

62018CJ0275

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. kovo 28 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 131 straipsnis ir 146 straipsnio 1 dalies a punktas – Prekės, išsiųstos ar išgabentos iš Europos Sąjungos, tiekimo neapmokestinimas – Nacionalinėje teisėje numatyta neapmokestinimo sąlyga – Tam tikros muitinės procedūros forminimas prekės – Eksporto procedūros formavimo rodymas“

Byloje C-275/18

dėl Nejvyšší správní soud (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) 2018 m. kovo 28 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2018 m. balandžio 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Milan Vinš

prieš

Odvolací finanční ředitelství

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Prechal (pranešėjas), teisėjai F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund ir L. S. Rossi,

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinąjįs pastabas, pateiktas

–

Odvolací finanční ředitelství, atstovaujamos T. Rozehnal ir D. Jeroušek,

–

Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlášil ir O. Serdula,

–

Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Tassopoulou ir A. Dimitrakopoulou,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitės ir M. Salyková,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 131 ir 146 straipsni? išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Milan Vinš ir Odvolací finan?ní ?editelství (Apeliacin? finans? direkcija, ?ekijos Respublika) gin?? d?l mokes?io institucij? atsisakymo neapmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM) keli? prek?, išsi?st? iš Europos S?jungos, tiekim?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

PVM direktyva

3

PVM direktyvos IV antraštin?s dalies „Apmokestinamieji sandoriai“ 1 skyriaus „Preki? tiekimas“ 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Preki? tiekimas“ – teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

4

PVM direktyvos IX antraštin?s dalies „Neapmokestinimas PVM“ 1 skyriuje „Bendrosios nuostatos“ esan?iame 131 straipsnyje nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kit? Bendrijos nuostat? ir tokiomis s?lygomis, kurias valstyb?s nar?s nustato siekdamos užtikrinti tinkam? ir s?žining? neapmokestinimo atvejus reglamentuojan?i? nuostat? taikym? bei užkirsti keli? galimiems mokes?io vengimo, išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

5

PVM direktyvos IX antraštin?s dalies 6 skyriuje „Eksporto neapmokestinimas PVM“ esan?iame 146 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

a)

preki? tiekimas, kai jas pardav?jas išsiunt? ar išgabeno ? paskirties viet? už Bendrijos rib? arba tai atlikta jo vardu;

<...>“

6

PVM direktyvos XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 7 skyriuje „Bendrosios nuostatos“ esančiame 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukaviavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

<...>“

Muitinės kodeksas

7

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. 13) (toliau – Muitinės kodeksas), 4 straipsnio 15–17 punktuose nustatyta:

„Šiame Kodekse vartojamos šios sąvokos:

<...>

15)

„Muitinės sankcionuoti veiksmai su prekėmis“:

a)

muitinės procedūros transformavimas prekių;

<...>

16)

„muitinės procedūra“:

<...>

h)

eksportas;

17)

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

8

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? išgabavimo iš Bendrijos muit? teritorijos arba sunaikinimo momento ar iki joms ?formintos muitin?s deklaracijos pripa?zinimo negaliojan?ia momento.“

9

Min?to kodekso 61 straipsnyje nustatyta:

„Muitin?s deklaracija turi b?ti pateikiama:

a)

raštu arba

b)

naudojantis duomen? apdorojimo technin?mis priemon?mis, jeigu tai numatyta taikant Komiteto proced?r? priimtose nuostatose arba jeigu t? leidžia muitin?, arba

c)

kaip ?odin? deklaracija arba bet kuris kitas veiksmas, kuriuo prekes laikantis asmuo pareiškia savo pageidavim?, kad prek?ms b?t? ?forminta muitin?s proced?ra, jeigu tokia galimyb? yra numatyta taisykl?se, priimtose taikant Komiteto proced?r?.“

10

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 Bendrijos muit? teritorijos.

