

62019CJ0656

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gruodžio 17 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Eksporto neapmokestinimas – 146 straipsnio 1 dalies b punktas – Prekės, kurias už Europos Sąjungos ribų išsiuntę arba išgabeno pirkėjas, neįsisteigęs atitinkamos valstybės narės teritorijoje – 147 straipsnis – „Prekės[,] išgabenamos asmeniniame keleivio [kuris neįsisteigęs Sąjungoje] bagaže“ – Sąvoka – Prekės, kurios faktiškai buvo išvežtos iš Sąjungos teritorijos – Rodymai – Atsisakymas taikyti eksporto neapmokestinimą – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai – Sukėdavimas“

Byloje C-656/19

dėl Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Segedo administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) 2019 m. rugpjūčio 22 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. rugsėjo 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija)

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

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

—

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., atstovaujamos ügyvédek A. Hajós, A. I. Dobos ir L. Horváth,

—

Vengrijos vyriausybė, atstovaujamos M. Z. Fehér ir G. Koós,

—

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Havas, L. Lozano Palacios ir F. Clotuche-Duvieusart,

susipažinęs su 2020 m. liepos 16 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 ir 147 straipsnių, taip pat mokesčio neutralumo ir proporcingumo principų išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (toliau – Bakati) ir Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Nacionalinė mokesčių ir muitų administracijos skundų direkcija, Vengrija; toliau – skundų direkcija) ginčą dėl sprendimo neleisti taikyti neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), numatyto prekėms, kai jos išgabenamos asmeniniame keleivio bagaže, atveju.

3

Nuo 2020 m. balandžio 1 d. šis ginčas teismingas Szegedi Törvényszék (Segedo teismas, Vengrija), kaip šis teismas apie tai pranešė Teisingumo Teismui, tačiau neatsiimami klausimai, kuriuos pateikė Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Segedo administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

4

PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prekių tiekimas“ – teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

5

Šios direktyvos IX antraštinis dalis yra susijusi su neapmokestinimo atvejais. Minėtos antraštinės dalies 1 skyrius sudaro tik vienas 131 straipsnis, kuriame numatyta:

„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.“

6

Šios IX antraštinės dalies 6 skyrius yra pavadintas „Eksporto neapmokestinimas PVM“, jame yra 146 ir 147 straipsniai. Šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

b)

prekių tiekimas, kai jie 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.“

7

PVM direktyvos 147 straipsnyje nustatyta:

„1. 146 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytas prekių tiekimas, kai prekės išgabenamos asmeniniame keleivio bagaže, neapmokestinamas tik tuo atveju, jei tenkinamos šios sąlygos:

a)

keleivis nėra įsisteigęs Bendrijoje;

b)

prekės išgabenamos iš Bendrijos iki trečio mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo patiektos prekės, pabaigos;

c)

bendra tiekimo vertė, įskaitant PVM, yra didesnė nei 175 EUR ar lygiavertė suma nacionaline valiuta <...>

Tačiau valstybės narės gali neapmokestinti ir tiekimo, kurio bendra vertė yra mažesnė už c punkto pirmoje pastraipoje nurodytą sumą.

2. Taikant 1 dalį, „keleivis, kuris nėra įsikūręs Bendrijoje“ – keleivis, kuris Bendrijoje neturi nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos. Tokiu atveju „nuolatinė gyvenamoji vieta ar įprastinė gyvenamoji vieta,“ reiškia vietą, įrašytą pase, asmens tapatybės kortelėje ar kitame dokumente, kurį valstybės narė, kurios teritorijoje vykdomas tiekimas, pripažįsta asmens tapatybę patvirtinančiu dokumentu.

Eksporto faktas rodomas pateikus sąskaitą-faktūrą ar kitą jai prilyginamą dokumentą, kuris patvirtinamas muitinės įstaigoje išvykstant iš Bendrijos.

<...>“

8

PVM direktyvos XI antraštinė dalis yra susijusi su „[a]pmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolėmis“. Šios XI antraštinės dalies 7 skyriaus „vairios

nuostatos“ 273 straipsnio pirmoje pastraipoje 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.“

Deleguotasis reglamentas (ES) 2015/2446

9

2015 m. liepos 28 d. Komisijos deleguotojo reglamento (ES) 2015/2446, kuriuo Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013 papildomas išsamiais taisyklėmis, kuriomis patikslinamos kai kurios Sąjungos muitinės kodekso nuostatos (OL L 343, 2015, p. 1), 1 straipsnyje pateiktos apibrėžtys, skirtos šiam deleguotajam reglamentui taikyti.

10

Pagal šio 1 straipsnio 5 punktą sūvoka „bagažas“ – tai „visos bet kokiomis priemonėmis vežamos prekės, kurių vežimas susijęs su fizinio asmens kelione“.

Vengrijos teisė

11

Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII, toliau – PVM įstatymas) 98 straipsnyje nustatyta:

„(1) Prekių, siunčiamų paštu arba iš šalies gabenamų į šalį už Bendrijos ribų, tiekimas neapmokestinamas, jeigu siuntimas ar gabenimas:

<...>

b)

atliekamas paties pirkėjo arba jo vardu veikiančio trečiojo asmens, jeigu įvykdytos šio straipsnio 3 ir 4 dalyse arba šio įstatymo 99 ir 100 straipsniuose numatytos papildomos sąlygos.

(2) 1 dalis taikoma, jei įvykdytos šios sąlygos:

a)

įstaiga, išleidžianti produktus iš Bendrijos teritorijos, turi būti patvirtinusi, kad jie išgabenti iš minėtos teritorijos tiekimo momentu arba vėliausiai per 90 dienų nuo kitos dienos po tos, kurią buvo atliktas šis tiekimas, <...>

<...>

(3) Nepažeidžiant 99 ir 100 straipsnių nuostatų, 1 dalies b punktas gali būti taikomas, jeigu šiomis aplinkybomis pirkėjas nėra įsisteigęs Vengrijoje arba, nesant buveinės, ji neturi nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos.

<...>“

PVM įstatymo 99 straipsnyje nurodyta:

„(1) Jei pirkėjas yra užsienio keleivis ir tiekiamos prekės <...> yra jo asmeninio ar kelioninio bagažo dalis, taikant 98 straipsnio 1 dalyje numatytą neapmokestinimą PVM reikia, kad:

a)

prekių tiekimo vertė, įskaitant mokestį, viršytų 175 EUR atitinkantį sumą;

b)

užsienio keleivis parodytų savo statusą, pagrįsdamas jį kelionės dokumentais ar kitais dokumentais, išduotais kompetentingų Vengrijos institucijų ir padedančiais nustatyti jo asmens tapatybę <...>;

c)

prekių išvežimo iš Bendrijos vietoje institucija patvirtintų, kad jos buvo išgabentos iš šalies teritorijos, valstybės mokesčių administratoriaus <...> šiuo tikslu pateiktoje formoje uždedama vizų ir antspaudų, kai kartu pateikiamos prekės ir originali sąskaita faktūra, patvirtinanti vykdytų prekių tiekimą.

