

62018CJ0653

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. spalio 17 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis 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 – Rodymai – Sukčiavimas – Valstybės narės praktika atisakyti suteikti teisę neapmokestinimui, kai eksportuojamas prekes siųsiantis asmuo nėra nustatytas“

Byloje C-653/18

dėl Naczelny Sąd Administracyjny (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2018 m. birželio 19 d. nutartimi, kuri 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),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis (pranešėjas), teisėjai M. Ilešis ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį 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

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) 146 straipsnio 1 dalies a ir b punkt? bei 131 straipsnio išaiškinimo, atsižvelgiant, be kita ko, ? mokes?i? neutralumo ir proporcingumo principus.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Unitel sp. z o.o. ir Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Varšuvos mokes?i? inspekcijos direktorius, Lenkija; toliau – Mokes?i? inspekcijos direktorius) gin?? d?l atsisakymo neapmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM) 2007 m. atlikto preki? eksporto iš Europos S?jungos.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3

PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

4

Šios direktyvos 131 straipsnyje nurodyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kit? [S?jungos teis?s] 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?i? vengimo, išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

5

Šios direktyvos 6 skyriaus „Eksporto neapmokestinimas PVM“ 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nustatyta:

„Valstyb?s nar?s PVM neapmokestina ši? sandori?, pagal kuriuos:

a)

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

b)

prekių tiekimas, kai jį 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 rengti, 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 rengti, 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 prekių 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 tiekiamos prekės, pateikimo terminui gavo 6 dalyje nurodytą dokumentą, kuriame matyti, kad tiekiamas ir eksportuojamas prekė yra tapati. <...>

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10

2007 m. sausio–gegužės mėnesiais Lenkijoje steigta bendrovė Unitel pardavė mobiliuosius telefonus dviem Ukrainos subjektams. Atlikęs šios bendrovės patikrinimą mokesčių administratorius konstatavo, kad buvo atlikta ši mobiliųjų telefonų eksporto iš Sąjungos teritorijos procedūra, tačiau prekes gijo 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 tikrųjų prekių sigyjantį asmenį ir vykdyti sukčiavimą Lenkijos ir Ukrainos mokesčių institucijų atžvilgiu, o kitas subjektas nebuvo tokio subjektas, kuris sigijo telefonus iš Unitel. Šis teismas nusprendė, kad nevyko prekių tiekimas, nes mokesčių administratorius nustatė, kad sąskaitose faktūrose nurodyti prekių sigyjantys asmenys jį neigijo, 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 šiuo subjektu, kurių galiojimui buvo negaliojantys ir kurie neturėjo tikro verslo adresų 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 vykdytos, 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. Jį sudaro tai, kad buvo nuspręsta, jog prekės tiekimas iš tikrųjų vyksta tik tada, kai sąskaitoje faktūroje kaip prekes įsigyjantis asmuo nurodytas tokio subjekto sutampa su tokio subjektu, kuris realiai dalyvauja sandoryje kaip prekes įsigyjantis asmuo, kad dėl to buvo atsisakyta šio sandorį laikyti prekės 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 pagrindiniame byloje reikia išaiškinti direktyvą ir pirmiausia sąvoką „prekės 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 ribą 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 abejonė dėl to, ar pripažįstant, kad vyko prekės tiekimas už Sąjungos teritorijos ribą, kai pats prekės eksporto faktas nėra ginčijamas, iš tikrųjų yra svarbu, kad sąskaitoje faktūroje ir muitinės dokumentuose kaip tas prekes įsigyjantis asmuo nurodytas subjektas sutaptų su faktiškai jį įsigyjantiu 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 tokiais aplinkybėmis iš esmės nebelieka piktnaudžiavimo mokesčių srityje arba mokestinio plaukų praradimo pavojaus, kuriuo būtų galima pateisinti tokio sandorio apmokestinimą.

15

Tokiu atveju, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nuomone, kyla kitas klausimas, kokią rolę galimas trečiosios valstybės teritorijoje, kur kitas asmuo, nei nurodytas muitinės dokumentuose, gavo eksportuoti prekę, vykus sukčiavimas turi neapmokestinimo su teise į PVM atskaitą taikymui. Išnagrinėjus Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią valstybės narės turi neleisti pasinaudoti PVM direktyvoje numatytomis 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 eksportuoti prekės vartojimo valstybės, teritorijoje.

16

Galiausiai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, ar, esant tokiai situacijai, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, yra tinkama nacionalin? praktika, kai PVM taikomas aptariamam sandoriui, tarsi jis b?t? vidaus tiekimas, nors pripažinus, kad prek? tiekimas nevyko, tur?t? b?ti laikoma, kad jis neapmokestinamas PVM ir nesuteikia teis?s ? pirkimo PVM atskait?.

