

Byla C-656/19**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Pateikimo data:**

2019 m. rugsėjo 4 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Szegedi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (Vengrija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. rugpjūčio 22 d.

Pareiškėja:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Atsakovė:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Pagrindinės bylos dalykas

Skundas dėl mokesčio administravimo

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pirma, prašymu priimti prejudicinį sprendimą siekiama išsiaiškinti, ar, viena vertus, valstybės narės praktika, kuria remiantis „asmeninis bagažas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, yra apibrėžiamas vadovaujantis kitose teisės normose pateikta bagažo sąvokos apibrėžtimi, suderinama su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 147 straipsniu. Kita vertus, jeigu į šį klausimą būtų atsakyta neigiamai, prašoma patikslinti, kaip turi būti apibrėžiama PVM direktyvos 147 straipsnyje vartojama sąvoka „asmeninis bagažas“, ir, atsižvelgiant į tai, ar nacionalinių mokesčių administratorių praktika, kai atsižvelgiama tik į „bendrą žodžių reikšmę“, suderinama su ES teise.

Antra, šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą taip pat klausiama, ar, viena vertus, PVM direktyvos 146 ir 147 straipsnius reikia aiškinti taip, kad kai

apmokestinamasis asmuo neturi teisės būti neapmokestintas pagal PVM direktyvos 147 straipsnį, reikia nagrinėti, ar neapmokestinimas už pardavimą eksportuoti taikytinas pagal PVM direktyvos 146 straipsnį, nepaisant to, kad nebuvo atliktos formalios muitinės procedūros. Kita vertus, šiuo prašymu siekiama išsiaiškinti, ar teisinį sandorį galima laikyti prekių tiekimu eksportuoti, kuriam netaikomas PVM, nors tai akivaizdžiai prieštarauja pirkėjo ketinimui.

Trečia, šiuo prašymu siekiama, kad būtų nustatyta, ar, atsižvelgiant į aplinkybes pagrindinėje byloje, valstybės narės praktika, kai mokesčių administratorius atsisako grąžinti keleiviui užsieniečiui klaidingai už prekių tiekimą deklaruotą ir sumokėtą mokestį ir nepripažįsta tokio sandorio kaip prekių eksportuoti tiekimu, suderinama su PVM direktyvos 146 ir 147 straipsniais, taip pat mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais pagal Sąjungos teisę.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar valstybės narės praktika, pagal kurią „asmeninio bagažo“ sąvoka, suprantama kaip pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamas prekių tiekimas užsienio keleiviams, apibrėžiama kaip 1954 m. birželio 4 d. Niujorke priimtoje Konvencijoje dėl turizmui taikytinų muitinės lengvatų ir jo Papildomame protokole vartojama sąvoka „asmeninio naudojimo daiktai“ ir 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, 1 straipsnio 5 punkte vartojama sąvoka „bagžas“, suderinama su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 147 straipsniu?
2. Jei į pirmesnį klausimą būtų atsakyta neigiamai, kaip turėtų būti suprantama PVM direktyvos 147 straipsnyje vartojama sąvoka „asmeninis bagžas“, atsižvelgiant į tai, kad PVM direktyvoje šios sąvokos apibrėžtis nepateikta? Ar suderinama su Bendrijos teisės nuostatomis nacionalinio mokesčių administratoriaus praktika, kai atsižvelgiama tik į „bendrą 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 atliktos formalios muitinės procedūros, nustatytos Sąjungos muitinės kodekse ir jį įgyvendinančiuose teisės aktuose?
4. Jeigu į ankstesnį klausimą būtų atsakyta, kad kai užsienio keleiviui netaikomas atleidimas nuo mokesčio, sandoriui gali būti taikomas atleidimas nuo PVM dėl eksporto, ar prekių tiekimo eksportui 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 tiekiant 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 dėl mokesčio grąžinimo ir jį susigrąžino tuo pagrindu, kad užsienio keleiviai neapmokestinami, ar valstybės narės praktika, kai mokesčių administratorius neleidžia susigrąžinti neteisingai deklaruoto ir sumokėto mokesčio už prekių tiekimą užsienio keliautojui, tokių sandorių nepripažįsta su eksportu susijusiu prekių tiekimu ir mokesčio neperskaičiuoja, nors neginčijama, kad prekės buvo išgabentos iš Vengrijos keleivio bagaže, yra suderinama su PVM direktyvos 146 ir 147 straipsniais, taip pat su Sąjungos teisės mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais?