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

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

Reglamentas Nr. 2454/93

11

1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstano Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92 gyvendinimo nuostatas (OL L 253, 1993, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 6 t., p. 3), iš dalies pakeisto 2006 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1875/2006 (OL L 360, 2006, p. 64), 2 skyriaus IV antraštinės dalies „gyvendinimo nuostatos, susijusios su eksportu“ 2 skyriuje esančio 795 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu prekės buvo išvežtos iš Bendrijos muitų teritorijos be eksporto deklaracijos, eksportuotojas turi pateikti tokią deklaraciją atgaliniu terminu muitinės įstaigai, prižiūrinčiai tą vietą, kurioje yra jo buveinė.“

<...>

Muitinės šios deklaracijos priima, jeigu eksportuotojas pateikia vieną iš šių dalykų:

<...>

b)

priimtinius rodymus, susijusius su prekės rūšimi ir kiekiu bei jos išvežimo iš Bendrijos muitų teritorijos aplinkybėmis.

<...>“

tekijos teis

12

statymo Nr. 235/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio 33a straipsnio „Eksporto fiskalinis dokumentas“ redakcijoje, galiojusioje faktinėje pagrindinės bylos aplinkybių atsiradimo metu, numatyta:

„Prekės eksporto fiskaliniu dokumentu laikomas:

a)

muitinės sprendimas dėl prekės eksporto į trečiąją šalį, kuriuo muitinė patvirtina prekės išgabenimą iš Europos Sąjungos teritorijos <...>“

13

Šio statymo 66 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Šiame statyme prekės išvežimu laikomas jos išgabenimas iš Europos Sąjungos teritorijos į trečiosios šalies teritoriją, jeigu joms buvo forminta eksporto muitinės procedūra. <...>

2. Apmokestinamojo asmens atliekamas prekės, kurias išsiunčia ar išgabena iš nacionalinės teritorijos į trečiąją šalį

a)

pardavėjas ar jo galiojantis asmuo, <...>

tiekimasis yra neapmokestinamas eksportuojant prekę į trečiąją šalį.

<...>

4. Tiekiant prekes ? tre?i?j? šal? sandorio atlikimo diena laikoma muitin?s patvirtinta preki? i?gabavimo i? Europos S?jungos teritorijos diena. Preki? tiekim? ? tre?iosios šalies teritorij? apmokestinamasis asmuo turi ?rodyti fiskaliniu dokumentu, kaip numatyta 33a straipsnio a punkte.

<...>

6. Jei preki? i?gabavimas i? Europos S?jungos teritorijos n?ra muitin?s patvirtintas fiskaliniu dokumentu, apmokestinamasis asmuo preki? i?gabavim? gali ?rodi?ti kitomis ?rodi?jimo priemon?mis.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14

2012–2014 m. M. Vinš kiekvien? m?nes? paštu si?savo už S?jungos rib? 400–500 karin?s srities kolekcionuojam? objekt?. Jis nepateik? PVM deklaracijos d?l ši? preki?, nes man?, kad šie tiekimai neapmokestinami PVM d?l to, kad prek?s skirtos eksportuoti.

15

2015 m. rugpj??io 27 d. sprendimu Apeliacin? finans? direkcija i? esm?s patvirtino mokes?i? institucij? priimtus pranešimus apie mok?tin? mokest?, kuriais M. Vinš nurodoma sumok?ti PVM nuo ši? preki? tiekimo d?l to, kad jis ne?rod?, jog prek?ms buvo ?forminta eksporto muitin?s proced?ra, tod?l pagal ?statymo Nr. 235/2004 66 straipsnio 1 dal? tokie tiekimai negali b?ti neapmokestinami PVM kaip eksportas.

16

M. Vinš ieškin? d?l šio sprendimo atmet? Krajský soud v Hradci Králové (Hradec Kralov?s apygardos teismas, ?ekijos Respublika); šis teismas man?, kad reikalavimas ?forminti prek?ms, skirtoms eksportuoti, eksporto muitin?s proced?r?, kaip teis?s ? eksporto neapmokestinim? s?lyga, yra proporcingas, leidžia atlikti veiksming? teismin? kontrol? ir visiškai atitinka S?jungos teis?. Jo nuomone, šiuo atžvilgiu nepakanka, kad aptariamoms prek?s faktiškai b?t? patiektos ? tre?i?sias šalis.

