



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. vasario 14 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 143 straipsnio 1 dalies d punktas – Importo neapmokestinimas PVM – Importas ir paskesnis pervežimas Bendrijos viduje – Paskesnis tiekimas Bendrijos viduje – Sukčiavimas mokesčių srityje – Atsisakymas leisti neapmokestinti – Sąlygos“

Byloje C-531/17

dėl 2017 m. birželio 29 d. *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Austrija) nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugsėjo 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Vetsch Int. Transporte GmbH**

dalyvaujant:

**Zollamt Feldkirch Wolfurt,**

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė K. Jürimäe (pranešėja), teisėjai E. Juhász ir C. Vajda,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. birželio 27 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Vetsch Int. Transporte GmbH*, atstovaujamos advokato P. Csoklich,
- *Zollamt Feldkirch Wolfurt*, atstovaujamos G. Kofler,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos F. Koppensteiner, D. Schwab ir C. Pesendorfer,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Tassopoulou ir G. Papadaki,
- Europos Komisijos, atstovaujamos B.-R. Killmann ir F. Clotuche-Duvieusart,

susipažinęs su 2018 m. rugsėjo 6 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

\* Proceso kalba: vokiečių.

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, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 143 straipsnio d punkto ir šios direktyvos, iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB (OL L 175, 2009, p. 12, toliau – PVM direktyva su pakeitimais), 143 straipsnio 1 dalies d punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Vetsch Int. Transporte GmbH* (toliau – *Vetsch*) ir *Zollamt Feldkirch Wolfurt* (Feldkirch Wolfurt muitinės tarnyba, Austrija, toliau – muitinė) ginčą dėl Šveicarijoje įsigytų prekių importo į Austriją, siekiant jas pervežti į Bulgariją, neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prekių išleidimo į laisvą apyvartą procedūrai įforminti skirtos deklaracijos pagrindinėje byloje buvo pateiktos laikotarpiu nuo 2010 m. gruodžio 10 d. iki 2011 m. liepos 5 d. Pagrindinėje byloje taikytinos PVM direktyvos, visų pirma iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, kurios perkėlimo į nacionalinę teisę terminas baigėsi 2011 m. sausio 1 d., nuostatos ir PVM direktyvos su pakeitimais nuostatos.

#### *PVM direktyva*

- 4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

d) prekių importas.“

- 5 Šios direktyvos 17 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa išdėstyta taip:

„Jei prekes, sudarančias apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, šis asmuo perveža į kitą valstybę narę, šis pervežimas laikomas prekių tiekimu už atlygį.“

- 6 Minėtos direktyvos 138 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią [Europos Sąjungoje], bet ne j[ų] atitinkamo[se] teritorijoje[se], kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę [kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje] nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjancio asmens vardu.

2. Be 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo, valstybės narės neapmokestina šių sandorių:

<...>

c) prekių tiekimo, kai prekės pervežamos į kitą valstybę narę ir šis tiekimas būtų neapmokestinamas PVM pagal 1 dalį bei a ir b punktus, jei prekės būtų tiekiamos kito apmokestinamojo asmens vardu.“

7 Tos pačios direktyvos 143 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<...>

d) iš trečiosios teritorijos ar trečiosios šalies išsiųstos ar išgabentos prekės importuojamos į kitą valstybę narę nei ta, kurioje užbaigiamas prekių siuntimas ar gabenimas, kai tokias prekes tiekiančio importuotojo, kuriam pagal 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti PVM, vykdomas prekių tiekimas neapmokestinamas PVM pagal 138 straipsnį;

<...>“

8 PVM direktyvos 201 straipsnyje nustatyta:

„Importo atveju PVM moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstybė narė laiko ar pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM.“

#### *PVM direktyva su pakeitimais*

9 PVM direktyvos su pakeitimais 2 straipsnio 1 dalies d punkto ir 138 ir 201 straipsnių formuluotės sutampa su atitinkamų PVM direktyvos straipsnių formuluotėmis. Bet PVM direktyvos su pakeitimais 143 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės PVM neapmokestina sandorių, pagal kuriuos:

