



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. gruodžio 19 d.*

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — 146 straipsnis — Eksporto neapmokestinimas — 131 straipsnis — Valstybių narių nustatytos sąlygos — Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos reikalaujama, kad eksportuoti skirta prekė būtų išgabenta iš Europos Sąjungos muitų teritorijos per nustatytą 90 dienų po tiekimo terminą“

Byloje C-563/12

dėl *Kúria* (Vengrija) 2012 m. spalio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. gruodžio 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

BDV Hungary Trading Kft., likviduojama,

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

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

generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. spalio 24 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- likviduojamos *BDV Hungary Trading Kft.*, atstovaujamos *ügyvédek* Á. Gerey ir D. Sobor,
- *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, atstovaujamos *jogtanácsos* Zs. Szilveszter ir Zs. Tamásné Kajati,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos K. Szíjjártó, M. Z Fehér ir G. Koós,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos I. Pouli ir M. Tassopoulou,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, V. Bottka ir A. Sipos,

* Proceso kalba: vengrų.

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 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), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160; toliau – Šeštoji direktyva), 15 straipsnio ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 131, 146 ir 273 straipsnių išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant savanoriškai likviduojamos *BDV Hungary Trading Kft.* (toliau – BDV) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (Centrinė Vengrijos regiono mokesčių tarnyba prie Nacionalinės išdo ir muitų administracijos) ginčą dėl už Europos Sąjungos ribų išsiųstų arba išgabentų prekių tiekimo neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 1 ir 2 punktuose nustatyta:

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamas užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą, užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

- 1) prekes, pardavėjo ar jo vardu išsiųstas ar gabenamas į paskirties vietą už Bendrijos ribų;
- 2) prekes, išsiųstas ar gabenamas į paskirties vietą už Bendrijos ribų pirkėjo ar jo vardu, išskyrus prekes, kurias gabena pats pirkėjas pramoginiams laivams, privatiems orlaiviams ar bet kuriai kitai asmeniniam naudojimui skirtai transporto priemonei įrengti, aprūpinti kuro ar maisto atsargomis;

<...>“

- 4 Remiantis Direktyvos 2006/112 411 ir 413 straipsniais, šia direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikinti ir pakeisti PVM srities Sąjungos teisės aktai, be kita ko, Šeštoji direktyva. Pagal Direktyvos 2006/112 1 ir 3 konstatuojamąsias dalis nauja Šeštosios direktyvos redakcija buvo būtina siekiant pagal pertvarkytą struktūrą ir redakciją aiškiai bei racionaliai išdėstyti taikomas nuostatas, iš esmės nedarant esminių pakeitimų. Taigi iš esmės Direktyvos 2006/112 nuostatos visiškai identiškos atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatoms.
- 5 Pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį:

„„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

6 Pagal šios direktyvos 131 straipsnį:

„[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 galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

7 Minėtos direktyvos IX antraštinės dalies 6 skyriaus „Eksporto neapmokestinimas PVM“ 146 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

- a) prekių tiekimas, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų arba tai atlikta jo vardu;
- b) prekių tiekimas, kai jų atitinkamoje teritorijoje neįsisteigęs prekes įsigyjantis asmuo jas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų, arba tai atlikta jo vardu, išskyrus atvejus, kai įsigyjantis asmuo išgabena prekes, skirtas įrengti, aprūpinti kuru pramogų laivus, privačius orlaivius ar kitas asmeniniams poreikiams tenkinti naudojamas transporto priemones arba papildyti jų atsargas;

<...>“

8 Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Vengrijos teisė

9 1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. LXXIV (*Magyar Közlöny* 1992/128, toliau – senasis PVM įstatymas) 11 straipsnio 1 dalyje „produktų eksportas“ apibrėžiamas taip:

„Produktų eksportas – bet koks produktų tiekimas, dėl kurio vėliausiai paskutinę trečio mėnesio, einančio po tiekimo, dieną muitinė tiesiogiai išleidžia produktus į trečiąją šalį, kaip į galutinę paskirties vietą. Produktai nuo tiekimo iki išleidimo momento negali būti naudojami arba negali būti padidinama jų vertė, išskyrus jų išbandymą arba jų gamybą siekiant išbandyti.“

10 Pagal šio įstatymo 29 straipsnį:

„Neapmokestinama:

- a) produktų eksportas,

<...>“

- 11 2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII (*Magyar Közlöny* 2007/155; toliau – naujasis PVM įstatymas) įsigaliojo 2008 m. sausio 1 d. Šio įstatymo 98 straipsnyje nustatyta:

