Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 8 d.*

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

Byloje C-495/17

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

Cartrans Spedition SRL

prieš

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

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

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija)

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

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir L. Radu Bouyon,

* Proceso kalba: rumunų.

susipažinęs su 2018 m. liepos 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 146 straipsnio 1 dalies e punkto ir 153 straipsnio išaiškinimo.

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

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

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

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

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

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

<…>

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

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

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

Muitinės kodeksas

6 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, 1992, p. 1, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t. p. 307), iš dalies pakeisto 2005 m. balandžio 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (EB) Nr. 648/2005 (OL L 117, 2005, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 8 t. p. 179, toliau – Muitinės kodeksas), 4 straipsnio 16 ir 17 punktuose nustatyta:

„Šiame Kodekse vartojamos šios sąvokos:

<…>

16) muitinės procedūra:

<…>
b) tranzitas;

<…>
h) eksportas;

17) „Muitinės deklaracija“ – nustatytos formos ir nustatytu būdu atliekamas veiksmas, kuriuo asmuo pareiškia savo pageidavimą, kad prekėms būtų įforminta muitinės procedūra.“

7 Muitinės kodekso IV antraštinės dalies „Muitinės sankcionuoti veiksmai“ 2 skyriaus „Muitinės procedūros“ 1 skirsnio „Muitinės procedūros įforminimas 59 straipsnyje numatyta:

„1. Visos prekės, kurioms pageidaujama įforminti muitinės procedūrą, turi būti deklaruojamos atitinkamai muitinės procedūrai.

2. Bendrijos prekės, deklaruotos eksporto, laikinojo išvežimo perdirbti, tranzito arba muitinio sandėliavimo procedūrai, yra muitinės prižiūrimos nuo muitinės deklaracijos priėmimo momento iki tų prekių išgabenimo iš [Sąjungos] muitų teritorijos arba sunaikinimo momento ar iki joms įformintos muitinės deklaracijos pripažinimo negaliojančia momento.“

8 Muitinės kodekso to paties 2 skyriaus 3 skirsnio „Sąlyginio neapmokestinimo procedūros ir ekonominio poveikio turinčios muitinės procedūros“ B punkto „Išorinis tranzitas“ 91 straipsnyje nustatyta:

„1. Taikant išorinio tranzito procedūrą iš vienos [Sąjungos] muitų teritorijos vietos į kitą gali būti gabenamos:

<…>

b) Bendrijos prekės, taikant Komiteto procedūrą nustatytais atvejais ir sąlygomis, siekiant apsaugoti produktus, kuriems numatyta taikyti eksporto priemones arba kuriems šios priemonės yra taikomos, nuo tokių priemonių vengimo arba neleistino pasinaudojimo jomis.

2. 1 dalyje nurodytas gabenimas atliekamas:

<…>

b) su TIR knygele (TIR konvencija), jeigu toks gabenimas:
1) pradedamas arba numatomas baigti ne [Sąjungoje]

<…>“

9 Muitinės kodekso to paties 2 skyriaus 4 skirsnio „Eksportas“ 161 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Įforminus eksporto procedūrą leidžiama Bendrijos prekes išgabenti iš [Sąjungos] muitų teritorijos.

Eksportuojant prekes turi būti atlikti jų išvežimo formalumai, įskaitant prekybos politikos priemonių taikymą ir atitinkamais atvejais apmokestinimą eksporto muitais.

2. <…> visoms Bendrijos prekėms, kurias ketinama eksportuoti, turi būti įforminta eksporto procedūra.“

10 Muitinės kodekso V antraštinės dalies „Iš [Sąjungos] muitų teritorijos išvežamos prekės“ 182a straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Iš [Sąjungos] muitų teritorijos išvežamos prekės, išskyrus prekes, gabenamas transporto priemonėmis, kurios tik vyksta per muitų teritorijai priklausančius teritorinius vandenis arba oro erdvę be sustojimo šioje teritorijoje, turi būti nurodytos muitinės deklaracijoje arba, kai muitinės deklaracijos nereikalaujama, – bendrojoje deklaracijoje.“

11 Remiantis Muitinės kodekso 182b straipsnio 1 ir 2 dalimis:

„1. Jeigu iš [Sąjungos] muitų teritorijos išvežamoms prekėms įforminti muitinės sankcionuoti veiksmai, kuriuos atliekant pagal muitinės veiklos taisykles reikalaujama muitinės deklaracijos, ši muitinės deklaracija turi būti pateikta eksporto muitinės įstaigai prieš išvežant prekes iš [Sąjungos] muitų teritorijos.