<...>

d) iš trečiosios teritorijos ar trečiosios šalies išsiųstos ar išgabentos prekės importuojamos į kitą valstybę narę nei ta, kurioje užbaigiamas prekių siuntimas ar gabenimas, kai tokias prekes tiekiančio importuotojo, kuriam pagal 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti PVM, vykdomas prekių tiekimas neapmokestinamas PVM pagal 138 straipsnį;

<...>

2. PVM neapmokestinama pagal 1 dalies d punktą tais atvejais, kai importavus prekes jos tiekiamos neapmokestinant PVM pagal 138 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies c punktą, tik jei importo metu importuotojas importo valstybės narės kompetentingoms institucijoms pateikė bent šią informaciją:

a) importo valstybėje narėje suteiktą savo PVM mokėtojo kodą arba importo valstybėje narėje suteiktą savo fiskalinio agento, kuriam tenka prievolė mokėti PVM, PVM mokėtojo kodą;

- b) prekes įsigijančio asmens, kuriam prekės tiekiamos laikantis 138 straipsnio 1 dalies, PVM mokėtojo kodą, suteiktą kitoje valstybėje narėje, arba savo PVM mokėtojo kodą, suteiktą valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių siuntimas arba gabenimas, kai prekės yra perduodamos laikantis 138 straipsnio 2 dalies c punkto;
- c) įrodymą, kad importuojamos prekės yra skirtos išgabenti arba išsiųsti iš importo valstybės narės į kitą valstybę narę.

Tačiau valstybės narės gali numatyti, kad c punkte minėtas įrodymas kompetentingoms institucijoms būtų pateikiamas tik gavus prašymą.“

### **Austrijos teisė**

- 10 Pagal *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG 1994*) priedo, kuriame įtvirtintos nuostatos dėl vidaus rinkos, 6 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą „prekių importas neapmokestinamas tuomet, kai deklarantas jas iš karto po importo tiesiogiai naudoja tiekimo Bendrijos viduje sandoriams vykdyti; deklarantas pagal apskaitos dokumentus turi įrodyti, kad tenkinamos *UStG 1994 priedo* 7 straipsnyje nustatytos sąlygos. Neapmokestinimas taikytinas tik tuomet, kai asmuo, kurio įmonei prekės buvo importuotos, iš karto vykdo tiekimo Bendrijos viduje sandorį“.
- 11 Pagal *UStG 1994* 26 straipsnio 1 dalį muitų teisės nuostatos pagal analogiją taikomos importo apmokestinimui PVM.
- 12 Pagal *Zollrechts-Durchführungsgesetz* (įstatymas dėl muitų teisės taikymo) 71a straipsnį importo neapmokestinimo PVM atvejais pagal *UStG 1994 priedo*, kuriame įtvirtintos nuostatos dėl vidaus rinkos, 6 straipsnio 3 dalį prievolę sumokėti pagal 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307; toliau – Muitinės kodeksas), 204 straipsnio 1 dalį mokėtiną importo PVM taip pat turi deklarantas, jei jis tokios prievolės jau nebeturi pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 3 dalį.

