

62017CJ0495

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 8 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimas PVM – 146 straipsnio 1 dalies e punktą ir 153 straipsnis – Su prekių eksportu tiesiogiai susijusios transporto paslaugos – Tarpininkų, dalyvaujančių tokiuose sandoriuose, suteiktos paslaugos – Įrodinėjimo tvarka, susijusi su prekių eksportu – Muitinės deklaracija – TIR knygelė“

Byloje C-495/17

dėl Tribunalul Prahova (Prahovos teismas, Rumunija) 2017 m. vasario 14 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugpjūčio 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Cartrans Spedition SRL

prieš

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija)

kurį sudaro trejosios kolegijos pirmininkė A. Prechal (pranešėja), einanti septintosios kolegijos pirmininkės pareigas, teisėjai C. Toader ir A. Rosas,

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinąjįs pastabas, pateiktas:

—

Cartrans Spedition SRL, atstovaujamos R. Ioniță ir R. Popescu,

—

Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių R. H. Radu, vėliau – C. R. Canțar, C. M. Florescu ir O. C. Ichim,

—

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir L. Radu Bouyon,
susipažinęs su 2018 m. liepos 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
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) 146 straipsnio 1 dalies e punkto ir 153 straipsnio išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Cartrans Spedition SRL (toliau – Cartrans) ir Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Ploiești generalinio regioninio valstybės finansų direkcija – Prahovos departamento valstybės finansų administratorius, Rumunija) bei Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (Bukarešto generalinio regioninio valstybės finansų direkcija – vidurinio apmokestinamųjų asmenų mokesčių administratorius, Rumunija) ginčą dėl mokesčių institucijų atsisakymo neapmokestinėti pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) kelių transporto sandorių, kurie buvo vykdyti dėl prekių eksporto į trečiąsias šalis, kuriuose dalyvavo Cartrans.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3

PVM direktyvos IX antraštinės dalies „Neapmokestinimas PVM“ 1 skyriuje „Bendrosios nuostatos“ esančiame 131 straipsnyje nustatyta:

„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.“

4

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

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

a)

prekių tiekimas, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už [Europos Sąjungos] ribą arba tai atlikta jo vardu;

<...>

e)

paslaugų teikimas, įskaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, bet išskyrus neapmokestinamas pagal 132 ir 135 straipsnius paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekėmis, kurioms taikomi 61 straipsnis ir 157 straipsnio 1 dalies a punktas, eksportu ar importu.“

5

PVM direktyvos IX antraštinės dalies 9 skyriaus „Tarpininkavimo paslaugų teikimo neapmokestinimas PVM“ 153 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„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 [Sąjungos] ribų vykdomuose sandoriuose.“

Muitinės kodeksas

6

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), iš dalies pakeisto 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005 (OL L 117, 2005, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 8 t. p. 179, toliau – Muitinės kodeksas), 4 straipsnio 16 ir 17 punktuose nustatyta:

„Šiame Kodekse vartojamos šios sąvokos:

<...>

16)

muitinės procedūra:

<...>

b)

tranzitas;

<...>

h)

eksportas;

17)

„Muitinės deklaracija“ – nustatytos formos ir nustatytu būdu atliekamas veiksmas, kuriuo asmuo pareiškia savo pageidavimą, kad prekės būtų forminta muitinės procedūra.“

Muitin?s kodekso IV antraštin?s dalies „Muitin?s sankcionuoti veiksmai“ 2 skyriaus „Muitin?s proced?ros“ 1 skirsnio „Muitin?s proced?ros ?forminimas 59 straipsnyje numatyta:

- „1. Visos prek?s, kurioms pageidaujama ?forminti muitin?s proced?r?, turi b?ti deklaruojamos atitinkamai muitin?s proced?rai.
2. Bendrijos prek?s, deklaruotos eksporto, laikinojo išve?imo perdirbti, tranzito arba muitinio sand?liavimo proced?rai, yra muitin?s priži?rimos nuo muitin?s deklaracijos pri?mimo momento iki t? prek? išgabenimo iš [S?jungos] muit? teritorijos arba sunaikinimo momento ar iki joms ?formintos muitin?s deklaracijos pripa?inimo negaliojan?ia momento.“

Muitin?s kodekso to paties 2 skyriaus 3 skirsnio „S?lyginio neapmokestinimo proced?ros ir ekonominio poveikio turin?ios muitin?s proced?ros“ B punkto „Išorinis tranzitas“ 91 straipsnyje nustatyta:

- „1. Taikant išorinio tranzito proced?r? iš vienos [S?jungos] muit? teritorijos vietos ? kit? gali b?ti gabenamos:

<...>

b)

Bendrijos prek?s, taikant Komiteto proced?r? nustatytais atvejais ir s?lygomis, siekiant apsaugoti produktus, kuriems numatyta taikyti eksporto priemonės arba kuriems šios priemon?s yra taikomos, nuo toki? priemoni? vengimo arba neleistino pasinaudojimo jomis.

