

62017CC0495

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2018 m. liepos 12 d. (1)

Byla C-495/17

Cartrans Spedition Srl

prieš

Direkcija Generalinė Regionalinė ir Finansų Publice Ploiești – Administracija Judeeana ir Finansų Publice Prahova,

Direkcija Regionalinė ir Finansų Publice București – Administracija Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii

(Tribunalul Prahova (Prahovos teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Direktyva 2006/112/EB – 146 straipsnio 1 dalies e punktas ir 153 straipsnis – Neapmokestinimas – Su prekėmis eksportu susijusios transporto paslaugos – Rodymas, kad prekės buvo eksportuotos už ES teritorijos ribų – Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinių gabenimo nustatyta sistema – TIR knygelės“

1.

Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Tribunalul Prahova (Prahovos teismas, Rumunija) siekia Direktyvos 2006/112 nuostatų išaiškinimo (2). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia nustatyti, ar nacionalinės taisyklės, pagal kurias mokesčių mokėtojas privalo pateikti tam tikrus dokumentus, kad galėtų pasinaudoti paslauga (įskaitant transporto paslaugas) teikimo neapmokestinimu PVM, kai tos paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu už Europos Sąjungos teritorijos ribų, yra suderinamos su PVM direktyva. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar kai tokios prekės yra gabenamos su tarptautine kelių transporto knygele pagal Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis nustatytą sistemą, tokie dokumentai laikomi rodymu, kad minėtos prekės buvo iš tikrųjų eksportuotos.

ES teisinis pagrindas

PVM direktyva

2.

131 straipsnis yra IX antraštinėje dalyje „Neapmokestinimas PVM“, jame nustatyta, kad „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“.

3.

146 straipsnis yra IX antraštinės dalies 6 skyriuje („Eksporto neapmokestinimas PVM“). 146 straipsnio 1 dalies e punkte tarp šių neapmokestinimo atvejų nurodomas „paslaugų teikimas, skaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, bet išskyrus neapmokestinamas pagal 132 ir 135 straipsnius paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekėmis, <...>, eksportu ar importu“.

4.

Pagal 153 straipsnį valstybės narės „neapmokestina paslaugų teikimo, kai paslaugas teikia tarpininkai, veikiantys kito asmens vardu ir jo naudai, dalyvaudami 6, 7 ir 8 skyriuose nurodytuose sandoriuose arba už [Europos Sąjungos] ribų vykdomuose sandoriuose“.

Muitinų kodeksas

5.

Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2913/92 (3) nustatytame Muitinų kodekse įtvirtintas muitinų taisyklė ir procedūra ES muitų teritorijoje teisinis reguliavimas. 4 straipsnio 16 punkto b ir h papunkčiuose atitinkamai buvo nustatyta, kad sūvoka „muitinų procedūra“ apima tranzitą ir eksportą. Pagal 4 straipsnio 17 punktą „muitinų deklaracija“ reiškia nustatytos formos ir nustatytu būdu atliekamą veiksmą, kuriuo asmuo pareiškia savo pageidavimą, kad prekės būtų forminta muitinų procedūra. Pagal 59 straipsnį prekės, kurioms forminama muitinų procedūra, turėjo būti deklaruojamos atitinkamai muitinų procedūrai. Prekės, deklaruotos, inter alia, eksporto ar tranzito procedūrai, buvo prižiūrimos muitinų nuo muitinų deklaracijos priėmimo momento iki „tų prekių išgabenimo iš [Europos Sąjungos] muitų teritorijos arba sunaikinimo momento, ar iki joms formintos muitinų deklaracijos pripažinimo negaliojančia momento“.

6.

91 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose atitinkamai buvo nustatyta, kad taikant išorinio tranzito procedūrą iš vienos muitų teritorijos vietos kitą gali būti gabenamos ne ES prekės ir ES prekės. Jei prekės buvo gabenamos, kaip nurodyta 91 straipsnio 1 dalyje, su TIR knygele, tai buvo laikoma leidžiamu gabenimu pagal 91 straipsnio 2 dalies b punktą, jeigu toks gabenimas buvo: i) pradedamas arba numatomas baigti ne ES; ii) susijęs su prekėmis siuntomis, kurias būtų iškrauti muitų teritorijoje ir kurios gabenamos kartu su prekėmis, numatomomis iškrauti trečiojoje šalyje, arba iii) vykdomas tarp dviejų Europos Sąjungos vietų per trečiosios šalies teritoriją.

7.

161 straipsnis vadinosi „Eksportas“. 161 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta, kad forminus eksporto procedūrą leidžiama ES prekes išgabenti iš muitų teritorijos. 161 straipsnio 2 dalyje buvo nustatyta, kad visoms ES prekėms, kurias ketinama eksportuoti, turi būti forminta eksporto procedūra, išskyrus prekes, kurioms forminta laikinojo išvežimo perdirbti procedūra arba tranzito procedūra.

8.

Pagal 163 straipsnio 1 dalį taikant vidinio tranzito procedūrą buvo leidžiama gabenti ES prekes iš vienos muitų teritorijos vietos į kitą vykstant per trečiosios šalies teritoriją, nekeičiant jų muitinio statuso. Toks gabenimas galėtų būti atliekamas, inter alia, su TIR knygele (163 straipsnio 2 dalis).