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 13 *Vetsch* yra Austrijos ribotos atsakomybės bendrovė, vykdanči vežimo veiklą.
- 14 Ši bendrovė, kaip netiesioginė dviejų Bulgarijoje įsteigtų bendrovių K ir B atstovė, laikotarpiu nuo 2010 m. gruodžio 10 d. iki 2011 m. liepos 5 d. muitinei pateikė deklaracijas, skirtas iš Šveicarijos importuotų prekių išleidimo į laisvą apyvartą procedūrai įforminti. Šiose deklaracijose *Vetsch* paprašė taikyti neapmokestinimą PVM pagal *UStG 1994 priedo*, kuriame įtvirtintos nuostatos dėl vidaus rinkos, 6 straipsnio 3 dalį ir šiuo tikslu jose nurodė kodą „42 muitinės procedūra“. Taigi atitinkamos prekės buvo išleistos į laisvą apyvartą, jų importo neapmokestinant PVM.
- 15 Vis dėlto 2011 m. rugsėjo 6 d. sprendimu muitinė pareikalavo iš *Vetsch* sumokėti PVM už atitinkamų prekių importą pagal Muitinės kodekso 204 straipsnio 1 dalį, motyvuodama tuo, kad nebuvo tenkinamos minėtose deklaracijose nurodyto neapmokestinimo sąlygos. Taigi *Vetsch* tapo privaloma vykdyti prievolę sumokėti PVM. 2012 m. sausio 31 d. muitinė atmetė dėl tokio sprendimo pateiktą *Vetsch* prieštaravimą.
- 16 Muitinės sprendimą atmesti prieštaravimą *Vetsch* apskundė *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija), šis 2016 m. kovo 30 d. sprendimu jį atmetė kaip nepagrįstą.

- 17 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikė įrodytu, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamų prekių pardavėjas gavėjams Bulgarijoje buvo perdavęs teisę disponuoti šiomis prekėmis, kai jos buvo Šveicarijoje, t. y. prieš atliekant muitinės formalumus Austrijoje. Nenustatyta, kad šie gavėjai neteko šios teisės Bulgarijoje. Nors minėti gavėjai deklaravo aptariamų prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandorius, jie vis dėlto turėjo būti atsakingi už sukčiavimą mokesčių srityje šioje valstybėje narėje, nes neteisėtai deklaravo aptariamų prekių neapmokestinamąjį Bendrijos viduje tiekimą *Vetsch* naudai.
- 18 Dėl *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) sprendimo *Vetsch* pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal Austrijos teisę importo PVM tampa mokėtinas, jei netenkinama importavus prekes į Austriją iš karto vykdomo pervežimo sandorio neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies c punktą sąlyga. Šiuo atveju nacionalinėje teisėje numatyta, kad šio mokesčio mokėtojas yra asmuo, privalantis įvykdyti šią sąlygą, šioje byloje tai yra atitinkami gavėjai Bulgarijoje, kurių netiesioginė atstovė yra *Vetsch*. Pagrindinėje byloje *Vetsch* vis dėlto laikoma solidariai atsakinga už minėto mokesčio mokėjimą.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, importo neapmokestinimas PVM pagal PVM direktyvos 143 straipsnį d punktą ir PVM direktyvos su pakeitimais 143 straipsnio 1 dalies d punktą priklauso nuo to, ar pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies c punktą buvo neapmokestinamas pervežimas Bendrijos viduje.
- 21 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) teigė, jog sąlygos, leidžiančios pasinaudoti tokia neapmokestinimo galimybe, nebuvo įvykdytos, ir kad jis rėmėsi Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią turi būti atsisakoma apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į neapmokestinimą PVM pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, kai jis pats sukčiavo mokesčių srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo sukčiavimą, ir kai jis nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kurių galėjo imtis, kad išvengtų to sukčiavimo. Teisingumo Teismas šiuo požiūriu pervežimą Bendrijos viduje prilygino tiekimui Bendrijos viduje.
- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje buvo nagrinėtos situacijos, kada sukčiavimas buvo susijęs su sandoriu, su kuriuo buvo susijusi atskaita, neapmokestinimas ar PVM grąžinimas arba net dėl jo atliktas pirkimo ar pardavimo sandoris. Vis dėlto pagrindinėje byloje susiklosčiusios aplinkybės skiriasi nuo tų, dėl kurių atsirado šie precedentai.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) konstatavo, jog dvi Bulgarijos įmonės, kurių atliktas pervežimas Bendrijos viduje nagrinėjamas, pateikė mokesčių deklaracijas, kuriose Bulgarijoje deklaravo įsigijimo Bendrijos viduje sandorį. Sukčiauta mokesčių srityje buvo tik vykdamas paskesnį sandorį, t. y. kai šios įmonės deklaravo naują nagrinėjamų prekių tiekimą Bendrijos viduje turėdamos tikslą perparduoti šias prekes *Vetsch*. Minėtos įmonės neteisėtai deklaravo neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje. *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) savo sprendimą grindė prielaida, kad toks tiekimas neįvyko. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) nusprendė, jog vis dėlto nebuvo įrodyta, kad minėtų prekių pervežimo Bendrijos viduje į Bulgariją momentu tos pačios įmonės jau turėjo ketinimą su šiomis prekėmis vykdamas paskesnį sandorį sukčiauti.
- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad atsisakyti suteikti teisę į atskaitą arba tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą PVM reikia tuomet, kai pats apmokestinamasis asmuo sukčiauja mokesčių srityje.