17

M. Vinš padav? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Gr?sdamas savo skund? jis tvirtina, jog tam, kad b?t? tenkinamos ?statymo Nr. 235/2004 66 straipsnio 1 dalyje numatytos s?lygos, pakanka to, kad prek?s buvo i?gabentos i? S?jungos teritorijos ir faktiškai pateko ? tre?i?j? šal?. Š? fakt? galima ?rodyti muitin?s patvirtinimu ar kitomis ?rodi?jimo priemon?mis, ?skaitant pašto tarnyb? išduotus dokumentus. Šiuo klausimu M. Vinš nurodo 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendim? BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854), kuriuo remdamasis daro išvad?, kad pati s?lyga ?forminti prek?ms muitin?s proced?r? viršija tai, ko valstyb?s nar?s gali reikalauti pagal PVM direktyvos 131 straipsn?.

18

Apeliacin? finans? direkcija pakartojo savo argumentus, jog pagrindin?je byloje nebuvo tenkinamos visos kumuliacin?s s?lygos, kad b?t? galima neapmokestinoti tiekiam? preki? kaip eksporto. Ji teigia, kad nacionalinis ?statym? leid?jas nustat? s?lyg? ?forminti tokioms prek?ms

muitin?s proced?r?, siekdamas užkirsti keli? mokes?i? vengimui, ir kad ši s?lyga atitinka PVM direktyv?. Pasak jos, M. Vinš tik teig? tam tikrus dalykus, ta?iau j? nepagrind? jokiais ?rodymais.

19

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad nors valstyb?s nar?s pagal PVM direktyvos 131 straipsn? turi teis? savo nacionalin?je teis?je nustatyti s?lygas, kad b?t? užtikrintas šioje direktyvoje numatytas teisingas ir s?žiningas neapmokestinimo atvej? taikymas, ?skaitant jos 146 straipsnyje numatytas s?lygas, ir užkirsti keli? galimiems mokes?i? vengimo, išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams, tai darydamos jos turi laikytis S?jungos teis?s bendr?j? princip?. Šis teismas abejoja, ar ?ekijos teis?s akt? leid?jas laikosi ši? princip?, nustatydamas apmokestinamajam pareig? ?rodyti, kad prek?ms, skirtoms eksportuoti, yra ?forminta eksporto muitin?s proced?ra, kai jis, pavyzdžiui, gali ?rodyti, kad šios prek?s faktiškai buvo išgabentos iš S?jungos teritorijos.

20

Tokiomis aplinkyb?mis Nejvyšší správní soud (Aukščiausiasis administracinis teismas, ?ekijos Respublika) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar teis? ? prek? eksporto neapmokestinim? prid?tin?s vert?s mokes?iu, [kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 146 straipsn?], galima padaryti priklausom? nuo s?lygos, kad prek?ms pirma b?t? ?forminta tam tikra muitin?s proced?ra (?statymo Nr. 235/2004 <...> 66 straipsnis)?

2.

Ar tokia nacionalin?s teis?s norma yra pakankamai pateisinama pagal [PVM direktyvos] 131 straipsn? kaip kelio užkirtimo galimiems mokes?i? vengimo, išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams s?lyga?“

D?l prejudicini? klausim?

21

Savo klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a punkt?, atsižvelgiant ? jos 131 straipsn?, reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama nacionalin?s teis?s nuostata, pagal kuri? prek?s, skirtos eksportuoti iš S?jungos, yra neapmokestinamos PVM tik jeigu joms buvo ?forminta eksporto muitin?s proced?ra.

22

Pirmiausia reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a punkt? valstyb?s nar?s neapmokestina pardav?jo arba jo s?skaita iš S?jungos išsi?st? arba išgabend? prek? tiekimo. Ši nuostata turi b?ti siejama su šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalimi, pagal kuri? „preki? tiekimas“ – tai teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Piekowsky, C?307/16, EU:C:2018:124, 24 punkt?).

