TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2025 m. rugpjūčio 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Eksporto neapmokestinimas – 146 straipsnio 1 dalies b punktas – Už Europos Sąjungos ribų siunčiamų ar gabenamų prekių tiekimas – Prekių išvežimas iš Sąjungos pagal pirkėjo ir tiekėjo sudarytą sutartį, numatančią jų tiekimą į kitą valstybę narę – Prekės, kurios faktiškai buvo išvežtos iš Sąjungos teritorijos – Įrodymas – Atsisakymas neapmokestinti eksporto – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai“

Byloje C-602/24

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) 2024 m. liepos 12 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2024 m. rugsėjo 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

W. sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w.,

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Jääskinen, teisėjai A. Arabadjiev (pranešėjas) ir M. Condinanzi,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

– Europos Komisijos, atstovaujamos P. Carlin ir M. Rynkowski,

* Proceso kalba: lenkų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

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 b punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *W. sp. z o.o.* (toliau – bendrovė W) ir *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w.* (W. mokesčių administratoriaus direktorius, Lenkija) ginčą dėl atsisakymo neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) prekių eksporto iš Europos Sąjungos teritorijos 2017 ir 2018 m.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

4 Šios direktyvos IX antraštinė dalis yra susijusi su neapmokestinimo atvejais. Minėtos antraštinės dalies 1 skyrių sudaro tik vienas 131 straipsnis; jame 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.“

5 Minėtos IX antraštinės dalies 6 skyrius yra pavadintas „Eksporto neapmokestinimas PVM“, jame yra tos pačios direktyvos 146 ir 147 straipsniai. Jos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

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

b) prekių tiekimas, kai jų 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 įrengti, aprūpinti kuru pramogų laivus, privačius orlaivius ar kitas asmeniniams poreikiams tenkinti naudojamas transporto priemones arba papildyti jų atsargas.“

Lenkijos teisė

6 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; *Dz. U.*, 2017, 1221 pozicija; toliau – PVM įstatymas) 41 straipsnio 6 dalyje numatyta:

„4 ir 5 dalyse nurodytam prekių eksportui taikomas 0 % mokesčio tarifas, jeigu apmokestinamasis asmuo prieš pasibaigiant mokesčių deklaracijos už mokestinį laikotarpį pateikimo terminui gavo dokumentą, patvirtinantį prekės išvežimą iš Europos Sąjungos teritorijos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 Bendrovė W atitinkamose 2017 ir 2018 m. PVM deklaracijose nurodė obuolių tiekimą; jų gavėja buvo A. E. LP, Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė, įregistruota kaip PVM mokėtoja Latvijoje (toliau – A. E. arba „pirkėja“). Šie tiekimai buvo deklaruoti kaip prekių tiekimas Bendrijos viduje, kuriam taikomas 0 % tarifas.

8 Pagal bendrovės W turėtus važtaraščius, pateiktus per mokestinę procedūrą, prekės Baltarusijoje, Rusijoje ir Lenkijoje įsisteigusių vežėjų turėjo būti gabenamos ir pristatomos iš Lenkijos į Lietuvoje esančias paskirties vietas. A. E. turėjo pasirūpinti vežimo organizavimu.

9 Lenkijos mokesčių administratorius konstatavo, kad A. E., kaip obuolių pirkėja, eksportavo juos tiesiogiai iš Lenkijos į Baltarusiją. Šio administratoriaus teigimu ir remiantis, be kita ko, Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija, A. E. buvo sunkiai pasiekiamas ir nepatikimas subjektas. Latvijos mokesčių administratorius patvirtino, kad A. E. deklaravo prekių įsigijimą Bendrijos viduje iš bendrovės W ir eksportą į trečiąsias šalis. Be to, dėl bendrovės W Lenkijos mokesčių administratorius neteigia, kad tiekimų grandinėje buvo sukčiaujama mokesčiais ar piktnaudžiaujama.

