



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,
pateikta 2018 m. liepos 12 d.¹

Byla C-495/17

**Cartrans Spedition Srl
prieš**

**Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Prahova,**

**Directia Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili
Mijlocii**

(*Tribunalul Prahova* (Prahovos teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Direktyva 2006/112/EB – 146 straipsnio 1 dalies e punktas ir 153 straipsnis – Neapmokestinimas – Su prekių eksportu susijusios transporto paslaugos – Įrodymas, kad prekės buvo eksportuotos už ES teritorijos ribų – Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinų gabenimo nustatyta sistema – TIR knygelės“

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Tribunalul Prahova* (Prahovos teismas, Rumunija) siekia Direktyvos 2006/112 nuostatų išaiškinimo². Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia nustatyti, ar nacionalinės taisyklės, pagal kurias mokesčių mokėtojas privalo pateikti tam tikrus dokumentus, kad galėtų pasinaudoti paslaugų (įskaitant transporto paslaugas) teikimo neapmokestinimu PVM, kai tos paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu už Europos Sąjungos teritorijos ribų, yra suderinamos su PVM direktyva. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar kai tokios prekės yra gabenamos su tarptautine kelių transporto knygele pagal Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinų gabenimo su TIR knygelėmis nustatytą sistemą, tokie dokumentai laikomi įrodymu, kad minėtos prekės buvo iš tikrųjų eksportuotos.

ES teisinis pagrindas

PVM direktyva

2. 131 straipsnis yra IX antraštinėje dalyje „Neapmokestinimas PVM“, jame nustatyta, kad „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“.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva). Aptariami sandoriai vyko tarp 2012 m. kovo mėn. ir 2014 m. balandžio mėn., todėl ši laikotarpį vadinsiu atitinkamu laikotarpiu. Žr. šios išvados 15 punktą.

3. 146 straipsnis yra IX antraštinės dalies 6 skyriuje („Eksporto neapmokestinimas PVM“). 146 straipsnio 1 dalies e punkte tarp šių neapmokestinimo atvejų nurodomas „paslaugų teikimas, įskaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, bet išskyrus neapmokestinamas pagal 132 ir 135 straipsnius paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių, <...>, eksportu ar importu“.

4. Pagal 153 straipsnį valstybės narės „neapmokestina paslaugų teikimo, kai paslaugas teikia tarpininkai, veikiantys kito asmens vardu ir jo naudai, dalyvaudami 6, 7 ir 8 skyriuose nurodytuose sandoriuose arba už [Europos Sąjungos] ribų vykdomuose sandoriuose“.

Muitinės kodeksas

5. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2913/92³ nustatytame Muitinės kodekse įtvirtintas muitinės taisyklių ir procedūrų ES muitų teritorijoje teisinis reguliavimas. 4 straipsnio 16 punkto b ir h papunkčiuose atitinkamai buvo nustatyta, kad sąvoka „muitinės procedūra“ apima tranzitą ir eksportą. Pagal 4 straipsnio 17 punktą „muitinės deklaracija“ reiškė nustatytos formos ir nustatytu būdu atliekamą veiksmą, kuriuo asmuo pareiškia savo pageidavimą, kad prekėms būtų įforminta muitinės procedūra. Pagal 59 straipsnį prekės, kurioms įforminama muitinės procedūra, turėjo būti deklaruojamos atitinkamai muitinės procedūrai. Prekės, deklaruotos, *inter alia*, eksporto ar tranzito procedūrai, buvo prižiūrimos muitinės nuo muitinės deklaracijos priėmimo momento iki „tų prekių išgabavimo iš [Europos Sąjungos] muitų teritorijos arba sunaikinimo momento, ar iki joms įformintos muitinės deklaracijos pripažinimo negaliojančia momento“.

6. 91 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose atitinkamai buvo nustatyta, kad taikant *išorinio tranzito procedūrą* iš vienos muitų teritorijos vietos į kitą gali būti gabenamos ne ES prekės ir ES prekės. Jei prekės buvo gabenamos, kaip nurodyta 91 straipsnio 1 dalyje, su TIR knygele, tai buvo laikoma leidžiamu gabenimu pagal 91 straipsnio 2 dalies b punktą, jeigu toks gabenimas buvo: i) pradamas arba numatomas baigti ne ES; ii) susijęs su prekių siuntomis, kurias būtina iškrauti muitų teritorijoje ir kurios gabenamos kartu su prekėmis, numatomomis iškrauti trečiojoje šalyje, arba iii) vykdomas tarp dviejų Europos Sąjungos vietų per trečiosios šalies teritoriją.

7. 161 straipsnis vadinosi „Eksportas“. 161 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta, kad įforminus eksporto procedūrą leidžiama ES prekes išgabenti iš muitų teritorijos. 161 straipsnio 2 dalyje buvo nustatyta, kad visoms ES prekėms, kurias ketinama eksportuoti, turi būti įforminta eksporto procedūra, išskyrus prekes, kurioms įforminta laikinojo išvežimo perdirtbi procedūra arba tranzito procedūra.