„1. Neapmokestinamas produktų, išsiųstų paštu arba išgabentų iš šalies į šalį už Bendrijos ribų, tiekimas su sąlyga, kad siuntimas arba gabenimas:

- a) atliktas paties tiekėjo arba trečiojo asmens tiekėjo vardu;
- b) atliktas paties pirkėjo arba trečiojo asmens pirkėjo vardu, jei įvykdytos papildomos sąlygos, numatytos [šio straipsnio] 3 ir 4 dalyse arba šio įstatymo 99 ir 100 straipsnyje.

2. 1 dalis taikoma, jei įvykdytos šios sąlygos:

- a) įstaiga, išleidžianti produktus iš Bendrijos teritorijos, turi būti patvirtinusi, kad jie išgabenti iš minėtos teritorijos tiekimo momentu arba vėliausiai per 90 dienų nuo kitos dienos, kurią buvo atliktas šis tiekimas, ir
- b) per a punkte numatytą terminą patiekti produktai negali būti naudojami pagal paskirtį arba kitaip padidinama jų vertė, išskyrus jų išbandymą arba jų gamybą siekiant išbandyti.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 12 2007 ir 2008 m. BDV vertėsi didmenine konservuoto maisto prekyba. Vykdydama savo veiklą ši įmonė trečiojoje šalyje pardavinėjo savo Vengrijoje pagamintus produktus. Sutartyse, sudarytose su pirkėjais, įsisteigusiais už Sąjungos muitų teritorijos, buvo įtvirtinta viena iš Tarptautinių prekybos rūmų nustatytų tarptautinės prekybos sąlygų (vadinamosios „Incoterms 2000“), t. y. „tiekimo iš gamyklos“ sąlyga („ex-works“ arba EXW), kuri reiškia, kad pirkėjas pasiima prekes nuo pardavėjo patalpų durų.
- 13 Per BDV 2007 m. sausio 1 d.–2009 m. gruodžio 31 d. laikotarpio, išskyrus 2007 m. liepos 1 d.–2008 m. kovo 31 d. laikotarpį, mokestinį patikrinimą mokesčių administratorius konstatavo, kad su tikrinamu laikotarpiu susijusioje PVM apskaitoje ir PVM deklaracijose ši įmonė tam tikrus sandorius kvalifikavo kaip pardavimą eksportuoti, nors eksportuoti skirti produktai išgabenti iš Sąjungos muitų teritorijos pasibaigus senojo PVM įstatymo 11 straipsnio 1 dalyje (nuo 2008 m. – naujojo PVM įstatymo 98 straipsnio 1 dalyje) numatytam terminui.
- 14 2010 m. spalio 22 d. sprendimu *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, perskaičiavusi mokestį, BDV nustatė papildomą mokestį ir mokestinę baudą bei delspinigius, nes prekės į trečiąsias šalis buvo išsiųstos suėjus nacionalinės teisės aktuose įtvirtintam terminui.
- 15 BDV pateikė skundą dėl šio sprendimo ir nurodė, kad minėtos senojo ir naujojo PVM įstatymų nuostatos prieštaravo Šeštajai direktyvai ir Direktyvai 2006/112. Skunde ji pažymėjo, kad visos minėtame sprendime nurodytos atitinkamos prekės buvo išsiųstos už Sąjungos ribų. Be to, pagal sutarties sąlygą „ex-works“ atsakomybė už prekių gabenimą teko pirkėjams. Taigi iš pirkėjų reguliariai reikalaujama, kad prekės būtų išgabentos už Sąjungos ribų per reikalaujamą terminą, ji įrodė reikalaujamą rūpestingumą.
- 16 *Budapest Környéki Törvényszék* (Budapešto apylinkės teismas) patenkino BDV skundą. Šis teismas manė, kad Vengrijos teisės aktuose įtvirtintas išgabavimo terminas negali būti taikomas, kai konstatuojama, jog produktai faktiškai eksportuoti. Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo praktiką sąlygos, kurias valstybės narės gali nustatyti dėl eksporto neapmokestinimo, neturi nei viršyti to, kas būtina Šeštojoje direktyvoje nustatytiems tikslams pasiekti, nei pažeisti PVM neutralumo.