9.

Pagal 182a straipsnio 1 dalį iš muitų teritorijos išvežamos prekės turėtų būti nurodytos muitinės deklaracijoje arba, kai muitinės deklaracijos nereikalaujama, – bendrojoje deklaracijoje (4). Pagal 182b straipsnio 1 dalį, jeigu tokioms prekėms buvo forminti muitinės sankcionuoti veiksmai, kuriuos atliekant pagal muitinės veiklos taisykles reikalaujama muitinės deklaracijos, ši muitinės deklaracija turėtų būti pateikta eksporto muitinės įstaigai prieš išvežant prekes iš muitų teritorijos. 183 straipsnyje buvo nustatyta, kad iš muitų teritorijos išvežamoms prekėms taikoma muitinės priežiūra.

TIR konvencija

10.

Po Antrojo pasaulinio karo siekiant paskatinti pokarinių Europos ekonomikos atsigavimą Jungtinių Tautų Europos ekonominę komisiją (UNECE) pastangomis buvo sukurta TIR tranzito sistema. Muitinės konvencija dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (TIR konvencija), priimta Ženevoje 1975 m. lapkričio 14 d., Europos ekonominės bendrijos vardu buvo patvirtinta Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2112/78 (5), todėl yra taikoma tiesiogiai. TIR konvencija dabartinėje Europos Sąjungoje įsigaliojo 1983 m. birželio 20 d. (6) Visos ES valstybės narės ir pati Europos Sąjunga yra susitariančiosios šalys. Suvestinė šios konvencijos teksto redakcija buvo paskelbta Tarybos sprendimo Nr. 2009/477/EB (7) priede.

11.

TIR konvencijos 1 straipsnyje sūvoka „TIR gabenimas“ apibrėžiamas kaip krovinių vežimas iš išvykimo muitinės įstaigos į paskirties muitinės įstaigą pagal TIR procedūrą. TIR knygelės „turėtojas“ yra asmuo, kuriam TIR knygelė išduota pagal atitinkamas Konvencijos nuostatas ir kurio vardu TIR knygelės forma pateikta muitinės deklaracija, kuria parodomas pageidavimas forminti prekes pagal TIR procedūrą išvykimo muitinės įstaigoje (8). 2 straipsnyje nurodyta, kad Konvencija taikoma krovinių gabenimui be tarpinės perkrovos kelių transporto priemonėmis, automobiliniais traukiniais arba konteneriais, kai kertama vienos ar kelių valstybių sienos tarp vienos susitariančiosios šalies išvykimo muitinės įstaigos ir kitos (arba tos pačios) susitariančiosios šalies paskirties muitinės įstaigos, jei tam tikrą kelio dalį nuo TIR gabenimo pradžios iki jo pabaigos krovinyje vežamas kelių transportu.

12.

Pagal 3 straipsnio b punktą gabenama turi būti garantuojant asociacijoms, patvirtintoms laikantis 6 straipsnio nuostatų (9), ir naudojant TIR knygelę. 4 straipsnyje nurodyta, kad už krovinius, vežamus pagal TIR procedūrą, nereikalaujama mokėti importo ar eksporto muitų ir mokesčių arba pateikti užstatą tarpinėse muitinės įstaigose.

TIR tranzito žinynas

13.

Komisijos tranzito žinyne (10) nurodyta, kad „TIR knygelė atstoja muitinės deklaraciją vežant prekes. Ji patvirtina, kad taikoma garantija. TIR knygelės platina tarptautinė organizacija (šiuo metu Tarptautinė kelių transporto sąjunga (IRU)) nacionalinėms garantuojančiosioms asociacijoms. Muitinės deklaracija, pateikta TIR knygelės forma, galioja tik vienam TIR gabenimui. Ji pradedama naudoti išvykimo šalyje ir yra muitinės patikrinimams skirtas dokumentas išvykimo, tranzito ir paskirties susitariančiose šalyse.“ (Žr. TIR procedūra – IX dalies 1.2 straipsnio trečiąjį pastraipį.)

Taikomos nacionalinės teisės nuostatos

14.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo nutartyje teigia, kad pagal nacionalinę teisę transporto paslaugos, kurios yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu, neapmokestinamos PVM. Šis teismas nurodo, kad pagal atitinkamu laikotarpiu taikytas taisykles transporto paslaugos buvo neapmokestinamos PVM tik jei atitinkamas mokesčių mokėtojas galėjo rodyti, kad gabenamos prekės iš tikrųjų buvo eksportuotos, kartu su prašymu neapmokestinti PVM pateikdamas šiuos dokumentus: vežėjo išrašytą sąskaitą faktūrą, su paslaugos gavėju sudarytą vežimo sutartį, tam tikrus vežimo dokumentus ir dokumentus, rodančius, kad gabenamos prekės buvo eksportuotos.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

15.