8. Pagal 163 straipsnio 1 dalį taikant *vidinio tranzito procedūrą* buvo leidžiama gabenti ES prekes iš vienos muitų teritorijos vietos į kitą vykstant per trečiosios šalies teritoriją, nekeičiant jų muitinio statuso. Toks gabenimas galėjo būti atliekamas, *inter alia*, su TIR knygele (163 straipsnio 2 dalis).

9. Pagal 182a straipsnio 1 dalį iš muitų teritorijos išvežamos prekės turėjo būti nurodytos muitinės deklaracijoje arba, kai muitinės deklaracijos nereikalaujama, – bendrojoje deklaracijoje⁴. Pagal 182b straipsnio 1 dalį, jeigu tokioms prekėms buvo įforminti muitinės sankcionuoti veiksmai, kuriuos atliekant pagal muitinės veiklos taisykles reikalaujama muitinės deklaracijos, ši muitinės deklaracija turėjo būti pateikta eksporto muitinės įstaigai prieš išvežant prekes iš muitų teritorijos. 183 straipsnyje buvo nustatyta, kad iš muitų teritorijos išvežamoms prekėms taikoma muitinės priežiūra.

3 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307; toliau – Muitinės kodeksas). Tas reglamentas buvo keletą kartų iš dalies keičiamas: aktuoliu laikotarpiu galiojo 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006 pakeista redakcija (OL L 363, 2006, p. 1). Dabartinė redakcija išdėstyta 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (OL L 269, 2013, p. 1).

4 Tos taisyklės išimtyms nėra reikšmingos šiai išvadai.

TIR konvencija

10. Po Antrojo pasaulinio karo siekiant paskatinti pokarinės Europos ekonomikos atsigavimą Jungtinių Tautų Europos ekonominė komisijos (UNECE) pastangomis buvo sukurta TIR tranzito sistema. Muitinės konvencija dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (TIR konvencija), priimta Ženevoje 1975 m. lapkričio 14 d., Europos ekonominės bendrijos vardu buvo patvirtinta Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2112/78⁵, todėl yra taikoma tiesiogiai. TIR konvencija dabartinėje Europos Sąjungoje įsigaliojo 1983 m. birželio 20 d.⁶ Visos ES valstybės narės ir pati Europos Sąjunga yra susitariančiosios šalys. Suvestinė šios konvencijos teksto redakcija buvo paskelbta Tarybos sprendimo Nr. 2009/477/EB⁷ priede.

11. TIR konvencijos 1 straipsnyje sąvoka „TIR gabenimas“ apibrėžiamas kaip krovinių vežimas iš išvykimo muitinės įstaigos į paskirties muitinės įstaigą pagal TIR procedūrą. TIR knygelės „turėtojas“ yra asmuo, kuriam TIR knygelė išduota pagal atitinkamas Konvencijos nuostatas ir kurio vardu TIR knygelės forma pateikta muitinės deklaracija, kuria parodomas pageidavimas įforminti prekes pagal TIR procedūrą išvykimo muitinės įstaigoje⁸. 2 straipsnyje nurodyta, kad Konvencija taikoma krovinių gabenimui be tarpinės perkrovos kelių transporto priemonėmis, automobiliniais traukiniais arba konteineriais, kai kertama vienos ar kelių valstybių sienos tarp vienos susitariančiosios šalies išvykimo muitinės įstaigos ir kitos (arba tos pačios) susitariančiosios šalies paskirties muitinės įstaigos, jei tam tikrą kelio dalį nuo TIR gabenimo pradžios iki jo pabaigos krovinyms vežamas kelių transportu.

12. Pagal 3 straipsnio b punktą gabenama turi būti garantuojant asociacijoms, patvirtintoms laikantis 6 straipsnio nuostatų⁹, ir naudojant TIR knygelę. 4 straipsnyje nurodyta, kad už krovinius, vežamus pagal TIR procedūrą, nereikalaujama mokėti importo ar eksporto muitų ir mokesčių arba pateikti užstato tarpinėse muitinės įstaigose.

TIR tranzito žinynas

13. Komisijos tranzito žinyne¹⁰ nurodyta, kad „TIR knygelė atstoja muitinės deklaraciją vežant prekes. Ji patvirtina, kad taikoma garantija. TIR knygelės platina tarptautinė organizacija (šiuo metu Tarptautinė kelių transporto sąjunga (IRU)) nacionalinėms garantuojančiosioms asociacijoms. Muitinės deklaracija, pateikta TIR knygelės forma, galioja tik vienam TIR gabenimui. Ji pradedama naudoti išvykimo šalyje ir yra muitinės patikrinimams skirtas dokumentas išvykimo, tranzito ir paskirties susitariančiose šalyse.“ (Žr. TIR procedūra – IX dalies 1.2 straipsnio trečiąją pastraipą.)

5 1978 m. liepos 25 d. Reglamentas dėl Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (TIR konvencija) 1975 m. lapkričio 14 d. Ženevoje sudarymo (OL L 252, 1978, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 1 t., p. 2008).