Reikšmingos Sąjungos teisės ir tarptautinės teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymai OL L 335, 2007, p. 60. ir OL L 235, 2018, p. 26), 146, 147 ir 273 straipsniai.

2015 m. liepos 28 d. Komisijos deleguotasis reglamentas (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; klaidų ištaisymai OL L 87, 2016, p. 35, OL L 101, 2017, p. 164., OL L 192, 2018, p. 62).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, pirmiausiai 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, 29 punktas; 2018 m. gegužės 17 d. Sprendimas *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321; 2010 m. spalio 21 d. Sprendimas *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627.

Reikšmingos nacionalinės teisės nuostatos

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 m. Įstatymas Nr. CXXVII dėl pridėtinės vertės mokesčio, toliau – PVM įstatymas) 98, 99 straipsniai, 153/A straipsnio 1 dalis ir 259 straipsnio 10 dalis.

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 m. įstatymas Nr. XCII dėl mokesčių administravimo) 170 straipsnis.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (2010 m. Įstatymas Nr. CXXII dėl nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos, toliau – Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos įstatymas) 12/A straipsnis.

A turistaforgalom vámkönyvtéséről szőló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szőló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (1964 m. Dekretas-įstatymas Nr. 2, kuriuo ratifikuoti 1954 m. birželio 4 d. Niujorke priimta Konvencija dėl turizmui taikytinų muitinės lengvatų ir jos papildomas protokolas; toliau – Niujorko konvencija) 2 straipsnis.

2016 m. gruodžio 8 d. *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) sprendimas Nr. KfV.1.35 502/2016/6.

Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso aprašymas

- 1 Pagrindinė pareiškėjos veikla iki 2015 m. balandžio mėn. – didmeninė prekyba dekoratyviniais augalais, po to – kita mažmeninė prekyba ne parduotuvėse. Nuo 2015 m. pareiškėjos metinė apyvarta padidėjo nuo 50 mln. Vengrijos forintų (toliau – HUF) iki 100 mln. HUF.
- 2 Pagrindinėje byloje nagrinėjamu 2016 m. laikotarpiu beveik visą pareiškėjos veiklą (apie 95 %) sudarė prekyba su 20 privačių asmenų įvairiais maisto produktais, kosmetika ir šveitimo priemonėmis, kurie buvo išgabunami į už Bendrijos ribų esančią teritoriją, konkrečiai tariant, į Serbiją. Pareiškėja žinojo, kad šimtus kartų iš jos didelius prekių kiekius įgiję serbai pirkėjai priklauso trims šeimoms ir kad prekės buvo išvežamos į Serbiją jų kelionės bagažuose.
- 3 Pareiškėjos atstovas prekių tiekimą patvirtinančius dokumentus surašydavo remdamasis informacija, kurią pirkėjai pateikdavo telefonu. Pareiškėjos įgaliotas asmuo gabendavo prekes iš pareiškėjos sandėlio Segede į Serbijos privačių pirkėjų netoli Serbijos ir Vengrijos sienos, tačiau Vengrijos teritorijos pusėje Tompa nuomojamą sandėlį. Šioje vietoje prekes gabenęs vairuotojas pirkėjams perduodavo prekes ir pareiškėjos atstovo išrašytas sąskaitas faktūras kartu su prašymų grąžinti užsienio keleivių sumokėtą mokesį formomis, o iš pirkėjų gaudavo sulygtą kainą. Tada prekės iš Tompa į Serbiją buvo gabamos keleivių bagažuose.
- 4 Nustatyta, kad pareiškėja žinojo, jog klientai šias prekes įsigijo ne asmeniniam ar šeimos naudojimui, o ketindami perparduoti Serbijos rinkoje. Pareiškėja taip pat žinojo, kad šeimos nariai buvo įtraukti į sandorius tam, kad atskirų tiekimų vertė neviršytų 1 mln. HUF, nes tokiems atvejams pagal Vengrijos muitinės institucijų vidaus taisykles, reglamentuojančias muitinės procedūras, buvo sudarytos palankesnės sąlygos gabenti prekes iš Vengrijos į Serbiją.
- 5 Dėl minėtų prekių užsienio keleiviams taikomu neapmokestinimu pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) pirkėjai pasinaudodavo taip: pareiškėja

užpildydavo prašymo grąžinti PVM formą, kurią vėliau patvirtindavo prekių išvežimo vietos muitinės įstaiga, kai kuriais atvejais net su žyma „Prekių išvežimo iš Bendrijos teritorijos vieta: Tompa“, antras šios formos egzempliorius būdavo grąžinamas pareiškėjai, kuri pirkėjams sumokėtą PVM grąžindavo gryniaisiais.