17

Šiomis aplinkyb?mis Naczelny S?d Administracyjny (Vyriausiasis administracinis teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

Ar atsižvelgiant ? [PVM] direktyvos <...> 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus ir 131 straipsn? ir vartojimo apmokestinimo, mokes?i? neutralumo bei proporcingumo principus teisinga nacionalin? praktika b?t? taikyti neapmokestinim? su teise ? atskait? (Lenkijoje – 0 % tarifas) tada, kai tenkinamos dvi kumuliacin?s s?lygos:

a)

prek? išvežama nenustatytam pirk?jui ne Europos S?jungoje ir

b)

yra aiški? ?rodym?, jog prek? buvo išvežta iš Europos S?jungos teritorijos, ir ši aplinkyb? n?ra gin?ijama?

2.

Ar atsižvelgiant ? [PVM] direktyvos <...> 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus ir 131 straipsn? ir vartojimo apmokestinimo, mokes?i? neutralumo bei proporcingumo principus draudžiama nacionalin? praktika, pagal kuri? preziumuojama, jog n?ra prek?s, kuri negin?ijamai išvežta iš Europos S?jungos teritorijos, tiekimo, o po j? eksporto mokes?i? institucijos, atlikdamos tyrim?, nusprendžia, kad realus prek? pirk?jas buvo ne subjektas, kuriam apmokestinamasis asmuo išraš? tiekim? patvirtinan?i? s?skait? fakt?r?, o kitas institucij? nenustatytas subjektas, tod?l atsisako taikyti tokiam sandoriui neapmokestinim? su teise ? atskait? (Lenkijoje – 0 % tarifas)?

3.

Ar atsižvelgiant ? [PVM] direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus ir 131 straipsn?, taip pat vartojimo apmokestinimo, mokes?i? neutralumo bei proporcingumo principus teisinga nacionalin? praktika b?t? taikyti nacionalin? tarif? prek? tiekimui, jei yra aiški? ?rodym?, kad prek? išvežta iš Europos S?jungos, bet institucijos, atsižvelgdamos ? tai, kad nebuvo nustatytas prekes ?sigyjantis asmuo, nusprendžia, jog nebuvo prek? tiekimo, ar tokiu atveju vis d?lto reik?t? pripažinti, kad iš viso nebuvo sudarytas PVM apmokestinamas sandoris, tod?l pagal [PVM] direktyvos 168 straipsn? apmokestinamasis asmuo neturi teis?s atskaityti mokes?io, apskai?iuoto už eksportuot? prek? ?sigijim??“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo ir antrojo klausim?

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 pagrindiniame 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 rolę trečiosios valstybės teritorijoje galimai vykdytas sukaviavimas gali turėti teisės neapmokestinimo PVM taikymui.

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 įsigyjantio asmens iš Sąjungos išsiųstą arba išgabentą 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 punktas ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 22 punktas).

Šiuo neapmokestinimu siekiama užtikrinti atitinkamą prekių tiekimo apmokestinimą jo paskirties vietoje, t. y. ten, kur jos bus suvartotos (2019 m. kovo 28 d. Sprendimo Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, iš šio sprendimo 19 punkte nurodytą nuostatą ir, be kita ko, iš PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose vartojamo žodžio „išsiųstą“ matyti, kad prekė eksportuojama ir tiekimas eksportui neapmokestinamas, tik kai pirkėjui perduodama teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas rodo, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos iš Sąjungos ir kad išsiuntus ar išgabenus ją 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).

Teisingumo Teismas taip yra nusprendęs, kad sūvoka „prekių tiekimas“ yra objektyvi ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamą sandorį 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 kito 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).

Darytina išvada, kad sandoriai, kaip antai nagrinėjami pagrindiniame 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 gyja subjektas, kuris nėra nurodytas sąskaitoje faktūroje ir nėra nustatytas, nereiškia, kad nėra tenkinami šie objektyvūs kriterijai.

25

Taigi sandorio kvalifikavimas kaip prekės tiekimo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 straipsnio a ir b punktus, negali priklausyti nuo sąlygos, kad būtų nustatytas prekes sigyjantis 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 Piekowsky, 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 mokesčių surinkimui užtikrinti, jeigu tam, kad būtų leidžiama pasinaudoti teise neapmokestinti PVM, iš esmės nustatomas reikalavimas laikytis formalių pareigojimų, neatsižvelgiant į esmines sąlygas ir, be kita ko, nekeliant klausimo, ar jos vykdytos. 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 punktas ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 29 punktas).

28

Be to, jei šios esminės sąlygos vykdytos, pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad neapmokestinimas PVM būtų taikomas, net jei apmokestinamasis asmuo nevykdė tam tikrų formalių reikalavimų (2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 39 punktas).

29

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 ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 32 punktas).

30

Viena vertus, pažeidus formalų reikalavimą 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 punktą ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 35 punktą).