6 TIR konvencija įsigaliojo įvykdžius visus formalius reikalavimus (žr. Reglamento Nr. 2112/1978 2 straipsnį ir TIR konvencijos 52 ir 53 straipsnius). Tos konvencijos įsigaliojimo data Europos Sąjungai nurodyta Oficialiajame leidinyje „Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (TIR konvencija) įsigaliojimas“ (OL L 31/13, 1983, p. 13).

7 2009 m. gegužės 28 d. sprendimas dėl 1975 m. lapkričio 14 d. Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (TIR konvencija) su po to padarytais pakeitimais teksto suvestinės redakcijos paskelbimo (OL L 165, 2009, p. 1).

8 Atitinkamai 1 straipsnio a ir o punktai.

9 6 straipsnyje nustatyta, kad kiekviena Susitariančioji šalis gali suteikti asociacijoms teisę tiesiogiai arba per atitinkamas asociacijas išduoti TIR knygeles ir būti garantais, jeigu laikomasi 9 priedo I dalyje nustatytų minimalių sąlygų ir reikalavimų. Tarp jų yra: įrodyti, kad ji ne mažiau kaip vienus metus oficialiai veikia kaip transporto sektoriaus interesams atstovaujanti organizacija, įrodyti, kad jos finansinė būklė yra gera ir kad ji turi logistikos priemonių, suteikiančių galimybę vykdyti Konvencija nustatytas prievolės, įrodyti, kad jos darbuotojai turi žinių tinkamai taikyti Konvenciją. Kitose sąlygose nurodyta, kad neturi būti padaryta rimtų ar pakartotinių muitinės ar mokesčių srities teisės aktų pažeidimų, su Susitariančiosios šalies, kurios teritorijoje asociacija yra įsisteigusi, kompetentingomis institucijomis turi būti raštu sudarytas susitarimas ar priimtas bet koks kitas teisės aktas ir asociacijos raštiškas įsipareigojimas, kuriuo, *inter alia*, patvirtinama, kad asociacija laikysis Konvencijoje nurodytų pareigų.

10 2009 m. liepos 1 d. Tranzito žinynas (TIR procedūra) TAXUD/1873/2007 – EN *Final*, paskelbtas Europos Komisijos Muitinės kodekso komiteto Tranzito skyriaus (TIR). Šiuo metu Europos Komisija atnaujina Tranzito žinyną. Todėl dabartinė 2016 m. balandžio 27 d. redakcija (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN) vadinama darbo dokumentu.

Taikomos nacionalinės teisės nuostatos

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo nutartyje teigia, kad pagal nacionalinę teisę transporto paslaugos, kurios yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu, neapmokestinamos PVM. Šis teismas nurodo, kad pagal atitinkamu laikotarpiu taikytas taisykles transporto paslaugos buvo neapmokestinamos PVM tik jei atitinkamas mokesčių mokėtojas galėjo įrodyti, kad gabenamos prekės iš tikrųjų buvo eksportuotos, kartu su prašymu neapmokestinti PVM pateikdamas šiuos dokumentus: vežėjo išrašytą sąskaitą faktūrą, su paslaugos gavėju sudarytą vežimo sutartį, tam tikrus vežimo dokumentus ir dokumentus, įrodančius, kad gabenamos prekės buvo eksportuotos.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

15. *Cartrans Spedition SRL* (toliau – *Cartrans*), krovinių vežimo keliais paslaugų tarpininkė, kurios pagrindinė būstinė yra Rumunijoje, su prekių vežimu susijusias paslaugas teikė tris kartus Turkijoje laikotarpiu nuo 2012 m. kovo–gegužės mėn., du kartus Gruzijoje 2012 m. rugpjūčio mėn., vieną kartą Irake 2013 m. vasario mėn. ir vieną kartą Ukrainoje 2014 m. balandžio mėn. 2014 m. rugpjūčio 13 d. Rumunijos kompetentingos tarnybos pateikė mokestinio patikrinimo aktą ir pranešimą apie mokesčių dydį su nurodymu *Cartrans* sumokėti 16 203 Rumunijos lėjų (RON; apie 3 650 EUR).

16. Kompetentingų tarnybų nuomone, *Cartrans* neįrodė, jog gabentos prekės iš tiesų buvo eksportuotos, nes *Cartrans* nepateikė nė vieno iš šių pagal nacionalinę teisę reikalaujamų dokumentų: su paslaugos gavėju sudarytos vežimo sutarties, tam tikrų vežimo dokumentų ir dokumentų, įrodančių, kad gabenamos prekės buvo eksportuotos. *Cartrans* įrodė tik tai, kad suteikė tam tikras gabenimo paslaugas eksportuotojams užsienyje.