2. 1 dalyje nurodytas gabenimas atliekamas:

<...>

b)

su TIR knygele (TIR konvencija), jeigu toks gabenimas:

1)

pradedamas arba numatomas baigti ne [S?jungoje]

<...>“

Muitin?s kodekso to paties 2 skyriaus 4 skirsnio „Eksportas“ 161 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

- „1. ?forminus eksporto proced?r? leidžiama Bendrijos prekes išgabenti iš [S?jungos] muit? teritorijos.

Eksportuojant prekes turi b?ti atlikti j? išve?imo formalumai, ?skaitant prekybos politikos priemoni? taikym? ir atitinkamais atvejais apmokestinim? eksporto muitais.

2. <...> visoms Bendrijos prek?ms, kurias ketinama eksportuoti, turi b?ti ?forminta eksporto proced?ra.“

10

Muitin?s kodekso V antraštin?s dalies „Iš [S?jungos] muit? teritorijos išvežamos prek?s“ 182a straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Iš [S?jungos] muit? teritorijos išvežamos prek?s, išskyrus prekes, gabenamas transporto priemon?mis, kurios tik vyksta per muit? teritorijai priklausan?ius teritorinius vandenis arba oro erdv? be sustojimo šioje teritorijoje, turi b?ti nurodytos muitin?s deklaracijoje arba, kai muitin?s deklaracijos nereikalaujama, – bendrojoje deklaracijoje.“

11

Remiantis Muitin?s kodekso 182b straipsnio 1 ir 2 dalimis:

„1. Jeigu iš [S?jungos] muit? teritorijos išvežamoms prek?ms ?forminti muitin?s sankcionuoti veiksmai, kuriuos atliekant pagal muitin?s veiklos taisykles reikalaujama muitin?s deklaracijos, ši muitin?s deklaracija turi b?ti pateikta eksporto muitin?s ?staigai prieš išvežant prekes iš [S?jungos] muit? teritorijos.

2. Kai eksporto muitin?s ?staiga n?ra taip pat ir išvežimo muitin?s ?staiga, eksporto muitin?s ?staiga nedelsdama perduoda išvežimo muitin?s ?staigai visus b?tinus duomenis arba užtikrina, kad jie b?t? prieinami elektroniniu b?du.“

TIR konvencija

12

Muitin?s konvencija d?l tarptautinio krovini? gabenimo su TIR knygel?mis, pasirašyta 1975 m. lapkri?io 14 d. Ženevoje ir Europos ekonomin?s bendrijos vardu patvirtinta 1978 m. liepos 25 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2112/78 (OL L 252, 1978, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 2 sk., 1 t., p. 208), Europos ekonominei bendrijai ?sigaliojo 1983 m. birželio 20 d. (OL L 31, 1983, p. 13). Visos valstyb?s nar?s taip pat yra šios konvencijos šalys.

13

TIR konvencijos teksto suvestin?s redakcijos su pakeitimais, paskelbtos 2009 m. geguž?s 28 d. Tarybos sprendimu 2009/477/EB (OL L 165, 2009, p. 1; toliau – TIR konvencija), 1 straipsnyje nustatyta:

„Šioje Konvencijoje:

a)

TIR gabenimas – krovini? vežimas iš išvykimo muitin?s ?staigos ? paskirties muitin?s ?staig? pagal vadinam?j? TIR proced?r?, nustatyt? šioje Konvencijoje;

b)

TIR operacija – TIR gabenimo Susitarian?ioje šalyje dalis iš išvykimo arba ?vežimo (tarpin?s) muitin?s ?staigos ? paskirties arba išvežimo (tarpin?) muitin?s ?staig?;

<...>

e)

TIR operacijos pripažinimas vykdyta – muitinės patvirtinimas, kad TIR operacija susitariančioje šalyje atlikta pagal taisykles. Muitinė tai nustato lygindama paskirties arba išvežimo (tarpinį) muitinės staigoje turimus duomenis arba informaciją su duomenimis arba informacija, kuriuos turi išvykimo arba vežimo (tarpinį) muitinės staiga;

<...>

o)

TIR knygelės turėtojas – asmuo, kuriam TIR knygelė išduota pagal atitinkamas Konvencijos nuostatas ir kurio vardu TIR knygelės forma pateikta muitinės deklaracija, kuria parodomas pageidavimas forminti prekes pagal TIR procedūrą išvykimo muitinės staigoje. Turėtojas yra atsakingas už kelių transporto priemonės, automobilinio traukinio ar konteinerio su kroviniu bei į atitinkamos TIR knygelės pateikimą išvykimo muitinės staigai, tarpinei muitinės staigai ir paskirties muitinės staigai ir tinkamą visą kitą Konvencijos nuostatų laikymąsi;

<...>“

14

TIR konvencijos 4 straipsnyje numatyta, kad už krovinius, gabenamus pagal joje nustatytą TIR procedūrą, nereikalaujama mokėti importo ar eksporto muitų ir mokesčių arba pateikti į kaip užstato tarpinėse muitinės staigose.