- 6 Visais atvejais pirkėjai prašydavo pateikti užsienio keleiviams skirtą mokesčio grąžinimo formą niekada nenurodę, kad šios prekės išgabenamos ne kaip keleivių bagažas, o kaip eksportuojamos prekės.
- 7 Tokiu būdu pareiškėja pirkėjams grąžino 339 778 000 HUF (maždaug 1 038 000 EUR) sumą sumokėto PVM remdamasi PVM įstatymo 99 straipsnio 9 dalimi, pagal kurią, jei PVM sumokamas prekių tiekimo momentu ir pardavėjas grąžina sumokėtą mokesį užsienio keliautojui, prieš tai šį PVM apskaičiavęs ir deklaravęs kaip mokėtiną mokesį, mokesčiniu laikotarpiu, per kurį mokesčiai grąžinamas užsienio keliautojui, pardavėjas turi teisę grąžinto mokesčio sumą atskaityti iš mokėtino mokesčio sumos. Dokumentai, kuriais pagrindžiamas mokesčio grąžinimas užsienio keleiviams, patvirtina, kad minėtos prekės bet kuriuo atveju buvo išgabentos iš Vengrijos teritorijos.
- 8 *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága* (Čongrado (Vengrija) apskrities mokesčių ir muitų inspekcija, pavaldi nacionalinei mokesčių ir muitų administracijai; toliau – pirmojo lygio mokesčių administratorius), atlikusi nagrinėjamo mokesčinio laikotarpio patikrinimą, 2018 m. birželio 27 d. priėmė sprendimą, kuriuo pareiškėjai nurodė sumokėti 340 598 000 HUF (apie 1 041 000 EUR) PVM skirtumą, 163 261 000 HUF (maždaug 499 000 EUR) baudą ir 7 184 000 HUF (maždaug 22 000 EUR) delspinigių. Jis nustatė, kad prekės buvo gabenamos ne asmeniniais poreikiais ir šeimai naudoti, o siekiant jas perparduoti, todėl jų nebuvo galima pripažinti keleivio bagažu. Jis nurodė, kad pareiškėja neturėjo teisės būti neapmokestinama už eksporto prekes, nes dėl minėtų sandorių nebuvo atliktas prekių eksporto muitinis įforminimas ir pareiškėja neturėjo reikiamų dokumentų. Be to, pareiškėja neatitinka eksportuotojo apibrėžties, nes parduotos prekės pirkėjams buvo perduotos prie Serbijos ir Vengrijos sienos jų išnuomotame sandėlyje, todėl ji negalėjo įsipareigoti išvežti prekių į paskirties vietą už Bendrijos muitų teritorijos ribų.
- 9 Gavusi pareiškėjos skundą 2018 m. spalio 31 d. sprendimu atsakovė patvirtino pirmojo lygio mokesčių administratoriaus sprendimą. Sprendimo motyvuojamojoje dalyje atsakovė nurodė, jog atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius konstatavo, kad sandorių nebuvo galima pripažinti tiekimu užsienio keleiviui, ir, išnagrinėjęs eksporto prekių tiekimo sąlygas, kad jos nebuvo įvykdytos. Ji rėmėsi pareiškėjos teiginiais, kad ji, atsižvelgusi į pirkėjų ketinimus, nusprendė, kad tai buvo prekių tiekimas užsienio keliautojams.

Atsakovės teigimu, 2016 m. gruodžio 8 d. sprendime KfV.1.35.502/2016/6 *Kúria* dėl keleivio bagažo sąvokos apibrėžties konstatavo, kad prekių kiekis ir pirkimo dažnumas yra reikšmingos aplinkybės šiuo klausimu. Nei PVM įstatyme, nei

