



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. spalio 17 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB –146 straipsnis – Eksporto neapmokestinimas – Sąvoka „prekių tiekimas“ – 131 straipsnis – Valstybių narių nustatytos sąlygos – Proporcingumo principas – Mokesčių neutralumo principas – Įrodymai – Sukčiavimas – Valstybės narės praktika atisakyti suteikti teisę į neapmokestinimą, kai eksportuojamas prekes įsigyjantis asmuo nėra nustatytas“

Byloje C-653/18

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2018 m. birželio 19 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2018 m. spalio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Unitel sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis (pranešėjas), teisėjai M. Ilešič ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Unitel sp. z o.o.*, atstovaujamos *doradca podatkowy* A. Nikończyk,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Siekierzyńska ir J. Jokubauskaitės,

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

priima šį

* Proceso kalba: lenkų.

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) 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktų bei 131 straipsnio išaiškinimo, atsižvelgiant, be kita ko, į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Unitel sp. z o.o.* ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (Varšuvos mokesčių inspekcijos direktorius, Lenkija; toliau – Mokesčių inspekcijos direktorius) ginčą dėl atsisakymo neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) 2007 m. atlikto prekių eksporto iš Europos Sąjungos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:
„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“
- 4 Šios direktyvos 131 straipsnyje nurodyta:
„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų [Sąjungos teisės] 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.“
- 5 Šios direktyvos 6 skyriaus „Eksporto neapmokestinimas PVM“ 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nustatyta:
„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:
a) prekių tiekimas, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už [Sąjungos] 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.“
- 6 PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti valstybėje narėje, kurioje vykdo šiuos sandorius, teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Pagal šios direktyvos 169 straipsnio b punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos vykdyti sandorius, kurie neapmokestinami pagal šios direktyvos 146 straipsnį.

Lenkijos teisė

- 7 Pagrindinei bylai taikomos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; *Dz. U.*, Nr. 177, 2011, 1054 pozicija; toliau – PVM įstatymas) redakcijos 2 straipsnio 8 punkte nustatyta:

„Kai toliau nurodytose nuostatose kalbama apie prekių eksportą, ši sąvoka reiškia prekių tiekimą, kai jas iš šalies teritorijos siunčia ar gabena už Europos Sąjungos teritorijos ribų:

- a) tiekėjas arba kai tai atlikta jo vardu ar
 - b) atitinkamoje teritorijoje neįsisteigęs prekes įsigyjantis asmuo arba tai atlikta jo vardu, išskyrus atvejus, kai įsigyjantis asmuo išgabena prekes, skirtas pramogų laivams, privatiems orlaiviams ar kitoms asmeniniams poreikiams tenkinti naudojamoms transporto priemonėms įrengti, aprūpinti degalais arba papildyti jų atsargoms.“
- 8 PVM įstatymo 7 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad „prekių tiekimas pagal 5 straipsnio 1 dalies 1 punktą suprantamas kaip teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas“.
- 9 Šio įstatymo 41 straipsnyje nustatyta:

„<...>

4. Prekių eksporto, nurodyto 2 straipsnio 8 punkto a papunktyje, mokesčio tarifas yra 0 %.

<...>

6. 0 % mokesčio tarifas taikomas prekių eksportui, nurodytam 4 ir 5 dalyse, su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo prieš pasibaigiant mokesčių deklaracijos už mokestinį laikotarpį pateikimo terminui gavo dokumentą, patvirtinantį prekės išvežimą iš Europos Sąjungos teritorijos.