15

Norint taikyti šias palankesnes sąlygas, TIR konvencijoje reikalaujama, kaip matyti iš jos 3 straipsnio b punkto, kad kroviniai būtų gabenami naudojant vienodą dokumentą, t. y. TIR knygelę, kuri skirta operacijos teisėtumui kontroliuoti.

16

TIR knygelė sudaro kelių lapų komplektai, susidedantys iš išplėšiamų lakštų Nr. 1 ir Nr. 2 su šaknelėmis; juose nurodoma visa būtina informacija. Kiekvienoje kertamoje teritorijoje naudojami du išplėšiami lakštai. Pradedant gabenimą šaknelė Nr. 1 paliekama išvykimo muitinės staigoje. Operacija užbaigiama, kai iš toje pačioje muitų teritorijoje esančios išvežimo muitinės staigos sugrąžta šaknelė Nr. 2. Ši procedūra kartojama kiekvienoje kertamoje teritorijoje, naudojant vairius toje pačioje knygelėje esančius išplėšiamų lakštų komplektus.

Tranzito žinynas (dėl TIR procedūros)

17

Tranzito žinyną dėl TIR procedūros (dokumentas TAXUD/1873/2007) parengė Europos Komisijos Muitinės kodekso komitetas (Tranzito skyrius). Šio žinyno IX dalies 1 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„<...> TIR knygelė <...> atstoja muitinės deklaraciją gabenant prekes, kuri <...> patvirtina, kad taikoma garantija. <...> TIR knygelė pradedama naudoti išvykimo šalyje ir yra muitinės patikrinimams skirtas dokumentas išvykimo, tranzito ir paskirties susitariančiojoje šalyje.“

Rumunijos teis?

18

Klostantis pagrindin?s bylos aplinkyb?ms galiojusios redakcijos 2003 m. gruodžio 22 d. Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal (?statymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokes?i? kodeksas; Monitorul Oficial al României, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.; toliau – Mokes?i? kodeksas) 143 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta:

„PVM neapmokestinama:

<...>

c)

paslaug? teikimas, ?skaitant gabenim? ir pagalbines gabenimo paslaugas, kitas, nei numatytos 141 straipsnyje, tiesiogiai susij?s su preki? eksportu.“

19

Pagal Mokes?i? kodekso 144a straipsn?:

„Neapmokestinamos paslaugos, kurias teikia tarpininkai, veikiantys kito asmens vardu ir jo naudai, kai šios paslaugos teikiamos vykdant neapmokestinamus sandorius, numatytus 143 ir 144 straipsniuose <...>“

20

Remiantis Ordinul Nr. 2222/2006 al ministerului finan?elor publice privind aprobarea Instruc?iunilor de aplicare a scutirii de tax? pe valoarea ad?ugat? pentru opera?iunile prev?zute la articolul 143 alineatul (1) literale a)-i), articolul 143 alineatul (2) ?i articolul 144 din Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Finans? ministerijos nutarimas Nr. 2222/2006 d?l neapmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu taikymo sandoriams, numatytiems ?statymo d?l mokes?i? kodekso Nr. 571/2003 143 straipsnio 1 dalies a–i punktuose, 143 straipsnio 2 dalyje ir 144bis straipsnyje, tvarkos) 4 straipsnio 2 dalimi:

„Neapmokestinim? PVM, numatyt? Mokes?i? kodekso 143 straipsnio 1 dalies c punkte, taikom? preki? vežimo paslaugoms, tiesiogiai susijusioms su preki? eksportu, pateisina <...> Dokumentai, kurie pagrindžia neapmokestinim?, yra:

a)

s?skaita fakt?ra <...> arba tam tikrais atvejais asmen?, kurie faktiškai vykdo transporto paslaug?, specialus važtaraštis <...>;

b)

sutartis, sudaryta su gav?ju;

c)

special?s važtaraš?iai, numatyti 4 dalyje, atsižvelgiant ? transporto r?š?, ar, atsižvelgiant ? atvej?, ši? dokument? kopijos;

d)

dokumentai, iš kurių matyti, kad gabentos prekės buvo eksportuotos.“

21

Savo rašytinėse pastabose tiek Rumunijos vyriausybė, tiek Komisija nurodo ministerijos nutarimo Nr. 2222/2006 4 straipsnio 4 dalį, kurioje daroma nuoroda šio nutarimo 4 straipsnio 2 dalies c punkte; joje, be kita ko, „TIR knygelė“ nurodyta ir kaip specialus transporto dokumentas kelių transporto atveju.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

22

Cartrans yra Rumunijoje įsteigta bendrovė, krovinių gabenimo keliais paslaugų tarpininkė. Atlikus mokestinį patikrinimą jai buvo pateiktas 2014 m. rugpjūčio 13 d. priimtas pranešimas apie mokesčio dydį, susijęs su 16203 Rumunijos lėjų (RON) (apie 3650 eurų) PVM nepriemoka už septynis kartus transporto keliais teiktas paslaugas, siekiant eksportuoti prekes, iš viso už 67512 RON (apie 15160 eurų) sumą; trys vežimai buvo vykdyti 2012 m. kovo–gegužės mėn. Turkijoje, du iš jų – 2012 m. rugpjūčio mėn. Gruzijoje, šeštasis – 2013 m. vasario mėn. Irake ir paskutinis – 2014 m. balandžio mėn. Ukrainoje.