(2) Tam, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu, prekių pardavėjas, turi ne tik išrašyti sąskaitą faktūrą, bet ir užsienio keleivio prašymu užpildyti prašymo grąžinti mokestį formą. <...> prašymo grąžinti mokestį formą trimis egzemplioriais parengia prekių pardavėjas, kuris keleiviui perduoda pirmuosius du egzempliorius ir saugo trečiąjį savo apskaitos dokumentuose.

(3) Patvirtindama, kad 1 dalies c punkte nurodytos prekės buvo išvežtos, muitinė iš keleivio paima antrą prašymo grąžinti mokestį formos egzempliorių, kuriame yra viza ir antspaudas.

(4) Neapmokestinimui taikomos šios sąlygos:

a)

prekių pardavėjas turi pirmą prašymo grąžinti mokestį formos egzempliorių su 1 dalies c punkte nurodyta viza ir antspaudu; ir

b)

jei mokestis buvo sumokėtas tiekiant prekes, pardavėjas šį mokestį grąžina užsienio keleiviui pagal 5–8 dalis.

<...>

(6) Kad būtų grąžintas mokestis, užsienio keleivis arba jo įgaliotas asmuo:

a)

perduoda prekių pardavėjui pirmą prašymo grąžinti mokestį formos egzempliorių su viza ir antspaudu pagal 1 dalies c punktą ir

b)

pateikia prekių pardavėjui sąskaitos faktūros, patvirtinančios prekių tiekimą, originalų.

<...>

(9) Jeigu mokestis buvo nurodytas sąskaitoje faktūroje pagal 4 dalies b punktą ir prekių pardavėjas jį anksčiau nustatė ir deklaravo kaip mokėtiną mokestį, jis turi teisę <...> atimti <...> mokėtiną mokestį iš grąžintino mokesčio, su sąlyga, kad ši suma atskirai nurodyta apskaitos dokumentuose.

<...>“

13

PVM įstatymo 259 straipsnio 10 punkte sūvoka „užsienio keleivis“ apibrėžiama taip: tai „fizinis asmuo, kuris nėra nei <...> valstybės narės pilietis, nei turi teisę apsigyventi <...> valstybėje narėje, taip pat asmuo, kuris yra <...> valstybės narės pilietis, bet gyvena ne Bendrijos teritorijoje.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14

Iki 2015 m. balandžio mėn. Bakati vykdė didmeninę prekybą dekoratyviniais augalais. Vėliau ji užsiėmė mažmenine prekyba ne parduotuvėje. Nuo 2015 m. jos metinė apyvarta gerokai padidėjo nuo 50 mln. Vengrijos forintų (HUF) (apie 140000 EUR) iki milijardo HUF (apie 2784000 EUR). 2016 m. 95 % jos veiklos sudarė dideli kiekiai maisto produktų, kosmetikos ir priežiūros priemonių tiekimas dvidešimčiai privačių asmenų, priklausančių trims šeimoms. Šie pirkimai buvo vykdomi telefonu kelis šimtus kartų.

15

Atitinkamos prekės buvo gabenamos Bakati naudai iš sandėlio, esančio Segede (Vengrija), į sandėlį, kurį pirkėjai išnuomojo Tompoje (Vengrija), netoli Serbijos ir Vengrijos sienos, kur sąskaitos faktūros ir prašymo grąžinti PVM už užsienio keleivius formos, kurias Bakati parengė pagal šį pirkėjų pateiktą informaciją, buvo pristatytos kartu su atitinkamomis prekėmis už pirkimo kainą. Taigi minėti pirkėjai šias prekes perveždavo į Serbiją individualiu automobiliu kaip asmeninę bagažą. Jiems buvo taikomas neapmokestinimas PVM, numatytas prekėms, išgabenamoms užsienio keleivio asmeniniame bagaže, nes jie grąžindavo Bakati prašymo grąžinti PVM formos egzempliorių, kuriame išvykimo muitinės būdavo nurodyta, kad prekės išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos Tompoje. Gavusi šią formą Bakati grąžindavo PVM, kurį jie sumokėjo pirkdami.

16

PVM deklaracijose už 2016 m. pagal PVM įstatymo 99 straipsnio 9 dalį Bakati nurodė tiems patiems pirkėjams grąžinti PVM kaip sumą, kurią reikia atimti iš mokėtino mokesčio, iš viso 339788000 HUF (apie 946000 EUR).

17

Atlikęs mokestinį patikrinimą Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus Čongrado apskrities skyrius,

Vengrija) konstatavo, kad nagrinėjami pirkimai viršijo individualius ir šeiminius pirkėjų poreikius ir buvo atlikti siekiant perparduoti įsigytas prekes. Šios institucijos teigimu, tai reiškia, kad šios prekės negali būti laikomos asmeniniu bagažu, kaip tai suprantama pagal taikytinus teisės aktus. Ši institucija taip pat nusprendė, kad Bakati negalėjo būti neapmokestinta PVM už eksportą, nes nepradėjo šių prekių išvežimo iš muitinės procedūros ir neturėjo tam reikalingų dokumentų. Todėl 2018 m. birželio 27 d. sprendimu ji pareikalavo iš Bakati sumokėti 340598000 HUF (apie 948200 EUR) PVM skirtumą kartu su 163261000 HUF (maždaug 454500 EUR) dydžio mokestine bauda ir 7184000 HUF (maždaug 20000 EUR) delspinigiais.

18

Šis sprendimas patvirtinus 2018 m. spalio 31 d. skundą direkcijos sprendimu, Bakati kreipėsi į Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Segedo administracinis ir darbo bylų teismas) su ieškiniu dėl jo panaikinimo.

19

Grįsdama šį ieškinį Bakati, be kita ko, teigia, kad, nesant sąvokų „asmeninis bagažas“ arba „kelionė“ apibrėžties mokesčių teisėje, muitinė negali atsisakyti prekių, kurios iš Vengrijos teritorijos buvo išgabentos, formoje uždėti vizos vien dėl to, kad galima preziumuoti, jog pirkėjai ketina jas perparduoti. Be to, ji visiškai neketino apeiti mokesčių, nes pagal PVM įstatymo 98 straipsnį turėjo teisę eksporto neapmokestinimui PVM. Be to, nagrinėjamo sandorio mokestinis vertinimas negali priklausyti nuo muitinės teisės normų, o eksporto neapmokestinimo tikslo laikomasi, nes nagrinėjamos prekės iš tikrųjų buvo išvežtos iš Sąjungos teritorijos.

20

Skundą direkcija prašo atmesti šį ieškinį.

21

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad Bakati neabejotinai žinojo, jog pirkėjai pirko nagrinėjamas prekes ne individualiam ar šeimos naudojimui, bet tam, kad jas perparduotų Serbijoje, ir kad trijų šeimų nariai dalyvavo aptariamuose sandoriuose tam, kad kiekvieno tiekimo vertę nevirsytų tam tikros sumos, taip palengvinant prekių tranzitą per Vengrijos ir Serbijos sieną. Jis patikslina, kad nagrinėjama, jog nagrinėjamos prekės kiekvieną kartą buvo išvežtos iš Vengrijos teritorijos.