<...>

11. 4 ir 5 dalių nuostatos taikomos atitinkamai prekių eksportui, nurodytam 2 straipsnio 8 punkto b papunktyje, jeigu apmokestinamasis asmuo prieš pasibaigiant mokesčių deklaracijos už mokestinį laikotarpį, per kurį tiekė prekes, pateikimo terminui gavo 6 dalyje nurodytą dokumentą, kuriame matyti, kad tiekama ir eksportuojama prekė yra tapati. <...>

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 10 2007 m. sausio–gegužės mėnesiais Lenkijoje įsteigta bendrovė *Unitel* pardavė mobiliuosius telefonus dviem Ukrainos subjektams. Atlikęs šios bendrovės patikrinimą mokesčių administratorius konstatavo, kad buvo atlikta šių mobiliųjų telefonų eksporto iš Sąjungos teritorijos procedūra, tačiau prekes įgijo ne sąskaitose faktūrose nurodyti, o kiti, nenustatyti asmenys. Mokesčių administratorius savo sprendime, kurį 2014 m. rugpjūčio 29 d. patvirtino Mokesčių inspekcijos direktorius, nusprendė, kad nevyko prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 8 punktą, todėl *Unitel* neturėjo teisės taikyti šio įstatymo 41 straipsnio 4 dalyje numatyto 0 % PVM tarifo.
- 11 Gavęs ieškinį dėl Mokesčių inspekcijos direktoriaus sprendimo *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) pažymėjo, kad iš konstatuotų faktų matyti, jog vienas iš dviejų Ukrainos subjektų buvo priedangos bendrovė, kuri turėjo paslėpti tikrąjį

prekes įsigyjantį asmenį ir įvykdyti sukčiavimą Lenkijos ir Ukrainos mokesčių institucijų atžvilgiu, o kitas subjektas nebuvo ūkio subjektas, kuris įsigijo telefonus iš *Unitel*. Šis teismas nusprendė, kad nevyko prekių tiekimas, nes mokesčių administratorius nustatė, kad sąskaitose faktūrose nurodyti prekes įsigyjantys asmenys jų neįgijo, nedisponavo jomis kaip savininkai ir nevykdė jokios ekonominės veiklos, todėl šie sandoriai negali būti laikomi „prekių eksportu“, kaip jis suprantamas pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 8 punktą. Be to, teismas nusprendė, kad *Unitel* neįrodė, jog vykdydama šiuos sandorius elgėsi apdairiai. Šiuo klausimu jis, be kita ko, pažymėjo, kad bendrovė išrašė sąskaitas faktūras, remdamasi šių subjektų, kurių įgaliojimai buvo negaliojantys ir kurie neturėjo tikro verslo adreso nei dokumentų, patvirtinančių, kad yra vedama PVM apskaita, pateiktais duomenimis.