17. *Cartrans* apskundė šį sprendimą. Kartu su prašymu neapmokestinti PVM ji pateikė TIR knygeles ir valstybių, į kurias *Cartrans* gabeno eksportuojamas prekes, muitinės pareigūnų patvirtintus CMR važtaraščius dėl kiekvienos iš septynių dėl PVM tikrintų sąskaitų¹¹. *Cartrans* teigė, kad TIR knygelėse buvo pateiktos nuorodos į vežamas prekes ir muitinių patvirtinimą dėl prekių eksporto į atitinkamas valstybes ir kad TIR knygelė aiškiai turėjo įrodomąją vertę, nes tai buvo dokumentas, patvirtinantis tranzitą iš išvykimo muitinės įstaigos į paskirties muitinės įstaigą.

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad PVM direktyvos nuostatų, susijusių su eksporto ir tarpininkų teikiamų paslaugų PVM neapmokestinimu, išaiškinimas yra reikalingas, siekiant išspręsti pagrindinę bylą. Todėl jis pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar vežimo sandorių ir paslaugų, susijusių su prekių eksportu, neapmokestinimo PVM tikslais pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos TIR knygelės, su prekių paskirties valstybės muitinės antspaudais, yra dokumentas, įrodantis vežtų prekių eksportą, atsižvelgiant į šio dokumento teisinę tvarką, nustatytą Mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato muitinės kodekso komiteto tranzito skyriaus priimtame Tranzito žinyne dėl TIR procedūros?
2. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 153 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jis draudžia mokestinę praktiką, kai nustatoma mokesčių mokėtoji pareiga pateikti vežtų prekių eksporto įrodymus eksporto muitinės deklaracijos

¹¹ Suprantu, kad CMR važtaraštis yra dokumentas, įrodantis susitarimą pervežti prekes keliais pagal Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvenciją, pasirašytą Ženevoje 1956 m. gegužės 19 d. Šiais dokumentais nesiremiamą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimuose, todėl jų toliau neminėsiu.

forma, o nesant tokios deklaracijos nesuteikiama teisė į PVM atskaitą už eksportuotų prekių vežimo paslaugas, nepaisant to, kad egzistuoja TIR knygelė su šių prekių paskirties valstybės muitinės antspaudu?“

19. Rašytines pastabas pateikė *Cartrans*, Rumunijos vyriausybė ir Europos Komisija. Nebuvo prašoma rengti teismo posėdžio ir jis nebuvo surengtas.

Vertinimas

Pirminės pastabos

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimai paremti prielaida, kad *Cartrans* siekia PVM neapmokestinimo remdamasi tuo, kad ji teikė paslaugas kaip tarpininkė kito asmens naudai PVM direktyvos 153 straipsnyje numatytais tikslais¹². Nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą *Cartrans* apibūdinama kaip „krovinių vežimo keliais paslaugų tarpininkė“. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo, ar *Cartrans* prašymas neapmokestinti PVM paremtas tuo, kad ji pati teikė transporto ir pagalbines paslaugas, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą, ar ji paprasčiausiai veikė kaip tarpininkė, kaip nurodyta tos direktyvos 153 straipsnyje.

21. Žodis „tarpininkas“ nėra apibrėžtas PVM direktyvos 153 straipsnyje. Įprasta pagal PVM direktyvos tikslus suprantama reikšmė būtų tokia, kad tarpininkas yra asmuo, veikiantis tarp šalių¹³. Krovinių vežimo keliais transporto paslaugų aplinkybėmis ši veikla gali apimti logistinę pagalbą koordinuojant pardavėjo prekių gabenimą pirkėjui, taip pat (bet nebūtinai) kitų paslaugų teikimą, užtikrinant fizinį prekių gabenimą iš išvykimo vietos į paskirties vietą. Tarpininko teikiamoms vežimo paslaugoms taikomas specialus neapmokestinimas, jei asmuo gabena prekes į paskirties vietą ne Europos Sąjungoje kito asmens vardu ar jo naudai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 153 straipsnį. Kadangi nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nėra jokios informacijos apie tikslų *Cartrans* vaidmenį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės nagrinėdamas pagrindinę bylą patikrinti, ar *Cartrans* veikė kaip tarpininkė kito asmens naudai, ar pati gabeno prekes.

22. Bet kuriuo atveju 153 straipsnis taikomas, kai mokesčių mokėtojas dalyvauja vykdamas sandorius, nurodytus, *inter alia*, PVM direktyvos 6 skyriuje. Reikšminga 6 skyriaus nuostata yra 146 straipsnio 1 dalies e punktas. Todėl prejudicinius klausimus nagrinėsiu atsižvelgdama į šią nuostatą.

Dėl 1 ir 2 klausimų

23. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia nustatyti, ar tokiais aplinkybėmis, kai mokesčių mokėtojas siekia pasinaudoti neapmokestinimu PVM remdamasis tuo, kad jis teikė su prekių vežimu eksportui iš Europos Sąjungos susijusias paslaugas, valstybės narės gali nustatyti sąlygas, pagal kurias reikalaujama, kad mokesčių mokėtojas pateiktų tam tikrus dokumentus, įrodančius, kad prekės iš tikrųjų buvo eksportuotos, o gal TIR knygelės yra toks įrodymas. Abu pateikti prejudiciniai klausimai yra tos pačios problemos aspektai, todėl juos nagrinėsiu kartu.