Cartrans Spedition SRL (toliau – Cartrans), krovinių vežimo keliais paslaugų tarpininkė, kurios pagrindinė būstinė yra Rumunijoje, su prekių vežimu susijusias paslaugas teikė tris kartus Turkijoje laikotarpiu nuo 2012 m. kovo–gegužės mėn., du kartus Gruzijoje 2012 m. rugpjūčio mėn., vieną kartą Irake 2013 m. vasario mėn. ir vieną kartą Ukrainoje 2014 m. balandžio mėn. 2014 m. rugpjūčio 13 d. Rumunijos kompetentingos tarnybos pateikė mokestinio patikrinimo aktą ir pranešimą apie mokesčių dydį su nurodymu Cartrans sumokėti 16203 Rumunijos lėjų (RON; apie 3650 EUR).

16.

Kompetentingų tarnybų nuomone, Cartrans nerodė, jog gabentos prekės iš tiesų buvo eksportuotos, nes Cartrans nepateikė nė vieno iš šių pagal nacionalinę teisę reikalaujamų dokumentų: su paslaugos gavėju sudarytos vežimo sutarties, tam tikrų vežimo dokumentų ir dokumentų, rodančių, kad gabenamos prekės buvo eksportuotos. Cartrans rodė tik tai, kad suteikė tam tikras gabenimo paslaugas eksportuotojams užsienyje.

17.

Cartrans apskundė šį sprendimą. Kartu su prašymu neapmokestinti PVM ji pateikė TIR knygeles ir valstybių, į kurias Cartrans gabeno eksportuojamas prekes, muitinės pareigūnų patvirtintus CMR važtaraščius dėl kiekvienos iš septynių dėl PVM tikrintų sąskaitų (11). Cartrans teigė, kad TIR knygelėse buvo pateiktos nuorodos į vežamas prekes ir muitinių patvirtinimų dėl prekių eksporto į atitinkamas valstybes ir kad TIR knygelė aiškiai turėjo rodomąjį vertę, nes tai buvo dokumentas, patvirtinantis tranzitą iš išvykimo muitinės į staigos į paskirties muitinės į staigą.

18.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad PVM direktyvos nuostatų,

susijusi? su eksporto ir tarpinink? teikiam? paslaug? PVM neapmokestinimu, išaiškinimas yra reikalingas, siekiant išspręsti pagrindin? byl?. Todėl jis pateik? Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

Ar vežimo sandori? ir paslaug?, susijusi? su preki? eksportu, neapmokestinimo PVM tikslais pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyv? 2006/112/EB dėl pridėtin?s vert?s mokes?io bendros sistemos TIR knygel?s, su preki? paskirties valstyb?s muitin?s antspaudais, yra dokumentas, ?rodantis vežt? preki? eksport?, atsižvelgiant ? šio dokumento teisin? tvark?, nustatyt? Mokes?i? ir muit? s?jungos generalinio direktorato muitin?s kodekso komiteto tranzito skyriaus priimtame Tranzito žinyne dėl TIR procedūros?

2.

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 153 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jis draudžia mokestin? praktik?, kai nustatoma mokes?i? mokėtojui pareiga pateikti vežt? preki? eksporto ?rodymus eksporto muitin?s deklaracijos forma, o nesant tokios deklaracijos nesuteikiama teis? ? PVM atskait? už eksportuot? preki? vežimo paslaugas, nepaisant to, kad egzistuoja TIR knygel? su ši? preki? paskirties valstyb?s muitin?s antspaudu?“

19.

Rašytines pastabas pateik? Cartrans, Rumunijos vyriausyb? ir Europos Komisija. Nebuvo prašoma rengti teismo posėdžio ir jis nebuvo surengtas.

Vertinimas

Pirmin?s pastabos

20.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimai paremti prielaida, kad Cartrans siekia PVM neapmokestinimo remdamasi tuo, kad ji teik? paslaugas kaip tarpinink? kito asmens naudai PVM direktyvos 153 straipsnyje numatytais tikslais (12). Nutartyje pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? Cartrans apibūdina kaip „krovini? vežimo keliais paslaug? tarpinink?“. Vis dėlto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenurodo, ar Cartrans prašymas neapmokestinti PVM paremtas tuo, kad ji pati teik? transporto ir pagalbines paslaugas, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkt?, ar ji paprasčiausiai veik? kaip tarpinink?, kaip nurodyta tos direktyvos 153 straipsnyje.

21.

Žodis „tarpininkas“ nėra apibrėžtas PVM direktyvos 153 straipsnyje. ?prasta pagal PVM direktyvos tikslus suprantama reikšm? būtų tokia, kad tarpininkas yra asmuo, veikiantis tarp šali? (13). Krovini? vežimo keliais transporto paslaug? aplinkyb?mis ši veikla gali apimti logistin? pagalb? koordinuojant pardavėjo preki? gabenim? pirkėjui, taip pat (bet nebūtinai) kit? paslaug? teikim?, užtikrinant fizin? preki? gabenim? iš išvykimo vietos ? paskirties viet?. Tarpininko teikiamoms vežimo paslaugoms taikomas specialus neapmokestinimas, jei asmuo gabena prekes ? paskirties viet? ne Europos Sąjungoje kito asmens vardu ar jo naudai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 153 straipsn?. Kadangi nutartyje pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? nėra jokios informacijos apie tiksl? Cartrans vaidmen?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?s nagrinėdamas pagrindin? byl? patikrinti, ar Cartrans veik? kaip tarpinink? kito

asmens naudai, ar pati gabeno prekes.

