TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gruodžio 17 d.*

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

Byloje C-656/19

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

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija)

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

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

– Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir G. Koós,

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

susipažinęs su 2020 m. liepos 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: vengrų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 146 ir 147 straipsnių, taip pat mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų išaiškinimo.

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

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

4 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

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

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

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

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

b) prekių tiekimas, kai 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.“

7 PVM direktyvos 147 straipsnyje nustatyta:

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

a) keleivis nėra įsisteigęs Bendrijoje;

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

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

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

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

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

<…>“

8 PVM direktyvos XI antraštinė dalis yra susijusi su „[a]pmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolė[mi]s“. Šios XI antraštinės dalies 7 skyriaus „Įvairios nuostatos“ 273 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Deleguotasis reglamentas (ES) 2015/2446

9 2015 m. liepos 28 d. Komisijos deleguotojo reglamento (ES) 2015/2446, kuriuo Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013 papildomas išsamiomis taisyklėmis, kuriomis patikslinamos kai kurios Sąjungos muitinės kodekso nuostatos (OL L 343, 2015, p. 1), 1 straipsnyje pateiktos apibrėžtys, skirtos šiam deleguotajam reglamentui taikyti.

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

Vengrijos teisė

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

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

<…>

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

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

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

<…>

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

<…>“

12 PVM įstatymo 99 straipsnyje nurodyta:

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

a) prekių tiekimo vertė, įskaitant mokestį, viršytų 175 EUR atitinkančią sumą;

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

c) prekių išvežimo iš Bendrijos vietoje institucija patvirtintų, kad jos buvo išgabentos iš šalies teritorijos, valstybės mokesčių administratoriaus <…> šiuo tikslu pateiktoje formoje uždėdama vizą ir antspaudą, kai kartu pateikiamos prekės ir originali sąskaita faktūra, patvirtinanti įvykdytą prekių tiekimą.

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

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

(4) Neapmokestinimui taikomos šios sąlygos:

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

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

<…>

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

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

b) pateikia prekių pardavėjui sąskaitos faktūros, patvirtinančios prekių tiekimą, originalą.

<…>

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

<…>“

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 Iki 2015 m. balandžio mėn. *Bakati* vykdė didmeninę prekybą dekoratyviniais augalais. Vėliau ji užsiėmė mažmenine prekyba ne parduotuvėje. Nuo 2015 m. jos metinė apyvarta gerokai padidėjo nuo 50 mln. Vengrijos forintų (HUF) (apie 140 000 EUR) iki milijardo HUF (apie 2 784 000 EUR). 2016 m. 95 % jos veiklos sudarė didelių kiekių maisto produktų, kosmetikos ir priežiūros priemonių tiekimas dvidešimčiai privačių asmenų, priklausančių trims šeimoms. Šie pirkimai buvo vykdomi telefonu kelis šimtus kartų.

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

16 PVM deklaracijose už 2016 m. pagal PVM įstatymo 99 straipsnio 9 dalį *Bakati* nurodė tiems patiems pirkėjams grąžintą PVM kaip sumą, kurią reikia atimti iš mokėtino mokesčio, iš viso 339 788 000 HUF (apie 946 000 EUR).

17 Atlikęs mokestinį patikrinimą *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus Čongrado apskrities skyrius, Vengrija) konstatavo, kad nagrinėjami pirkimai viršijo individualius ir šeiminius pirkėjų poreikius ir buvo atlikti siekiant perparduoti įsigytas prekes. Šios institucijos teigimu, tai reiškia, kad šios prekės negali būti laikomos asmeniniu bagažu, kaip tai suprantama pagal taikytinus teisės aktus. Ši institucija taip pat nusprendė, kad *Bakati* negalėjo būti neapmokestinta PVM už eksportą, nes nepradėjo šių prekių išvežimo iš

muitinės procedūros ir neturėjo tam reikalingų dokumentų. Todėl 2018 m. birželio 27 d. sprendimu ji pareikalavo iš *Bakati* sumokėti 340 598 000 HUF (apie 948 200 EUR) PVM skirtumą kartu su 163 261 000 HUF (maždaug 454 500 EUR) dydžio mokestine bauda ir 7 184 000 HUF (maždaug 20 000 EUR) delspinigiais.

18 Šį sprendimą patvirtinus 2018 m. spalio 31 d. skundų direkcijos sprendimu, *Bakati* kreipėsi į *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedo administracinių ir darbo bylų teismas) su ieškiniu dėl jo panaikinimo.