22

Dėl ginčo esmės šis teismas visų pirma nurodo, kad pagal 2016 m. gruodžio 8 d. Kúria (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) sprendimą, kuriuo grindžiamas Skundą direkcijos sprendimas, panašiomis aplinkybėmis tokias, kokios susiklostė jo nagrinėjamoje byloje, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar vykdytos PVM įstatymo 99 straipsnio taikymo sąlygos. Pagal šį sprendimą sąvokų „bagage“ atitinka tik prekės, kurias keleivis perka savo poreikiams arba kaip dovaną, todėl pagal šį 99 straipsnį neleidžiama bagaže eksportuoti prekių, kurių kiekis yra komercinio lygio. Vis dėlto prekių tiekimas turi būti apmokestintas valstybėje, kur ši prekė galiausiai suvartota, todėl, anot Kúria (Aukščiausiasis Teismas), jei rodoma, kad nagrinėjamos prekės buvo išvežtos iš Sąjungos teritorijos, mokesčių administratorius privalo patikrinti, ar taikomas kitas PVM įstatymo 98 straipsnyje numatytas neapmokestinimas PVM.

23

Kadangi PVM įstatymo 98 ir 99 straipsniai atitinka PVM direktyvos 146 ir 147 straipsnius

nuostatas, atsižvelgdamos į minėtą sprendimą minėtas teismas siekia išsiaiškinti, kaip reikia apibrėžti sąvoką „asmeninis bagažas“. Jis mano, kad reikia remtis šio žodžio prasta reikšme ir kad eksporto tikslas turi lemti reikšmę. Tai reiškia, kad ši sąvoka neapima prekių, skirtų perparduoti. Vis dėlto, nesant Teisingumo Teismo jurisprudencijos šioje srityje, būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

24

Tas pats teismas mano, kad dėl to, jog atitinkami pirkėjai nepakeitė savo ketinimo pasinaudoti užsienio keleiviams taikomų neapmokestinimų PVM, ir, nesant eksporto iš Vengrijos taikant vienodą muitinės procedūrą, mokesčių administratorius neturėjo perkvalifikuoti nagrinėjamo tiekimo.

25

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, kadangi Bakati žinojo, kad atitinkamą pirkėjų elgesiu buvo sukaujami ir nebuvo vykdytos užsienio keleivių neapmokestinimo PVM sąlygos, ši bendrovė negalėjo pagrįstai pateikti prašymo grąžinti PVM už užsienio keleivius formos. Klausimas, ar šie pirkėjai iš tikrųjų apžėjo Serbijos mokesčių teisės aktus, neturi reikšmės. Svarbu tik tai, kad Bakati savo elgesiu, kaip mano prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, sąmoningai sudarė sąlygas šio pirkėjų sukaujamai veiklai ir tikslingai pažeidė PVM įstatymo reikalavimus, taigi, taip nepagrįstai sumažino apmokestinamąją vertę, nes grąžino mokesčius, kuriuo užsienio keleiviai neapmokestinami.

26

Jei tokiomis aplinkybomis mokesčių institucijos privalėtų neapmokestinti PVM, remdamosi kitu teisiniu pagrindu nei tas, kuris susijęs su užsienio keleivių neapmokestinimu, perkvalifikuodamos nagrinėjamus sandorius, Bakati nesąžiningumas neturėtų teisinių pasekmių. Tai suteiktų Bakati neteisėtai gyvtį konkurencinę pranašumą, pažeistų mokesčių neutralumo principą ir prieštarautų PVM direktyvos 273 straipsnyje numatytai valstybių narių pareigai imtis priemonių kovoti su sukaviimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu. Šiuo klausimu būtų galima pritaikyti 2018 m. gegužės 17 d. Sprendime Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321) padarytą išvadą, iš kurios matyti, kad apmokestinamasis asmuo negali pasirinkti neapmokestinimo PVM pasibaigus šiam tikslui nustatytam terminui.

27

Be to, pažeisdama taikytinas formas sąlygas Bakati ir atitinkami pirkėjai sąmoningai nuslėpė savo realią ekonominę veiklą mokesčių ir muitų institucijoms. Toks pažeidimas neleidžia konstatuoti, kad esminis neapmokestinimo PVM sąlygos yra vykdytos. Bakati teiginys, kad ant prašymo grąžinti PVM už užsienio keleivius uždėtas muitinės antspaudas gali būti pagrindas taikyti neapmokestinimą už prekių eksportą, yra klaidingas. Iš tiesų užsienio keleivių neapmokestinimas PVM susijęs su apibrėžta asmenų kategorija, kuri skiriasi nuo nurodytosios eksporto neapmokestinimo atveju, ir būtina nustatyti, kokių pagrindų atitinkamas pirkėjas turi teisę grąžinti.

28

Tokiomis aplinkybomis Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Segedo administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar valstybės narų praktika, pagal kurią „asmeninio bagažo“ sąvoka, suprantama kaip vienas iš pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamo prekės tiekimo užsienio keleiviams elementas, apibrėžiama kaip 1954 m. birželio 4 d. Niujorke pasirašytoje Konvencijoje dėl turizmui taikytinų muitinės lengvatų [Jungtinis Tautų sutarčių rinkinys, 276 t., p. 230] ir šios konvencijos papildomame protokole vartojama sąvoka „asmeninio naudojimo daiktai“ ir [Deleguotojo reglamento 2015/2446] 1 straipsnio 5 punkte vartojama sąvoka „bagażas“, yra suderinama su [PVM direktyvos] 147 straipsniu?

2.

Jei pirmasis klausimas būtų atsakyta neigiamai, kaip turėtų būti suprantama PVM direktyvos 147 straipsnyje vartojama sąvoka „asmeninis bagażas“, atsižvelgiant į tai, kad PVM direktyvoje šios sąvokos apibrėžtis nepateikta? Ar suderinama su Sąjungos teisės nuostatomis nacionalinio mokesčių administratoriaus praktika, kai atsižvelgiama tik į „prastą žodžių reikšmę“?

3.

Ar PVM direktyvos 146 ir 147 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo neturi teisės būti neapmokestintas už užsieniečiams pateiktas prekes pagal PVM direktyvos 147 straipsnį, reikia nagrinėti, ar neapmokestinimas už pardavimą eksportuoti taikytinas pagal PVM direktyvos 146 straipsnį, nepaisant to, kad nebuvo atlikti muitinės formalumai, nustatyti Sąjungos muitinės kodekse ir į įgyvendinamuosius teisės aktus?

4.

Jeigu anksčiau klausimas būtų atsakyta, kad kai užsienio keleiviui netaikomas neapmokestinimas, sandoriui gali būti taikomas neapmokestinimas PVM dėl eksporto, ar prekės tiekimo eksportuoti teisinis sandoris laikytinas neapmokestinamu PVM, priešingai pirkėjo pirkimo metu išreikštam ketinimui?

5.