22.

Bet kuriuo atveju 153 straipsnis taikomas, kai mokes?i? mok?tojas dalyvauja vykdant sandorius, nurodytus, inter alia, PVM direktyvos 6 skyriuje. Reikšminga 6 skyriaus nuostata yra 146 straipsnio 1 dalies e punktas. Tod?l prejudicinius klausimus nagrin?siu atsižvelgdama ? ši? nuostat?.

D?l 1 ir 2 klausim?

23.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia nustatyti, ar tokiomis aplinkyb?ms, kai mokes?i? mok?tojas siekia pasinaudoti neapmokestinimu PVM remdamasis tuo, kad jis teik? su prek? vežimu eksportui iš Europos Sąjungos susijusias paslaugas, valstyb?s nar?s gali nustatyti sąlygas, pagal kurias reikalaujama, kad mokes?i? mok?tojas pateikt? tam tikrus dokumentus, ?rodan?ius, kad prek?s iš tikr?j? buvo eksportuotos, o gal TIR knygel?s yra toks ?rodymas. Abu pateikti prejudiciniai klausimai yra tos pa?ios problemos aspektai, tod?l juos nagrin?siu kartu.

24.

Rumunijos vyriausyb? mano, kad PVM direktyva leidžia valstyb?ms nar?ms atmesti prašymus neapmokestinti pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkt? tokiomis aplinkyb?mis, kokios yra susiklos?iusios pagrindin?je byloje. Cartrans ir Komisija tokiam poži?riui prieštarauja.

25.

Aš taip pat nesutinku su Rumunijos vyriausybe.

26.

Šalys sutaria d?l dviej? dalyk?. Pirma, kadangi PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktas yra aiškiai susij?s su eksporto iš Europos Sąjungos neapmokestinimu, jis atitinka bendr? tarptautin?s mokes?i? teis?s princip?, kad mokestis tur?t? b?ti taikomas prek? ir paslaug? vartojimui paskirties vietoje. Tod?l visi su eksportu susij? veiksmai paprastai yra neapmokestinami. Antra, kadangi ta nuostata leidžiama neapmokestinti, ji tur?t? b?ti aiškinama griežtai (14).

27.

PVM direktyvos 6 skyriuje („Eksporto neapmokestinimas PVM“) nustatytas neapmokestinimas yra privalomas. Tod?l, jei mokes?i? mok?tojas gali ?rodyti transporto ir pagalbin? paslaug? teikim?, kaip tai suprantama pagal 146 straipsnio 1 dalies e punkt?, neapmokestinimas turi b?ti taikomas. Nesant aiški? nuostat? valstyb?s nar?s neturi diskrecijos nustatyti papildom? esmini? sąlyg?.

28.

Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos aišku, kad turi b?ti tiesiogin? sąsaja tarp prek? vežimo ? paskirties viet? už Europos Sąjungos rib? ir atitinkam? paslaug? tam, kad b?t? taikomas PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytas neapmokestinimas. Kitaip tariant, paslaugos turi b?ti teikiamos tiesiogiai (atsižvelgiant ? atvej?) toje nuostatoje nurodytam eksportuotojui, importuotojui ar gav?jui (15). Šiuos klausimus turi ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, nagrin?damas bylos faktus ir aplinkybes.

29.

Nutartyje pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? aiškiai nurodoma, kad pagal nacionalines taisykles su eksportu susij?s prek? vežimas yra PVM neapmokestinama paslauga tik tuo atveju, jeigu mokes?i? mok?tojas gali kaip ?rodymus pateikti šiuos dokumentus: vež?jo išrašyt? s?skait? fakt?r?, su paslaugos gav?ju sudaryt? vežimo sutart?, specialius vežimo dokumentus ir dokumentus, iš kuri? matyti, kad vežtos prek?s buvo eksportuotos (reikalaujami dokumentai).

30.

Man atrodo, kad nacionalin? praktika, kai iš mokes?i? mok?tojo reikalaujama pateikti ?rodymus, kad vežamos prek?s iš tikr?j? buvo eksportuotos, yra nesuderinama su ES teise. PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte n?ra toki? reikalavim?. Toje nuostatoje tik nustatoma s?lyga, kad paslaug?, ?skaitant transporto paslaugas, teikimas turi b?ti tiesiogiai susij?s su prek? eksportu.

31.

Be to, sutinku su Komisija, kad PVM direktyvoje n?ra nuostatos, nustatan?ios s?lyg? mokes?i? mok?tojui pateikti konkre?ius ?rodymus, kad jis gal?t? pasinaudoti neapmokestinimu, numatytu 146 straipsnio 1 dalies e punkte.

32.

Iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateikto nacionalin?s schemos aprašymo aišku, kad nagrin?jamose vidaus taisykl?se nustatomi tik formal?s reikalavimai. Vis d?lto tokie reikalavimai d?l formos, kuria mokes?i? mok?tojas ?rodo tinkamum? taikyti neapmokestinim?, negali prieštarauti teisei ? neapmokestinim? PVM pagal ES teis?, kai esmin?s s?lygos taikyti PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkt? yra ?vykdytos (16).