- 12 *Unitel* padavė apeliacinį skundą dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas). Grįsdama savo apeliacinį skundą *Unitel* nurodo klaidingą PVM direktyvos 131 straipsnio, atsižvelgiant į jos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, aiškinimą ir taikymą, nes buvo nustatytos formalios 0 % tarifo taikymo sąlygos, nors visos materialinės šio tarifo taikymo sąlygos yra įvykdytos, ir PVM įstatymo 41 straipsnio 4 ir 11 dalių, atsižvelgiant į šio įstatymo 41 straipsnio 6 dalį, 2 straipsnio 8 punktą ir 7 straipsnio 1 dalį, aiškinimo ir taikymo klaidą. Ją sudaro tai, kad buvo nuspręsta, jog prekių tiekimas iš tikrųjų vyksta tik tada, kai sąskaitoje faktūroje kaip prekes įsigyjantis asmuo nurodytas ūkio subjektas sutampa su ūkio subjektu, kuris realiai dalyvauja sandoryje kaip prekes įsigyjantis asmuo, kad dėl to buvo atsisakyta ši sandorį laikyti prekių eksportu ir taikyti 0 % tarifą, taip pat nuspręsta, kad šis sandoris yra nacionaliniu tarifu apmokestinamas sandoris.
- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad norint išspręsti ginčą pagrindinėje byloje reikia išaiškinti direktyvą ir pirmiausia sąvoką „prekių tiekimas“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus. Jis pažymi, kad nacionalinės mokesčių institucijos mano, jog ši sąvoka turi būti aiškinama laikantis PVM įstatymo 7 straipsnio 1 dalies, kuria perkeliama PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalis, t. y. kaip teisės disponuoti prekėmis kaip savininkui perdavimas. Jų nuomone, abi sandorio šalys turi realiai egzistuoti ir būti nustatytos, o taip nėra, kai sąskaitoje faktūroje ar muitinės dokumentuose nurodytas prekes įsigyjantis asmuo yra fiktyvus subjektas ar kai už Sąjungos teritorijos ribų esantis prekes įsigyjantis asmuo yra kitas nenustatytas asmuo. Tokio aiškinimo paprastai taip pat laikosi Lenkijos administraciniai teismai.
- 14 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl to, ar pripažįstant, kad įvyko prekių tiekimas už Sąjungos teritorijos ribų, kai pats prekių eksporto faktas nėra ginčijamas, iš tikrųjų yra svarbu, kad sąskaitoje faktūroje ir muitinės dokumentuose kaip tas prekes įsigyjantis asmuo nurodytas subjektas sutaptų su faktiškai jas įsigyjančiu asmeniu. Jam kyla klausimas, ar, esant tokiai situacijai, nėra perduodama teisė disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui, kaip numatyta PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje. Jis, be kita ko, pažymi, kad 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendime *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854) Teisingumo Teismas pažymėjo, kad kai tenkinamos PVM direktyvos 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 ir kad tokiomis aplinkybėmis iš esmės nebelieka piktnaudžiavimo mokesčių srityje arba mokesčių įplaukų praradimo pavojaus, kuriuo būtų galima pateisinti tokio sandorio apmokestinimą.
- 15 Tokiu atveju, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nuomone, kyla kitas klausimas, kokią įtaką galimas trečiosios valstybės teritorijoje, kur kitas asmuo, nei nurodytas muitinės dokumentuose, gavo eksportuotą prekę, įvykęs sukčiavimas turi neapmokestinimo su teise į PVM atskaitą taikymui. Išnagrinėjęs Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią valstybės narės turi neleisti pasinaudoti PVM direktyvoje numatytais teisėmis, kai apmokestinamasis asmuo sukčiauja arba jis žinojo ar turėjo žinoti, kad sudarydamas tą sandorį dalyvauja sukčiavimo PVM schemeje,

teismas klausia, ar ši pareiga, kuria siekiama apsaugoti vidaus rinką, yra taikoma, kai sukčiavimas vykdomas tik trečiosios valstybės, kuri yra paskirties ir eksportuotų prekių vartojimo valstybė, teritorijoje.

- 16 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar, esant tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra tinkama nacionalinė praktika, kai PVM taikomas aptariamam sandoriui, tarsi jis būtų vidaus tiekimas, nors pripažinus, kad prekių tiekimas nevyko, turėtų būti laikoma, kad jis neapmokestinamas PVM ir nesuteikia teisės į pirkimo PVM atskaitą.
- 17 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar atsižvelgiant į [PVM] direktyvos <...> 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus ir 131 straipsnį ir vartojimo apmokestinimo, mokesčių neutralumo bei proporcingumo principus teisinga nacionalinė praktika būtų taikyti neapmokestinimą su teise į atskaitą (Lenkijoje – 0 % tarifas) tada, kai tenkinamos dvi kumuliacinės sąlygos:

- a) prekė išvežama nenustatytam pirkėjui ne Europos Sąjungoje ir
- b) yra aiškių įrodymų, jog prekė buvo išvežta iš Europos Sąjungos teritorijos, ir ši aplinkybė nėra ginčijama?

2. Ar atsižvelgiant į [PVM] direktyvos <...> 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus ir 131 straipsnį ir vartojimo apmokestinimo, mokesčių neutralumo bei proporcingumo principus draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią preziumuojama, jog nėra prekės, kuri neginčijamai išvežta iš Europos Sąjungos teritorijos, tiekimo, o po jų eksporto mokesčių institucijos, atlikdamos tyrimą, nusprendžia, kad realus prekių pirkėjas buvo ne subjektas, kuriam apmokestinamasis asmuo išrašė tiekimą patvirtinančią sąskaitą faktūrą, o kitas institucijų nenustatytas subjektas, todėl atsisako taikyti tokiam sandoriui neapmokestinimą su teise į atskaitą (Lenkijoje – 0 % tarifas)?