Jeigu 3 ir 4 klausimus būtų atsakyta teigiamai, tokiomis, kokios šioje byloje nagrinėjamos, aplinkybėmis, kai sąskaitų faktūrų išrašas asmuo tiekdamas prekes žinojo, kad jos gytos siekiant perparduoti, tačiau pirkėjas, kaip užsienio keleivis, norėjo išvežti jas iš teritorijos, taigi sąskaitų faktūrų išrašas asmuo nesąžiningai pateikė prašymą grąžinti mokestį ir į susigrąžino tuo pagrindu, kad užsienio keleiviai neapmokestinami, ar valstybės narų praktika, kai mokesčių administratorius neleidžia susigrąžinti neteisingai deklaruoto ir sumokėto PVM už prekės tiekimą užsienio keliautojui, tokio sandorio nepripažįsta su eksportu susijusiu prekės tiekimu ir mokesčių neperskaičiuoja, nors neginėjama, kad prekės buvo išvežtos iš Vengrijos keleivio bagaže, yra suderinama su PVM direktyvos 146 ir 147 straipsniais, taip pat su Sąjungos teisės mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais?

Dėl prejudicinio klausimo

Pirminės pastabos

29

Pirmiausia reikia pažymėti, kad Bakati ginėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo faktinių aplinkybių apibūdinimą, motyvuodama tuo, kad jis yra neišsamus ar net klaidingas.

Dėl šios priežasties ji prašo Teisingumo Teismo atsakyti į du papildomus klausimus, kuriuos suformulavo savo rašytinėse pastabose, arba ex officio analizuojant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimus atsižvelgti į teisinio saugumo ir teisėtą lokesį apsaugos principus, nes, jos nuomone, bet kuriuo atveju į juos būtina atsižvelgti, vertinant nurodytas faktines aplinkybes, kad šiam teismui būtų pateiktas naudingas atsakymas.

30

Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją procese pagal SESV 267 straipsnį, kuris susijęs su aiškiu nacionalinio teismo ir Teisingumo Teismo funkcijų atskyrimu, faktinių aplinkybių vertinimas patenka į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo kompetenciją. Vadinasi, Teisingumo Teismas turi teisę tik aiškinti Sąjungos teisės nuostatas ar spręsti dėl jų galiojimo, remdamasis nacionalinio teismo nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis (2016 m. liepos 21 d. Sprendimo Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, 29 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

31

Vadinasi, Teisingumo Teismas negali atsižvelgti į Bakati nurodytas papildomas faktines aplinkybes. Be to, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad toks atsižvelgimas būtų būtinas siekiant pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikšiamam teismui.

32

Teisingumo Teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant pagal SESV 267 straipsnį, tik nacionalinis teismas, nagrinėjantis bylą ir turintis priimti sprendimą, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes turi įvertinti tiek prejudicinio sprendimo reikalingumą, kad būtų priimtas sprendimas, tiek Teisingumo Teismui pateikiamą klausimą svarbų. Taigi tik nacionalinis teismas gali nuspręsti, kokius klausimus reikia pateikti šiam teismui, ir šalys pagrindinėje byloje negali pakeisti jo turinio (2014 m. spalio 16 d. Sprendimo Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

33

Be to, atsakymas į papildomus bylos šalių nurodytus klausimus būtų nesuderinamas su Teisingumo Teismo pareiga užtikrinti valstybių narių vyriausybes ir suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį, atsižvelgiant į tai, kad pagal šį nuostatą suinteresuotosioms šalims pranešama tik apie sprendimus dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 34 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

34

Darytina išvada, kad Teisingumo Teismas negali patenkinti Bakati prašymo atsakyti į jos pateiktus papildomus klausimus.

Dėl pirmojo ir antrojo klausimo

35

Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 147 straipsnio 1 dalyje numatytas „prek[is], išgabenam[is] asmeniniame keleivio bagaže“, neapmokestinimas turi būti

aiškinamas taip, kad jis taikomas prek?ms, kurias S?jungoje ne?sisteig?s fizinis asmuo pats išgabena komerciniais tikslais už S?jungos rib?, siekdamas jas perparduoti tre?iojoje valstyb?je.

36

PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad valstyb?s nar?s neapmokestina PVM prek? tiekimo, kai j? atitinkamoje teritorijoje ne?sisteig?s pirk?jas jas išsiunt? ar išgabeno ? paskirties viet? už S?jungos rib?, arba tai atlikta jo vardu, išskyrus atvejus, kai pirk?jas pats išgabena prekes, skirtas ?rengti pramog? laivams, privatiems orlaiviams ar kitoms asmeniniams poreikiams tenkinti naudojamoms transporto priemon?ms arba papildyti j? atsargoms.

37

Šios direktyvos 147 straipsnio 1 dalyje patikslinama, kad kai šio 146 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytas prek? tiekimas yra susij?s su prek?mis, kurios išgabenamoms asmeniniame keleivio bagaže, jis neapmokestinamas tik tuo atveju, kai keleivis n?ra ?sisteig?s S?jungoje, kai prek?s išgabenamoms iš S?jungos iki tre?io m?nesio, einan?io po m?nesio, kur? buvo patiektos prek?s, pabaigos ir kai bendra tiekimo vert?, ?skaitant PVM, yra didesn? nei 175 EUR ar lygiavert? suma nacionaline valiuta; vis d?lto valstyb?s nar?s gali neapmokestinti tiekimo, kurio bendra vert? yra mažesn? už šį sum?.

38

D?l klausimo, ar „prek[i?], išgabenam[?] asmeniniame keleivio bagaže“, neapmokestinimas, kaip tai suprantama pagal šio reglamento 147 straipsnio 1 dal?, gali b?ti taikomas prek?ms, gabenamoms tokiomis s?lygomis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, reikia priminti, kad iš vienodo S?jungos teis?s taikymo ir lygyb?s principo reikalavim? matyti, kad kai S?jungos teis?s nuostatoje aiškiai nedaroma nuorodos ? valstybi? nari? teis?, norint nustatyti šios nuostatos prasm? ir apimt?, jos reikšm? visoje S?jungoje paprastai turi b?ti aiškinama savarankiškai ir vienodai (2011 m. spalio 18 d. Sprendimo Brüstle, C?34/10, EU:C:2011:669, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija bei 2020 m. balandžio 23 d. Sprendimo Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C?507/18, EU:C:2020:289, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija)

39

Be to, s?vok?, kuri? apibr?žtis S?jungos teis?je nepateikiama, reikšm? ir apimtis turi b?ti nustatoma remiantis j? ?prasta reikšme bendrin?je kalboje, atsižvelgiant ? kontekst?, kuriam esant jos vartojamos, ir teis?s akt?, kuriuose jos ?tvirtintos, tikslus (2011 m. spalio 18 d. Sprendimo Brüstle, C?34/10, EU:C:2011:669, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2020 m. balandžio 23 d. Sprendimo Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C?507/18, EU:C:2020:289, 32 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40

Taip pat reikia priminti, kad PVM direktyvoje numatyti neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos S?jungos teis?s s?vokos (nebent S?jungos teis?s akt? leid?jas ?pareigojo valstybes nares apibr?žti tam tikras s?vokas), kurios turi b?ti aiškinamos atsižvelgiant ? šia direktyva nustatytos bendros PVM sistemos bendr? kontekst? (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo Navicon, C?97/06, EU:C:2007:609, 20 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij? bei 2013 m. kovo 7 d. Sprendimo Wheels Common Investment Fund Trustees ir kt., C?424/11, EU:C:2013:144, 16 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