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

20 Skundų direkcija prašo atmesti šį ieškinį.

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

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

23 Kadangi PVM įstatymo 98 ir 99 straipsniai atitinka PVM direktyvos 146 ir 147 straipsnių nuostatas, atsižvelgdamas į minėtą sprendimą minėtas teismas siekia išsiaiškinti, kaip reikia apibrėžti sąvoką „asmeninis bagažas“. Jis mano, kad reikia remtis šių žodžių įprasta reikšme ir kad eksporto tikslas turi lemiamą reikšmę. Tai reiškia, kad ši sąvoka neapima prekių, skirtų perparduoti. Vis dėlto, nesant Teisingumo Teismo jurisprudencijos šioje srityje, būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

24 Tas pats teismas mano, kad dėl to, jog atitinkami pirkėjai nepakeitė savo ketinimo pasinaudoti užsienio keleiviams taikomu neapmokestinimu PVM, ir, nesant eksporto iš Vengrijos taikant vienodą muitinės procedūrą, mokesčių administratorius neturėjo perkvalifikuoti nagrinėjamų tiekimų.

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, kadangi *Bakati* žinojo, kad atitinkamų pirkėjų elgesiu buvo sukčiaujama ir nebuvo įvykdytos užsienio keleivių neapmokestinimo PVM sąlygos, ši bendrovė negalėjo pagrįstai pateikti prašymo grąžinti PVM už užsienio keleivius formos. Klausimas, ar šie pirkėjai iš tikrųjų apėjo Serbijos mokesčių teisės aktus, neturi reikšmės. Svarbu tik tai, kad *Bakati* savo elgesiu, kaip mano prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs

teismas, sąmoningai sudarė sąlygas šių pirkėjų sukčiaujamai veiklai ir tikslingai pažeidė PVM įstatymo reikalavimus, taigi, taip nepagrįstai sumažino apmokestinamąją vertę, nes grąžino mokestį, kuriuo užsienio keleiviai neapmokestinami.

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

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

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

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

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

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

4. Jeigu į ankstesnį klausimą būtų atsakyta, kad kai užsienio keleiviui netaikomas neapmokestinimas, sandoriui gali būti taikomas neapmokestinimas PVM dėl eksporto, ar prekių tiekimo eksportuoti teisinis sandoris laikytinas neapmokestinamu PVM, priešingai pirkėjo pirkimo metu išreikštam ketinimui?

5. Jeigu į 3 ir 4 klausimus būtų atsakyta teigiamai, tokiomis, kokios šioje byloje nagrinėjamos, aplinkybėmis, kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo tiekdamas prekes žinojo, kad jos įgytos siekiant perparduoti, tačiau pirkėjas, kaip užsienio keleivis, norėjo išvežti jas iš teritorijos, taigi sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nesąžiningai pateikė prašymą grąžinti mokestį ir jį susigrąžino tuo pagrindu, kad užsienio keleiviai neapmokestinami, ar valstybės narės praktika, kai mokesčių administratorius

neleidžia susigrąžinti neteisingai deklaruoto ir sumokėto PVM už prekių tiekimą užsienio keliautojui, tokių sandorių nepripažįsta su eksportu susijusiu prekių tiekimu ir mokesčio neperskaičiuoja, nors neginčijama, kad prekės buvo išvežtos iš Vengrijos keleivio bagaže, yra suderinama su PVM direktyvos 146 ir 147 straipsniais, taip pat su Sąjungos teisės mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

29 Pirmiausia reikia pažymėti, kad *Bakati* ginčija prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo faktinių aplinkybių apibūdinimą, motyvuodama tuo, kad jis yra neišsamus ar net klaidingas. Dėl šios priežasties ji prašo Teisingumo Teismo atsakyti į du papildomus klausimus, kuriuos suformulavo savo rašytinėse pastabose, arba *ex officio* analizuojant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus atsižvelgti į teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus, nes, jos nuomone, bet kuriuo atveju į juos būtina atsižvelgti, vertinant nurodytas faktines aplinkybes, kad šiam teismui būtų pateiktas naudingas atsakymas.

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

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

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

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

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

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

35 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 147 straipsnio 1 dalyje numatytas „prek[ių], išgabenam[ų] asmeniniame keleivio bagaže“, neapmokestinimas turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas prekėms, kurias Sąjungoje neįsisteigęs fizinis asmuo pats išgabena komerciniais tikslais už Sąjungos ribų, siekdamas jas perparduoti trečiojoje valstybėje.