- 25 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad ši jurisprudencija susijusi ne tik su apmokestinamuoju asmeniu, kuris sukčiavo mokesčių srityje, bet ir su apmokestinamuoju asmeniu, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad jo įvykdytas sandoris buvo susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandoriuose, sukčiavimu mokesčių srityje.
- 26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat abejoja šios jurisprudencijos svarba tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nes aptariamas sukčiavimas įvyko vėlesniame tiekimo grandinės etape iš karto atlikus nagrinėjamą pervežimą Bendrijos viduje ir po šio pervežimo atlikus įsigijimą Bendrijos viduje.
- 27 Tokiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Austrija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar turi būti neleidžiama pagal [PVM] direktyvos 138 straipsnį neapmokestinti pervežimo Bendrijos viduje iš valstybės narės, kai ši pervežimą į kitą valstybę narę inicijavęs apmokestinamasis asmuo kitoje valstybėje narėje deklaruoja su pervežimu Bendrijos viduje susijusį įsigijimo Bendrijos viduje sandorį, tačiau su atitinkamomis prekėmis vykdydamas paskesnį apmokestinamąjį sandorį kitoje valstybėje narėje sukčiauja mokesčių srityje neteisėtai deklaruodamas neapmokestinamąjį tiekimo Bendrijos viduje iš šios kitos valstybės narės sandorį?
2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą reikšminga tai, ar apmokestinamasis asmuo pervežimo Bendrijos viduje metu jau turėjo ketinimą su šiomis prekėmis vykdant paskesnį sandorį sukčiauti mokesčių srityje?“

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl pirmojo klausimo*

- 28 Visų pirma reikia pažymėti, kad pirmasis klausimas pateiktas dėl PVM direktyvos 138 straipsnyje nustatyto neapmokestinimo PVM. Vis dėlto iš nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, turi būti neleidžiama taikyti neapmokestinimo PVM – juo pasinaudoti galima importuojant prekes iš trečiosios šalies į valstybę narę, kai tenkinamos PVM direktyvos 143 straipsnio d punkte ir PVM direktyvos su pakeitimais 143 straipsnio 1 dalies d punkte nustatytos sąlygos, – jeigu tos prekės vėliau buvo pervežtos į kitą valstybę narę ir perduotos asmeniui, kuris pasinaudojęs minėtomis prekėmis sukčiavo iš karto po šio pervežimo.
- 29 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia manyti, kad pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 143 straipsnio d punktą ir PVM direktyvos su pakeitimais 143 straipsnio 1 dalies d punktą reikia aiškinti taip, kad teise pasinaudoti importo neapmokestinimu PVM, kaip numatyta šiose nuostatose, turi būti neleidžiama importuotojui, kuriam pagal šios direktyvos 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti šį mokesį, jei importuotų ir po to pervežtų Bendrijos viduje prekių gavėjas sukčiauja vykdydamas pervežus prekes sudarytą sandorį, kuris nesusijęs su minėtu pervežimu.
- 30 Pagal PVM direktyvos 143 straipsnio d punktą ir PVM direktyvos su pakeitimais 143 straipsnio 1 dalies d punktą valstybės narės PVM neapmokestina iš trečiosios teritorijos ar trečiosios šalies išsiųstų ar išgabentų prekių importo į kitą valstybę narę nei ta, kurioje užbaigiamas prekių siuntimas ar

gabenimas, kai tokias prekes tiekiančio importuotojo, kuriam pagal šios direktyvos 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti PVM, vykdomas prekių tiekimas neapmokestinamas PVM pagal minėtos direktyvos 138 straipsnį.