41

Be to, šie neapmokestinimo atvejai turi būti aiškinami griežtai, nes jie yra bendrojo principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlygą atliekamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, išimtys (2007 m. spalio 18 d. Sprendimo Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, 22 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2017 m. birželio 29 d. Sprendimo L., C-288/16, EU:C:2017:502, 22 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

42

Atsižvelgiant į šias aplinkybes ir, nesant nuorodos į valstybių narių teisę ir į reikšmingą apibrėžtą PVM direktyvoje, žodžiai „prekės[,] išgabenamos asmeniniame keleivio bagaže“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 147 straipsnio 1 dalį, turi būti aiškinami atsižvelgiant į įprastą reikšmę bendrinėje kalboje, kartu atsižvelgiant ir į kontekstą, kuriam esant jos pavartotos, ir teisės aktą, kuriuose jos tvirtintos, tikslus.

43

Šiuo klausimu atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmajame klausime ir antrojo klausimo antroje dalyje suformuluotas užklausas, viena vertus, reikia konstatuoti, kad žodžiai „asmeninis bagažas“, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 147 straipsnio 1 dalį, negali būti apibrėžti tiesiogiai taikant sąvoką „asmeninio naudojimo daiktai“, vartojamą 1954 m. birželio 4 d. Niujorke pasirašytoje Konvencijoje dėl turizmui taikytinų muitinės lengvatų (ir jos papildomame protokole), kurios nėra nei Sąjunga, nei kitos valstybės narės, nes toks taikymas prieštarautų šio sprendimo 38–40 punktuose Teisingumo Teismo primintai jurisprudencijai ir tam, kad PVM direktyvoje tvirtinti neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos. Be to, pagal šią suformuotą jurisprudenciją žodžiai „asmeninis bagažas“ taip pat negali būti aiškinami išimtinai remiantis „įprasta žodžių reikšme“.

44

Antra vertus, ši žodžių taip pat negalima prilyginti Deleguotojo reglamento 2015/2446 1 straipsnio 5 punkte apibrėžtai sąvokai „bagażas“. Iš tiesų, remiantis šio sprendimo 40 punkte priminta jurisprudencija, PVM direktyvoje numatyti neapmokestinimo atvejai turi būti vertinami atsižvelgiant į bendrą šioje direktyvoje nustatytos bendros PVM sistemos kontekstą. Be to, ši bendra sistema ir Sąjungos muitų rinkimo sistema skiriasi savo struktūra, objektu ir tikslu, todėl iš principo negalima, kad neapmokestinimo, kuriam taikoma minėta bendra sistema, sąvokos būtų apibrėžtos darant nuorodą į Sąjungos muitų rinkimo tvarką reguliuojančiuose teisės aktuose į taikymo tikslais numatytas apibrėžtis (šiuo klausimu žr. 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, 28 punktą).

45

Dėl formuluotės „prekės[,] išgabenamos asmeniniame keleivio bagaže“ aiškinimo reikia konstatuoti, kad pagal įprastą reikšmę bendrinėje kalboje ji apima prekes, paprastai mažo dydžio ar mažo kiekio, kurias fizinis asmuo pasiima kartu keliaudamas, kurių jam per šį kelionį reikia ir kurios naudojamos asmeniniams arba jo šeimos tikslams. Jas taip pat gali sudaryti tokios prekės, kurias jis įsigyja per kelionį.

46

Kalbant apie PVM direktyvos 147 straipsnio 1 dalies kontekstą, reikia pažymėti, kad pagal šią nuostatą šiame straipsnyje numatytam neapmokestinimui PVM taikyti būtina ne tik tai, kad

tiekimas būtų susijęs su „prekėmis, išgabenamomis asmeniniame keleivio bagaže“, bet ir šios nuostatos pirmos pastraipos a–c punktuose išvardytų kumuliacinių sąlygų, t. y. kad keleivis nebūtų sistingiškai Sjungoje, kad prekės būtų išgabenamos iš Sąjungos iki trečio mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo pateiktos prekės, pabaigos ir kad bendra tiekimo vertė, skaitant PVM, būtų didesnė nei 175 EUR ar lygiavertė suma nacionaline valiuta, laikymasis.

47

Šio 147 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje patikslinta, kad sūvoka „keleivis [kuris] nėra susijęs [Sjungoje]“ – tai „keleivis, kurio nuolatinė arba prasta gyvenamoji vieta nėra [Sjungoje]“, ir kad sūvoka „nuolatinė ar prasta gyvenamoji vieta“ reiškia „vietė, parašytą pase, asmens tapatybės kortelėje ar kitame dokumente, kurį valstybės narė, kurios teritorijoje vykdomas tiekimas, pripažįsta [kaip] asmens tapatybę patvirtinantis dokumentas“.

48

Taigi remiantis šiomis aplinkybėmis, nurodytomis minėtame 147 straipsnyje, visų pirma jo 1 dalies pirmos pastraipos a punkte ir 2 dalyje, manytina, kad šiame straipsnyje numatytas neapmokestinimas yra taikytinas fiziniam asmeniui, kuris neveikia kaip tokio subjekto, o tai reiškia, kad šis neapmokestinimas netaikomas tokio subjektams, todėl jis negali būti taikomas komerciniam eksportui.

49

Taigi atsižvelgiant į šį išvadą ir į šio sprendimo 41 punkte primintą Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, pagal kurią neapmokestinimas PVM turi būti aiškinamas griežtai, šios direktyvos 147 straipsnio 1 dalyje numatytas prekė, išgabenama asmeniniame keleivio bagaže, neapmokestinimas negali būti taikomas prekėms, kurias privatus asmuo išgabeną už Sąjungos ribų komerciniais tikslais, siekdamas jas perparduoti trečiojoje valstybėje.

50

Šis aiškinimas patvirtina konkretus tikslas, kurio siekiama PVM direktyvos 147 straipsnyje numatytu neapmokestinimu. Savaime suprantama, bendrąja prasme ir, kaip numatyta šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte, juo siekiama tarptautinės prekybos srityje laikytis atitinkamų prekių apmokestinimo jų paskirties vietoje principo ir taip užtikrinti, kad aptariamas sandoris būtų apmokestinamas tik atitinkamų prekių vartojimo vietoje (šiuo klausimu žr. 2017 m. birželio 29 d. Sprendimo L., C-288/16, EU:C:2017:502, 18 punktą ir nurodytą jurisprudenciją bei 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 20 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

51

Vis dėlto šiuo 147 straipsniu, kaip savo išvados 67–71 punktuose iš esmės nurodė generalinis advokatas, siekiama konkretaus tikslo skatinti turizmą, kaip rodo šio straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje valstybėms narėms suteikta galimybė neapmokestinti prekių tiekimo, kurio bendra vertė yra mažesnė už šios dalies pirmos pastraipos c punkte numatytą sumą. Minėtame 147 straipsnyje numatyto neapmokestinimo taikymas eksportui komerciniais tikslais, siekiant perparduoti atitinkamus produktus trečiojoje valstybėje, neatitiktų šio turizmo skatinimo tikslo, kuris yra glaudžiai susijęs su pirkėjo vykdoma neekonomine veikla.