24. Rumunijos vyriausybė mano, kad PVM direktyva leidžia valstybėms narėms atmesti prašymus neapmokestinti pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą tokiais aplinkybėmis, kokios yra susiklosčiusios pagrindinėje byloje. *Cartrans* ir Komisija tokiam požiūriui prieštarauja.

¹² Antrasis prejudicinis klausimas susijęs su teise „atskaityti“ PVM už transporto paslaugų teikimą, aš tai suprantu kaip „teisę neapmokestinti PVM“ dėl dviejų priežasčių. Pirmą, aptariamą nuostatą nėra specialios PVM schemos, susijusios su atskaita, dalis. Antra, nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra aiškiai susijusi su taisyklėmis, reguliuojančiomis neapmokestinimą, neminimos taisyklės dėl atskaitos.

¹³ 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimas *EMU Tabac ir kt.* (C-296/95, EU:C:1998:152, 30 punktas).

25. Aš taip pat nesutinku su Rumunijos vyriausybe.

26. Šalys sutaria dėl dviejų dalykų. Pirma, kadangi PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktas yra aiškiai susijęs su eksporto iš Europos Sąjungos neapmokestinimu, jis atitinka bendrą tarptautinės mokesčių teisės principą, kad mokestis turėtų būti taikomas prekių ir paslaugų vartojimui paskirties vietoje. Todėl visi su eksportu susiję veiksmai paprastai yra neapmokestinami. Antra, kadangi ta nuostata leidžiama neapmokestinti, ji turėtų būti aiškinama griežtai¹⁴.

27. PVM direktyvos 6 skyriuje („Eksporto neapmokestinimas PVM“) nustatytas neapmokestinimas yra privalomas. Todėl, jei mokesčių mokėtojas gali įrodyti transporto ir pagalbinių paslaugų teikimą, kaip tai suprantama pagal 146 straipsnio 1 dalies e punktą, neapmokestinimas turi būti taikomas. Nesant aiškių nuostatų valstybės narės neturi diskrecijos nustatyti papildomų esminių sąlygų.

28. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos aišku, kad turi būti tiesioginė sąsaja tarp prekių vežimo į paskirties vietą už Europos Sąjungos ribų ir atitinkamų paslaugų tam, kad būtų taikomas PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytas neapmokestinimas. Kitaip tariant, paslaugos turi būti teikiamos tiesiogiai (atsižvelgiant į atvejį) toje nuostatoje nurodytam eksportuotojui, importuotojui ar gavėjui¹⁵. Šiuos klausimus turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėdamas bylos faktus ir aplinkybes.

29. Nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą aiškiai nurodoma, kad pagal nacionalines taisykles su eksportu susijęs prekių vežimas yra PVM neapmokestinama paslauga tik tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas gali kaip įrodymus pateikti šiuos dokumentus: vežėjo išrašytą sąskaitą faktūrą, su paslaugos gavėju sudarytą vežimo sutartį, specialius vežimo dokumentus ir dokumentus, iš kurių matyti, kad vežtos prekės buvo eksportuotos (reikalaujami dokumentai).

30. Man atrodo, kad nacionalinė praktika, kai iš mokesčių mokėtojo reikalaujama pateikti įrodymus, kad vežamos prekės iš tikrųjų buvo eksportuotos, yra nesuderinama su ES teise. PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nėra tokių reikalavimų. Toje nuostatoje tik nustatoma sąlyga, kad paslaugų, įskaitant transporto paslaugas, teikimas turi būti tiesiogiai *susijęs* su prekių eksportu.

31. Be to, sutinku su Komisija, kad PVM direktyvoje nėra nuostatos, nustatančios sąlygą mokesčių mokėtojui pateikti konkrečius įrodymus, kad jis galėtų pasinaudoti neapmokestinimu, numatytu 146 straipsnio 1 dalies e punkte.

32. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateikto nacionalinės schemos aprašymo aišku, kad nagrinėjamose vidaus taisyklėse nustatomi tik formalūs reikalavimai. Vis dėlto tokie reikalavimai dėl formos, kuria mokesčių mokėtojas įrodo tinkamumą taikyti neapmokestinimą, negali prieštarauti teisei į neapmokestinimą PVM pagal ES teisę, kai esminės sąlygos taikyti PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą yra įvykdytos¹⁶.

33. Pagal PVM direktyvos 131 straipsnį neapmokestinimo sąlygos, nustatytos, *inter alia*, 146 straipsnio 1 dalies e punkte, taikomos nepažeidžiant kitų ES teisės nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamas užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą ir užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Naudodamasi šia diskrecija valstybės narės turi laikytis bendrųjų ES teisės principų, ypač teisinio saugumo ir proporcingumo principų¹⁷.

14 2017 m. birželio 29 d. Sprendimas *L.Č.* (C-288/16, EU:C:2017:502, 18 ir 22 punktai).