PVM direktyvoje asmeninio bagažo sąvoka neapibrėžta, Bendrijos muitų teisės aktuose ji taip pat nepateikta, o Niujorko konvencijoje pateikta sąvokos „asmensinio naudojimo daiktai“ apibrėžtis. Pagal nacionalinę praktiką bagažu pripažįstamos prekės, kurias keleivis perka savo reikmėms arba kaip dovaną, bet kuriuo atveju, nekomerciniais tikslais. Dėl pirkimų dažnumo ir didelių prekių kiekių prekių neleidžiama kvalifikuoti kaip keleivių bagažo, todėl neleidžiama prekių komercinių kiekių išvežti keleivių bagaže vadovaujantis PVM įstatymo 99 straipsniu. Pagal šią nuostatą kai pirkėjo užsienio keleivio įgyta prekė išgabena jo asmeniniame bagaže, taikoma PVM įstatymo 98 straipsnio 1 dalyje numatyta išimtis, jeigu:

- bendra prekių vertė (su PVM) viršija 175 EUR;
- užsienietis savo statusą patvirtina kelionės dokumentu;
- prekės išgabavimo iš Bendrijos vietos muitinė patvirtina jos išgabavimą iš šios teritorijos tai pažymėdama prašymo grąžinti mokesčių formoje. Užsienio keleivio prašymu prekės pardavėjas turi užpildyti prašymo grąžinti mokesčių formą.

Be to, pagal PVM įstatymo 99 straipsnio 1 dalį reikalaujama, kad prekių pardavėjas turėtų patvirtintą ir pažymėtą pirmąjį prašymo grąžinti mokesčių egzempliorių ir antspaudu patvirtintą kopiją, ir kad jeigu PVM buvo sumokėtas prekių tiekimo momentu, pardavėjas grąžintų sumokėtą mokesčių užsienio keleiviui. Užsienio keleiviui mokesčiai gražinamas grynaisiais pinigais HUF, tačiau šalys gali susitarti dėl kitos valiutos ar mokėjimo būdo.

Tuo atveju, kai mokesčiai buvo sumokėti pagal PVM įstatymo 4 dalies b punktą, o pardavėjas jų apskaičiavo ir deklaravo kaip mokėtiną mokesčių, mokesčiniu laikotarpiu, per kurį mokesčiai gražinamas užsienio keliautojui, pardavėjas turi teisę grąžinto mokesčio sumą atskaityti iš mokėtino mokesčio sumos.

Kai nustatoma, kad prekės buvo išgabentos iš Bendrijos teritorijos, remdamasis nacionaline praktika, mokesčių administratorius turi įvertinti, ar tenkinamos kitos prekių tiekimo, kuriam taikomas neapmokestinimas PVM, sąlygos, konkrečiai tariant, ar pareiškėjas turi teisę būti neapmokestinamas pagal PVM įstatymo 98 straipsnį. Jame numatyta, kad neapmokestinimas taikomas paštu išsiųstų prekių arba prekių, kurios iš nacionalinės teritorijos buvo išgabentos į valstybę už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimui.

Nacionalinėje praktikoje atsižvelgiama į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią nors pagal PVM direktyvą valstybėms narėms leidžiama nustatyti formalius teisės į atskaitą įgyvendinimo reikalavimus, šie reikalavimai negali viršyti to, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią mokesčių slėpimui.

- 10 Atsakovė teigė, kad, atsižvelgus į minėtą *Kúria* sprendimą, pareiškėja neturi teisės ir į eksportuoti skirtoms prekėms taikomą mokesčio lengvatą, nes minėti sandoriai

nebuvo įforminti muitinėje, ir pareiškėjos teigimu, ji nepradėjo su eksportu susijusios muitinės procedūros, nes pirkėjai konkrečiai siekė būti neapmokestinti kaip užsienio keleiviai.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