52

Be to, šis aiškinimas patvirtina nuostatos, kuri dabar tvirtinama PVM direktyvos 147 straipsnyje, teisėtumą. Kaip savo išvados 43–59 ir 63 punktuose iš esmės nurodė generalinis

advokatas, ji iš pradžių buvo susijusi su neapmokestinimu muitais, taikomu asmeniniame keleivio bagaže esančioms nekomercinio pobūdžio prekėms, taip pat tiekimui mažmeninėje prekyboje. Vis dėlto Sąjungos teisės aktų leidėjas įvairiais padarytais šios nuostatos pakeitimais neparodė noro grąžti prie šio ryšio.

53

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 147 straipsnio 1 dalyje numatytas „prekė, išgabenamą asmeniniame keleivio bagaže“, neapmokestinimas turi būti aiškinamas taip, kad jis netaikomas prekėms, kurias Sąjungoje neįsisteigęs fizinis asmuo pats išgabena komerciniais tikslais už Sąjungos ribų, siekdamas perparduoti trečiojoje valstybėje.

Dėl trečiojo ir ketvirtąjo klausimų

54

Trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktas ir 147 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinė teismų jurisprudencija, pagal kurią mokesčių administratorius, nustatęs, kad prekė, išgabenamą asmeniniame keleivio bagaže, neapmokestinimo PVM sąlygos netenkinamos, bet pirkėjas iš tikrųjų išgabeno atitinkamas prekes už Sąjungos ribų, turi nagrinėti, ar šio 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas PVM gali būti taikomas aptariamam tiekimui, nepaisant to, kad nebuvo atlikti taikytini muitinės formalumai, o pirkėjas neturėjo ketinimų, kad šis neapmokestinimas būtų taikomas.

55

Reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai jų atitinkamoje teritorijoje neįsisteigęs pirkėjas jas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Sąjungos ribų, arba tai atlikta jo vardu, išskyrus iš esmės atvejus, kai pirkėjas pats išgabena prekes, skirtas rengti asmeniniams poreikiams tenkinti naudojamoms transporto priemonėms arba papildyti jų atsargoms. Ši nuostata turi būti siejama su šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Piekowsky, C-307/16, EU:C:2018:124, 24 punktas ir 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 19 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

56

Iš šių nuostatų ir, be kita ko, iš minėto 146 straipsnio 1 dalies b punkte vartojamo žodžio „išsiųstą“ matyti, kad prekė eksportuojama ir tiekimas eksportuoti neapmokestinamas, kai pirkėjui perduodama teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos už Sąjungos ribų ir kad išsiuntus ar išgabenus ją fiziškai neliko Sąjungos teritorijoje (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Piekowsky, C-307/16, EU:C:2018:124, 25 punktas ir 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 21 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

57

Nagrinėjamu atveju neginėjama, kad prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnį, buvo vykdytas, kad jį pirkėjai išgabeno prekes, susijusias su pagrindinėje byloje

nagrinėjama sandoriais, už Sąjungos ribų ir kad faktinis šių prekių išgabenimas iš Sąjungos teritorijos kiekvieno nagrinėjamo tiekimo atveju patvirtintas išvykimo muitinės užduota viza ant apmokestinamojo asmens turimos formos.

58

Be to, kai PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytas prekių tiekimas yra susijęs su prekėmis, išgabenamomis asmeniniame keleivio bagaže, neapmokestinimas taikomas tik tuo atveju, jei tenkinamos papildomos minėtos direktyvos 147 straipsnyje numatytos sąlygos (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Piekowsky, C-307/16, EU:C:2018:124, 27 punktą).

59

Vis dėlto, kaip aiškiai matyti iš PVM direktyvos 147 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos ir pirmesniame punkte nurodytos jurisprudencijos, šios direktyvos 147 straipsnis yra tik konkretus šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatyto neapmokestinimo taikymo atvejis, o 147 straipsnyje nustatytos sąlygos yra papildomos šio 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytoms sąlygoms. Iš to matyti, kad tai, jog minėta 147 straipsnyje konkrečiai numatytos sąlygos nėra vykdytos, nereiškia, kad netenkinamos tik 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytos sąlygos.

60

Be to, pirma, PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte nenumatyta sąlyga, pagal kurią tam, kad būtų taikomas šioje nuostatoje numatytas eksporto neapmokestinimas, turi būti laikomasi eksportui taikomų muitinės formalumų (pagal analogiją žr. 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 26 punktą).

61

Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad sąvoka „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 (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 22 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

62

Darytina išvada, kad sandoriai, kaip antai aptariami pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktą, jeigu atitinka šio sprendimo 56 punkte primintus objektyvius kriterijus, kuriais pagrįsta ši sąvoka (pagal analogiją žr. 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 23 punktą).

63

Vadinasi, sandorio kvalifikavimas kaip „tiekimo eksportuoti“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, negali priklausyti nuo muitinės formalumų, taikomų eksportui, laikymosi (pagal analogiją žr. 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 27 punktą ir nurodytą jurisprudenciją), taip pat nuo to, kad pirkdamas prekes pirkėjas turėjo ketinimą, kad būtų taikomas ne šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas, o PVM direktyvos 147 straipsnyje numatytas neapmokestinimas. Iš tiesų šios aplinkybės nereiškia, kad šie objektyvūs kriterijai negali būti vykdyti.

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktas ir 147 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama nacionalinė teisė jurisprudencija, pagal kurią mokesčių administratorius, nustatęs, kad prekės, išgabenamą asmeniniame keleivio bagaže, neapmokestinimo PVM sąlygos netenkinamos, bet pirkėjas iš tikrųjų išgabeno atitinkamas prekes už Sąjungos ribų, turi nagrinėti, ar šio 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas PVM gali būti taikomas aptariamam tiekimui, nepaisant to, kad nebuvo atlikti taikytini muitinės formalumai, o pirkėjas neturėjo ketinimų, kad šis neapmokestinimas būtų taikomas.

Dėl penktojo klausimo

Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktas ir 147 straipsnis, taip pat mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių administratorius automatiškai atsisako leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti vienoje ir kitoje iš šių nuostatų numatytu neapmokestinimu PVM, kai nustato, kad šis apmokestinamasis asmuo nesąžiningai išdavė formą, kuria remdamasis pirkėjas pasinaudojo 147 straipsnyje numatytu neapmokestinimu, nors yra nustatyta, kad atitinkamos prekės buvo išvežtos iš Sąjungos teritorijos.