15 2017 m. birželio 29 d. Sprendimas *L.Č.* (C-288/16, EU:C:2017:502, 23 punktas).

16 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas *euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 32 punktas).

17 2014 m. spalio 9 d. Sprendimas *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 27 punktas).

34. Pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad teisės nuostatos poveikis asmenims, kuriems ji taikoma, būtų aiškus ir nuspėjamas¹⁸. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją šis principas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės aktai gali turėti mokestinių pasekmių¹⁹. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad apmokestinamajam asmeniui tenkančios pareigos dėl įrodymų turi būti reglamentuojamos remiantis šiuo klausimu nacionalinėje teisėje aiškiai numatytais sąlygomis ir panašioms sandoriams nustatytais taisyklėmis²⁰.

35. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nutartyje dėl prašymo nurodo, kad Rumunijos teisėje nėra teisinio pagrindo, tiesiogiai nustatančio, koks (kokie) dokumentas (-ai) laikomas (-i) įrodymu, kad vežamos prekės buvo eksportuotos. Pagal tą teismo aprašymą taikytinos nacionalinės taisyklės, kaip matyti, kyla iš teisės nuostatos ir administracinės praktikos. Tas teismas turės įvertinti, ar šios taisyklės yra pakankamai aiškios ir tikslios, kad atitiktų bendrąjį teisinio saugumo principą.

36. Dėl proporcingumo principo Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad valstybės narės turi taikyti tokias priemones, kuriomis būtų galima veiksmingai pasiekti vidaus teisės aktuose nurodytus tikslus ir kurios kuo mažiau prieštarautų atitinkamais ES teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams²¹. Todėl nacionalinės taisyklės neturėtų viršyti to, kas būtina valstybės biudžetui išlaikyti ar išsaugoti²². Tokiomis aplinkybėmis, kai mokesčių institucija atsisakė neapmokestinti tiekimą ES viduje dėl to, kad atitinkami apskaitos įrodymai buvo pateikti pavėluotai, ir neatsižvelgė į tai, kad esminės sąlygos buvo įvykdytos, Teisingumo Teismas nusprendė, jog nacionalinės taisyklės viršijo tai, kas būtina, kad būtų užtikrintas teisingas mokesčių surinkimas²³. Mano nuomone, taip turėtų būti samprotaujama ir šioje byloje. Todėl, jei mokesčių mokėtojas įvykdo esmines PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytas sąlygas, tų sąlygų negali paneigti grynai formalūs nacionalinėje teisėje nustatyti reikalavimai.

37. Taigi tie nacionaliniai reikalavimai negali būti taikomi taip, kad būtų sukeliama grėsmė PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis atitinkamais ES teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas²⁴.

38. Pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad būtų neapmokestinama PVM, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų²⁵. Yra tik dvi atvejų rūšys, kai dėl formalių reikalavimų nesilaikymo buvo prarasta teisė į neapmokestinimą PVM²⁶. Pirmoji – tai sukčiavimo atvejai²⁷. Antroji – atvejai, kai atsisakoma neapmokestinti PVM, jei dėl atitinkamų taisyklių pažeidimo negalima kompetentingai institucijai pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai nebuvo įvykdyti²⁸.

39. Pagrindinėje byloje neginčijama, kad *Cartrans* teikė paslaugas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, ir kad tos paslaugos buvo teikiamos už Europos Sąjungos teritorijos ribų. Atsižvelgiant į tokį kontekstą nacionalinė praktika, pagal kurią kompetentingos institucijos nenagrinėja įrodymų, kad atitinkamos prekės buvo pristatytos trečiojoje šalyje esančiam pirkėjui (ar gavėjui), vykdoma tarsi preziumuojant, kad neapmokestinimas negali būti taikomas.

18 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Sudholz* (C-17/01, EU:C:2004:242, 34 punktas).

19 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 48 punktas).

20 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 38 punktas).

21 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 20 punktas).

22 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 20 punktas).

23 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 punktas).

24 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 26 punktas).

25 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas *euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 36 punktas).

26 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas *euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 38 punktas).

27 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas *euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 39 punktas).

28 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas *euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 42 punktas).

40. Man atrodo, kad aptariamos nacionalinės taisyklės viršija tai, kas būtina teisingam mokesčių surinkimui užtikrinti, dėl toliau nurodytų priežasčių. Pirmą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikio teismo teigimu, jei mokesčių mokėtojas negali pateikti neapmokestinimo prašymą pagrindžiančių reikalaujamų dokumentų, prašymas bus atmestas. Toks rezultatas nesuderinamas su mokesčių neutralumo principu, nes PVM bus taikomas ne prekių paskirties vietoje, o toje vietoje, per kurią jos vežamos tranzitu²⁹. Antra, aptariamos nacionalinės taisyklės taikomos taip, kad kompetentingos institucijos net nenagrinėja, ar esminės neapmokestinimo sąlygos pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą yra iš tiesų įvykdytos, jei nėra įvykdyti formalūs reikalavimai. Trečia, nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą niekur nėra nurodyta, kad neįvykdžius formalių reikalavimų būtina sudaromos sąlygos sukčiavimo atvejams ar kad dėl aptariamų taisyklių pažeidimo kompetentingoms institucijoms užkertamas kelias išsiaiškinti, ar esminės sąlygos yra įvykdytos.