23

Remiantis šio mokestinio patikrinimo aktu ir pranešimu apie mokesčio dydį, Cartrans negalėjo pasinaudoti neapmokestinimu PVM, kiek tai susiję su aptariamomis transporto paslaugomis, nes per šį patikrinimą ji negalėjo pateikti muitinės eksporto deklaracijų, patvirtinančių, kad aptariamose prekėse buvo eksportuotos.

24

Cartrans pareiškė ieškinį dėl pranešimo apie mokesčio dydį Tribunalul Prahova (Prahovos teismas, Rumunija). Grįsdama savo ieškinį ji teigia, kad turimi dokumentai, šiuo atveju TIR knygelės ir CMR važtaraščiai (išrašyti remiantis Konvencija dėl tarptautinio krovinių gabenimo keliais, pasirašyta 1956 m. gegužės 19 d. Ženevoje, su pakeitimais, padarytais 1978 m. liepos 5 d. protokolu), pažymi, kad šios šalys, kurias eksportuota, muitinės tarnybų, rodo šio eksporto realumą ir patvirtina tai, kad jis neapmokestinamas PVM pagal ministerijos nutarimo Nr. 2222/2006 4 straipsnio 2 dalies d punktą. Konkrečiai Cartrans pažymi, kad TIR knygelėse yra nuoroda apie atitinkamas prekes ir muitinės tranzito iš išvykimo muitinės staigos paskirties muitinės staigą patvirtinimas.

25

Gindamasis mokesčių administratorius teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinjamas gabenimas negali būti neapmokestinamas PVM paslaugų teikimas, nes nors Cartrans pateikti dokumentai rodo, kad transporto paslaugos buvo suteiktos eksportuotojams užsienyje, jie nerodo, kad prekės buvo realiai eksportuotos. Remiantis galiojančiais mokesčių teisės aktais, siekiant tai rodyti reikia pateikti muitinės eksporto deklaraciją.

26

Vis dėlto, šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko,

nurodo, kad vidaus teisėje nėra teisės nuostatų, aiškiai numatančių, kokios rūšies dokumentas rodo gabentų prekių eksportą.

27

Esant tokioms aplinkybėms, Tribunalul Prahova (Prahovos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar gabenimo sandorių ir paslaugų, susijusių su prekių eksportu, neapmokestinimo PVM tikslais pagal [PVM direktyvą] TIR knygelės, pažymėtose prekių paskirties valstybės muitinės, yra dokumentas, rodantis gabentų prekių eksportą, atsižvelgiant į šio dokumento teisinį tvarką, numatytą Europos Komisijos [Tranzito žinyne dėl TIR procedūros]?

2.

Ar [PVM direktyvos] 153 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jis draudžia mokesčių praktiką, kai mokesčių mokėtojai nustatoma pareiga pateikti gabentų prekių eksporto rodymą eksporto muitinės deklaracijos forma, o nesant tokios deklaracijos, nesuteikiama teisė į PVM atskaitą už eksportuotų prekių transporto paslaugas, nepaisant to, kad egzistuoja TIR knygelė, pažymėta šių prekių paskirties valstybės muitinės?“

Dėl prejudicinių klausimų

28

Pirmiausia primintina, kad, remiantis PVM direktyvos 153 straipsnio pirma pastraipa, valstybės narės neapmokestina paslaugų teikimo, kai paslaugas teikia tarpininkai, veikiantys kito asmens vardu ir jo naudai, dalyvaudami šios direktyvos IX antraštinės dalies 6 skyriuje nurodytuose sandoriuose.

29

Remiantis PVM direktyvos IX antraštinės dalies 6 skyriaus 146 straipsnio 1 dalies e punktu valstybės narės neapmokestina PVM paslaugų teikimo, įskaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš Sąjungos (šiuo klausimu žr. 2017 m. birželio 29 d. Sprendimo L.?, C-288/16, EU:C:2017:502, 20 punktą).

30

Šiuo atveju, nors Teisingumo Teismui pateiktuose prejudiciniuose klausimuose nurodomas PVM direktyvos 153 straipsnis, nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra, išskyrus paaiškinimą, kad Cartrans yra tarpininkų kelių transporto srityje, jokios kitos konkrečios nuorodos, leidžiančios nustatyti, kokias paslaugas teikė ši bendrovė, kaip tarpininkų veikianti kito asmens vardu ir jo naudai. Be to, atrodo, kad iš šios nutarties matyti, kad pagrindinėje byloje aptariamas pranešimas apie mokesčio dydį susijęs su PVM, mokėtinu tiesiogiai už transporto paslaugas prekių eksporto tikslais.

31

Šiomis aplinkybėmis ir atsižvelgiant į tai, kad nepakanka Teisingumo Teismo turimos informacijos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgęs į pagrindinės bylos aplinkybes, turi patikrinti, ar PVM direktyvos 153 straipsnis, aiškinamas kartu su šios direktyvos

146 straipsnio 1 dalies e punktu, faktiškai taikomas nagrinėjusiai situacijai, o gal taikoma tik pastaroji nuostata.