2. Kai eksporto muitinės įstaiga nėra taip pat ir išvežimo muitinės įstaiga, eksporto muitinės įstaiga nedelsdama perduoda išvežimo muitinės įstaigai visus būtinus duomenis arba užtikrina, kad jie būtų prieinami elektroniniu būdu.“

TIR konvencija

12 Muitinės konvencija dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis, pasirašyta 1975 m. lapkričio 14 d. Ženevoje ir Europos ekonominės bendrijos vardu patvirtinta 1978 m. liepos 25 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2112/78 (OL L 252, 1978, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 1 t., p. 208), Europos ekonominei bendrijai įsigaliojo 1983 m. birželio 20 d. (OL L 31, 1983, p. 13). Visos valstybės narės taip pat yra šios konvencijos šalys.

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

„Šioje Konvencijoje:

a) TIR gabenimas – krovinių vežimas iš išvykimo muitinės įstaigos į paskirties muitinės įstaigą pagal vadinamąją TIR procedūrą, nustatytą šioje Konvencijoje;

b) TIR operacija – TIR gabenimo Susitariančioje šalyje dalis iš išvykimo arba įvežimo (tarpinės) muitinės įstaigos į paskirties arba išvežimo (tarpinę) muitinės įstaigą;

<…>

e) TIR operacijos pripažinimas įvykdyta – muitinės patvirtinimas, kad TIR operacija Susitariančioje šalyje atlikta pagal taisykles. Muitinė tai nustato lygindama paskirties arba išvežimo (tarpinėje) muitinės įstaigoje turimus duomenis arba informaciją su duomenimis arba informacija, kuriuos turi išvykimo arba įvežimo (tarpinė) muitinės įstaiga;

<…>

o) TIR knygelės turėtojas – asmuo, kuriam TIR knygelė išduota pagal atitinkamas Konvencijos nuostatas ir kurio vardu TIR knygelės forma pateikta muitinės deklaracija, kuria parodomas pageidavimas įforminti prekes pagal TIR procedūrą išvykimo muitinės įstaigoje. Turėtojas yra atsakingas už kelių transporto priemonės, automobilinio traukinio ar konteinerio su kroviniu bei jį atitinkančios TIR knygelės pateikimą išvykimo muitinės įstaigai, tarpinei muitinės įstaigai ir paskirties muitinės įstaigai ir tinkamą visų kitų Konvencijos nuostatų laikymąsi;

<…>“

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

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

16 TIR knygelę sudaro keli lapų komplektai, susidedantys iš išplėšiamų lakštų Nr. 1 ir Nr. 2 su šaknelėmis; juose nurodoma visa būtina informacija. Kiekvienoje kertamoje teritorijoje naudojami du išplėšiami lakštai. Pradedant gabenimą šaknelė Nr. 1 paliekama išvykimo muitinės įstaigoje. Operacija užbaigiama, kai iš toje pačioje muitų teritorijoje esančios išvežimo muitinės įstaigos sugrįžta šaknelė Nr. 2. Ši procedūra kartojama kiekvienoje kertamoje teritorijoje, naudojant įvairius toje pačioje knygelėje esančius išplėšiamų lakštų komplektus.

Tranzito žinynas (dėl TIR procedūros)

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

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

Rumunijos teisė

18 Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos 2003 m. gruodžio 22 d. *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.; toliau – Mokesčių kodeksas) 143 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta:

„PVM neapmokestinama:

<…>

c) paslaugų teikimas, įskaitant gabenimą ir pagalbines gabenimo paslaugas, kitas, nei numatytos 141 straipsnyje, tiesiogiai susijęs su prekių eksportu.“

19 Pagal Mokesčių kodekso 144a straipsnį:

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

20 Remiantis *Ordinul Nr. 2222/2006 al ministerului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Finansų ministerijos nutarimas Nr. 2222/2006 dėl neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu taikymo sandoriams, numatytiems Įstatymo dėl mokesčių kodekso Nr. 571/2003 143 straipsnio 1 dalies a–i punktuose, 143 straipsnio 2 dalyje ir 144bis straipsnyje, tvarkos) 4 straipsnio 2 dalimi:

„Neapmokestinimą PVM, numatytą Mokesčių kodekso 143 straipsnio 1 dalies c punkte, taikomą prekių vežimo paslaugoms, tiesiogiai susijusioms su prekių eksportu, pateisina <…> Dokumentai, kurie pagrindžia neapmokestinimą, yra:

a) sąskaita faktūra <…> arba tam tikrais atvejais asmenų, kurie faktiškai vykdo transporto paslaugų, specialus važtaraštis <…>;

b) sutartis, sudaryta su gavėju;

c) specialūs važtaraščiai, numatyti 4 dalyje, atsižvelgiant į transporto rūšį, ar, atsižvelgiant į atvejį, šių dokumentų kopijos;

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

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

22 *Cartrans* yra Rumunijoje įsteigta bendrovė, krovinių gabenimo keliais paslaugų tarpininkė. Atlikus mokestinį patikrinimą jai buvo pateiktas 2014 m. rugpjūčio 13 d. priimtas pranešimas apie mokesčio dydį, susijęs su 16 203 Rumunijos lėjų (RON) (apie 3 650 eurų) PVM nepriemoka už septynis kartus transporto keliais teiktas paslaugas, siekiant eksportuoti prekes, iš viso už 67 512 RON (apie

15 160 eurų) sumą; trys vežimai buvo įvykdyti 2012 m. kovo–gegužės mėn. į Turkiją, du iš jų – 2012 m. rugpjūčio mėn. į Gruziją, šeštasis – 2013 m. vasario mėn. į Iraką ir paskutinis – 2014 m. balandžio mėn. į Ukrainą.

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

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

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

26 Vis dėlto, šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, nurodo, kad vidaus teisėje nėra teisės nuostatų, aiškiai numatančių, kokios rūšies dokumentas įrodo gabentų prekių eksportą.

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

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

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

Dėl prejudicinių klausimų

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

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

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

31 Šiomis aplinkybėmis ir atsižvelgiant į tai, kad nepakanka Teisingumo Teismo turimos informacijos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgęs į pagrindinės bylos aplinkybes, turi patikrinti, ar PVM direktyvos 153 straipsnis, aiškinamas kartu su šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktu, faktiškai taikomas nagrinėjamai situacijai, o gal taikoma tik pastaroji nuostata.

32 Be to, nors antrasis klausimas susijęs su atsisakymu suteikti teisę į PVM atskaitą, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų matyti, kaip išvados 20 punkte teigia generalinė advokatė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai iš esmės susiję su sąlygomis, leidžiančiomis pasinaudoti neapmokestinimu PVM.

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

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

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

36 Antra, tuo atveju tiek, kiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas daro išvadą, kad tiesioginis ryšys, kurio reikalaujama pagal šio sprendimo ankstesniame punkte primintą jurisprudenciją, yra patikrintas atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, kyla klausimas, ar mokesčių institucijos gali atsisakyti leisti pasinaudoti atitinkamu neapmokestinimu, remdamosi tuo, kad vežėjas arba tarpininkas, specialiai ir išimtinai atsižvelgdamas į muitinės eksporto deklaraciją, negali pagrįsti, kad atitinkamos prekės buvo eksportuotos už Sąjungos ribų.

37 Šiuo klausimu primintina: kadangi PVM direktyvoje nėra nuostatos, susijusios su įrodymais, kuriuos turi pateikti apmokestinamasis asmuo, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal šios direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis neapmokestina eksporto sandorių, kad užtikrintų teisingą ir paprastą minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirstų kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis dėlto pasinaudodamos galiomis valstybės narės turi laikytis bendrųjų principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

38 Kalbant apie proporcingumo principą, pažymėtina, kad nacionalinė priemonė viršija tai, kas būtina teisingam mokesčio surinkimui užtikrinti, jeigu tam, kad būtų leidžiama neapmokestinti PVM, iš esmės nustatomas reikalavimas laikytis formalių įpareigojimų, neatsižvelgiant į esmines sąlygas ir, be kita ko, nekeliant klausimo, ar jos įvykdytos. Iš tiesų sandoriai turi būti apmokestinami atsižvelgiant į jų objektyvius požymius (2017 m. vasario 9 d. Sprendimo eur*o Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

