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojas kitoje valstyb?je nar?je, tiek?jas ne?rod? nei parašo ant pateikt? dokument?, kuriais grindžiama tariamai neapmokestinamo tiekimo deklaracija, tikrumo, nei šiuos dokumentus ?gij?jo vardu pasirašiusio asmens ?galiojim? atstovauti, nors teis?s ? neapmokestinim? ?rodymai, tiek?jo pateikti grindžiant deklaracij?, atitiko nacionalin?je teis?je nustatyt? teiktin? šiam administratoriui dokument? s?raš? ir iš pradži? šis administratorius juos pri?m? kaip pateisinamuosius ?rodymus, tai ir turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.**

2. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/88, 138 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad ji veikia tiesiogiai, t. y. ja apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstyb?, siekdamas neapmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu tiekimo Bendrijos viduje.**

Parašai.

\* Proceso kalba: bulgar?.