33.

Pagal PVM direktyvos 131 straipsn? neapmokestinimo s?lygos, nustatytos, inter alia, 146 straipsnio 1 dalies e punkte, taikomos nepažeidžiant kit? ES 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? ir užkirsti keli? galimiems mokes?i? vengimo, išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Naudodamosi šia diskrecija valstyb?s nar?s turi laikytis bendr?j? ES teis?s princip?, ypa? teisinio saugumo ir proporcingumo princip? (17).

34.

Pagal teisinio saugumo princip? reikalaujama, kad teis?s nuostatos poveikis asmenims, kuriems ji taikoma, b?t? aiškus ir nusp?jamas (18). Pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? šis principas itin griežtai taikomas tuomet, kai teis?s aktai gali tur?ti mokestin? pasekmi? (19). Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad apmokestinamajam asmeniui tenkan?ios pareigos d?l ?rodym? turi b?ti reglamentuojamos remiantis šiuo klausimu nacionalin?je teis?je aiškiai numatytomis s?lygomis ir panašioms sandoriams nustatytomis taisykl?mis (20).

35.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nutartyje d?l prašymo nurodo, kad Rumunijos teis?je n?ra teisinio pagrindo, tiesiogiai nustatan?io, koks (kokie) dokumentas (-ai) laikomas (-i) ?rodymu, kad vežamos prek?s buvo eksportuotos. Pagal t? teismo aprašym? taikytinos nacionalin?s taisykl?s, kaip matyti, kyla iš teis?s nuostatos ir administracin?s praktikos.

Tas teismas tur?s ?vertinti, ar šios taisykl?s yra pakankamai aiškos ir tikslios, kad atitikt? bendr?j? teisinio saugumo princip?.

36.

D?l proporcingumo principo Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad valstyb?s nar?s turi taikyti tokias priemones, kuriomis b?t? galima veiksmingai pasiekti vidaus teis?s aktuose nurodytus tikslus ir kurios kuo mažiau prieštaraut? atitinkamais ES teis?s aktais nustatytiems tikslams ir principams (21). Tod?l nacionalin?s taisykl?s netur?t? viršyti to, kas b?tina valstyb?s biudžetui išlaikyti ar išsaugoti (22). Tokiomis aplinkyb?mis, kai mokes?i? institucija atsisak? neapmokestinti tiekim? ES viduje d?l to, kad atitinkami apskaitos ?rodymai buvo pateikti pav?luotai, ir neatsižvelg? ? tai, kad esmin?s s?lygos buvo ?vykdytos, Teisingumo Teismas nusprend?, jog nacionalin?s taisykl?s viršijo tai, kas b?tina, kad b?t? užtikrintas teisingas mokes?i? surinkimas (23). Mano nuomone, taip tur?t? b?ti samprotaujama ir šioje byloje. Tod?l, jei mokes?i? mok?tojas ?vykdo esmines PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytas s?lygas, t? s?lyg? negali paneigti grynai formal?s nacionalin?je teis?je nustatyti reikalavimai.

37.

Taigi tie nacionaliniai reikalavimai negali b?ti taikomi taip, kad b?t? sukeliama gr?sm? PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis atitinkamais ES teis?s aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (24).

38.

Pagal mokes?i? neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? neapmokestinama PVM, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaik? tam tikr? formali? reikalavim? (25). Yra tik dvi atvej? r?šys, kai d?l formali? reikalavim? nesilaikymo buvo prarasta teis? ? neapmokestinim? PVM (26). Pirmoji – tai suk?iavimo atvejai (27). Antroji – atvejai, kai atsisakoma neapmokestinti PVM, jei d?l atitinkam? taisykli? pažeidimo negalima kompetentingai institucijai pateikti negin?ijamo ?rodymo, kad esminiai reikalavimai nebuvo ?vykdyti (28).

39.

Pagrindin?je byloje negin?ijama, kad Cartrans teik? paslaugas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?, ir kad tos paslaugos buvo teikiamos už Europos S?jungos teritorijos rib?. Atsižvelgiant ? tok? kontekst? nacionalin? praktika, pagal kuri? kompetentingos institucijos nenagrin?ja ?rodym?, kad atitinkamos prek?s buvo pristatytos tre?iojoje šalyje esan?iam pirk?jui (ar gav?jui), vykdoma tarsi preziumuojant, kad neapmokestinimas negali b?ti taikomas.

40.

Man atrodo, kad aptariamose nacionalin?s taisykl?s viršija tai, kas b?tina teisingam mokes?i? surinkimui užtikrinti, d?l toliau nurodyt? priežas?i?. Pirma, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, jei mokes?i? mok?tojas negali pateikti neapmokestinimo prašym? pagrindžian?i? reikalaujam? dokument?, prašymas bus atmestas. Toks rezultatas nesuderinamas su mokes?i? neutralumo principu, nes PVM bus taikomas ne prek? paskirties vietoje, o toje vietoje, per kuri? jos vežamos tranzitu (29). Antra, aptariamose nacionalin?s taisykl?s taikomos taip, kad kompetentingos institucijos net nenagrin?ja, ar esmin?s neapmokestinimo s?lygos pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkt? yra iš ties? ?vykdytos, jei n?ra ?vykdyti formal?s reikalavimai. Tre?ia, nutartyje pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? niekur n?ra nurodyta, kad ne?vykdytus formali? reikalavim? b?tinai sudaromos s?lygos suk?iavimo atvejams ar kad d?l aptariam? taisykli? pažeidimo kompetentingoms institucijoms užkertamas kelias išsiaiškinti, ar

esminės sąlygos yra vykdytos.