- 17 Atsakovė pagrindinėje byloje pateikė skundą dėl šio sprendimo *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas). Ji teigė, kad pagal nacionalinės teisės aktus pardavimo sandoris gali būti kvalifikuojamas kaip pardavimas eksportui, tik jei produktas išgabenamas iš Sąjungos teritorijos per šiuose teisės aktuose nustatytą terminą.
- 18 Šiuo klausimu *Kúria* pažymi, kad šis išgabenimo terminas yra ne procedūrinis terminas, t. y. vadinamasis „techninis terminas“, kuris gali būti taisomas, bet „materialinės teisės naikinamasis terminas“. Todėl jei mokesčių administratorius konstatavo, kad buvo praleistas šis terminas, atitinkamos ūkinės operacijos negali būti kvalifikuojamos kaip „neapmokestinamas pardavimas eksportuoti“ ir dėl to yra apmokestinamos.
- 19 Tokiomis aplinkybėmis *Kúria* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar [Šeštosios direktyvos] 15 straipsnį ir [Direktyvos 2006/112] 146 straipsnį galima aiškinti taip, jog tam, kad eksportuoti skirtų prekių gabenimas už Bendrijos teritorijos ribų būtų laikomas neapmokestinamu eksportuoti skirtų produktų tiekimu, reikia, kad toks gabenimas būtų atliktas per tam tikrą nustatytą terminą?
 2. Ar atsakant į [pirmąjį klausimą] turi įtakos tarptautinės prekybos sąlygos, aplinkybė, kad pardavėjas, pirkėjas arba pervežėjas veikė sąžiningai ar apgaulingai, pakankamai rūpestingai ar aplaidžiai, deklaracijos pateikimo laikotarpis arba aplinkybė, kad faktiškai produktai gabenami pasibaigus nustatytam terminui, bet per laikotarpį, per kurį turi būti apskaičiuotas mokestis?
 3. Ar mokesčių neutralumo, teisinio saugumo ir proporcingumo principų nepažeidžia tai, kad valstybės narės teisės aktuose nustatomos papildomos sąlygos, palyginti su numatytosiomis [minėtose direktyvose], ir eksportuoti skirti produktai laikomi neapmokestinamais tik tada, kai tenkinamos objektyvios kumuliacinės direktyvose nenumatytos sąlygos?
 4. Ar [Šeštosios direktyvos] 15 straipsnį ir [Direktyvos 2006/112] 131 bei 273 straipsnius galima aiškinti taip, kad siekdama užkirsti kelią mokesčių vengimui, piktnaudžiavimui ir sukčiavimui mokesčių srityje ir siekdama, kad mokestis būtų tinkamai apskaičiuotas ir surinktas, valstybė narė gali numatyti, kad neapmokestinamam eksportui būtų taikomos sąlygos, kaip antai numatytosios [senojo PVM įstatymo] 11 straipsnio 1 dalyje ir [naujojo PVM įstatymo] 98 straipsnio 1 dalyje?
 5. Ar su pagrindiniais Sąjungos teisės principais ir direktyvų nuostatomis suderinama tai, kad mokesčių administratorius dėl [Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje ir Direktyvos 2006/112 146 straipsnyje] nenumatytų sąlygų neįvykdymo pakeičia atvejo priskyrimą neapmokestinamam eksportui ir reikalauja, kad apmokestinamasis asmuo sumokėtų mokestį? Jeigu atsakymas teigiamas, kokiomis aplinkybėmis tai galima padaryti?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 20 Pirmiausia reikia pažymėti, kad pateikti klausimai susiję su Šeštąja direktyva ir Direktyva 2006/112, o pagrindinė byla susijusi su pardavimo sandoriais, įvykdytais po 2007 m. sausio 1 d. Taigi, kaip buvo pažymėta šios sprendimo 4 punkte, Direktyva 2006/112 nuo šios dienos panaikino ir pakeitė Šeštąją direktyvą. Šiomis aplinkybėmis pateiktus klausimus reikia nagrinėti tik remiantis Direktyvos 2006/112 nuostatomis.
- 21 Klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalį ir 131 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos prekių tiekimu eksportuoti atveju eksportuoti už

Sąjungos ribų skirtos prekės turi būti išgabentos iš Sąjungos teritorijos per nustatytą trijų mėnesių arba 90 dienų nuo tiekimo dienos terminą, kai vien dėl šio termino praleidimo apmokestinamasis asmuo galutinai praranda teisę neapmokestinti.