36 PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad valstybės narės neapmokestina PVM prekių tiekimo, kai jų atitinkamoje teritorijoje neįsisteigęs pirkėjas jas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Sąjungos ribų, arba tai atlikta jo vardu, išskyrus atvejus, kai pirkėjas pats išgabena prekes, skirtas įrengti pramogų laivams, privatiems orlaiviams ar kitoms asmeniniams poreikiams tenkinti naudojamoms transporto priemonėms arba papildyti jų atsargoms.

37 Šios direktyvos 147 straipsnio 1 dalyje patikslinama, kad kai šio 146 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytas prekių tiekimas yra susijęs su prekėmis, kurios išgabenamos asmeniniame keleivio bagaže, jis neapmokestinamas tik tuo atveju, kai keleivis nėra įsisteigęs Sąjungoje, kai prekės išgabenamos iš Sąjungos iki trečio mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo patiektos prekės, pabaigos ir kai bendra tiekimo vertė, įskaitant PVM, yra didesnė nei 175 EUR ar lygiavertė suma nacionaline valiuta; vis dėlto valstybės narės gali neapmokestinti tiekimo, kurio bendra vertė yra mažesnė už šią sumą.

38 Dėl klausimo, ar „prek[ių], išgabenam[ų] asmeniniame keleivio bagaže“, neapmokestinimas, kaip tai suprantama pagal šio reglamento 147 straipsnio 1 dalį, gali būti taikomas prekėms, gabenamoms tokiomis sąlygomis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, reikia priminti, kad iš vienodo Sąjungos teisės taikymo ir lygybės principo reikalavimų matyti, kad kai Sąjungos teisės nuostatoje aiškiai nedaroma nuorodos į valstybių narių teisę, norint nustatyti šios nuostatos prasmę ir apimtį, jos reikšmė visoje Sąjungoje paprastai turi būti aiškinama savarankiškai ir vienodai (2011 m. spalio 18 d. Sprendimo *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija bei 2020 m. balandžio 23 d. Spendimo *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija)

39 Be to, sąvokų, kurių apibrėžtis Sąjungos teisėje nepateikiama, reikšmė ir apimtis turi būti nustatoma remiantis jų įprasta reikšme bendrinėje kalboje, atsižvelgiant į kontekstą, kuriam esant jos vartojamos, ir teisės aktų, kuriuose jos įtvirtintos, tikslus (2011 m. spalio 18 d. Sprendimo *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2020 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, 32 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Taip pat reikia priminti, kad PVM direktyvoje numatyti neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos (nebent Sąjungos teisės aktų leidėjas įpareigojo valstybes nares apibrėžti tam tikras sąvokas), kurios turi būti aiškinamos atsižvelgiant į šia direktyva nustatytos bendros PVM sistemos bendrą kontekstą (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, 20 punktą ir nurodytą jurisprudenciją bei 2013 m. kovo 7 d. Sprendimo *Wheels Common Investment Fund Trustees ir kt.*, C-424/11, EU:C:2013:144, 16 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

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

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

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

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

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

46 Kalbant apie PVM direktyvos 147 straipsnio 1 dalies kontekstą, reikia pažymėti, kad pagal šią nuostatą šiame straipsnyje numatytam neapmokestinimui PVM taikyti būtina ne tik tai, kad tiekimas būtų susijęs su „prekėmis, išgabenamomis asmeniniame keleivių bagaže“, bet ir šios nuostatos pirmos pastraipos a–c punktuose išvardytų kumuliacinių sąlygų, t. y. kad keleivis nebūtų įsisteigęs Sąjungoje, kad prekės būtų išgabenamos iš Sąjungos iki trečio mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo patiektos prekės, pabaigos ir kad bendra tiekimo vertė, įskaitant PVM, būtų didesnė nei 175 EUR ar lygiavertė suma nacionaline valiuta, laikymasis.

47 Šio 147 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje patikslinta, kad sąvoka „keleivis [kuris] nėra įsikūręs [Sąjungoje]“ – tai „keleivis, kurio nuolatinė arba įprasta gyvenamoji vieta nėra [Sąjungoje]“, ir kad sąvoka „nuolatinė ar įprasta gyvenamoji vieta“ reiškia „vietą, įrašytą pase, asmens tapatybės kortelėje ar kitame dokumente, kurį valstybė narė, kurios teritorijoje vykdomas tiekimas, pripažįsta [kaip] asmens tapatybę patvirtinan[tį] dokument[ą]“.

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

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

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

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

52 Be to, šį aiškinimą patvirtina nuostatos, kuri dabar įtvirtinta PVM direktyvos 147 straipsnyje, teisėkūros raida. Kaip savo išvados 43–59 ir 63 punktuose iš esmės nurodė generalinis advokatas, ji iš pradžių buvo susijusi su neapmokestinimu muitais, taikomu asmeniniame keleivio bagaže esančioms nekomercinio pobūdžio prekėms, taip pat tiekimui mažmeninėje prekyboje. Vis dėlto Sąjungos teisės aktų leidėjas įvairiais padarytais šios nuostatos pakeitimais neparodė noro grįžti prie šio ryšio.