39 Jei šios esminės sąlygos įvykdytos, pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad neapmokestinimas PVM būtų taikomas, net jei apmokestinamasis asmuo neįvykdė tam tikrų formalių reikalavimų (šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo eur*o Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 35 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

40 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją pripažįstami tik du atvejai, kai dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į neapmokestinimą PVM (2017 m. vasario 9 d. Sprendimo eur*o Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 38 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

41 Pirma, apmokestinamasis asmuo, siekdamas neapmokestinimo PVM, negali remtis mokesčių neutralumo principu, jeigu tyčia sukčiavo mokesčių srityje ir dėl to sukėlė grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui (2017 m. vasario 9 d. Sprendimo eur*o Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje. Jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta taikyti neapmokestinimą PVM (2017 m. vasario 9 d. Sprendimo eur*o Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 40 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

42 Antra, dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti (2017 m. vasario 9 d. Sprendimo eur*o Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 42 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

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

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

45 Aišku, neapmokestinamos transporto paslaugos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą, turi būti atskirtos nuo eksporto sandorio, kaip jis suprantamas tiesiogiai, ir jis yra kitas apmokestinamasis sandoris, kuriam taikomos savos muitinės ir

mokesčių procedūros ir kuriame, atsižvelgiant į atvejį, dalyvauja kiti prievolę mokėti mokestį turintys asmenys, o jo neapmokestinimas savo ruožtu numatytas šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a punkte.

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

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

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

49 Vis dėlto tai nereiškia, kad norint pasinaudoti tokiu neapmokestinimu gali būti taikoma privaloma sąlyga, kad vežėjas ar atitinkamas tarpininkas, siekdamas pagrįsti eksporto realumą, pateikia eksporto deklaraciją be jokių kitų įrodymų, pagrindžiančių pagrindą, kurio reikalauja kompetentinga mokesčių institucija.

50 Iš tiesų, įvedus tokią įrodinėjimo tvarką ir atmetus visas kitas, teisė į neapmokestinimą priklausytų nuo formalių reikalavimų laikymosi, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 38 ir 39 punktuose primintą jurisprudenciją, nenagrinėjant, ar Sąjungos teisėje nustatytų esminių reikalavimų iš tikrųjų buvo laikomasi. Vien tai, kad vežėjas arba transporto sandoryje dalyvaujantis tarpininkas negali pateikti eksporto deklaracijos, nereiškia, kad toks eksportas iš tiesų neįvyko.

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

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

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

54 Iš to, kas minėta, matyti, kad valstybės narės mokesčių praktika, pagal kurią neapmokestinimas PVM netaikomas prekių transporto paslaugoms, tiesiogiai susijusioms su prekių eksportu už Sąjungos ribų, numatytoms PVM direktyvos146 straipsnio 1 dalies e punkte, ar tarpininkavimo paslaugoms, susijusioms su tokiomis paslaugomis, numatytoms šios direktyvos 153 straipsnyje, vien dėl to, kad atitinkamas vežėjas ar tarpininkas negali pateikti šių prekių eksporto muitinės deklaracijos, pažeidžia jurisprudenciją, primintą šio sprendimo 38 punkte.

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

56 Šio principo laikomasi labai griežtai, kai kalbama apie reglamentavimą, dėl kurio gali kilti finansinių pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems nustatytas pareigas. Iš to matyti, kad būtina, kad mokesčių mokėtojai žinotų savo mokestines pareigas prieš sudarydami sandorį (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 29 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

57 Be to, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui įrodymų srityje, turi būti apibrėžiamos remiantis nacionalinės teisės šioje srityje aiškiai nustatytomis sąlygomis ir įprasta praktika, nustatyta panašiems sandoriams (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

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

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

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

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

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

63 Iš to, kas minėta, matyti, kad TIR knygelė, tinkamai pažymėta visų pirma paskirties trečiosios šalies muitinės institucijų, yra oficialus dokumentas, iš esmės patvirtinantis, kad prekės, kirtusios Sąjungos išorės sienas, buvo fiziškai išvežtos iš jos į tą trečiąją šalį ir kad ją pasiekė.

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

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

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

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

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

Parašai.