41.

Darytina išvada, kad valstybės narės institucijos iš principo negali atsisakyti taikyti neapmokestinimo PVM, neišnagrinėjusios, ar vykdytos esminės taikytinose ES teisės nuostatose tvirtintos sąlygos, remdamosi vien tuo, kad mokesčių mokėtojas nepateikė tam tikrą dokumentą, rodančią, kad prekės buvo iš tikrųjų eksportuotos.

42.

Ar TIR knygelė turėtų būti laikoma vežtų prekių eksporto rodymu?

43.

Šiuo klausimu tarp šalių yra tam tikras sutarimas, nes, jei visų trijų požiūriu, Muitinės kodekse nustatytas skirtingas eksporto ir tranzito režimas.

44.

Cartrans teigia, kad iš transporto paslaugas teikiančio mokesčių mokėtojo neturėtų būti reikalaujama pateikti eksporto deklaracijos kaip rodymo, kad atitinkamos prekės buvo eksportuotos. Taip yra dėl to, kad transporto paslaugas teikiantis asmuo gali gauti tik tranzito rodymus pagal TIR režimą. Rumunijos vyriausybė nurodo, kad ta faktinė aplinkybė, jog muitinės staiga patvirtino TIR knygelę, savaime nėra rodymas, kad prekės buvo gabentos ir eksportuotos už Europos Sąjungos ribas. Komisijos teigimu, TIR sistema patvirtina, kad prekės buvo nuvežtos į paskirties vietas. Atsižvelgiant į tai, TIR knygelė nėra lygiavertė muitinės eksporto deklaracijai, kuri parodo, kad prekėms buvo taikomas eksporto režimas.

45.

Man atrodo, kad šalys yra teisios, teigdamos, kad iš Muitinės kodekso matyti, jog eksporto ir tranzito režimai skiriasi (30).

46.

Generalinis advokatas P. Léger savo išvadoje byloje BGL (31) išdėstė naudingą TIR konvencijos, kuri pagal sprendimą Nr. 2009/477 yra ES teisinės sistemos dalis, apžvalgą. Remiantis jo aiškinimu, Konvencija sudaro sąlygas tarptautiniam prekių vežimui kelių transportu: joje supaprastinami ir suderinami administraciniai muitinės formalumai, kurie turi būti atlikti pasienyje. Prekių siuntos tikrinamos vieną kartą išvykimo muitinės staigoje ir nebėra tikrinamos tarpinėse ar paskirties vietos muitinėse (nebent įtariamas pažeidimas). Svarbi ypatybė yra ta, kad už tokias prekes nereikalaujama mokėti importo ar eksporto mokesčių ir mokesčių arba pateikti užstato. Vežamos prekės turi būti gabenamos kartu su vienodu išvežimo dokumentu – išvykimo muitinės staigos išduota TIR knygele, kuri atlieka pagalbinės priemonės vaidmenį tikrinant operacijos tinkamumą. Vežėjui muitinės taikomą muitą ir mokesčių sumokėjimas iš dalies turi būti garantuojamas nacionalinės asociacijos, kuri šiam tikslui yra patvirtinta susitariančiųjų šalių institucijų. Pati ši garantija yra užtikrinama IRU ir Šveicarijoje steigto draudimo fonų grupės (32).

47.

TIR knygelės spausdina IRU, o garantuojančiosios asociacijos platina jas vežėjams, kurie jas naudoja daugeliui informacinių duomenų, pirmiausia susijusių su vežamomis prekėmis, fiksuoti.

Kiekvieną TIR knygėlį sudaro rinkinys lapų, pateikiamas dviem egzemplioriais (1-asis ir 2-asis egzempliorius). Pradedant vežimo operaciją išvykimo muitinės sąstaiga patikrina krovinį, patvirtindama būtent tai, kad jis atitinka TIR knygėlyje deklaruotas prekes, ir jis užplombuojamas. Tada muitinės sąstaiga užpildo pirmąjį naudotojo pateiktos TIR knygėlyje lapą, paima 1-ąjį egzempliorių, pasirašo atitinkamą šaknelį ir grąžina knygėlį naudotojui. Išvežant krovinį iš teritorijos, per kurią vykstama, tarpinė muitinės sąstaiga patikrina plombas, paima 2-ąjį egzempliorių, pasirašo atitinkamą šaknelį ir grąžina TIR knygėlį naudotojui. Tada ji išsiunčia 2-ąjį egzempliorių išvykimo muitinės sąstaigai, o ši patikrina, ar jis sutampa su 1-uju egzemplioriumi. Jei 2-ajame egzemplioriuje nėra užfiksuota TIR operacijos neatitikimų, paprastai leidžiama išvykti iš teritorijos, per kurią vykstama. Kita vertus, jeigu 2-ame egzemplioriuje nurodomi neatitikimai arba jei jo negauna išvykimo muitinės sąstaiga, TIR operacija šioje teritorijoje laikoma neatitinkančia taisyklės. Tokiu atveju tos teritorijos muitinė gali taikyti muitus ir mokesčius, kurie tampa mokėtini. Šis procesas pakartojamas kiekvienoje valstybėje, per kurią vykstama, išskyrus Europos Sąjungos valstybes nares, kadangi jos sudaro bendrą muitų teritoriją (33).