32

Be to, nors antrasis klausimas susijęs su atsisakymu suteikti teisę PVM atskaitai, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvu matyti, kaip išvados 20 punkte teigia generalinis advokatas, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimai iš esmės susiję su sąlygomis, leidžiančiomis pasinaudoti neapmokestinimu PVM.

33

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktas ir atitinkamu atveju – ši nuostata kartu su šios direktyvos 153 straipsniu draudžia valstybės narės mokesčių praktiką, pagal kurią atsisakoma taikyti neapmokestinimą PVM transporto paslaugoms, tiesiogiai susijusioms su prekių eksportu, ir tarpininkų, dalyvaujančių šių transporto paslaugų teikime, suteiktoms paslaugoms tais atvejais, kai asmuo, turintis prievolę sumokėti mokestį, negali pagrįsti, kad atitinkamos prekės buvo eksportuotos konkrečiai ir išimtinai pagal eksporto muitinės deklaraciją. Jei atsakymas būtų teigiamas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar šias nuostatas reikia aiškinti taip, kad prievolę mokėti mokestį turinčio asmens pateikta TIR knygelė, pažymėta prekių gabenimo paskirties trečiosios šalies muitinės, savaime ir bet kuriuo atveju gali parodyti prekių eksporto realumą.

34

Pirma, kalbant apie neapmokestinimą PVM, numatytą PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte, pirmiausia primintina, kad jis papildo neapmokestinimo atvejus, numatytus šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a punkte, ir juo, kaip ir pastaruoju atveju, siekiama užtikrinti atitinkamą paslaugų teikimo apmokestinimą į paskirties vietoje, t. y. ten, kur eksportuoti produktai bus suvartoti (2017 m. birželio 29 d. Sprendimo L., C-288/16, EU:C:2017:502, 19 punktas).

35

Šiuo klausimu remiantis suformuota jurisprudencija, pagal kurią neapmokestinimas PVM turi būti aiškinamas siaurai, nes tai bendrojo principo, pagal kurį šis mokestis renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens prekių tiekimą ir paslaugų teikimą už atlygą, išimtis, Teisingumo Teismas nusprendė, kad iš PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkto teksto, pagal kurį neapmokestinamas PVM paslaugų teikimas, įskaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu, ir tikslo matyti, kad ši nuostata reikia aiškinti taip, kad tiesioginio ryšio egzistavimas reiškia ne tik tai, kad nagrinjamą paslaugų teikimas dėl savo dalyko padeda realiai vykdyti eksporto sandorį, bet ir tai, kad, atsižvelgiant į atvejį, šios paslaugos teikiamos tiesiogiai šioje nuostatoje numatytą prekių eksportuotojui ar gavėjui (šiuo klausimu žr. 2017 m. birželio 29 d. Sprendimo L., C-288/16, EU:C:2017:502, 22 ir 23 punktus).

36

Antra, tuo atveju tiek, kiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas daro išvadą, kad tiesioginis ryšys, kurio reikalaujama pagal šio sprendimo ankstesniame punkte primintą jurisprudenciją, yra patikrintas atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, kyla klausimas, ar mokesčių institucijos gali atsisakyti leisti pasinaudoti atitinkamu neapmokestinimu, remdamosi tuo,

kad vež?jas arba tarpininkas, specialiai ir išimtinai atsižvelgdamas ? muitin?s eksporto deklaracij?, negali pagr?sti, kad atitinkamos prek?s buvo eksportuotos už S?jungos rib?.

37

Šiuo klausimu primintina: kadangi PVM direktyvoje n?ra nuostatos, susijusios su ?rodymais, kuriuos turi pateikti apmokestinamasis asmuo, kad gal?t? pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal šios direktyvos 131 straipsn? valstyb?s nar?s turi nustatyti s?lygas, kuriomis neapmokestina eksporto sandori?, kad užtikrint? teising? ir paprast? min?t? neapmokestinimo atvej? taikym? ir užkirst? keli? bet kokiam galimam suk?iavimui, mokes?i? vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis d?lto pasinaudodamos galiomis valstyb?s nar?s turi laikytis bendr?j? princip?, sudaran?i? S?jungos teisin?s sistemos dal?, tarp kuri? yra, be kita ko, teisinio saugumo, proporcingumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principai (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, 27 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

38

Kalbant apie proporcingumo princip?, pažym?tina, kad nacionalin? priemon? viršija tai, kas b?tina teisingam mokes?io surinkimui užtikrinti, jeigu tam, kad b?t? leidžiama neapmokestinti PVM, iš esm?s nustatomas reikalavimas laikytis formali? ?pareigojim?, neatsižvelgiant ? esmines s?lygas ir, be kita ko, nekeliant klausimo, ar jos ?vykdytos. Iš ties? sandoriai turi b?ti apmokestinami atsižvelgiant ? j? objektyvius požymius (2017 m. vasario 9 d. Sprendimo euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