3. Ar atsižvelgiant į [PVM] direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus ir 131 straipsnį, taip pat vartojimo apmokestinimo, mokesčių neutralumo bei proporcingumo principus teisinga nacionalinė praktika būtų taikyti nacionalinį tarifą prekių tiekimui, jei yra aiškių įrodymų, kad prekė išvežta iš Europos Sąjungos, bet institucijos, atsižvelgdamos į tai, kad nebuvo nustatytas prekes įsigyjantis asmuo, nusprendžia, jog nebuvo prekių tiekimo, ar tokiu atveju vis dėlto reikėtų pripažinti, kad iš viso nebuvo sudarytas PVM apmokestinamas sandoris, todėl pagal [PVM] direktyvos 168 straipsnį apmokestinamasis asmuo neturi teisės atskaityti mokesčio, apskaičiuoto už eksportuotų prekių įsigijimą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

- 18 Savo pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktai ir 131 straipsnis bei mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys tokią nacionalinę praktiką, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią visada laikoma, kad nėra prekių tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šią pirmąją nuostatą, ir neleidžiama pasinaudoti neapmokestinimu PVM, kai atitinkamos prekės buvo eksportuotos už Europos Sąjungos ribų ir po jų eksporto mokesčių institucijos konstatavo, kad šias prekes įsigyjantis asmuo buvo ne apmokestinamojo asmens išrašytoje sąskaitoje nurodytas asmuo, bet kitas, nenustatytas asmuo. Tokiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kokią įtaką trečiosios valstybės teritorijoje galimai vykdytas sukčiavimas gali turėti teisės į neapmokestinimą PVM taikymui.

- 19 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus valstybės narės neapmokestina pardavėjo ar jo sąskaita arba prekes įsigyjančio asmens iš Sąjungos išsiųstų arba išgabentų 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 (2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, 23 punktą ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 22 punktą).
- 20 Šiuo neapmokestinimu siekiama užtikrinti atitinkamų prekių tiekimo apmokestinimą jų paskirties vietoje, t. y. ten, kur jos bus suvartotos (2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 23 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 21 Kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, iš šio sprendimo 19 punkte nurodytų nuostatų ir, be kita ko, iš PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose vartojamo žodžio „išsiųstų“ matyti, kad prekė eksportuojama ir tiekimas eksportui neapmokestinamas, tik kai pirkėjui perduodama teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas įrodo, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos iš Sąjungos ir kad išsiuntus ar išgabenus jų fiziškai neliko Sąjungos teritorijoje (šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 24 punktą).
- 22 Teisingumo Teismas taip yra nusprendęs, kad sąvoka „prekių tiekimas“ yra objektyvi ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus, ir mokesčių administratorius neturi atlikti tyrimų, kad būtų nustatytas apmokestinamojo asmens ketinimas, arba atsižvelgti į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimo grandinėje dalyvaujančio ūkio subjekto ketinimą (šiuo klausimu žr. 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 21 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 23 Darytina išvada, kad sandoriai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, jeigu jie atitinka šio sprendimo 21 punkte primintus objektyvius kriterijus, kuriais pagrįsta ši sąvoka.
- 24 Tai, kad eksportuojamas prekes ne Sąjungos teritorijoje igyja subjektas, kuris nėra nurodytas sąskaitoje faktūroje ir nėra nustatytas, nereiškia, kad nėra tenkinami šie objektyvūs kriterijai.
- 25 Taigi sandorio kvalifikavimas kaip prekių tiekimo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 straipsnio a ir b punktus, negali priklausyti nuo sąlygos, kad būtų nustatytas prekes įsigyjantis asmuo.
- 26 Vis dėlto, antra, pagal PVM direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis neapmokestina eksporto sandorių, kad užtikrintų teisingą ir sąžiningą šioje direktyvoje numatyto eksporto neapmokestinimo taikymą ir užkirstų kelią galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Tačiau naudodamosi savo galiomis valstybės narės turi laikytis bendrųjų principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra proporcingumo principas (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, 32 ir 33 punktus).
- 27 Kalbant apie proporcingumo principą reikia priminti, kad nacionalinė priemonė viršija tai, kas būtina teisingam mokesčio surinkimui užtikrinti, jeigu tam, kad būtų leidžiama pasinaudoti teise neapmokestinti PVM, iš esmės nustatomas reikalavimas laikytis formalių įpareigojimų, neatsižvelgiant į esmines sąlygas ir, be kita ko, nekeliant klausimo, ar jos įvykdytos. Iš tiesų sandoriai turi būti apmokestinami atsižvelgiant į jų objektyvius požymius (2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 38 punktą ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 29 punktą).