Ieškovės argumentai

- 11 Pareiškėja skunde prašo panaikinti atsakovės ir pirmojo lygio mokesčių administratoriaus sprendimus. Pareiškėja teigia, kad asmeninio keleivio bagažo apibrėžtis nepateikta nei Bendrijos teisėje, nei PVM įstatyme. Nesant tokios apibrėžties pagal muitinės teisę, muitinė negali nustatyti skirtumo tarp per sieną gabenamų prekių ir todėl negali atsisakyti patvirtinti prašymo grąžinti už iš teritorijos išgabenas prekes sumokėtą mokestį, remdamasi tariamu ketinimu jas perparduoti. Negalima teigti, kad pareiškėja siekia išvengti mokesčių, nes apmokestinamasis asmuo būtų atleistas nuo eksportuoti skirtoms prekėms taikomo mokesčio pagal PVM įstatymo 98 straipsnį. Pareiškėja taip pat nurodo Teisingumo Teismo sprendimą *Netto Supermarkt* (C-271/06), kuriame konstatuota, kad mokesčiais ginčais negalima remtis muitinės veiklos srityje, todėl pareiškėjos taikyta mokesčių schema negali būti vertinama pagal muitų teisės aktus.
- 12 Be to, pareiškėja ginčija mokesčių administratoriaus teisės aiškinimą, kad pagal Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos įstatymo 12/A straipsnį vien todėl, kad išvežimo muitinės įstaiga vykdo mokesčių administratoriaus funkciją, nereiškia, jog ji gali vykdyti visas įstatymais nustatytas mokesčių administravimo funkcijas, taigi muitinė tiesiog patvirtina, kad prekė išgabenta iš Europos Sąjungos teritorijos, o ne tai, kad ji išgabenta asmeniniame keleivio bagaže pagal PVM įstatymo 99 straipsnį, ar tai, kad buvo tenkinamos šioje nuostatoje nustatytos sąlygos.

Atsakovės argumentai

- 13 Atsiliepime į skundą atsakovė prašo atmesti skundą ir pakartoja teisinius argumentus, išdėstytus savo sprendime.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 14 Nacionalinis teismas nurodo *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) sprendimą byloje, kurioje buvo nagrinėjamos labai panašios aplinkybės – prekių komerciniu kiekiu išgabenas iš teritorijos keleivių bagaže. Jame buvo konstatuota, kad pirmiausia reikia išnagrinėti, ar taikytinas PVM įstatymo 99 straipsnis, o tada, atsižvelgiant į tai, kad prekės faktiškai išvežtos iš Bendrijos teritorijos, ar yra taikytina kokia nors kita PVM įstatymo nuostata. Nors nei PVM įstatyme, nei PVM direktyvoje nepateikiama keleivio bagažo sąvoka, ji taip pat nėra aiškiai apibrėžta pagal

Bendrijos muitų teisę ar tarptautinę teisę; galima konstatuoti, kad keleivių bagažu laikytinos prekės, kurias keleiviai perka savo asmeninėms reikmėms arba kaip dovaną, ir bet kuriuo atveju nekomerciniais tikslais. Tame sprendime konstatuota, kad pagal PVM įstatymo 99 straipsnį neleidžiama prekių komerciniais kiekiais iš teritorijos išvežti keleivių bagaže, taigi negalima taikyti nei neapmokestinimo, nei šio mokesčio atskaityti. Be to, *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) pridūrė, kad prekių tiekimas turi būti apmokestinamas toje šalyje, kurioje jos galiausiai naudojamos, todėl reikia išnagrinėti, ar taikytinos PVM įstatymo 98 straipsnyje nustatytos neapmokestinimo taisyklės. Šio straipsnio taikymo sąlygos, *inter alia*, apima prekių išgabavimo vietos muitinės patvirtinimą, kad prekės išgabentos iš Bendrijos teritorijos tiekimo momentu arba vėliausiai per 90 dienų nuo kitos dienos, kurią buvo atliktas šis tiekimas. Mokesčių administratorius turi nustatyti, kokia apimtimi pareiškėjui taikytina PVM įstatymo 98 straipsnyje numatyta lengvata.