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

Dėl trečiojo ir ketvirtojo klausimų

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

55 Reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai jų atitinkamoje teritorijoje neįsisteigęs pirkėjas jas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Sąjungos ribų, arba tai atlikta jo vardu, išskyrus iš esmės atvejus, kai pirkėjas pats išgabena prekes, skirtas įrengti asmeniniams poreikiams tenkinti naudojamoms transporto priemonėms arba papildyti jų atsargoms. Ši nuostata turi būti siejama su šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti

materialiuoju turtu perdavimas (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, 24 punktas ir 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 19 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

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

57 Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnį, buvo įvykdytas, kad jų pirkėjai išgabeno prekes, susijusias su pagrindinėje byloje nagrinėjamais sandoriais, už Sąjungos ribų ir kad faktinis šių prekių išgabenimas iš Sąjungos teritorijos kiekvieno nagrinėjamo tiekimo atveju patvirtintas išvykimo muitinės uždėta viza ant apmokestinamojo asmens turimos formos.

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

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

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

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

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

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

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

Dėl penktojo klausimo

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

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

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

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

69 Vis dėlto, kaip matyti iš PVM direktyvos 131 straipsnio, šios direktyvos IX antraštinės dalies 2–9 skyriuose, kuriuose yra 146 ir 147 straipsniai, numatyti neapmokestinimo atvejai taikomi tokiomis sąlygomis, kokias nustato valstybės narės, siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą minėto neapmokestinimo taikymą ir užkirsti kelią visiems galimiems sukčiavimo mokesčiais, jų vengimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Be to, PVM direktyvos 273 straipsnyje numatyta, kad valstybėms narėms suteikiama galimybė nustatyti kitas pareigas, kurias jos laiko būtinomis tam, kad būtų teisingai surenkamas PVM ir užkirstas kelias sukčiavimui.

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

71 Kalbant apie šį principą reikia priminti, kad nacionalinė praktika viršija tai, kas būtina teisingam mokesčio surinkimui užtikrinti, jeigu tam, kad būtų leidžiama pasinaudoti teise 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 (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 27 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

72 Jei šios esminės sąlygos įvykdytos, pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad neapmokestinimas PVM būtų taikomas, net jei apmokestinamasis asmuo neįvykdė tam tikrų formalių reikalavimų (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 28 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

73 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 nurodyta jurisprudencija).

74 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 nurodyta jurisprudencija).

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

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

77 Nagrinėjamu atveju, kaip jau nurodyta šio sprendimo 57 punkte, vis dėlto neginčijama, kad prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 14 straipsnį, įvyko, kad su pagrindinėje byloje nagrinėjamais sandoriais susijusias prekes jų pirkėjai išgabeno už Sąjungos ribų ir kad faktinis šių prekių išgabenimas iš Sąjungos teritorijos kiekvieno nagrinėjamo tiekimo atveju patvirtintas viza, kurią išvežimo muitinė uždėjo apmokestinamojo asmens turimoje formoje.

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

79 Šiomis aplinkybėmis proporcingumo principo neatitinka tai, kad neleidžiama neapmokestinti PVM prekių tiekimo eksportuoti dėl to, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo neatliko šių prekių išvežimo iš muitinės procedūros ir neturi reikiamų dokumentų, nors neginčijama, kad minėtos prekės

iš tikrųjų buvo eksportuotos pagal šio sprendimo 56 punkte nurodytus kriterijus, ir tai patvirtina išvežimo muitinės uždėta viza, ir kad šis tiekimas, remiantis jo objektyviais požymiais, atitinka PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatyto neapmokestinimo sąlygas (pagal analogiją žr. 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 30 punktą). Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atlikti reikiamus patikrinimus.

80 Antra, siekdamas neapmokestinimo PVM apmokestinamasis asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiaujant mokesčiais ir sukėlęs pavojų bendrosios PVM sistemos veikimui, 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 nurodyta jurisprudencija).

81 Vis dėlto tiekėjas negali būti atsakingas už PVM sumokėjimą, neatsižvelgiant į jo dalyvavimą prekes įsigyjančio asmens sukčiavimo veiksmuose. Iš tikrųjų yra akivaizdžiai neproporcinga dėl trečiųjų asmenų neteisėtų veiksmų, kuriems apmokestinamasis asmuo neturi jokios įtakos, negautas mokestines pajamas išsireikalauti iš jo (2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

82 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau 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 (šiuo klausimu žr. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, 40 punktą ir 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 35 punktą).