- 28 Be to, jei šios esminės sąlygos įvykdytos, pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad neapmokestinimas PVM būtų taikomas, net jei apmokestinamasis asmuo neįvykdė tam tikrų formalių reikalavimų (2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 39 punktą).
- 29 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją pripažįstami tik du atvejai, kai dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į neapmokestinimą PVM (2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 40 punktą ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 32 punktą).
- 30 Viena vertus, pažeidus formalų reikalavimą gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad įvykdyti esminiai reikalavimai (2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 42 punktą ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 35 punktą).
- 31 Taigi, jei nenustačius tikrojo prekes įsigijančio asmens konkrečiu atveju negalima įrodyti, kad sandoris laikytinas prekių tiekimu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, tai gali būti pagrindas neleisti pasinaudoti šiame straipsnyje numatytu eksporto neapmokestinimu. Vis dėlto reikalavimas, kad visada būtų nustatytas prekes trečiojoje valstybėje įsigyjantis asmuo, nenagrinėjant, ar tenkinamos esminės tokio neapmokestinimo sąlygos, pavyzdžiui, prekių išvežimas iš Sąjungos muitų teritorijos, neatitinka nei proporcingumo principo, nei mokesčių neutralumo principo.
- 32 Šiuo atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog šalys neginčija, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekės buvo parduotos, išsiųstos už Sąjungos ribų ir fiziškai išgabentos iš Sąjungos teritorijos (šiuos faktus turi patikrinti nacionalinis teismas), todėl kriterijai, kuriuos turi atitikti sandoris, kad jį būtų galima laikyti prekių tiekimu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, atrodo tenkinami, nepaisant to, kad tikrieji šias prekes įsigiję asmenys nebuvo nustatyti.
- 33 Kita vertus, apmokestinamasis asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiaujant mokesčiais ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, siekdamas neapmokestinimo PVM negali pagrįstai remtis mokesčių neutralumo principu. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad būtų aišku, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčiais. Jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra prekes įsigijančio asmens sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 41 punktą ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 33 punktą).
- 34 Vis dėlto tiekėjas negali būti atsakingas už PVM sumokėjimą, neatsižvelgiant į jo dalyvavimą prekes įsigijančio asmens sukčiavimo veiksmuose. Iš tikrųjų yra akivaizdžiai neproporcinga dėl trečiųjų asmenų neteisėtų veiksmų, kuriems apmokestinamasis asmuo neturi jokios įtakos, negautas mokesčines pajamas išsireikalauti iš jo (šiuo klausimu žr. 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 23 punktą).
- 35 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), kuriuo remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, 40 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad kai tenkinamos PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytos eksporto neapmokestinimo sąlygos, t. y. be kita ko, atitinkamų prekių išgabavimo iš Sąjungos muitų teritorijos sąlyga, toks tiekimas neturi būti apmokestinamas PVM, ir tokiu atveju iš principo nebelyka sukčiavimo mokesčiais arba mokesčių įplaukų praradimo pavojaus, kuriuo būtų galima pateisinti tokio sandorio apmokestinimą.