- 31 Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, importo neapmokestinimas PVM siejamas su vėlesniu importuotojo vykdomu prekių tiekimu Bendrijos viduje, kuris pats neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 138 straipsnį, todėl priklauso nuo to, ar laikomasi šiame straipsnyje nustatytų materialinių sąlygų (2018 m. birželio 20 d. Sprendimo *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, 47 punktą). Tas pats taikoma, jeigu, kaip šioje byloje, prekių tiekimas yra prekių pervežimas į kitą valstybę narę.
- 32 Šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Sąjungoje, bet ne jų atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu. Remiantis minėtos direktyvos 138 straipsnio 2 dalies c punktu, be tos pačios direktyvos 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo, valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai prekės pervežamos į kitą valstybę narę ir šis tiekimas būtų neapmokestinamas PVM pagal 1 dalį, jei prekės būtų tiekiamos kito apmokestinamojo asmens vardu.
- 33 Neapmokestinimo PVM tikslais pervežimas Bendrijos viduje, kuris PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalies pirmojoje pastraipoje apibrėžtas kaip apmokestinamojo asmens atliekamas prekių, sudarančių šio apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, pervežimas į kitą valstybę narę, apima, be kita ko, tiekimą Bendrijos viduje, kurio neapmokestinimas numatytas šios direktyvos 138 straipsnyje (dėl 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, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) atitinkamų nuostatų žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 29 punktą).
- 34 Šiuo atveju, atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktą informaciją, reikia laikyti su sąlyga, jog tai patikrins šis teismas, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas pervežimas Bendrijos viduje atitinka sąlygas, nustatytas PVM direktyvos 138 straipsnyje, į kurią pateikiama nuoroda šios direktyvos 143 straipsnio d punkte ir PVM direktyvos su pakeitimais 143 straipsnio 1 dalies d punkte.
- 35 Be to, nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra jokios informacijos, leidžiančios teigti, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamas prekių importas neatitinka kitų importo neapmokestinimo PVM sąlygų, nustatytų pastarosiose dviejose nuostatose, nurodytose ankstesniame šio sprendimo punkte.
- 36 Taigi reikia daryti prielaidą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas prekių importas atitinka importo neapmokestinimo PVM sąlygas, nustatytas PVM direktyvos 143 straipsnio d punkte ir PVM direktyvos su pakeitimais 143 straipsnio 1 dalies d punkte.
- 37 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto abejoja dėl su sukčiavimu susijusio sandorio, atlikto vykdamas tiekimą Bendrijos viduje po to, kai buvo atliktas minėtas importas ir paskesnis pervežimas, poveikio teisei pasinaudoti nagrinėjamu neapmokestinimu PVM. Šiam teismui nekyla abejonių dėl importo ir pervežimo, kurie atlikti iki su sukčiavimu mokesčių srityje susijusio tiekimo Bendrijos viduje, teisėtumo.
- 38 Kaip pažymėjo Komisija Teisingumo Teismui pateiktose pastabose, tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, viena vertus, importas ir paskesnis pervežimas Bendrijos viduje, ir, kita vertus, tiekimas Bendrijos viduje, kada buvo sukčiauta, turi būti laikomi vienas nuo kito nepriklausomais sandoriais.