10 Lenkijos mokesčių administratoriaus teigimu, kadangi prekės nebuvo pervežtos į kitos Sąjungos valstybės narės teritoriją, reikia manyti, kad atitinkami tiekimai nėra įvykdyti Bendrijos viduje. Be to, šis administratorius nusprendė, kad bendrovė W tinkamai nepatikrino, kur buvo pristatytos prekės, ir kad ji tik oficialiai patvirtino jų pristatymą į Lietuvą, remdamasi jas vežusio vairuotojo parašu ir transporto bendrovės antspaudu. Taigi minėtas administratorius nusprendė, kad bendrovės W prekių pardavimas A. E. yra vidaus tiekimas, kuriam taikomas 5 % PVM tarifas, ir taip pat skyrė 30 % dydžio sankciją.

11 Bendrovė W apskundė šį sprendimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, teigdama, kad Latvijos mokesčių administratorius konstatavo, jog prekes į Baltarusiją eksportavo subjektas, veikiantis kontrahento vardu ir sąskaita, todėl pagal PVM įstatymą sandorį reikia perkvalifikuoti į netiesioginį eksportą, kuriam taikomas 0 % tarifas.

12 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas) patenkino skundą ir panaikino Lenkijos mokesčių administratoriaus sprendimą. Pažymėjęs, kad A. E. įgijo teisę kaip savininkė disponuoti prekėmis iš bendrovės W ir eksportavo jas į Baltarusiją, jis nusprendė, kad jeigu buvo įvykdytos esminės teisinės netiesioginio eksporto procedūros sąlygos, pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama taikyti 0 % PVM tarifą, nepaisant to, kad šis apmokestinamasis asmuo nesilaikė formos reikalavimų eksporto srityje.

13 Lenkijos mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), šis panaikino minėtą sprendimą. Šis teismas nusprendė, kad prieštaravimai, susiję su minėto sprendimo motyvavimo trūkumais, yra pagrįsti, ir grąžino bylą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas) nagrinėti iš naujo.

14 Vis dėlto savo sprendime *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) pateikė teisinę nuomonę dėl galimo tiekimo Bendrijos viduje perkvalifikavimo į netiesioginį eksportą, atsižvelgiant į bylos aplinkybes.

15 *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) pabrėžė, kad vien dėl to, kad pirkėjas vėliau savarankiškai, be pardavėjo, nusprendė taikyti prekių išvežimo už Sąjungos ribų procedūrą, remdamasis pirkėjo vardu ir naudai pateikta muitinės deklaracija, o šį sprendimą jis priėmė po komercinių sandorių sudarymo su šių prekių tiekėju, t. y. bendrove W, ir nepriklausomai nuo jos, neleidžia šiam tiekėjui iš to daryti išvados ir tikėtis, kad vidaus tiekimas bus perkvalifikuotas į eksporto sandorį, įskaitant netiesioginį eksporto sandorį, nes jau šio tiekimo momentu sandorio šalys tarpusavyje neišreiškė ketinimo ir valios, kad tai būtų „tiekimas eksportuoti“.

16 Šiomis aplinkybėmis *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad prekių tiekimas, kurį apmokestinamasis asmuo (tiekėjas) deklaravo kaip prekių tiekimą Bendrijos viduje, turi būti laikomas tiekimu eksportuoti, kai prekes įsigyjantis asmuo išvežė jas ne į kitos valstybės narės teritoriją, bet už Sąjungos teritorijos ribų?

2. Ar taikant [PVM] direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytą neapmokestinimą pirmajame klausime nurodytu atveju turi reikšmės tai, kad prekes įsigijęs asmuo išvežė jas iš Sąjungos teritorijos ne suderinęs su apmokestinamuoju asmeniu (tiekėju) ir bendrai su juo sutaręs, bet nusprendęs savarankiškai ir apmokestinamajam asmeniui (tiekėjui) nežinant?