39

Jei šios esmin?s s?lygos ?vykdytos, pagal mokes?i? neutralumo princip? reikalaujama, kad neapmokestinimas PVM b?t? taikomas, net jei apmokestinamasis asmuo ne?vykdy? tam tikr? formali? reikalavim? (šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 35 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

40

Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? pripaž?stami tik du atvejai, kai d?l formali? reikalavim? nesilaikymo galima prarasti teis? ? neapmokestinim? PVM (2017 m. vasario 9 d. Sprendimo euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 38 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

41

Pirma, apmokestinamasis asmuo, siekdamas neapmokestinimo PVM, negali remtis mokes?i? neutralumo principu, jeigu ty?ia suk?iavo mokes?i? srityje ir d?l to suk?l? gr?sm? bendrosios PVM sistemos veikimui (2017 m. vasario 9 d. Sprendimo euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ?kio subjektas veikt? s?žiningai ir imt?si bet kokios priemon?s, kurios gali b?ti iš jo pagr?stai reikalaujama, kad ?sitikint?, jog sandoris, kur? jis sudaro, nelemia jo suk?iavimo mokes?i? srityje. Jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra ?gij?jo suk?iavimo dalis, ir nesi?m? vis? pagr?st? priemoni?, kad išvengt? šio suk?iavimo, jam tur?t? b?ti atsisakyta taikyti neapmokestinim? PVM (2017 m. vasario 9 d. Sprendimo euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 40 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

42

Antra, d?l formalaus reikalavimo pažeidimo gali b?ti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei d?l šio pažeidimo neb?t? galima pateikti negin?ijamo ?rodymo, kad esminiai reikalavimai ?vykdyti

(2017 m. vasario 9 d. Sprendimo euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 42 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

43

Kalbant, kaip šiuo atveju, apie transporto paslaugų teikimo objektyvias charakteristikas, kaip numatytos PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte, iš šios nuostatos matyti, kad šis teikimas turi būti neapmokestinamas PVM, jei tiesiogiai susijęs su prekių eksportu.

44

Šios esminės sąlygos apima, kaip priminta šio sprendimo 35 punkte, atitinkamo teikimo ir prekių eksporto tiesioginį ryšį, kai pastarasis suprantamas, kaip, be kita ko, matyti iš PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a punkto, kaip prekių tiekimas, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Sąjungos ribų arba tai atlikta jo vardu.

45

Aišku, neapmokestinamos transporto paslaugos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą, turi būti atskirtos nuo eksporto sandorio, kaip jis suprantamas tiesiogiai, ir jis yra kitas apmokestinamasis sandoris, kuriam taikomos savos muitinės ir mokesčių procedūros ir kuriame, atsižvelgiant į atvejį, dalyvauja kiti prievolę mokėti mokestį turintys asmenys, o jo neapmokestinimas savo ruožtu numatytas šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a punkte.

46

Vis dėlto negignytina, kaip priminta šio sprendimo 34 ir 35 punktuose, kad transporto paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM tik dėl to, kad papildo prekių eksporto sandorį, kurio dalis jis yra, ir padeda jį realiai įvykdyti, siekiant, kaip ir šiam sandoriui taikomu neapmokestinimu, užtikrinti šių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinimą jį paskirties vietoje, t. y. ten, kur eksportuoti produktai yra suvartojami.

47

Taip pat reikėtų pažymėti, kad visi neapmokestinimo atvejai, numatyti PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalyje, yra, kaip matyti iš minėto straipsnio pavadinimo, „eksporto neapmokestinimas PVM“.

48

Šiomis aplinkybomis tam, kad transporto paslaugos galėtų būti neapmokestintos PVM remiantis PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktu, ir, jei šias paslaugas teikia tarpininkas, veikdamas kito asmens vardu ir jo naudai, pagal šios direktyvos 153 straipsnį iš principo būtina, kad atitinkamos prekės iš tiesų būtų buvusios tokio eksporto, t. y. prekių tiekimo už Sąjungos ribų, kurio realumas turi būti nustatytas dėl kompetentingų mokesčių institucijų, dalykas. Toks reikalavimas, kuris susijęs su esminėmis sąlygomis, reikalaujamomis siekiant taikyti neapmokestinimą, negali būti laikomas vien formaliu pareigojimu, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 38 punkte primintą jurisprudenciją.

49

Vis dėlto tai nereiškia, kad norint pasinaudoti tokiu neapmokestinimu gali būti taikoma privaloma sąlyga, kad vežėjas ar atitinkamas tarpininkas, siekdamas pagrįsti eksporto realumą, pateikia

eksporto deklaracijų be jokių kitų rodymų, pagrindžiančių pagrindą, kurio reikalauja kompetentinga mokesčių institucija.

50

Iš tiesų, vedus tokių rodinių tvarką ir atmetus visas kitas, teisė neapmokestinimą priklausyti nuo formalių reikalavimų laikymosi, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 38 ir 39 punktuose primintą jurisprudenciją, nenagrinėjant, ar Sąjungos teisėje nustatyti esminių reikalavimų iš tikrųjų buvo laikomasi. Vien tai, kad vežėjas arba transporto sandorių dalyvaujantis tarpininkas negali pateikti eksporto deklaracijos, nereiškia, kad toks eksportas iš tiesų nevyko.