83 Be to, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog to, kad sukčiavimo veiksmai buvo atlikti trečiojoje valstybėje, nepakanka, kad būtų paneigtas bet koks sukčiavimas, keliantis pavojų bendrosios PVM sistemos veikimui, ir kad tokiomis aplinkybėmis nacionalinis teismas turi patikrinti, ar nagrinėjami sandoriai iš tikrųjų buvo susiję su tokiu sukčiavimu, o jei taip, įvertinti, ar apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad taip yra (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, 37 punktą).

84 Vis dėlto nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepatikslina *Bakati* sukčiavimo pobūdžio, visų pirma dėl to, kiek dėl jos elgesio atsirado mokestinių nuostolių arba kilo pavojus šios bendros sistemos veikimui. Šiuo klausimu vien galimas šios bendrovės apyvartos padidėjimas jos konkurentų nenaudai *a priori* negali kelti tokio pavojaus.

85 Be to, reikia pažymėti, kad eksporto neapmokestinimo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktą, taikymas nepriklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo pasinaudojo galimybe, nes toks neapmokestinimo taikymas iš principo yra teisėtas, jei įvykdytos šiuo tikslu numatytos esminės sąlygos, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 56 punkte primintą jurisprudenciją. Vadinasi, priešingai, nei, atrodo, teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, 2018 m. gegužės 17 d. Sprendime *Vámos* (C-566/16, EU:C:2018:321) suformuotos jurisprudencijos išvados, susijusios su valstybės narės galimybe netaikyti atgaline data specialios PVM apmokestinimo schemos, pagal kurią smulkaus verslo įmonėms numatytas neapmokestinimas, tokiomis aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, negali būti pritaikytos apmokestinamajam asmeniui, atitinkančiam šiuo klausimu būtinas esmines sąlygas, tačiau kuris nepasinaudojo galimybe pasirinkti šios schemos taikymą, kai deklaravo savo ekonominės veiklos pradžią mokesčių administratoriui.

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

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

88 Vadinasi, neatmetant galimybės, kad už tokį pažeidimą pagal nacionalinę teisę gali būti taikomos proporcingos administracinės sankcijos, kaip antai skirtos piniginės baudos, už jį negali būti baudžiama atsisakymu neapmokestinti PVM už realiai įvykdytą eksportą.

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

90 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 147 straipsnio 1 dalyje numatytas „prek[ių], išgabenam[ų] asmeniniame keleivio bagaže“, neapmokestinimas turi būti aiškinamas taip, kad jis netaikomas prekėms, kurias Europos Sąjungoje neįsisteigęs fizinis asmuo pats išgabena komerciniais tikslais už Europos Sąjungos ribų, siekdamas perparduoti trečiojoje valstybėje.**

2. **Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies b punktas ir 147 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiama nacionalinių teismų jurisprudencija, pagal kurią mokesčių administratorius, nustatęs, kad prekių, išgabenamų asmeniniame keleivio bagaže, neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) sąlygos netenkinamos, bet pirkėjas iš tikrųjų išgabeno atitinkamas prekes už Europos Sąjungos ribų, turi nagrinėti, ar šio 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas neapmokestinimas PVM gali būti taikomas aptariamam tiekimui, nepaisant to, kad nebuvo atlikti taikytini muitinės formalumai, o pirkėjas neturėjo ketinimų, kad šis neapmokestinimas būtų taikomas.**

3. **Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies b punktas ir 147 straipsnis, taip pat mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių administratorius automatiškai atsisako leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti vienoje ir kitoje iš šių nuostatų numatytu neapmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), kai nustato, kad šis apmokestinamasis**

asmuo nesąžiningai išdavė formą, kuria remdamasis pirkėjas pasinaudojo 147 straipsnyje numatytu neapmokestinimu, nors yra nustatyta, kad atitinkamos prekės buvo išvežtos iš Europos Sąjungos teritorijos. Tokiomis aplinkybėmis turi būti atsisakyta taikyti 146 straipsnio 1 dalies b punkte numatytą neapmokestinimą PVM, jei formalaus reikalavimo pažeidimas neleidžia pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai, lemiantys šio neapmokestinimo taikymą, buvo įvykdyti, arba jeigu įrodyta, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad nagrinėjamas sandoris susijęs su sukčiavimu, keliančiu pavojų bendrosios PVM sistemos veikimui.

Parašai.