- 15 Nacionalinis teismas pažymi, kad šioje byloje PVM įstatymo 98 ir 99 straipsniai atitinka PVM direktyvos 146 ir 147 straipsnius, taigi jam tenka aiškinti ir taikyti PVM direktyvos nuostatas.
- 16 Nacionalinis teismas mano, kad asmeninio bagažo ir keleivio bagažo sąvokų apibrėžtis turėtų būti grindžiama įprasta jų reikšme, atsižvelgiant į Bendrijos muitinės kodekso, Sąjungos muitinės kodekso ir Niujorko konvencijos taisykles. Nacionalinių teismų jurisprudencijoje taip pat pritariama šiam požiūriui. Teismo nuomone, svarstant keleivio bagažo sąvoką, svarbi prekių išvežimo iš teritorijos paskirtis; į keleivių bagažo sąvoką neįeina tos prekės, kurios buvo įsigytos ne siekiant patenkinti asmeninius ar šeimos poreikius ar dovanoti, o norint jas perparduoti, neatsižvelgiant į jų kiekį ir gabavimo būdą. Kadangi pačiame teisės akte ši sąvoka nepaaiškinta, siekiant ją apibrėžti, būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.
- 17 Šioje administracinėje byloje, nustačiusi, kad neapmokestinimas netaikytinas kaip užsienio keleiviams, atsakovė nagrinėjo eksportui skirtoms prekėms taikomos lengvatos sąlygas ir nustatė, kad pareiškėja žinojo, jog prekes parduoda asmenims, kurie vėliau jas perpardavė Serbijos rinkose. Pareiškėja turėjo pripažinti, kad netenkinamos užsienio keleivių neapmokestinimo teisinės sąlygos, todėl šioje byloje pareiškėja negali remtis tuo, kad veikė kaip rūpestingas ir apdairus prekybininkas. Atsakovė šiuo klausimu rėmėsi Sprendimo *Netto Supermarkt* 29 punktu. Atsakovė taip pat pažymėjo, kad priešingai, nei nurodo pareiškėja, PVM įstatyme nėra jokios nuostatos, kuri pirkėjo prašymu įpareigotų pardavėją, esant aplinkybėms, panašioms į šioje byloje nagrinėjamą atvejį, išduoti prašymo grąžinti mokesčių formą.
- 18 Vis dėlto nacionalinio teismo nuomone, tiekdamas prekes pardavėjas negalėjo neatsižvelgti į pirkėjo pareikštą ketinimą išvežti prekes kaip užsienio keleivis, todėl nebuvo galima išrašyti sąskaitos faktūros nenurodant PVM už prekių eksportą. Užsienio keleivių neapmokestinimo taisyklės skiriasi nuo prekių tiekimo eksportuoti neapmokestinimo taisyklių ir jos yra griežtesnės: taikomos tik

ribotoms prekėms, nustatyta kiekybinė riba, o sąskaitoje faktūroje *ab initio* turi būti nurodytas PVM. Todėl logiška, kad sąskaitas faktūras išrašęs asmuo negalėjo eksportuoti skirtoms prekėms taikomos lengvatos vienašališkai taikyti pirkėjams, kurie patys save apibūdino užsienio keleiviais, kitaip tariant, subjektais, kuriems taikoma griežtesnė neapmokestinimo PVM tvarka, nes tokiems pirkėjams gali tekti prekes iš šalies išvežti kaip užsienio keleiviams. Vis dėlto sąskaitas faktūras išrašęs asmuo elgėsi teisingai, kai išrašė sąskaitas faktūras su PVM. Jeigu užsienio pirkėjas būtų nurodęs savo pradinį ketinimą ir prekes būtų išvežęs iš teritorijos taikant bendrą muitinės procedūrą, būtų buvę galima ištaisyti sąskaitą faktūrą. Vis dėlto nagrinėjamu atveju užsienio pirkėjai nenurodė pradinio ketinimo ir neginčijama, kad prekes į Serbiją išvežė kaip užsienio keleiviai. Todėl sąskaitos faktūros jų išrašymo metu buvo teisingos, be to, nenutiko nieko, dėl ko būtų reikėję jas taisyti, todėl mokesčių administratorius vėliau neprivalėjo pakeisti sąskaitų faktūrų turinio kvalifikavimo.