- 36 Šiuo atveju nacionalinis teismas, nepateikdamas informacijos apie sukčiavimo, kurio dalis buvo pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai, pobūdį, teigia, kad prekės, dėl kurių buvo sudaryti sandoriai, buvo išgabentos iš Sąjungos teritorijos, ir pažymi, kad sukčiavimas buvo atliktas tik trečiosios valstybės, kuri yra paskirties ir eksportuotų prekių vartojimo valstybė, teritorijoje.
- 37 Kadangi to, kad sukčiavimo veiksmai buvo atlikti trečiojoje valstybėje, nepakanka norint pripažinti, kad nebuvo įvykdytas joks bendrai PVM sistemai kenkiantis sukčiavimas, nacionalinis teismas turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai nebuvo tokio sukčiavimo dalis, o jei buvo, įvertinti, ar apmokestinamasis asmuo apie tai žinojo arba turėjo žinoti.
- 38 Atsižvelgiant į visus šiuos svarstymus, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktai ir 131 straipsnis, taip pat mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys tokią nacionalinę praktiką, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią visada laikoma, kad nėra prekių tiekimo, kaip suprantama pagal šią pirmąją nuostatą, ir neleidžiama pasinaudoti neapmokestinimu PVM, kai atitinkamos prekės buvo eksportuotos už Europos Sąjungos ribų ir po jų eksporto mokesčių institucijos konstatavo, kad šias prekes įsigyjantis asmuo buvo ne apmokestinamojo asmens išrašytoje sąskaitoje nurodytas, bet kitas, nenustatytas asmuo. Tokiomis aplinkybėmis neturi būti leista pasinaudoti šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatytu neapmokestinimu PVM, jei nenustačius tikrojo prekes įsigyjancio asmens negalima įrodyti, kad sandoris laikytinas prekių tiekimu, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, arba jei yra įrodyta, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad tas sandoris buvo bendrai PVM sistemai kenkiančio sukčiavimo dalis.

Dėl trečiojo klausimo

- 39 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad kai pirmajame ir antrajame klausimuose aprašytomis aplinkybėmis atsisakoma leisti pasinaudoti PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatytu neapmokestinimu, tokiam sandoriui reikia taikyti nacionalinėje teritorijoje atliktam prekių tiekimui taikomą PVM, ar vis dėlto reikia manyti, kad toks sandoris nėra apmokestinamas sandoris, todėl nesuteikia teisės į pirkimo PVM atskaitą.
- 40 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad, nesant prekių tiekimo nacionalinėje teritorijoje ir sandorio, neapmokestinamo pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, neegzistuoja apmokestinamas sandoris ir teisė į atskaitą pagal šios direktyvos 168 ir 169 straipsnius.
- 41 Taigi į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad kai pirmajame ir antrajame klausimuose aprašytomis aplinkybėmis atsisakoma leisti pasinaudoti PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatytu neapmokestinimu PVM, toks sandoris nėra apmokestinamas sandoris, todėl nesuteikia teisės į pirkimo PVM atskaitą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 42 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktai ir 131 straipsnis, taip pat mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys tokią nacionalinę praktiką, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią visada laikoma, kad nėra prekių tiekimo, kaip suprantama pagal šią pirmąją nuostatą, ir neleidžiama pasinaudoti neapmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), kai atitinkamos prekės buvo eksportuotos už Europos Sąjungos ribų ir po jų eksporto mokesčių institucijos konstatavo, kad šias prekes įsigyjantis asmuo buvo ne apmokestinamojo asmens išrašytoje sąskaitoje nurodytas, bet kitas, nenustatytas asmuo. Tokiomis aplinkybėmis neturi būti leista pasinaudoti šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatytu neapmokestinimu PVM, jei nenustačius tikrojo prekes įsigyjančio asmens negalima įrodyti, kad sandoris laikytinas prekių tiekimu, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, arba jei yra įrodyta, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad tas sandoris buvo bendrai PVM sistemai kenkiančio sukčiavimo dalis.
2. Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad kai tokiomis aplinkybėmis atsisakoma leisti pasinaudoti Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatytu neapmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), toks sandoris nėra apmokestinamas sandoris, todėl nesuteikia teisės į pirkimo PVM atskaitą.

Parašai.