- 22 Taigi, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šiais klausimais ypač siekiama išsiaiškinti, ar nacionalinės teisės aktuose gali būti reikalaujama, kad prekių tiekimo eksportui atveju eksportuojama būtų per šį terminą, kad šis tiekimas būtų laikomas neapmokestinamu tiekimu eksportui.
- 23 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės neapmokestina pirkėjo arba jo sąskaita išsiųstų arba išgabentų už Sąjungos ribų prekių tiekimo. Ši nuostata turi būti siejama su šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.
- 24 Iš šių nuostatų ir, be kita ko, iš minėto 146 straipsnio 1 dalies b punkte vartojamo žodžio „išsiųstų“ matyti, kad prekė eksportuojama ir tiekimas eksportui neapmokestinamas, tik kai pirkėjui perduodama teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos už Sąjungos ribų ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jų fiziškai neliko Sąjungos teritorijoje (žr., kiek tai susiję su tiekimais Bendrijos viduje, 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 42 punktą; 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, Rink. p. I-12605, 41 punktą bei 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 31 ir 32 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).
- 25 Pagrindinėje byloje neginčijama, kad prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnį, įvyko ir kad atitinkamos prekės, dėl kurių sudaryti pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai, buvo fiziškai išgabentos iš Sąjungos teritorijos.
- 26 Atvirksčiai, nei Direktyvos 2006/112 nuostatose, susijusiose su teise į atskaitą, kuriomis remiasi Vengrijos vyriausybė ir pagal kurias šia teise naudojamosi iš esmės tuo pačiu laikotarpiu, per kurį ji atsirado, šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte nenumatyta sąlyga, pagal kurią eksportuoti skirta prekė turi būti išgabenta iš Sąjungos per konkretų laikotarpį, kad būtų taikomas minėtame straipsnyje numatytas eksporto neapmokestinimas. Toks terminas numatytas tik išimtinė tvarka minėtos direktyvos 147 straipsnio 1 dalies b punkte prekėms, kurias savo asmeniniame bagaže vežasi keliautojai.
- 27 Darytina išvada, kad sandorio kvalifikavimas kaip tiekimo eksportui pagal Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies b punktą neturėtų priklausyti nuo konkretaus termino, per kurį atitinkama prekė turi būti išgabenta iš Sąjungos muitų teritorijos ir dėl kurio nesilaikymo apmokestinamasis asmuo galutinai praranda teisę neapmokestinti eksporto, laikymosi.
- 28 Tačiau, kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 131 straipsnio, šios direktyvos IX antraštinės dalies 2–9 skyriuje, kurių dalį sudaro 146 straipsnis, numatyti neapmokestinimo atvejai taikomi tokiomis sąlygomis, kokias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.
- 29 Vis dėlto įgyvendindamos minėtame 131 straipsnyje joms suteiktas galias valstybės narės turi laikytis bendrųjų principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai (šiuo klausimu žr. 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt*, C-271/06, Rink. p. I-771, 18 punktą ir minėto Sprendimo R. 45 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