51

Atsižvelgiant į tai, pareiga pateikti tokių eksporto deklaracijų, kaip matyti visų pirma iš Muitinės kodekso 59, 161 ir 182a straipsnių, kyla iš muitinės procedūros, kuri specialiai taikoma pačiam eksporto sandoriui, o ne transporto paslaugos teikimui su TIR knygelėmis, kuri pati susijusi su tranzito procedūra. Tokia pareiga iš esmės netenka vežėjui ar tarpininkui, kaip nurodyta PVM direktyvos 153 straipsnyje, kuris savo ruožtu yra atsakingas už prekių vežimą per Sąjungos išorės sienas ir pristatymą į paskirties vietą teritorijoje šalyje ir kuris nebūtinai turi turėti tą deklaraciją.

52

Kompetentingos mokesčių institucijos, siekdamos atlikti patikrinimo procedūras, kad patikrintų, ar neapmokestinimo PVM esminės sąlygos, numatytos PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte, kiek tai susiję su transporto sandoriu, yra vykdytos, turi, kaip nurodė išvados 39 punkte generalinio advokato, išnagrinėti visus turimus duomenis, kad nustatyti, ar iš šių duomenų galima daryti pakankamai tikriną išvadą, kad į teritoriją šalį gabentos prekės buvo ten pristatytos. Priešingai, šios institucijos negali daryti išvados, kad taip nebuvo vien dėl to, kad vežėjas ar tarpininkas pats negali pateikti šių prekių eksporto deklaracijos.

53

Be to, kaip taip pat išvados 40 punkte teigė generalinio advokato, Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje nėra jokios nuorodos, kad vežėjas arba tarpininkas būtų tyčia dalyvavęs sukiaujant mokesčių srityje, ir tai būtų pakenkę geram bendros PVM sistemos veikimui; arba kad dėl to, kad toks apmokestinamasis asmuo nevykdė šio formalaus reikalavimo, kompetentingos institucijos negali nustatyti, ar neapmokestinimo esminės sąlygos yra vykdytos.

54

Iš to, kas minėta, matyti, kad valstybės narės mokesčių praktika, pagal kurią neapmokestinimas PVM netaikomas prekių transporto paslaugoms, tiesiogiai susijusioms su prekių eksportu už Sąjungos ribų, numatytoms PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte, ar tarpininkavimo paslaugoms, susijusioms su tokiomis paslaugomis, numatytoms šios direktyvos 153 straipsnyje, vien dėl to, kad atitinkamas vežėjas ar tarpininkas negali pateikti šių prekių eksporto muitinės deklaracijos, pažeidžia jurisprudenciją, primintą šio sprendimo 38 punkte.

55

Kalbant apie teisinio saugumo principą, reikia priminti, kad šis principas, iš kurio kyla teisėtumo ir apsaugos principas ir kuris taikomas, kaip buvo priminta šio sprendimo 37 punkte, valstybės narėms, nustatantioms neapmokestinimo sąlygas, reikalauja, viena vertus, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, ir, kita vertus, kad jų taikymą teisės subjektai galėtų numatyti (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo Traim, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28 punktą ir nurodyta

jurisprudencija).

56

Šio principo laikomasi labai griežtai, kai kalbama apie reglamentavimą, dėl kurio gali kilti finansiniai pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems nustatytas pareigas. Iš to matyti, kad būtina, kad mokesčiai mokytojai žinotų savo mokesčines pareigas prieš sudarydami sandorą (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 29 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

57

Be to, Teisingumo Teismas pažymi, kad pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui rodymų srityje, turi būti apibrėžiamos remiantis nacionalinės teisės šioje srityje aiškiai nustatytomis sąlygomis ir prasta praktika, nustatyta panašioms sandoriams (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 30 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

58

Nagrinėjamu atveju, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikalavimas pateikti muitinės eksporto deklaraciją nekyla iš pagrindinėje byloje nagrinėjamo nacionalinės teisės akto teksto, kuriame šiuo klausimu numatyta, kad tik niekaip kitaip neapibrėžtas dokumentų pateikimas rodo, kad gabentos prekės buvo eksportuotos.

59

Šiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių praktika neatitinka reikalavimų, kylančių iš teisinio saugumo principo, priminto šio sprendimo 55–57 punktuose.

60

Trečia, kiek tai susiję su TIR knygelės rodymąja galia siekiant nustatyti, kad sąlyga, susijusi su prekių eksportu, su kuriuo turi būti tiesiogiai susijęs prekių gabenimas tam, kad būtų taikomas neapmokestinimas PVM, numatytas PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte, yra vykdyta, primintina, kad šis dokumentas, kuris yra vienodo pobūdžio, išduodamas pagal TIR konvencijos, kurios šalys yra Sąjunga ir jos valstybės narės, nuostatas.