- 19 Nagrinėjamu atveju šalis nesiginčija to, kad sąskaitas faktūras išrašiusio asmens užsienio klientai gabeno prekes komerciniais tikslais per Vengrijos ir Serbijos sieną, siekdami jas perparduoti, tačiau jie tai darė kaip užsienio keleiviai. Taip pat neginčijama, kad šie pirkėjai stengėsi, kad prekių, dėl kurių išrašytos sąskaitos faktūros, vertė neviršytų tam tikros sumos, siekdami išvengti muitinio tikrinimo. Sąskaitas faktūras išrašęs asmuo žinojo, kad jo klientų elgesys buvo nesąžiningas, ir žinojo, kad sąlygos, susijusios su užsienio keleivių neapmokestinimu, nebuvo įvykdytos, ir todėl neturėjo išduoti prašymo grąžinti sumokėtą mokestį formos, kuri leido užtikrinti neapmokestinimą. Nacionalinio teismo nuomone, nėra svarbu, kokius Serbijos teisės aktus užsienio klientai siekė apeiti, ar kokią naudą gavo dėl prekių įvežimo į Serbijos teritoriją kaip užsienio keleiviai. Peržiūrint mokesčių administratoriaus sprendimą svarbu, kad sąskaitas faktūras išrašęs asmuo žinojo apie savo klientų ketinimą perparduoti prekes, taigi neturėjo bendradarbiauti dėl mokesčio lengvatos taikymo jiems kaip užsienio keleiviams. Bendradarbiaudama su užsienio klientais, kad būtų apeiti Vengrijos mokesčių teisės aktai, ir grąžindama jiems PVM, nors žinojo, kad jie siekia perparduoti prekes, t. y. kad netenkinamos užsienio keleivio mokesčio lengvatos taikymo sąlygos, taip pat įtraukęs PVM į mokesčių deklaracijas už nagrinėjamus mokestinius metus atskaitos tikslais, pareiškėja turėjo didelį konkurencinį pranašumą, palyginti su konkurentais, kurie laikėsi teisės aktų.
- 20 Dėl sąmoningo ir darnaus sąskaitas faktūras išrašiusio asmens ir pirkėjų elgesio prekės nebuvo pateiktos Serbijos muitinėms, nebuvo atlikta kruopšti jų kontrolė, prarastas jų atsekamumas, nebuvo sumokėti muitai ir kitos su muitinės formalumais susijusios išlaidos (šioje byloje nenustatytos), o pirkėjai taip pat turėjo galimybę perparduoti prekes, įvežtas į Serbiją kaip privačių asmenų, apeinant Serbijos mokesčių įstatymus. Atsižvelgiant į šios bylos faktines aplinkybes, nėra svarbu, ar pirkėjai iš Serbijos vėliau iš tikrųjų pasinaudojo šia galimybe, ar ne, nes mokesčiai ir kiti padariniai Serbijoje viršija šios teismo bylos analizės ribas, taip pat nereikia nagrinėti, kokios konkrečios išlaidos nebuvo patirtos išvengiant muitinės procedūros. Vienintelis svarbus dalykas yra tai, kad savo veiksmais sąskaitas faktūras išrašęs asmuo sąmoningai bendradarbiavo Serbijos pirkėjams

sukčiaujant ir kad sąmoningai pažeidė PVM įstatymo nuostatas dėl prekių tiekimo, kai išrašė sąskaitas ir pildė prašymą grąžinti mokesį kaip užsienio keliautojams, taip pat kai netinkamai sumažino savo apmokestinamąją vertę atsižvelgęs į užsienio keleiviams grąžintą mokesį.

- 21 Jeigu, nesant galimybei grąžinti užsienio keleivio sumokėto mokesčio dėl jam taikomos lengvatos, mokesčių administratorius turėtų užtikrinti, kad būtų taikomas neapmokestinimas kitu teisiniu pagrindu, nesąžiningas sąskaitas faktūras išrašiusio asmens elgesys iš esmės neturėtų jokių teisinių pasekmių, visų pirma atsižvelgiant į tai, kad nepateikus nepagrįsto prašymo grąžinti mokesį, nebūtų tenkinamos mokesinės baudos skyrimo sąlygos. Tokia padėtis dėl konkurencinio pranašumo, kuri neteisėtai įgijo sąskaitas faktūras išrašęs asmuo, viena vertus, nepaisytų mokesčių neutralumo principo ir, kita vertus, prieštarautų valstybių narių įsipareigojimui kovoti su sukčiavimu ir mokesčių slėpimu.
- 22 Teisingumo Teismas jau nagrinėjo mokesčių neutralumo principą teisės į neapmokestinimą aspektu. Jis konstatavo, kad šį principą Sąjungos teisės aktų leidėjas PVM srityje prilygina vienodo požiūrio principui. Priemonės, kurių valstybės narės gali imtis siekdamas užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir užkirsti kelią mokesčių vengimui, negali būti taikomos taip, kad būtų pakenkta PVM neutralumui. Leidimas apmokestinamiesiems asmenims pasirinkti neapmokestinimo schemą vėliau, nei nustatyta, suteiktų jiems nepagrįstą konkurencinį pranašumą, palyginti su ūkio subjektais, tinkamai įvykdžiusiais pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose numatytas procedūrinės pareigas. Iš tiesų, šie apmokestinamieji asmenys galėtų pasirinkti *a posteriori*, taigi galėdami remtis konkrečiais savo veiklos rezultatais, apmokestinimo schemą, kuri jiems atrodytų naudingesnė (2018 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Vámos*, C-566/16).
- 23 Nacionalinis teismas mano, kad Sprendime *Vámos* konstatuotos išvados taikytinos ir šioje byloje. Apeidamas PVM teisės aktus, sąskaitas faktūras išrašęs asmuo sumažino apmokestinamąją vertę, nors neturėjo teisės to daryti, o kai mokesčių administratorius nustatė klaidą vėliau rėmėsi kita – eksporto neapmokestinimo lengvata. Jeigu mokesčių institucija leistų *a posteriori* taikyti prekių eksportui taikomą neapmokestinimą, sąskaitas faktūras išrašiusiam asmeniui būtų suteiktas nederamas konkurencinis pranašumas, palyginti su rinkos konkurentais, o tai pažeistų mokesčių neutralumo principą.
- 24 Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, priemonės, kurias valstybės narės gali patvirtinti siekdamas užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią mokesčių slėpimui, kaip apibrėžta PVM direktyvos 273 straipsnyje, negali viršyti to, kas yra būtina tiems tikslams pasiekti, ir dėl jų negali kilti pavojus PVM neutralumui (Sprendimas *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09).
- 25 Todėl kai formalios sąlygos neįvykdytos, o neįmanoma įrodyti, kad materialios sąlygos įvykdytos, tai turėtų lemti teisės į atskaitą praradimą. Teismas laikosi nuomonės, kad būtent taip yra šiuo atveju, kai sąskaitas faktūras išrašęs asmuo ir

