

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 – Nacionalinių 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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. spalio 24 d. posėdžiui,

išnagrinęs 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,

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

priima šį

Sprendimas

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, siekdamos 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 ? paskirties vietoje už Bendrijos ribų;
- 2) prekes, išsiųstas ar gabenamas ? paskirties vietoje 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 ?rengti, 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 nuostatom.

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 siekdamos 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 ribą arba tai atlikta jo vardu;
- b) prekių tiekimas, kai jie atitinkamoje teritorijoje neįsisteigęs prekes įsigyjantis asmuo jas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribą, arba tai atlikta jo vardu, išskyrus atvejus, kai įsigyjantis asmuo išgabena prekes, skirtas rengti, 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 būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdamus 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 trečiojo mėnesio, einančio po tiekimo, dieną tiesiogiai išleidžia produktus į trečiųjų šalių, kaip 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 ribą, 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 vykdytos papildomos sąlygos, numatytos [šio straipsnio] 3 ir 4 dalyse arba šio įstatymo 99 ir 100 straipsnyje.

2. 1 dalis taikoma, jei vykdytos šios sąlygos:

a) staiga, išleidžianti produktus iš Bendrijos teritorijos, turi būti patvirtinusi, kad jie išgabenti iš minėtos teritorijos tiekimo momentu arba vėliausiai per 90 dienų nuo kitos dienos, kuri buvo atliktas šis tiekimas, ir

b) per a punkte numatytą terminą pateikti produktai negali būti naudojami pagal paskirtą 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 kompanija trečiuosiose šalyse pardavinėjo savo Vengrijoje pagamintus produktus. Sutartyse, sudarytose su pirkėjais, susiteigusiais už Sąjungos muitų teritorijos, buvo tvirtinta viena iš Tarptautinių prekybos rėmų nustatytą tarptautinę prekybos sąlygą (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 kompanija tam tikrus sandorius kvalifikavo kaip pardavimų 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*, persikvėdavusi mokestį, BDV nustatė papildomą mokestį ir mokestinį baudą bei delspinigius, nes prekės eksportuotojas šalis buvo išsiųstos suėjus nacionalinės teisės aktuose tvirtintam 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 minėtos 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, jei norėtų reikalaujamą repestingumą.

16 *Budapest Környéki Törvényszék* (Budapešto apylinkės teismas) patenkino BDV skundą. Šis teismas manė, kad Vengrijos teisės aktuose tvirtintas 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 Atsakovų 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 išgabenamasis iš Sąjungos teritorijos per šiuose teisės aktuose nustatytą terminą.

18 Šiuo klausimu *Kúria* pažymi, kad šis išgabavimo terminas yra ne procedūrinis terminas, t. y. vadinamasis „techninis terminas“, kuris gali būti taikomas, bet „materialinės teisės naikinamasis

terminas“. Todėl jei mokesčių administratorius konstatavo, kad buvo praleistas šis terminas, atitinkamos rinkos 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 straipsnis ir [Direktyvos 2006/112] 146 straipsnis 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 reikšmės tarptautinės prekybos sąlygos, aplinkybės, kad pardavėjas, pirkėjas arba pervežėjas veikia sąžiningai ar apgaulingai, pakankamai rūpestingai ar aplaidžiai, deklaracijos pateikimo laikotarpis arba aplinkybės, kad faktiškai produktai gabenami pasibaigus nustatytam terminui, bet per laikotarpį, per kurį turi būti apskaituotas mokestis?

3. Ar mokesčių neutralumo, teisinio saugumo ir proporcingumo principai 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 straipsnis ir [Direktyvos 2006/112] 131 bei 273 straipsnius galima aiškinti taip, kad siekdama užkirsti kelią mokesčių vengimui, piktnaudžiavimui ir sukaviavimui mokesčių srityje ir siekdama, kad mokestis būtų tinkamai apskaituotas ir surinktas, valstybės narės gali numatyti, kad neapmokestinamam eksportui būtų taikomos sąlygos, kaip antai numatytosios [senojo PVM statymo] 11 straipsnio 1 dalyje ir [naujojo PVM statymo] 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 nevykdymo 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, vykdytais 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, prašoma priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalis ir 131 straipsnis 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.

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 sėskaite išsiųstą arba išgabentą už Sąjungos ribų prekių tiekimu. 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 „išsiųstas“ 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 jį 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 punktų; 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, Rink. p. I-12605, 41 punktų bei 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 31 ir 32 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

25 Pagrindinėje byloje neginėjama, 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 Atvirkščiai, 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 minėto straipsnyje numatytas eksporto neapmokestinimas. Toks terminas numatytas tik išimtinė tvarka minėtos direktyvos 147 straipsnio 1 dalies b punkte prekėmis, kurias savo asmeniniame bagaže vežasi keliautojai.

27 Darytina išvada, kad sandorio kvalifikavimas kaip tiekimu 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, kurią 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 gyvendindamos minėto 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 punktų ir minėto Sprendimo R. 45 punktų 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 nagrinėjamais Sąjungos 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 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką).

31 Taigi, nors valstybės narės nustatytos priemonės turi kuo veiksmingiau užtikrinti valstybės

iždo pajamas, šiomis priemonėmis negalima viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (minuto Sprendimo *Netto Supermarkt* 20 punktas).

32 Dėl senajame ir naujajame PVM įstatymuose numatyto terminu eksportuoti skirtiems produktams iš Sąjungos muitų teritorijos išgabenti siekiamo tikslo Vengrijos vyriausybė nurodė, kad šis terminas yra būtinas tam, kad būtų galima kontroliuoti išgabenimo 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 tiekį pareigoms (šiuo klausimu žr. minėtą 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 trečiųjų šalių valstybės srityje, kad patikrintų, ar eksportuoti tiekiama 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 skirtą prekę tiekiamą, 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 pagrindinę 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 minėtą 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 tvirtintą sąlygą.

38 Tačiau pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktą informaciją pagrindinėje byloje nagrinėjamas išgabenimo terminas yra materialinės teisės naikinamasis terminas, kuris praleistas negali būti atnaujinamas. Taigi, kai eksportuoti skirta prekė neišgabename 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 nagrinėjamais pagrindinėje byloje, pagal kuriuos eksporto neapmokestinimui taikomas išgabenimo terminas, siekiant, be kita ko, kovoti prieš mokesčių vengimą ir piktnaudžiavimą, o apmokestinamiesiems asmenims neleidžiama rodyti, kad išgabenimo sąlyga yra vykdyta suėjus šiam terminui, kad jie pasinaudotų šiuo neapmokestinimu, ir nenumatyta apmokestinamojo asmens teisė dėl minėto termino nesilaikymo sumokėti PVM grąžinimą, kai jis pateikia rodymą, 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 mokestinio 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 pirmiau išdėstyti svarstymus ir prejudicinius klausimus reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalis ir 131 straipsnis reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos prekės 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 dalis ir 131 straipsnis reikia aiškinti taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos prekės 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.

* Proceso kalba: vengrų.