3. Ar taikant [PVM direktyvos] 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytą neapmokestinimą pirmajame klausime nurodytu atveju turi reikšmės tai, kad prekių išvežimas iš <…> Sąjungos teritorijos matyti iš mokesčių institucijų remiantis muitinės dokumentais padarytų išvadų, o apmokestinamojo asmens (tiekėjo) turimų vežimo dokumentų turinys neatitinka šių išvadų?“

Dėl prejudicinių klausimų

17 Savo trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas prekių tiekimui, kurį tiekėjas iš pradžių deklaravo kaip tiekimą Bendrijos viduje, kurį pirkėjas be jo žinios jį įvykdė už Sąjungos teritorijos ribų, kai nagrinėjamą eksportą mokesčių institucijos konstatavo remdamosi muitinės dokumentais.

18 Visų pirma reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus valstybės narės neapmokestina pardavėjo ar jo sąskaita arba prekes įsigyjančio asmens iš Sąjungos išsiųstų arba išgabentų prekių tiekimo. Ši nuostata turi būti siejama su šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią „prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 19 punktą ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *BAKATI PLUS*, C-656/19, EU:C:2020:1045, 55 punktą).

19 Iš Sąjungos išsiųstų ar išgabentų prekių tiekimo neapmokestinimu siekiama užtikrinti atitinkamų prekių tiekimo apmokestinimą jų paskirties vietoje, t. y. ten, kur jos bus suvartotos (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 20 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

20 Kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, iš šio sprendimo 18 punkte nurodytų nuostatų ir, be kita ko, iš PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose vartojamo žodžio „išsiųstų“ matyti, kad prekė eksportuojama ir tiekimas eksportui neapmokestinamas, tik kai pirkėjui perduodama teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas įrodo, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos iš Sąjungos ir kad išsiuntus ar išgabenus jų fiziškai neliko Sąjungos teritorijoje (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 21 punktą ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *BAKATI PLUS*, C-656/19, EU:C:2020:1045, 56 punktą).

21 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad sąvoka „prekių tiekimas“ yra objektyvi ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus, ir mokesčių administratorius neturi atlikti tyrimų, kad būtų nustatytas atitinkamo apmokestinamojo asmens ketinimas, arba atsižvelgti į kito nei šis apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimo grandinėje dalyvaujančio ūkio subjekto ketinimą (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 22 punktas).

22 Darytina išvada, kad sandoriai, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, jeigu jie atitinka šio sprendimo 20 punkte primintus objektyvius kriterijus, kuriais pagrįsta ši sąvoka.

23 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad nagrinėjamu atveju pirmasis prekių eksporto kriterijus yra įvykdytas, nes neginčijama, kad tiekėjas perleido pirkėjui teisę disponuoti pagrindinėje byloje nagrinėjamais obuoliais kaip savininkui.

24 Dėl antrojo kriterijaus, pagal kurį tiekėjas įrodo, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta už Sąjungos ribų, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje aptariamas tiekėjas per mokestinę procedūrą pateikė dokumentus, patvirtinančius, kad prekės turėjo būti gabenamos ir pristatytos iš pakrovimo vietos Lenkijoje į Lietuvoje esančias paskirties vietas. Vis dėlto Lenkijos mokesčių administratorius nustatė, kad obuoliai buvo pristatyti ne šioje valstybėje narėje, o už Sąjungos teritorijos ribų.

25 Lenkijos mokesčių administratorius iš to padarė išvadą, kad tiekimas Bendrijos viduje, kuriam taikomas iš pradžių numatytas 0 % PVM tarifas, iš tikrųjų nebuvo įvykdytas. Todėl šis administratorius manė, kad tiekėjas tinkamai nepatikrino, kur bus pristatytos jo parduotos prekės, ir tik formaliai patvirtino jų pristatymą į Lietuvos teritoriją, remdamasis jas vežusio vairuotojo parašu ir vežimo bendrovės antspaudu.