Kaip iš esmės matyti iš pirmojo ir antrojo klausimų analizės, PVM direktyvos 147 straipsnyje numatytas neapmokestinimas PVM netaikomas prekėms, kurias pirkėjas išgabena iš Sąjungos komerciniais tikslais, siekdamas jas perparduoti trečiojoje valstybėje. Vis dėlto, kaip jau buvo pažymėta šio sprendimo 59 punkte, 147 straipsnyje numatytas neapmokestinimas yra tik konkretus šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatyto neapmokestinimo atvejis, ir tai, kad nėra vykdytos minėtoje 147 straipsnyje numatytos specialios sąlygos, neužkerta kelio tam, kad būtų vykdytos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytos sąlygos.

Vadinasi, kai mokesčių administratorius konstatuoja, kad nagrinėjamas eksportas vykdomas komerciniais tikslais, todėl jam negali būti taikomas PVM direktyvos 147 straipsnyje numatytas neapmokestinimas, savaime jis negali daryti išvados, kad šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas taip pat reikia atsakyti taikyti.

Be to, kaip jau iš esmės buvo priminta šio sprendimo 62 ir 63 punktuose, sandorio kvalifikavimas kaip „prekės tiekimo“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktą, priklauso nuo to, ar jis atitinka šio sprendimo 56 punkte nurodytus objektyvius kriterijus, kuriais grindžiama ši sąvoka, ir nepriklauso nuo to, ar laikomasi muitinės formalumų, nei nuo apmokestinamojo asmens ar kito tokio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje tiekimo grandinėje, ketinimų.

Vis dėlto, kaip matyti iš PVM direktyvos 131 straipsnio, šios direktyvos IX antraštinės dalies 2–9

skyriuose, kuriuose yra 146 ir 147 straipsniai, numatyti neapmokestinimo atvejai taikomi tokiomis sąlygomis, kokias nustato valstybės narės, siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą minto neapmokestinimo taikymą ir užkirsti kelią visiems galimiems sukčiavimo mokesčiais, į vengimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Be to, PVM direktyvos 273 straipsnyje numatyta, kad valstybės narės suteikiama galimybė nustatyti kitas pareigas, kurias jos laiko būtinais tam, kad būtų teisingai surenkamas PVM ir užkirstas kelias sukčiavimui.

70

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad įgyvendindamos šiuose 131 ir 273 straipsniuose suteiktas galias valstybės narės turi laikytis bendrąjį principą, sudarančią Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, proporcingumo principas (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Piekowsky, C-307/16, EU:C:2018:124, 33 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 26 punktą).

71

Kalbant apie šį principą reikia priminti, kad nacionalinė praktika viršija tai, kas būtina teisingam mokesčio surinkimui užtikrinti, jeigu tam, kad būtų leidžiama pasinaudoti teise neapmokestinėti PVM, iš esmės nustatomas reikalavimas laikytis formalių pareigojimų, neatsižvelgiant esmines sąlygas ir, be kita ko, nekeliant klausimo, ar jos būtų vykdytos. Iš tiesų sandoriai turi būti apmokestinami atsižvelgiant į jų objektyvius požymius (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 27 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

72

Jei šios esminės sąlygos būtų vykdytos, pagal mokesčio neutralumo principą reikalaujama, kad neapmokestinimas PVM būtų taikomas, net jei apmokestinamasis asmuo nevykdė tam tikrų formalių reikalavimų (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 28 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

73

Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją pripažįstami tik du atvejai, kai dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę neapmokestinėti PVM (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 29 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

74

Pirma, dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti negiginamo rodymo, kad esminiai reikalavimai būtų vykdyti (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

75

Atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo suformuluotus klausimus, reikia priminti, kad PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas yra „eksporto neapmokestinimas“, todėl kompetentingoms mokesčių institucijoms turi būti rodytas eksporto realumas. Taigi toks reikalavimas, kuris yra susijęs su esminėmis sąlygomis, reikalaujamomis siekiant taikyti neapmokestinimą, negali būti laikomas vien formaliu pareigojimu, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 71 punkte primintą jurisprudenciją (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo Cartans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 47 ir 48 punktus ir 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 36 punktą).

76

Vis dėlto negalima nustatyti jokių kitų išimtinių rodinčiųjimo taisyklių ir bet kokie rodymai, galintys suformuoti tokį kompetentingos mokesčių institucijos įsitikinimą, turi būti priimti (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo Cartans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 49 ir 50 punktus).

77

Nagrinėjamu atveju, kaip jau nurodyta šio sprendimo 57 punkte, vis dėlto neginėjama, kad prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 14 straipsnį, įvyko, kad su pagrindinėje byloje nagrinėjama sandoriais susijusias prekes į pirkėjai išgabeno už Sąjungos ribų ir kad faktinis šių prekių išgabenimas iš Sąjungos teritorijos kiekvieno nagrinėjamo tiekimo atveju patvirtintas viza, kuri išvežimo muitinų uždujo apmokestinamojo asmens turimoje formoje.

78

Tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama forma skirta tam, kad būtų taikomas PVM direktyvos 147 straipsnyje numatytas neapmokestinimas, nereiškia, kad joje užduota viza neleidžia manyti, kad buvo vykdytas esminis reikalavimas faktiškai išvežti prekes iš Sąjungos teritorijos. Iš tiesų, viena vertus, tokios vizos uždujimas saskaityje fakturoje ar į pakeičiamąjame dokumente yra atitinkamą prekių eksporto už Sąjungos ribų rodymo būdas, aiškiai leidžiamas pagal PVM direktyvos 147 straipsnio 2 dalį. Kita vertus, atitinkamą prekių eksporto muitinės procedūros taikymas atitinkamoms prekėms, nepriklausomai nuo to, ar jis būtų atliktas iki eksporto, ar po jo, yra formali pareiga, kuri, beje, priskiriama ne prie bendros PVM sistemos, o prie apmokestinimo muitais sistemos. Todėl šios pareigos nesilaikymas nereiškia, kad nėra laikomasi esminės sąlygos, nuo kurių priklauso teisė į neapmokestinimą suteikimas (šiuo klausimu žr. 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 39 punktą).

79

Šiomis aplinkybėmis proporcingumo principo neatitinka tai, kad neleidžiama neapmokestinti PVM prekių tiekimo eksportuoti dėl to, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo neatliko šių prekių išvežimo iš muitinės procedūros ir neturi reikiamą dokumentą, nors neginėjama, kad minėtos prekės iš tikrųjų buvo eksportuotos pagal šio sprendimo 56 punkte nurodytus kriterijus, ir tai patvirtina išvežimo muitinės užduota viza, ir kad šis tiekimas, remiantis jo objektyviais požymiais, atitinka PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatyto neapmokestinimo sąlygas (pagal analogiją žr. 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 30 punktą). Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atlikti reikiamus patikrinimus.