23

Šiuo neapmokestinimu siekiama užtikrinti atitinkam? prek? tiekimo apmokestinim? j? paskirties vietoje, t. y. ten, kur eksportuoti produktai bus suvartoti (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkri?io 8 d.

Sprendimo Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, 34 punkt?).

24

Iš šio sprendimo 22 punkte nurodyt? nuostat? ir, be kita ko, iš min?to 146 straipsnio 1 dalies a punkte vartojamo žodžio „išsi?st?“, matyti, kad prek? eksportuojama ir tiekimas eksportui neapmokestinamas tik kai pirk?jui perduodama teis? disponuoti prek?mis kaip savo, o tiek?jas ?rodo, kad šios prek?s buvo išsi?stos ar išgabentos iš S?jungos ir kad išsiuntus ar išgabenus j? fiziškai neliko S?jungos teritorijoje (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Pie?kowski, C?307/16, EU:C:2018:124, 25 punkt?).

25

Viena vertus, pasak prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, pagrindin?je byloje yra akivaizdu, kad M. Vinš prekes išsiunt? paštu iš S?jungos teritorijos, nes jis pats teigia, kad gali ?rodyti faktin? ši? prekį išgabenim? iš jos teritorijos pašto tarnyb? išduotais dokumentais.

26

Kita vertus, PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a punkte n?ra tokios s?lygos, kokia numatyta ?statymo Nr. 235/2004 66 straipsnio 1 dalyje, pagal kuri? šioje pirmojoje nuostatoje numatytas eksportas yra neapmokestinamas tik jei prekei, skirtai eksportuoti, ?forminta eksporto muitin?s proced?ra.

27

Vadinasi, sandorio kvalifikavimas kaip tiekimo eksportui pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a punkt? netur?t? priklausyti nuo eksporto muitin?s proced?ros ?forminimo prek?ms, d?l ko šios s?lygos ne?vykds? apmokestinamasis asmuo prarast? teis? neapmokestinti eksporto (pagal analogij? žr. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, 27 punkt?).

28

Vis d?lto, antra, pagal PVM direktyvos 131 straipsn? valstyb?s nar?s turi nustatyti s?lygas, kuriomis neapmokestina eksporto sandori?, kad užtikrint? teising? ir s?žining? šioje direktyvoje numatyto eksporto neapmokestinimo taikym? ir užkirst? keli? galimam suk?iavimui, mokes?i? vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis d?lto naudodamosi savo galiomis valstyb?s nar?s turi laikytis bendr?j? princip?, sudaran?i? S?jungos teisin?s sistemos dal?, tarp kuri? yra proporcingumo principas (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, 37 punkt?).

29

Kalbant apie š? princip?, reikia priminti, kad nacionalin? priemon? viršija tai, kas b?tina teisingam mokes?io surinkimui užtikrinti, jeigu tam, kad b?t? leidžiama pasinaudoti teise 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 (2018 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, 38 punktas).

30

Tokia ?statymo Nr. 235/2004 66 straipsnio 1 dalyje numatyta s?lyga, kuri neleidžia neapmokestinti

PVM prekės, kurioms nebuvo forminta eksporto muitinės procedūra, tiekimo, nors yra akivaizdu, kad šios prekės faktiškai buvo eksportuotos laikantis šio sprendimo 24 punkte primintų kriterijų, ir šis tiekimas pagal objektyvius požymius atitinka PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas neapmokestinimo sąlygas, neatitinka proporcingumo principo.

31

Iš tiesų, nustatius tokią sąlygą, teisė neapmokestinimui priklausytų nuo formalių reikalavimų laikymosi, kaip nurodyta šio sprendimo 29 punkte, nenagrinėjant, ar Sąjungos teisėje nustatytų esminių reikalavimų iš tikrųjų buvo laikomasi. Vien tai, kad eksportuotojas aptariamoms prekėms neformino eksporto muitinės procedūros, nereiškia, kad eksportas faktiškai nebuvo atliktas (pagal analogiją žr. 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 50 punktą).

32

Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją pripažįstami tik du atvejai, kai dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę neapmokestinimui PVM (2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 40 punktas).