26 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad tokios aplinkybės neturi reikšmės kvalifikuojant pagrindinėje byloje nagrinėjamą sandorį kaip eksporto sandorį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus.

27 Iš tiesų, pirma, kaip nurodyta šio sprendimo 23 punkte, teisę disponuoti prekėmis kaip savininkui tiekėjas iš anksto perdavė pirkėjui, todėl laikoma, kad pastarasis turėjo atlikti jų tiekimą pagal tarp jų sudarytos sutarties sąlygas. Šiomis aplinkybėmis tiekėjas negali būti kaltinamas tuo, kad patvirtino tiekimą remdamasis šias prekes vežusio vairuotojo parašu kartu su transporto bendrovės antspaudu važtaraščiuose.

28 Antra, kaip priminta šio sprendimo 21 punkte, sąvoka „prekių tiekimas“ yra objektyvi ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus. Taigi svarbu, kad būtų įvykdytos objektyvios neapmokestinimo, numatyto PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose, taikymo sąlygos. Aplinkybė, kad šalys iš pradžių susitarė dėl tiekimo Bendrijos viduje, kuris galiausiai neįvyko, ir kad tiekimas už Sąjungos teritorijos ribų buvo atliktas tiekėjui nežinant, yra subjektyvus elementas, todėl iš esmės neturi reikšmės.

29 Šiuo atveju neginčijama, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų obuolių tiekimas už Sąjungos teritorijos ribų buvo įrodytas. Aplinkybė, kad šį tiekimą įrodė Lenkijos mokesčių administratorius, o ne tiekėjas, neturi reikšmės kvalifikuojant pagrindinėje byloje nagrinėjamą sandorį kaip eksporto sandorį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus.

30 Tokiomis aplinkybėmis reikia pripažinti, kad šio sprendimo 20 punkte nurodytas antrasis kriterijus yra tenkinamas.

31 Dėl trečiojo kriterijaus, pagal kurį reikalaujama, kad po šio išsiuntimo ar išgabenimo prekė būtų fiziškai išvežta iš Sąjungos teritorijos, neginčijama, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamus obuolius pirkėjas išgabeno iš Sąjungos arba tai buvo padaryta jo vardu.

32 Reikia konstatuoti: kadangi taip pat neginčijama, jog šie obuoliai nebuvo suvartoti Sąjungos teritorijoje, negalima laikyti, kad tiekėjas įvykdė tiekimą nacionalinėje teritorijoje.

33 Iš tiesų PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalyje numatytu neapmokestinimu siekiama užtikrinti atitinkamų prekių tiekimo apmokestinimą jų paskirties vietoje, t. y. ten, kur eksportuotos prekės bus suvartotos (2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Taigi, jei šios esminės sąlygos įvykdytos, pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad neapmokestinimas PVM būtų taikomas, net jei apmokestinamasis asmuo neįvykdė tam tikrų formalių reikalavimų (2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *BAKATI PLUS*, C-656/19, EU:C:2020:1045, 72 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad negalima atsisakyti kvalifikuoti sandorį kaip „prekių tiekimą“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, dėl to, kad siuntimas ar išgabenimas iš Sąjungos buvo atliktas tiekėjui nežinant ir tai nustatė mokesčių administratorius, o ne pats tiekėjas.

36 Lenkijos vyriausybė atsikerta, kad PVM įstatyme numatytą sąlygą, pagal kurią apmokestinamasis tiekėjas turi gauti dokumentą, patvirtinantį prekių eksportą iš Sąjungos, lėmė, be kita ko, būtinybė užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje. Atsižvelgiant į tai, kad eksporto sandoriams taikomas lengvatinis režimas PVM srityje, t. y. jie neapmokestinami šiuo mokesčiu, tačiau išsaugo teisę į pirkimo mokesčio atskaitą, todėl jiems taikomas 0 % PVM tarifas pagal šį įstatymą, kyla didelė rizika, kad ūkio subjektai bandys pasinaudoti šia lengvata sandoriams, kai prekės iš tikrųjų nebuvo eksportuotos už Sąjungos ribų.