80

Antra, siekdamas neapmokestinimo PVM apmokestinamasis asmuo, turintis dalyvavęs sukaujant

mokes?iais ir suk?l?s pavoj? bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagr?stai remtis mokes?i? neutralumo principu. 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 dalyvavimo suk?iaujant mokes?iais. Jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra prekė? ?sigyjan?io asmens suk?iavimo dalis, ir nesi?m? vis? pagr?st? priemoni?, kad išvengt? šio suk?iavimo, jam tur?t? b?ti atsisakyta suteikti teis? ? neapmokestinim? PVM (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

81

Vis d?lto tiek?jas negali b?ti atsakingas už PVM sumok?jim?, neatsižvelgiant ? jo dalyvavim? prekes ?sigyjan?io asmens suk?iavimo veiksmuose. Iš tikr?j? yra akivaizdžiai neproporcinga d?l tre?i?j? asmen? neteis?t? veiksm?, kuriems apmokestinamasis asmuo neturi jokios ?takos, negautas mokestinės pajamos išsireikalauti iš jo (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

82

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad kai tenkinamos PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytos eksporto neapmokestinimo s?lygos, t. y. be kita ko, kad atitinkamos prek?s b?t? išvežtos iš S?jungos muit? teritorijos, toks tiekimas neturi b?ti apmokestinamas PVM, ir tokiais aplinkyb?mis iš esm?s nebelieka suk?iavimo mokes?iais arba mokestini? pajam? praradimo pavojaus, kuriuo b?t? galima pateisinti tokio sandorio apmokestinim? (šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, 40 punkt? ir 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 35 punkt?).

83

Be to, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, jog to, kad suk?iavimo veiksmas buvo atlikti tre?iojoje valstyb?je, nepakanka, kad b?t? paneigtas bet koks suk?iavimas, keliantis pavoj? bendrosios PVM sistemos veikimui, ir kad tokiais aplinkyb?mis nacionalinis teismas turi patikrinti, ar nagrin?jami sandoriai iš tikr?j? buvo susij? su tokio suk?iavimu, o jei taip, ?vertinti, ar apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, kad taip yra (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 37 punkt?).

84

Vis d?lto nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nepatikslinka Bakati suk?iavimo pob?džio, vis? pirma d?l to, kiek d?l jos elgesio atsirado mokestini? nuostoli? arba kilo pavojus šios bendros sistemos veikimui. Šiuo klausimu vien galimas šios bendrov?s apyvartos padid?jimas jos konkurent? nenaudai a priori negali kelti tokio pavojaus.

85

Be to, reikia pažym?ti, kad eksporto neapmokestinimo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkt?, taikymas nepriklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo pasinaudojo galimybe, nes toks neapmokestinimo taikymas iš principo yra teis?tas, jei ?vykdytos šiuo tikslu numatytos esmin?s s?lygos, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 56 punkte primint? jurisprudencij?. Vadinasi, priešingai, nei, atrodo, teigia prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, 2018 m. geguž?s 17 d. Sprendime Vámos (C?566/16, EU:C:2018:321) suformuotos jurisprudencijos išvados, susijusios su valstyb?s nar?s galimybe

netaikyti atgaline data specialios PVM apmokestinimo schemos, pagal kurią smulkaus verslo įmonėms numatytas neapmokestinimas, tokiomis aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, negali būti pritaikytos apmokestinamajam asmeniui, atitinkančiam šiuo klausimu būtinas esmines sąlygas, tačiau kuris nepasinaudojo galimybe pasirinkti šios schemos taikymą, kai deklaravo savo ekonominės veiklos pradžių mokesčių administratoriui.

86

Vis dėlto iš pačios penktojo prejudicinio klausimo formuluotės ir sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų matyti, kad Bakati dalyvavo pažeidžiant PVM direktyvos 147 straipsnio 1 dalį.

87

Toks konkretus PVM direktyvos nuostatos pažeidimas, dėl kurio Sąjunga nepraranda mokesčių pajamų, vis dėlto negali būti laikomas keliančiu pavojų bendros PVM sistemos veikimui.

88

Vadinasi, neatmetant galimybių, kad už tokį pažeidimą pagal nacionalinę teisę gali būti taikomos proporcingos administracinės sankcijos, kaip antai skirtos piniginių baudos, už ją negali būti baudžiama atsisakymu neapmokestinti PVM už realiai vykdytą eksportą.

89

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, 5 penktąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktas ir 147 straipsnis, taip pat mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių administratorius automatiškai atsisako leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti vienoje ir kitoje iš šių nuostatų numatytu neapmokestinimu PVM, kai nustato, kad šis apmokestinamasis asmuo nesąžiningai išdavė formą, kuria remdamasis pirkėjas pasinaudojo šiame 147 straipsnyje numatytu neapmokestinimu, nors yra nustatyta, kad atitinkamos prekės buvo išvežtos iš Sąjungos teritorijos. Tokiomis aplinkybėmis turi būti atsisakyta taikyti šio 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytą neapmokestinimą PVM, jei formalaus reikalavimo pažeidimas neleidžia pateikti neiginijamo rodymo, kad esminiai reikalavimai, lemiantys šio neapmokestinimo taikymą, buvo vykdyti, arba jeigu rodyta, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad nagrinjamas sandoris susijęs su sukčiavimu, keliančiu pavojų bendrosios PVM sistemos veikimui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

90

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinjamoje 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:

1.

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 147 straipsnio 1 dalyje numatytas „prek[i?], išgabenam[?] asmeniniame keleivio bagaže“, neapmokestinimas turi būti aiškinamas taip, kad jis netaikomas prek?ms, kurias Europos Sąjungoje ne?sisiteig?s fizinis asmuo pats išgabena komerciniais tikslais už Europos Sąjungos rib?, siekdamas perparduoti tre?iojoje valstyb?je.

2.

Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies b punktas ir 147 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama nacionalini? teism? jurisprudencija, pagal kuri? mokes?i? administratorius, nustat?s, kad prek[i?], išgabenam? asmeniniame keleivio bagaže, neapmokestinimo pridėtin?s vert?s mokes?iu (PVM) s?lygos netenkinamos, bet pirk?jas iš tikr?j? išgabeno atitinkamas prekes už Europos Sąjungos rib?, turi nagrinėti, ar šio 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas PVM gali būti taikomas aptariamam tiekimui, nepaisant to, kad nebuvo atlikti taikytini muitin?s formalumai, o pirk?jas netur?jo ketinim?, kad šis neapmokestinimas būtų taikomas.

3.

Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies b punktas ir 147 straipsnis, taip pat mokes?i? neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalin? praktika, pagal kuri? mokes?i? administratorius automatiškai atsisako leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti vienoje ir kitoje iš ši? nuostat? numatytu neapmokestinimu pridėtin?s vert?s mokes?iu (PVM), kai nustato, kad šis apmokestinamasis asmuo nes?žiningai išdav? form?, kuria remdamasis pirk?jas pasinaudojo 147 straipsnyje numatytu neapmokestinimu, nors yra nustatyta, kad atitinkamos prek?s buvo išvežtos iš Europos Sąjungos teritorijos. Tokiomis aplinkyb?mis turi būti atsisakyta taikyti 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatyt? neapmokestinim? PVM, jei formalaus reikalavimo pažeidimas neleidžia pateikti negin?ijamo ?rodymo, kad esminiai reikalavimai, lemiantys šio neapmokestinimo taikym?, buvo ?vykdyti, arba jeigu ?rodyta, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, kad nagrin?jamas sandoris susij?s su suk?iavimu, kelian?iu pavoj? bendrosios PVM sistemos veikimui.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: vengr?.