41. Darytina išvada, kad valstybės narės institucijos iš principo negali atsisakyti taikyti neapmokestinimo PVM, neišnagrinėjusios, ar įvykdytos esminės taikytinose ES teisės nuostatose įtvirtintos sąlygos, remdamosi vien tuo, kad mokesčių mokėtojas nepateikė tam tikrų dokumentų, įrodančių, kad prekės buvo iš tikrųjų eksportuotos.

42. Ar TIR knygelė turėtų būti laikoma vežtų prekių eksporto įrodymu?

43. Šiuo klausimu tarp šalių yra tam tikras sutarimas, nes, jų visų trijų požiūriu, Muitinės kodekse nustatytas skirtingas eksporto ir tranzito režimas.

44. *Cartrans* teigia, kad iš transporto paslaugas teikiančio mokesčių mokėtojo neturėtų būti reikalaujama pateikti eksporto deklaracijos kaip įrodymo, kad atitinkamos prekės buvo eksportuotos. Taip yra dėl to, kad transporto paslaugas teikiantis asmuo gali gauti tik tranzito įrodymus pagal TIR režimą. Rumunijos vyriausybė nurodo, kad ta faktinė aplinkybė, jog muitinės įstaiga patvirtino TIR knygelę, savaime nėra įrodymas, kad prekės buvo gabentos ir eksportuotos už Europos Sąjungos ribų. Komisijos teigimu, TIR sistema patvirtina, kad prekės buvo nuvežtos į paskirties vietą. Atsižvelgiant į tai, TIR knygelė nėra lygiavertė muitinės eksporto deklaracijai, kuri parodo, kad prekėms buvo taikomas eksporto režimas.

45. Man atrodo, kad šalys yra teisios, teigdamos, kad iš Muitinės kodekso matyti, jog eksporto ir tranzito režimai skiriasi³⁰.

46. Generalinis advokatas P. Léger savo išvadoje byloje *BGL*³¹ išdėstė naudingą TIR konvencijos, kuri pagal sprendimą Nr. 2009/477 yra ES teisinės sistemos dalis, apžvalgą. Remiantis jo aiškinimu, Konvencija sudaro sąlygas tarptautiniam prekių vežimui kelių transportu: joje supaprastinami ir suderinami administraciniai muitinių formalumai, kurie turi būti atlikti pasienyje. Prekių siuntos tikrinamos vieną kartą išvykimo muitinės įstaigoje ir nebėra tikrinamos tarpinėse ar paskirties vietos muitinėse (nebent įtariamas pažeidimas). Svarbi ypatybė yra ta, kad už tokias prekes nereikalaujama mokėti importo ar eksporto muitų ir mokesčių arba pateikti užstato. Vežamos prekės turi būti gabenamos kartu su vienodu išvežimo dokumentu – išvykimo muitinės įstaigos išduota TIR knygele, kuri atlieka pagalbinės priemonės vaidmenį tikrinant operacijos tinkamumą. Vežėjui muitinių taikomų muitų ir mokesčių sumokėjimas iš dalies turi būti garantuojamas nacionalinės asociacijos, kuri šiam tikslui yra patvirtinta susitariančiųjų šalių institucijų. Pati ši garantija yra užtikrinama IRU ir Šveicarijoje įsteigtų draudimo įmonių grupės³².

29 Žr. šios išvados 37 punktą.

30 Žr. šios išvados 6–8 punktus.

31 C-78/01, EU:C:2003:14, 4–7 punktai.

32 Žr. šios išvados 11 ir 13 punktus.

47. TIR knygeles spausdina IRU, o garantuojančiosios asociacijos platina jas vežėjams, kurie jas naudoja daugeliui informacinių duomenų, pirmiausia susijusių su vežamomis prekėmis, fiksuoti. Kiekvieną TIR knygelę sudaro rinkinys lapų, pateikiamų dviem egzemplioriais (1-asis ir 2-asis egzempliorius). Pradedant vežimo operaciją išvykimo muitinės įstaiga patikrina krovinį, patvirtindama būtent tai, kad jis atitinka TIR knygelėje deklaruotas prekes, ir jis užplombuojamas. Tada muitinės įstaiga užpildo pirmąjį naudotojo pateiktos TIR knygelės lapą, paima 1-ąjį egzempliorių, pasirašo atitinkamą šaknelę ir gražina knygelę naudotojui. Išvežant krovinį iš teritorijos, per kurią vykstama, tarpinė muitinės įstaiga patikrina plombas, paima 2-ąjį egzempliorių, pasirašo atitinkamą šaknelę ir gražina TIR knygelę naudotojui. Tada ji išsiunčia 2-ąjį egzempliorių išvykimo muitinės įstaigai, o ši patikrina, ar jis sutampa su 1-uju egzemplioriumi. Jei 2-ajame egzemplioriuje nėra užfiksuota TIR operacijos neatitikimų, paprastai leidžiama išvykti iš teritorijos, per kurią vykstama. Kita vertus, jeigu 2-ame egzemplioriuje nurodomi neatitikimai arba jei jo negauna išvykimo muitinės įstaiga, TIR operacija šioje teritorijoje laikoma neatitinkančia taisyklių. Tokiu atveju tos teritorijos muitinė gali taikyti muitus ir mokesčius, kurie tampa mokėtini. Šis procesas pakartojamas kiekvienoje valstybėje, per kurią vykstama, išskyrus Europos Sąjungos valstybes nares, kadangi jos sudaro bendrą muitų teritoriją³³.