37 Žinoma, pagal PVM direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis neapmokestina eksporto sandorių, kad užtikrintų teisingą ir sąžiningą šioje direktyvoje numatyto eksporto neapmokestinimo taikymą ir užkirstų kelią galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Tačiau naudodamosi savo galiomis valstybės narės turi laikytis bendrųjų principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, proporcingumo principas (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 26 punktas).

38 Kalbant apie šį principą reikia priminti, kad nacionalinė priemonė viršija tai, kas būtina teisingam mokesčio surinkimui užtikrinti, jeigu tam, kad būtų leidžiama pasinaudoti teise 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 (2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *BAKATI PLUS*, C-656/19, EU:C:2020:1045, 71 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Kaip teigia Europos Komisija, nors valstybės narės nustato formalius reikalavimus pagal PVM direktyvos 131 straipsnį, šios sąlygos neturi pakeisti šioje direktyvoje numatytų neapmokestinimo atvejų taikymo srities. Būtų neproporcinga atsisakyti neapmokestinti eksporto vien dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neturi tinkamų eksporto dokumentų, jei, kaip šiuo atveju, mokesčių institucijos yra įsitikinusios, kad prekės buvo eksportuotos. Toks atsisakymas viršytų tai, kas būtina teisingam mokesčio surinkimui užtikrinti, nes neapmokestinimui PVM taikomi per dideli formalūs reikalavimai, nenagrinėjant, ar iš tikrųjų įvykdyti esminiai neapmokestinimo kriterijai.

40 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją pripažįstami tik du atvejai, kai dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į neapmokestinimą PVM (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Pirma, dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Vis dėlto akivaizdu, kad taip nėra pagrindinėje byloje, kurioje, kaip konstatuota šio sprendimo 23–31 punktuose, įvykdytos visos esminės neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktą sąlygos.

43 Antra, apmokestinamasis asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiaujant mokesčiais ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, siekdamas neapmokestinimo PVM negali pagrįstai remtis mokesčių neutralumo principu. 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 dalyvavimo sukčiaujant mokesčiais. Jeigu apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra prekių įsigyjančio asmens sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų

priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Vis dėlto nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymėjo, kad mokesčių administratorius nenurodė jokio tiekėjo sukčiavimo ar piktnaudžiavimo tiekimo grandinėje. Be to, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti jokių sukčiavimo įrodymų.

45 Be to, Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad kai tenkinamos PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytos eksporto neapmokestinimo sąlygos, t. y. be kita ko, kad atitinkamos prekės būtų išvežtos iš Sąjungos muitų teritorijos, toks tiekimas neturi būti apmokestinamas PVM, ir tokiomis aplinkybėmis iš esmės nebelieka sukčiavimo mokesčiais arba mokestinių pajamų praradimo pavojaus, kuriuo būtų galima pateisinti tokio sandorio apmokestinimą (2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *BAKATI PLUS*, C-656/19, EU:C:2020:1045, 82 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Atsižvelgiant į tai, kad išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti: PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas prekių tiekimui, kurį tiekėjas iš pradžių deklaravo kaip tiekimą Bendrijos viduje, ir kurį pirkėjas be jo žinios įvykdė už Sąjungos teritorijos ribų, kai tokį eksportą mokesčių institucijos konstatavo remdamosi muitinės dokumentais.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

47 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 146 straipsnio 1 dalies b punktas

turi būti aiškinamas taip:

šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas prekių tiekimui, kurį tiekėjas iš pradžių deklaravo kaip tiekimą Bendrijos viduje, ir kurį pirkėjas be jo žinios įvykdė už Europos Sąjungos teritorijos ribų, kai šį eksportą mokesčių institucijos konstatavo remdamosi muitinės dokumentais.

Parašai.