- 39 Iš tiesų reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 143 straipsnio d punktas ir PVM direktyvos su pakeitimais 143 straipsnio 1 dalies d punktas faktiškai reiškia, jog yra dvigubas neapmokestinimas, t. y. pirmasis neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu, kuris pagal PVM direktyvos 201 straipsnį paprastai mokėtinas importo atveju, ir antrasis neapmokestinimas, susijęs su tiekimu ar pervežimu Bendrijos viduje, atliktais po šio importo.
- 40 Taigi, jei tenkinamos PVM direktyvos 143 straipsnio d punkte ir PVM direktyvos su pakeitimais 143 straipsnio 1 dalies d punkte nustatytos sąlygos, PVM už prekes, kurios buvo išsiųstos arba išgabentos iš trečiosios šalies į Sąjungą, iš principo pirmą kartą turi būti mokamas ne toje valstybėje narėje, į kurios teritoriją jos iš pradžių buvo importuotos, o valstybėje narėje, kurioje užbaigiamas prekių siuntimas ar gabenimas. Kaip generalinė advokatė pažymėjo savo išvados 53 punkte, šiomis nuostatomis siekiama supaprastinimo tikslo, skirto tarpvalstybinei prekybai palengvinti, kai supaprastinimas pasireiškia tuo, jog importo neapmokestinimas gali lemti turimos teisės į PVM atskaitą netaikymą, atsižvelgiant į priešingą atveju atsirandančią prievolę mokėti importo PVM.
- 41 Tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai buvo sukčiauta Bulgarijoje atliekant iš šios valstybės narės tiekimą Bendrijos viduje, būtent Bulgarijos valdžios institucijos privalo neleisti pasinaudoti šio tiekimo neapmokestinimu PVM.
- 42 Kadangi nustatyta, kad sukčiavimas nėra susijęs su pervežimu, nuo kurio priklauso importo neapmokestinimas PVM, nustatytas PVM direktyvos 143 straipsnio d punkte ir PVM direktyvos su pakeitimais 143 straipsnio 1 dalies d punkte, šio neapmokestinimo negalima nesuteikti importuotojui, kuriam pagal šios direktyvos 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti šį mokestį, tuo atveju, jei, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nėra jokios informacijos, leidžiančios teigti, kad importuotojas žinojo ar turėjo žinoti, jog importuotų prekių paskesnis tiekimas yra įtrauktas į Bulgarijos gavėjų sukčiavimą.
- 43 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 143 straipsnio d punktą ir PVM direktyvos su pakeitimais 143 straipsnio 1 dalies d punktą reikia aiškinti taip, kad pasinaudoti teise į importo neapmokestinimą PVM, kaip numatyta šiose nuostatose, neturi būti draudžiama importuotojui, kuriam pagal šios direktyvos 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti šį mokestį, tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai, pirma, importuotų ir po to pervežtų Bendrijos viduje prekių gavėjas sukčiauja vykdydamas pervežus prekes sudarytą sandorį, kuris nesusijęs su minėtu pervežimu, ir, antra, nėra jokios informacijos, leidžiančios teigti, kad importuotojas žinojo ar turėjo žinoti, jog šis paskesnis sandoris yra įtrauktas į gavėjų sukčiavimą.

### *Dėl antrojo klausimo*

- 44 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kokią poveikį, atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, galėtų turėti aplinkybė, kad pervežtų prekių gavėjas jau prekių pervežimo Bendrijos viduje momentu turėjo ketinimą su šiomis prekėmis vykdamas paskesnį sandorį sukčiauti mokesčių srityje.
- 45 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai matyti, kad šioje byloje tokio ketinimo nebuvo nustatyta. Šiomis aplinkybėmis šis klausimas, kuris yra hipotetinis, yra nepriimtinas.



## Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 143 straipsnio d punktą ir šios direktyvos, iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB, 143 straipsnio 1 dalies d punktą reikia aiškinti taip, kad pasinaudoti teise į importo neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu, kaip numatyta šiose nuostatose, neturi būti draudžiama importuotojui, kuriam pagal**

**Direktyvos 2006/112 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti šį mokestį, tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai, pirma, importuotų ir po to pervežtų Bendrijos viduje prekių gavėjas sukčiauja vykdydamas pervežus prekes sudarytą sandorį, kuris nesusijęs su minėtu pervežimu, ir, antra, nėra jokios informacijos, leidžiančios teigti, kad importuotojas žinojo ar turėjo žinoti, jog šis paskesnis sandoris yra įtrauktas į gavėjų sukčiavimą.**

Parašai.