48.

Iš šios trumpos TIR sistemos apžvalgos darytina išvada, kad patvirtintos TIR knygėlyje tikslas nėra parodyti, kad prekės buvo iš tikrųjų eksportuotos. Iš šios sistemos matyti, kad „TIR knygėlį atstoja muitinės deklaraciją vežant prekes. Ji patvirtina, kad taikoma garantija.“ (34)

49.

Muitinės režimas, taikomas tranzitui (kurio dalis yra TIR operacijos), ir režimas, taikomas eksportui, yra skirtingas (35), todėl TIR knygėlį negali būti prilyginama muitinės deklaracijai, išduodamai išvežant prekes iš ES muitų teritorijos, kaip nurodyta Muitinės kodekso 182a straipsnyje (36).

50.

Kalbant apie pagrindinę bylą, siekdamas pasinaudoti PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nustatyto neapmokestinimu, mokesčių mokėtojas turi parodyti paslaugų (įskaitant transporto paslaugas), kurios yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu ir importu, teikimą.

51.

Mano nuomone, dėl to toks mokesčių mokėtojas kaip Cartrans neprivalo parodyti, kad atitinkamos prekės buvo iš tikrųjų eksportuotos. Jis privalo parodyti, kad suteiktos transporto paslaugos buvo tiesiogiai susijusios su prekių eksportu. Ši faktinė aplinkybė nustatymo procedūros ES taisyklės nereguliuoja, ir galiausiai tai turi išspręsti nacionalinės institucijos, prižiūrimos nacionalinių teismų. Kita vertus, nors TIR knygėlį nebūtinai laikytina galutiniu eksporto rodymu, man atrodo, kad ji yra iš tiesų tinkamas dokumentas siekiant nustatyti, ar suteiktos transporto paslaugos yra tiesiogiai susijusios su vežėjo keliais gabenamų prekių eksportu. Nesant rodymo, kad TIR knygėlyje nurodytos prekės iš tikrųjų nebuvo eksportuotos, man atrodytų, kad ši knygėlį pateikia stiprų rodymą, pagrindžiantį prašymą neapmokestinti PVM pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą (37).

Išvada

52.

Atsižvelgdama į visa tai, kas išdėstyta, manau, kad Teisingumo Teismas ir Tribunalul Prahova (Prahovos teismas, Rumunija) užduotį klausimą turėtų atsakyti taip:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 146 straipsnio 1 dalies e punktą ir 131 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nustatyti nacionalines taisykles, pagal kurias reikalaujama pateikti tam tikrus dokumentus, rodančius, kad kelių transporto paslaugas teikiančio mokesčio mokėtojas paskirties vietoje už Europos Sąjungos teritorijos ribų vežtos prekės buvo iš tikrųjų eksportuotos. Nacionalinės institucijos, prižiūrimos nacionalinių teismų, konkrečiais atvejais turi išnagrinėti ir vertinti rodymus. Tarp tokių rodymų gali būti nuorodos į TIR knygeles, kaip jos apibūdintos Konvencijoje dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis, pridėtoje prie 2009 m. gegužės 28 d. Tarybos sprendimo Nr. 2009/477/EB, kuriame paskelbta suvestinė 1975 m. lapkričio 14 d. Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (TIR konvencija) teksto redakcija, su nuo tos datos padarytais pakeitimais, siekiant nustatyti, ar prekės buvo fiziškai išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos ir ar suteiktos transporto paslaugos buvo tiesiogiai susijusios su prekių eksportu.

(1) Originalo kalba: anglų.

(2) 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva). Aptariamai sandoriai vyko tarp 2012 m. kovo mėn. ir 2014 m. balandžio mėn., todėl šis laikotarpis vadinsiu atitinkamu laikotarpiu. Žr. šios išvados 15 punktą.

(3) 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307; toliau – Muitinės kodeksas). Tas reglamentas buvo keletą kartų iš dalies keičiamas: aktualių laikotarpiu galiojo 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1791/2006 pakeista redakcija (OL L 363, 2006, p. 1). Dabartinė redakcija išdėstyta 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (OL L 269, 2013, p. 1).

(4) Tos taisyklės išimtys nėra reikšmingos šiai išvadai.

(5) 1978 m. liepos 25 d. Reglamentas dėl Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (TIR konvencija) 1975 m. lapkričio 14 d. Ženevoje sudarymo (OL L 252, 1978, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 1 t., p. 2008).