- pirkėjai ne tik nesilaikė formalių sąlygų, bet sąmoningai nuslėpė tikrą ekonominę veiklą nuo mokesčių ir muitinės institucijų.
- 26 Nacionalinis teismas mano, kad mokesčių neutralumo principas taikytinas tik tuo atveju, jei iki neapmokestinamosios vertės sumažinimo užsienio keleivių mokesčių gražinimo atveju, mokesčių administratorius neperkvalifikuotų sandorių kaip prekių tiekimą eksportuoti, nes tik tokia praktika atitiktų proporcingumo reikalavimą.
 - 27 Pareiškėja, remdamasi eksporto sampratos skirtumais pagal mokesčių teisę ir muitinės teisę, skundžiasi, kad mokesčių administratorius priskiria jai atsakomybę dėl galimo prekių išgabavimo eksportuoti. Tačiau byloje nėra duomenų, kad pareiškėjas ar kuris kitas asmuo kreipėsi dėl nagrinėjamų prekių eksporto muitinio įforminimo, ir remiantis pareiškėjos teisinio atstovo pareiškimu sandoriai nebuvo perkvalifikuoti kaip eksportas.
 - 28 Priešingai pareiškėjos teiginiams, nepakanka pateikti faktų apie prekių išgabavimą mokesčių tikslais, nes, kaip paaiškinta pirmiau, palyginti su prekių tiekimu eksportuoti taikomu neapmokestinimu, užsienio keleivio neapmokestinimas susijęs su konkrečiai nustatytų asmenų ratu, todėl būtina nustatyti, kuriuo pagrindu klientas turi teisę susigrąžinti mokesť. Taigi pareiškėja nepagrįstai teigia, kad muitinės patvirtinimas su žyma prašymo gražinti mokesť formoje, kad prekės išgabentos iš teritorijos keleivio bagaže, taip pat yra tinkamas siekiant pagrįsti eksportuoti skirtoms prekėms taikomą neapmokestinimą.
 - 29 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, šis teismas taip pat abejoja, ar nustačius, kad lengvata užsienio keleiviui buvo taikyta neteisėtai, visais atvejais, kai prekės buvo išvežtos kaip keleivio bagažas, reikia nagrinėti, ar tenkinamos prekių tiekimu eksportuoti sąlygos.
 - 30 Tačiau teismas mano, kad šiuo atveju labai svarbu, kad pareiškėja, vykdydama savo mokesťinius įsipareigojimus, aiškiai veikė nesąžiningai, o tai, remiantis Sąjungos teisės mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais, pateisintų ne tik apmokestinamosios vertės nesumažinimą, bet ir galimybės perkvalifikuoti sandorius kaip prekių tiekimą eksportuoti nebuvimą, tuo labiau, kad tokiu atveju mokesčių administratoriui tektų papildomai nustatyti, ar įvykdyti prekių tiekimu eksportui reikalavimai.
 - 31 Nacionalinis teismas mano, kad dėl pirmiau nurodytų klausimų būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Šiam teismui žinoma, kad tokie patys administraciniai ginčai nagrinėjami kituose Vengrijos teismuose.