- 30 Kalbant konkrečiai apie proporcingumo principą, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog pagal šį principą valstybės narės privalo turėti galimybę remtis priemonėmis, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau prieštarautų nagrinėjama Sjungos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams (žr., be kita ko, 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo X, C-84/09, Rink. p. I-11645, 36 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 31 Taigi, nors valstybės narės nustatytos priemonės turi kuo veiksmingiau užtikrinti valstybės išdo pajamas, šiomis priemonėmis negalima viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (minėto Sprendimo *Netto Supermarkt* 20 punktas).
- 32 Dėl senajame ir naujajame PVM įstatymuose numatytu terminu eksportuoti skirtiems produktams iš Sąjungos muitų teritorijos išgabenti siekiamo tikslo Vengrijos vyriausybė nurodė, kad šis terminas yra būtinas tam, kad būtų galima kontroliuoti išgabavimo sąlygą, kuri būtina eksportui neapmokestinti, ir kad dėl jo mokesčių administratorius gali užkirsti kelią visiems galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar bet kokio piktnaudžiavimo atvejams.
- 33 Šiuo klausimu reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas (2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 35 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, kad mokesčių vengimo prevencijos tikslas kartais pateisina aukštus reikalavimus tiekėjų pareigoms (šiuo klausimu žr. minėtų Sprendimo *Teleos ir kt.* 58 punktą bei *Netto Supermarkt* 22 punktą).
- 34 Taigi iš esmės valstybės narės teisėtai gali nustatyti protingą eksporto terminą, atsižvelgdamos į prekybos veiklą eksporto į trečiąsias valstybes srityje, kad patikrintų, ar eksportuoti tiekama prekė buvo faktiškai išgabenta iš Sąjungos.
- 35 Iš tiesų, kaip nurodė Komisija savo pastabose, eksportuoti skirtos prekės pardavėjui konkretaus termino, per kurį ši prekė turi būti išgabenta iš Sąjungos muitų teritorijos, taikymas yra tinkama priemonė šiam tikslui pasiekti.
- 36 Tačiau šiuo terminu, kuriam pasibaigus galima apmokestinti eksportuoti skirtų prekių tiekimą, neturi būti viršijama tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti.
- 37 Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažymėti, kad vien dėl to, jog eksportuoti skirtos prekės apmokestinamos pagal nacionalinės teisės aktus, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, nes prekės nebuvo išgabentos iš Sąjungos muitų teritorijos per nustatytą terminą, negalima manyti, kad šie teisės aktai yra neproporcingi. Pagal pagrindinį PVM bendros sistemos principą šis mokestis taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui (žr., be kita ko, 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 22 punktą ir minėto Sprendimo *Bonik* 28 punktą). Darytina išvada, kad iš esmės eksportuoti skirtos prekės tiekimas gali būti apmokestinamas, jei per taikytinos nacionalinės teisės aktuose nustatytą protingą terminą aptariamas sandoris neatitinka Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies b punkte įtvirtintų sąlygų.
- 38 Tačiau pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pateiktą informaciją pagrindinėje byloje nagrinėjamas išgabavimo terminas yra materialinės teisės naikinamasis terminas, kuris praleistas negali būti atnaujinamas. Taigi, kai eksportuoti skirta prekė neišgabinama iš Sąjungos muitų teritorijos per senajame ir naujajame PVM įstatymuose nustatytus terminus, šios prekės tiekimas galutinai apmokestinamas, nors ši prekė buvo faktiškai išgabenta iš Sąjungos pasibaigus šiuose teisės aktuose nustatytam terminui.
- 39 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad nacionalinės teisės aktais, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kuriuos eksporto neapmokestinimui taikomas išgabavimo terminas, siekiant, be kita ko, kovoti prieš mokesčių vengimą ir piktnaudžiavimą, o apmokestinamiesiems asmenims neleidžiama įrodyti, kad išgabavimo sąlyga yra įvykdyta suėjus šiam terminui, kad jie pasinaudotų šiuo

neapmokestinimu, ir nenumatyta apmokestinamojo asmens teisė į dėl minėto termino nesilaikymo sumokėto PVM gražinimą, kai jis pateikia įrodymų, jog prekė buvo išgabenta iš Sąjungos muitų teritorijos, viršijama tai, kas būtina, šiam tikslui pasiekti.

- 40 Iš tiesų, kai tenkinamos Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytos eksporto neapmokestinimo sąlygos, t. y., be kita ko, kad atitinkamos prekės būtų išgabentos iš Sąjungos muitų teritorijos, toks tiekimas neturi būti apmokestinamas PVM (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Collée* 30 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Tokiomis aplinkybėmis iš esmės nebelieka piktnaudžiavimo mokesčių srityje arba mokesčių įplaukų praradimo pavojaus, kuriuo būtų galima pateisinti aptariamo sandorio apmokestinimą.
- 41 Todėl reikia konstatuoti, kad nacionalinės teisės aktais, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, viršijama tai, kas būtina, tikslui užkirsti kelią mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui pasiekti.
- 42 Atsižvelgiant į pirmiau išdėstytus svarstymus į prejudicinius klausimus reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalį ir 131 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos prekių tiekimo eksportuoti atveju eksportuoti už Sąjungos ribų skirtos prekės turi būti išgabentos iš Sąjungos teritorijos per nustatytą trijų mėnesių arba 90 dienų nuo tiekimo dienos terminą, kai vien dėl šio termino praleidimo apmokestinamasis asmuo galutinai praranda teisę neapmokestinti šio tiekimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 146 straipsnio 1 dalį ir 131 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos prekių tiekimo eksportuoti atveju eksportuoti už Sąjungos ribų skirtos prekės turi būti išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos per nustatytą trijų mėnesių arba 90 dienų nuo tiekimo dienos terminą, kai vien dėl šio termino praleidimo apmokestinamasis asmuo galutinai praranda teisę neapmokestinti šio tiekimo.

Parašai.