31

Taigi, jei nenustatytas tikrojo prekes įsigyjančio asmens konkrečiu atveju negalima rodyti, 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 numatyto eksporto neapmokestinimu. Vis dėlto reikalavimas, kad visada būtų nustatytas prekes trečiojoje valstybėje įsigyjantis asmuo, nenuginėjant, 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 neginėja, 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 jis 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 sukiaujant mokesčiais ir sukūlus grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, siekdamas neapmokestinimo 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 būtų aišku, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukūvimo mokesčiais. Jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra prekes įsigyjančio asmens sukūvimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukūvimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisė neapmokestinimui 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 tiekįjas negali būti atsakingas už PVM sumokėjimą, neatsižvelgiant į jo dalyvavimą prekes įsigyjančio asmens sukūvimo veiksmuose. Iš tikrųjų yra akivaizdžiai neproporcinga dėl trečiųjų asmenų neteisėtų veiksmų, kuriems apmokestinamasis asmuo neturi jokios įtakos, negautas mokesčių 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 išgabėnimo iš Sąjungos muitų teritorijos sąlyga, toks tiekimas neturi būti apmokestinamas PVM, ir tokiu atveju iš principo

nebelieka sukčiavimo mokesčiais arba mokestini? ?plauk? praradimo pavojaus, kuriuo b?t? galima pateisinti tokio sandorio apmokestinim?.

36

Šiuo atveju nacionalinis teismas, nepateikdamas informacijos apie sukčiavimo, kurio dalis buvo pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai, pob?d?, teigia, kad prek?s, d?l kuri? buvo sudaryti sandoriai, buvo išgabentos iš S?jungos teritorijos, ir pažymi, kad sukčiavimas buvo atliktas tik tre?iosios valstyb?s, kuri yra paskirties ir eksportuot? prek? vartojimo valstyb?, teritorijoje.

37

Kadangi to, kad sukčiavimo veiksmai buvo atlikti tre?iojoje valstyb?je, nepakanka norint pripažinti, kad nebuvo ?vykdytas joks bendrai PVM sistemai kenkiantis sukčiavimas, nacionalinis teismas turi patikrinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai nebuvo tokio sukčiavimo dalis, o jei buvo, ?vertinti, ar apmokestinamasis asmuo apie tai žinojo arba tur?jo žinoti.

38

Atsižvelgiant ? visus šiuos svarstymus, ? pirm?j? ir antr?j? klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktai ir 131 straipsnis, taip pat mokes?i? neutralumo ir proporcingumo principai turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys toki? nacionalin? praktik?, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, pagal kuri? visada laikoma, kad n?ra prek? tiekimo, kaip suprantama pagal šį pirm?j? nuostat?, ir neleidžiama pasinaudoti neapmokestinimu PVM, kai atitinkamos prek?s buvo eksportuotos už Europos S?jungos rib? ir po j? eksporto mokes?i? institucijos konstatavo, kad šias prekes ?sigyjantis asmuo buvo ne apmokestinamojo asmens išrašytoje s?skaitoje nurodytas, bet kitas, nenustatytas asmuo. Tokiomis aplinkyb?mis neturi b?ti leista pasinaudoti šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatytu neapmokestinimu PVM, jei nenusta?ius tikrojo prekes ?sigyjan?io asmens negalima ?rodyti, kad sandoris laikytinas prek? tiekimu, kaip jis suprantamas pagal šį nuostat?, arba jei yra ?rodyta, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, kad tas sandoris buvo bendrai PVM sistemai kenkian?io sukčiavimo dalis.

D?l tre?iojo klausimo

39

Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar PVM direktyva turi b?ti aiškinama taip, kad kai pirmajame ir antrajame klausimuose aprašytomis aplinkyb?mis atsisakoma leisti pasinaudoti PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatytu neapmokestinimu, tokiam sandoriui reikia taikyti nacionalin?je teritorijoje atliktam prek? tiekimui taikom? PVM, ar vis d?lto reikia manyti, kad toks sandoris n?ra apmokestinamas sandoris, tod?l nesuteikia teis?s ? pirkimo PVM atskait?.

40

Šiuo klausimu pakanka pažym?ti, kad, nesant prek? tiekimo nacionalin?je teritorijoje ir sandorio, neapmokestinamo pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, neegzistuoja apmokestinamas sandoris ir teis? ? atskait? pagal šios direktyvos 168 ir 169 straipsnius.

41

Taigi ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyva turi b?ti aiškinama taip, kad kai pirmajame ir antrajame klausimuose aprašytomis aplinkyb?mis atsisakoma leisti pasinaudoti PVM

direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatyto neapmokestinimu PVM, toks sandoris nėra apmokestinamas sandoris, todėl nesuteikia teisės į pirkimo PVM atskaitą.

Dei bylinėjimosi išlaidų

42

Kadangi šis procesas pagrindinis 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 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 mokesčio neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys tokios nacionalinės praktikos, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią visada laikoma, kad nėra prekės 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 mokesčio 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 numatyto neapmokestinimu PVM, jei nenustatytas tikrojo prekes įsigyjantio asmens negalima parodyti, kad sandoris laikytinas prekės tiekimu, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, arba jei yra parodyta, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad tas sandoris buvo bendrai PVM sistemai kenkiančio sukėliavimo 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 numatyto neapmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), toks sandoris nėra apmokestinamas sandoris, todėl nesuteikia teisės į pirkimo PVM atskaitą.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: lenkų.