33

Pirma, apmokestinamasis asmuo, tyčia dalyvavęs sukiaujant mokesčių srityje ir sukėlus grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, siekdamas atleidimo nuo PVM, negali pagrįstai remtis mokesčių neutralumo principu. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad kiekvienas subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukėvimo mokesčių srityje. Jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukėvimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukėvimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisė neapmokestinimui PVM (2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 41 punktas).

34

Šiuo atveju jokia Teisingumo Teismo byloje esanti informacija nerodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas atsisakymas suteikti teisę neapmokestinimui būtų grindžiamas tuo, jog buvo sukėvta.

35

Antra, dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginėjamo rodymo, kad vykdyti esminiai reikalavimai (2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 42 punktas).

36

Kadangi, kaip iš esmės tvirtina Europos vyriausybė, prekės, skirtoms eksportuoti, neforminus šios muitinės procedūros mokesčių institucijoms dažnai gali būti sunku ar net neįmanoma patikrinti, ar tos prekės faktiškai buvo išgabentos iš Sąjungos teritorijos, neabejotinai tiesa, kad, kalbant apie šio sprendimo 35 punkte nurodytą neginėjamą rodymą, kompetentingoms mokesčių institucijoms turi būti rodytas eksporto realumas, nes toks reikalavimas yra susijęs su esminėmis sąlygomis, reikalaujamomis siekiant taikyti neapmokestinimui (2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 48 punktas).

Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 25 punkto, pagrindinėje byloje nebuvo teigiama, kad neformalus aptariamoms prekoms eksporto muitinės procedūros nebuvo galima nustatyti, ar laikytasi esminio reikalavimo, šiuo atveju – reikalavimo faktiškai išgabenti tas prekes iš Sąjungos teritorijos.

Vadinasi, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, formalaus reikalavimo forminti prekes, skirtoms eksportuoti, eksporto muitinės procedūros nesilaikymas negali lemti teisės eksporto neapmokestinimo iš eksportuotojo atžimimo, jei yra nustatyta, kad tos prekės buvo faktiškai išgabentos iš Sąjungos teritorijos.

Šios išvados nepaneigia veikios vyriausybės teiginys, jog eksportuotojas bet kuriuo atveju, be kito ko, pagal Muitinės kodekso 59 straipsnio 1 dalį ir 161 straipsnio 2 dalį, turėjo toms prekoms forminti muitinės procedūrą, pateikdamas atitinkamą muitinės deklaraciją, ir tai jis prireikus esą galėjo padaryti ex post, o šio reikalavimo nesilaikymas iš pradžių nelemia galutinio teisės eksporto neapmokestinimo praradimo. Tačiau, kaip matyti iš šio sprendimo 29–31 punktų, šios procedūros forminimas, neatsižvelgiant į tai, ar jis būtų atliktas iki ar po eksporto, yra formali pareiga, kuri, beje, priskiriama ne bendrajai PVM, o apmokestinimo muitais sistemai. Todėl šios pareigos nesilaikymas nereiškia, kad nėra laikomasi esminio sąlygos, nuo kurios priklauso teisės neapmokestinimo suteikimas.

Atsižvelgiant į išdėstytus svarstymus ir pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a punktas, atsižvelgiant į jos 131 straipsnį, turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kuri prekės, skirtos eksportuoti iš Sąjungos, yra neapmokestinamos PVM tik jeigu joms buvo forminta eksporto muitinės procedūra, kai yra nustatyta, jog tenkinamos esminės neapmokestinimo sąlygos, būtent sąlyga, kad tos prekės faktiškai būtų išgabentos iš Sąjungos teritorijos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymui 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 minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 146 straipsnio 1 dalies a punktas, atsižvelgiant į jos 131 straipsnį, turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kuri prekės, skirtos eksportuoti iš Sąjungos, yra neapmokestinamos PVM tik jeigu joms buvo forminta eksporto muitinės procedūra, kai yra nustatyta, jog tenkinamos esminės neapmokestinimo sąlygos, būtent sąlyga, kad tos

prekšs faktiškai b?t? išgabentos iš S?jungos teritorijos.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: lietuvi?.