61

Muitinės kodekso 91 straipsnio 1 dalies b punkte ir 2 dalies b punkte nurodyta, kad prekių gabenimas Sąjungos muitų teritorijoje, numatomas baigti ne jos teritorijoje, taikant Komiteto procedūrą nustatytais atvejais, atliekamas taikant išorinio tranzito procedūrą, visų pirma, kai jis vykdomas su TIR knygele.

62

Ši TIR knygelė turi, kaip matyti iš TIR konvencijos nuostatų, ypač iš jos 1 straipsnio e ir o punktų, būti pateikta kartu su transporto priemone, naudota gabenant prekes išvykimo, tarpinų ir paskirties muitinės staigų ir šios patvirtinta lakštais ir šaknelėmis, nurodytais šio sprendimo 16 punkte, tam, kad įvairios TIR operacijos būtų pripažintos vykdytomis nustatytus, kad jos atliktos laikantis taisyklių.

63

Iš to, kas minėta, matyti, kad TIR knygelė, tinkamai pažymėta visų pirma paskirties trečiosios šalies muitinės institucijai, yra oficialus dokumentas, iš esmės patvirtinantis, kad prekės, kirtusios Sąjungos išorės sienas, buvo fiziškai išvežtos iš jos ir trečioji šalis ir kad jos pasiekė.

64

Toks sienos kirtimas ir prekių atgabenimas į paskirties trečiąją šalį, kurį patvirtina TIR knygelė, yra vienas iš eksporto sandorio elementų, kuris jį atskiria nuo sandorio, įvykusio Sąjungos viduje (pagal analogiją žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo Teleos ir kt., C-409/04, EU:C:2007:548, 37 punktą).

65

Iš to matyti, kad tais atvejais, kai transporto paslauga teikiama su TIR knygele, ji, jeigu nėra konkrečių priežasčių abejoti šios knygelės ir jos elementų autentiškumu ar patikimumu, yra labai svarbi atsižvelgiant į teisės neapmokestinimą suteikimą dėl šio transporto paslaugos teikimo.

66

Mokesčių institucijos turi tinkamai atsižvelgti į tokį dokumentą, kaip, beje, ir į šio sprendimo 52 punkte nurodytus visus kitus turimus rodymus.

67

Minčtos institucijos taip pat privalo atsižvelgti į dokumentus, išduotus pagal CMR konvenciją, pavyzdžiui, tokius, kuriuos mini prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, nagrinčiamos, ar tie dokumentai gali, atsižvelgiant į atvejį, pagrįsti tikimybę, kad gabentos prekės buvo realiai eksportuotos.

68

Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta, į prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip, kad, viena vertus, PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą ir, kita vertus, šių nuostatų kartu su šios direktyvos 153 straipsniu reikia aiškinti taip, kad jie draudžia valstybės narės mokesčių praktiką, pagal kurią transporto paslaugų, tiesiogiai susijusių su prekių eksportu, ir tarpininko, dalyvaujančio šio transporto paslaugų teikime, paslaugų neapmokestinimas PVM priklauso nuo asmens, turinčio mokėti mokestį, atitinkamą prekių eksporto muitinės deklaracijos pateikimo. Šiuo klausimu kompetentingos institucijos dėl šio neapmokestinimo taikymo turi išnagrinėti, ar iš visos jos turimos informacijos galima daryti pakankamai tikėtiną išvadą, kad įvykdytos sąlygos, susijusios su atitinkamą prekių eksportu. Šiomis aplinkybėmis asmens, turinčio prievolę sumokėti mokestį, pateikta TIR knygelė, pažymėta prekių paskirties trečiąją šalį muitinė, yra rodymas, kurį iš esmės turi tinkamai atsižvelgti šios institucijos, nebent jos turi konkrečių priežasčių abejoti dėl šio dokumento autentiškumo ir patikimumo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

69

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

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

Viena vertus, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 146 straipsnio 1 dalies e punktą ir, kita vertus, šis nuostatas kartu su šios direktyvos 153 straipsniu reikia aiškinti taip, kad jie draudžia valstybės narės mokesčių praktiką, pagal kurią transporto paslaugų, tiesiogiai susijusių su prekių eksportu, ir tarpininko paslaugų, dalyvaujančių šių transporto paslaugų teikime, neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu priklauso nuo asmens, turinčio mokėti mokestį, atitinkamų prekių eksporto muitinės deklaracijos pateikimo. Šiuo klausimu kompetentingos institucijos dėl šio neapmokestinimo taikymo turi išnagrinėti, ar iš visos jų turimos informacijos galima daryti pakankamai tikėtiną išvadą, kad įvykdytos sąlygos, susijusios su atitinkamų prekių eksportu. Šiomis aplinkybėmis asmens, turinčio prievolę sumokėti mokestį, pateikta TIR knygelė, pažymėta prekių paskirties trečiųjų šalių muitinė, yra rodymas, kad kurį iš esmės turi tinkamai atsižvelgti šios institucijos, nebent jos turi konkrečių priežasčių abejoti dėl šio dokumento autentiškumo ir patikimumo.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: rumunų.