48. Iš šios trumpos TIR sistemos apžvalgos darytina išvada, kad patvirtintos TIR knygelės tikslas nėra įrodyti, kad prekės buvo iš tikrųjų eksportuotos. Iš šios sistemos matyti, kad „TIR knygelė atstoja muitinės deklaraciją vežant prekes. Ji patvirtina, kad taikoma garantija.“³⁴

49. Muitinės režimas, taikomas tranzitui (kurio dalis yra TIR operacijos), ir režimas, taikomas eksportui, yra skirtingas³⁵, todėl TIR knygelė negali būti prilyginama muitinės deklaracijai, išduodamai išvežant prekes iš ES muitų teritorijos, kaip nurodyta Muitinės kodekso 182a straipsnyje³⁶.

50. Kalbant apie pagrindinę bylą, siekdamas pasinaudoti PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytu neapmokestinimu, mokesčių mokėtojas turi įrodyti *paslaugų* (įskaitant transporto paslaugas), kurios yra *tiesiogiai susijusios su prekių eksportu ir importu, teikimą*.

51. Mano nuomone, dėl to toks mokesčių mokėtojas kaip *Cartrans* neprivalo įrodyti, kad atitinkamos prekės buvo iš tikrųjų eksportuotos. Jis privalo įrodyti, kad suteiktos transporto paslaugos buvo *tiesiogiai susijusios* su prekių eksportu. Šių faktinių aplinkybių nustatymo procedūros ES taisyklės nereguliuoja, ir galiausiai tai turi išspręsti nacionalinės institucijos, prižiūrimos nacionalinių teismų. Kita vertus, nors TIR knygelė nebūtinai laikytina galutiniu eksporto įrodymu, man atrodo, kad ji yra iš tiesų tinkamas dokumentas siekiant nustatyti, ar suteiktos transporto paslaugos yra tiesiogiai susijusios su vežėjo keliais gabenamų prekių eksportu. Nesant įrodymų, kad TIR knygelėje nurodytos prekės iš tikrųjų *nebuvo* eksportuotos, man atrodytų, kad ši knygelė pateikia stiprių įrodymų, pagrindžiančių prašymą neapmokestinti PVM pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą³⁷.

33 Generalinio advokato P. Léger išvada *BGL* (C-78/01, EU:C:2003:14, 7 ir 8 punktai).

34 Žr. TIR tranzito žinyno 7 puslapį.

35 Žr. šios išvados 45 punktą.

36 Žr. šios išvados 9 punktą.

37 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 37 punktas), kuriame Teisingumo Teismas nurodė, kad ES viduje atliekamas tiekimas ir igijimas kvalifikuojamas remiantis objektyviomis aplinkybėmis kaip fizinis prekių judėjimas iš vienos valstybės narės į kitą. Toks vertinimas gali būti taikomas ir šiuo atveju, jei mokesčių mokėtojas gali įrodyti, kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos.

Išvada

52. Atsižvelgdama į visa tai, kas išdėstyta, manau, kad Teisingumo Teismas į *Tribunalul Prahova* (Prahovos teismas, Rumunija) užduotą klausimą turėtų atsakyti taip:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 146 straipsnio 1 dalies e punktą ir 131 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nustatyti nacionalines taisykles, pagal kurias reikalaujama pateikti tam tikrus dokumentus, įrodančius, kad kelių transporto paslaugas teikiančio mokesčių mokėtojo į paskirties vietą už Europos Sąjungos teritorijos ribų vežtos prekės buvo iš tikrųjų eksportuotos. Nacionalinės institucijos, prižiūrimos nacionalinių teismų, konkrečiais atvejais turi išnagrinėti ir įvertinti įrodymus. Tarp tokių įrodymų gali būti nuorodos į TIR knygeles, kaip jos apibūdintos Konvencijoje dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis, pridėtoje prie 2009 m. gegužės 28 d. Tarybos sprendimo Nr. 2009/477/EB, kuriame paskelbta suvestinė 1975 m. lapkričio 14 d. Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (TIR konvencija) teksto redakcija, su nuo tos datos padarytais pakeitimais, siekiant nustatyti, ar prekės buvo fiziškai išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos ir ar suteiktos transporto paslaugos buvo tiesiogiai susijusios su prekių eksportu.