(6) TIR konvencija įsigaliojo vykdžius visus formalius reikalavimus (žr. Reglamento Nr. 2112/1978 2 straipsnį ir TIR konvencijos 52 ir 53 straipsnius). Tos konvencijos įsigaliojimo data Europos Sąjungai nurodyta Oficialiajame leidinyje „Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (TIR konvencija) įsigaliojimas“ (OL L 31/13, 1983, p. 13).

(7) 2009 m. gegužės 28 d. sprendimas dėl 1975 m. lapkričio 14 d. Muitinės konvencijos dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (TIR konvencija) su po to padarytais pakeitimais teksto suvestinės redakcijos paskelbimo (OL L 165, 2009, p. 1).

(8) Atitinkamai 1 straipsnio a ir o punktai.

(9) 6 straipsnyje nustatyta, kad kiekviena Susitariančioji šalis gali suteikti asociacijoms teisę tiesiogiai arba per atitinkamas asociacijas išduoti TIR knygeles ir būti garantais, jeigu laikomasi 9 priedo I dalyje nustatytų minimalių sąlygų ir reikalavimų. Tarp jų yra: rodyti, kad ji ne mažiau kaip vienus metus oficialiai veikia kaip transporto sektoriaus interesams atstovaujanti organizacija, rodyti, kad jos finansinė būklė yra gera ir kad ji turi logistikos priemonių, suteikiančių galimybę

vykdyti Konvencija nustatytas prievolės, parodyti, kad jos darbuotojai turi žinoti tinkamai taikyti Konvenciją. Kitose slygose nurodyta, kad neturi būti padaryta rimta ar pakartotinė mutinis ar mokesčių srities teisės aktų pažeidimas, su Susitariančiosios šalies, kurios teritorijoje asociacija yra įsisteigusi, kompetentingomis institucijomis turi būti raštu sudarytas susitarimas ar priimtas bet koks kitas teisės aktas ir asociacijos raštiškas įsipareigojimas, kuriuo, inter alia, patvirtinama, kad asociacija laikysis Konvencijoje nurodytą pareigą.

(10) 2009 m. liepos 1 d. Tranzito žinynas (TIR procedūra) TAXUD/1873/2007 – EN Final, paskelbtas Europos Komisijos Mutinės kodekso komiteto Tranzito skyriaus (TIR). Šiuo metu Europos Komisija atnaujinama Tranzito žinyną. Todėl dabartinis 2016 m. balandžio 27 d. redakcija (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN) vadinama darbo dokumentu.

(11) Suprantu, kad CMR važtaraštis yra dokumentas, rodantis susitarimą pervežti prekes keliais pagal Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvenciją, pasirašytą Ženevoje 1956 m. gegužės 19 d. Šiais dokumentais nesiremiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateikisio teismo klausimuose, todėl jis toliau neminimas.

(12) Antrasis prejudicinis klausimas susijęs su teise „ataskaityti“ PVM už transporto paslaugų teikimą, aš tai suprantu kaip „teisė neapmokestininti PVM“ dėl dviejų priežasčių. Pirma, aptariamose nuostatos nėra specialios PVM schemos, susijusios su atskaita, dalis. Antra, nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra aiškiai susijusi su taisyklėmis, reguliuojančiomis neapmokestinimą, neminimos taisyklės dėl atskaitos.

(13) 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimas EMU Tabac ir kt. (C-296/95, EU:C:1998:152, 30 punktas).

(14) 2017 m. birželio 29 d. Sprendimas L. (C-288/16, EU:C:2017:502, 18 ir 22 punktai).

(15) 2017 m. birželio 29 d. Sprendimas L. (C-288/16, EU:C:2017:502, 23 punktas).

(16) 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 32 punktas).

(17) 2014 m. spalio 9 d. Sprendimas Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 27 punktas).

(18) 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, 34 punktas).

(19) 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas Teleos ir kt. (C-409/04, EU:C:2007:548, 48 punktas).

(20) 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 38 punktas).

(21) 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimas X (C-84/09, EU:C:2010:693, 20 punktas).

(22) 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 20 punktas).

(23) 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 punktas).

(24) 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 26 punktas).

(25) 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 36 punktas).

(26) 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 38 punktas).

(27) 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 39 punktas).

(28) 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 42 punktas).

(29) Žr. šios išvados 37 punktą.

(30) Žr. šios išvados 6–8 punktus.

(31) C-78/01, EU:C:2003:14, 4–7 punktai.

(32) Žr. šios išvados 11 ir 13 punktus.

(33) Generalinio advokato P. Léger išvada BGL (C-78/01, EU:C:2003:14, 7 ir 8 punktai).

(34) Žr. TIR tranzito žinyno 7 puslapį.

(35) Žr. šios išvados 45 punktą.

(36) Žr. šios išvados 9 punktą.

(37) 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas Teleos ir kt. (C-409/04, EU:C:2007:548, 37 punktas), kuriame Teisingumo Teismas nurodė, kad ES viduje atliekamas tiekimas ir įgijimas kvalifikuojamas remiantis objektyviomis aplinkybėmis kaip fizinis prekių judėjimas iš vienos valstybės narės į kitą. Toks vertinimas gali būti taikomas ir šiuo atveju, jei mokesčiai mokėtojas gali parodyti, kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos.