

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62018CJ0276

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. birželio 18 d. ( \*1 )

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 33 straipsnis – Apmokestinamųjų sandorių vietos nustatymas – Prekių tiekimas užtikrinant gabenimą – Prekių, kurias siunčia ar gabena tiekėjas arba kurios siunčiamos ar gabenamos jo vardu, tiekimas – Reglamentas (ES) Nr. 904/2010 – 7, 13 ir 28–30 straipsniai – Valstybių narių bendradarbiavimas – Keitimasis informacija“

Byloje C-276/18

d/I Fvárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapešto administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) 2018 m. kovo 1 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. balandžio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

KrakVet Marek Batko sp.k.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

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

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą R. Šereš, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2019 m. birželio 20 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

–

KrakVet Marek Batko sp.k., atstovaujamos P. Jalsovszky, T. Fehér ir ügyvédek Á. Fischer,

–

Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér, M. M. Tátrai ir Zs. Wagner,

–

Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlášil ir O. Serdula,

–

Airijos, atstovaujamos A. Joyce ir J. Quaney, padedami SC N. Travers,

–

Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos avvocato dello Stato G. De Socio,

–

Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

–

Jungtinės Karalystės, atstovaujamos S. Brandon ir Z. Lavery, padedamą barristerio R. Hill,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitės ir L. Havas, susipažinęs su 2020 m. vasario 6 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

Sprendimą

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 2006, 347, p. 1), visų pirma jos 33 straipsnio, ir 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (OL L 268, 2010, p. 1) 7, 13 ir 28–30 straipsnių išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Lenkijos teisę steigtos bendrovės KrakVet Marek Batko sp.k. (toliau – KrakVet) ir Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, Vengrija) giną dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėjimo už prekių pardavimą per interneto svetainę Vengrijoje reziduojantiems pirkėjams.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2006/112

3

Direktyvos 2006/112 17, 61 ir 62 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

(17)

Nustatant vietą, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, gali atsirasti jurisdikcijos kolizijų tarp valstybių narių, visų pirma dėl montavimui skirtų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos. Nors paslaugų teikimo vieta iš esmės turėtų būti paslaugų teikėjo pagrindinė verslo vieta, tačiau ši vieta turėtų būti apibrėžiama kaip esanti pirkėjo valstybėje narėje, visų pirma tuo atveju, kai

apmokestinamieji asmenys teikia vieni kitiems tam tikras paslaugas, kurių kaina ?traukiama ? prekių kainų.

<...>

(61)

Yra svarbu užtikrinti vienodą PVM sistemos taikymą. Siekiant šio tikslo tikslinga patvirtinti ?gyvendinimo priemones.

(62)

Šios priemonės turėtų visų pirma būti taikomos sprendžiant dvigubo tarpvalstybinį sandorį apmokestinimo problemą, kuri gali atsirasti valstyboms narėms skirtingai taikant apmokestinamųjų sandorių vietas nustatymą reglamentuojančias taisykles.“

4

Šios direktyvos V antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų sandorių vieta“ yra 1 skyrius „Prekių tiekimo vieta“, kuriame yra 2 skirsnis „Prekių tiekimas naudojant transportą“. Šiame skirsnyje, be kita ko, yra minėtos direktyvos 32 ir 33 straipsniai.

5

Direktyvos 2006/112 32 straipsnyje nustatyta:

„Kai prekes siunčia ar gabena tiekėjas ar prekes ?sigyjantis asmuo, arba trečiasis asmuo, prekių tiekimo vieta yra laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas jų siuntimas ar gabenimas prekes ?sigyjantiam asmeniui.

<...>“

6

Šios direktyvos 33 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Nukrypstant nuo 32 straipsnio, laikoma, kad prekės, kurias siunčia ar gabena tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar gabenamos jo vardu, iš kitos valstybės narės nei tos, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, tiekimo vieta yra šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes ?sigyjantiam asmeniui, jei tenkinamos šios sąlygos:

a)

prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekės ?sigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, arba kitam neapmokestinamajam asmeniui;

b)

tiekiamos prekės, kurias tiekia tiekėjas arba kurios siunčiamos ar gabenamos jo vardu, nėra naujos transporto priemonės ar prekės, tiekiamos po jų surinkimo ar instaliavimo (atlikus bandymą? jį patikrinimą arba be jo).“

Reglamentas Nr. 904/2010

Reglamento Nr. 904/2010 5, 7 ir 8 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

(5)

Tarp vidaus rinkai sukurti skirti mokesčiai derinimo priemonių turėtų būti bendros valstybių narių bendradarbiavimo sistemos sukūrimas, visų pirma susijusios su informacijos mainais, pagal kurių valstybių narių kompetentingos institucijos padėtų viena kitai ir bendradarbiautų su Komisija, kad būtų užtikrintas tinkamas PVM taikymas tiekiant prekes ir teikiant paslaugas, įsigyjant prekes Bendrijos viduje ir importuojant prekes.

<...>

(7)

Siekiant surinkti mokėtinus mokesčius, valstybės narės turėtų bendradarbiauti siekiant užtikrinti, kad PVM būtų teisingai apskaičiuojamas. Todėl jos turi ne tik stebėti, ar mokėtini mokesčiai tinkamai taikomi jų teritorijoje, bet ir turėtų teikti paramą kitoms valstybėms narėms, kad būtų užtikrinta, jog mokesčiai, susiję jų teritorijoje vykdoma veikla, bet mokėtini kitoje valstybėje narėje, būtų tinkamai taikomi.

(8)

Stebėseną, ar tinkamai taikomas PVM už tarpvalstybinius sandorius, kurie yra apmokestinami kitoje valstybėje narėje, nei toje, kurioje yra sistėigų paslaugų teikėjas ar prekų tiekėjas, vykdoma daugeliu atvejų remiantis informacija, kuri turi sistėigimo valstybės narė arba kuri daug lengviau gali gauti ta valstybės narė. Todėl, siekiant užtikrinti veiksmingą tokių sandorių priežiūrą, sistėigimo valstybės narė turėtų rinkti arba turėti galimybę rinkti tą informaciją.“

8

Šio reglamento 1 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Šis reglamentas nustato sąlygas, pagal kurias valstybių narių kompetentingos institucijos, atsakingos už PVM įstatymų taikymą, turi bendradarbiauti tarpusavyje ir su Komisija, kad būtų užtikrintas šių įstatymų vykdymas.

Tuo tikslu jis nustato taisykles ir tvarką, kad valstybių narių kompetentingos institucijos galėtų bendradarbiauti ir keistis bet kokia informacija, kuri padėtų joms teisingai apskaičiuoti PVM, kontroliuoti, kad PVM būtų tinkamai taikomas, visų pirma sandoriams Bendrijos viduje, ir kovoti su sukūravimu PVM. Jis visų pirma nustato taisykles ir tvarką, pagal kurių valstybės narės turi rinkti pirmiau minėtą informaciją ir ją keistis elektroniniu būdu.“

9

Minėto reglamento II skyriaus „Pasikeitimas informacija pateikus prašymą“ 1 skirsnyje „Prašymas pateikti informaciją ir atlikti administracinius tyrimus“ yra 7 straipsnis, kuriame nustatyta:

„1. Besikreipiančiosios institucijos prašymu institucija, į kurią kreipiamasi, perduoda 1 straipsnyje nurodytą informaciją, įskaitant visą informaciją, susijusią su konkrečiu atveju ar atvejais.

2. Norėdama teikti 1 dalyje nurodytą informaciją, institucija, į kurią kreipiamasi, atlieka visus administracinius tyrimus, reikalingus tokiai informacijai gauti.

3. Iki 2014 m. gruodžio 31 d., 1 dalyje nurodytame prašyme gali būti pateiktas motyvuotas prašymas atlikti administracinį tyrimą. Jei institucija, į kurią kreipiamasi, mano, kad administracinis tyrimas nėra būtinas, ji nedelsdama praneša besikreipiančiajai institucijai apie tokio sprendimo motyvus.

<...>

10

Reglamento Nr. 904/2010 III skyriaus „Pasikeitimas informacija be išankstinio prašymo“ 13 straipsnyje nustatyta:

„1. Kiekvienos valstybės narės kompetentinga institucija be išankstinio prašymo perduoda 1 straipsnyje nurodytą informaciją bet kokios kitos suinteresuotos valstybės narės kompetentingai institucijai, kai:

a)

manoma, kad apmokestinama bus paskirties valstybėje narėje ir kad kilmės valstybės narės pateikta informacija reikalinga paskirties valstybės narės kontrolės sistemos veiksmingumui;

b)

valstybė narė turi pagrindo manyti, kad kitoje valstybėje narėje buvo pažeisti ar gali būti pažeisti PVM teisės aktai;

c)

yra rizika, kad kitoje valstybėje narėje nebus sumokėti mokesčiai.

2. Be išankstinio prašymo informacija keičiamasi automatiškai, kaip nustatyta 14 straipsnyje, arba spontaniškai, kaip nustatyta 15 straipsnyje.

3. Informacija perduodama naudojant standartines formas, patvirtintas 58 straipsnio 2 dalyje nurodyta tvarka.“

11

Minuto reglamento VII skyriuje esančiame 28 straipsnyje numatyta:

„1. Besikreipiančiosios institucijos ir institucijos, į kurią kreipiamasi, susitarimu ir pastarosios institucijos nustatyta tvarka besikreipiančiosios institucijos galioti pareigūnai gali būti valstybės narės, į kurią kreipiamasi, administracinė institucijų patalpose arba bet kurioje kitoje vietoje, kurioje tos institucijos vykdo savo pareigas, kad būtų galima keisti 1 straipsnyje nurodyta informacija. Jei prašoma informacija yra dokumentuose, su kuriais gali susipažinti institucijos, į kurią kreipiamasi, pareigūnai, besikreipiančiosios institucijos pareigūnams duodamos tos dokumentų kopijos.

2. Besikreipiančiosios institucijos ir institucijos, į kurią kreipiamasi, susitarimu ir pastarosios institucijos nustatyta tvarka besikreipiančiosios institucijos galioti pareigūnai gali dalyvauti valstybės narės, į kurią kreipiamasi, teritorijoje atliekant administracinius tyrimus, kad būtų galima

keistis 1 straipsnyje nurodyta informacija. Tokius administracinius tyrimus atlieka tik institucijos, ? kuri? kreipiamasi, pareig?nai. Besikreipian?iosios institucijos pareig?nai nesinaudoja institucijos, ? kuri? kreipiamasi, pareig?nams suteiktais tikrinimo ?galiojimais. Ta?iau jie, kaip ir institucijos, ? kuri? kreipiamasi, pareig?nai, gali patekti ? tas pa?ias patalpas ir susipa?inti su tais pa?iais dokumentais tarpininkaujant institucijos, ? kuri? kreipiamasi, pareig?nams, bet tik tiek, kiek to reikia administraciniam tyrimui atlikti.

3. Besikreipian?iosios institucijos pareig?nai, esantys kitoje valstyb?je nar?je pagal 1 ir 2 dali? nuostatas, privalo bet kuriuo metu b?ti pasiruoš? pateikti rašytin? ?galiojim?, kuriame jie b?t? identifiukuoti ir b?t? nurodytas oficialus veiksnumas.“

12

Reglamento Nr. 904/2010 VIII skyriuje „Vienalaikiai patikrinimai“ yra šio reglamento 29 ir 30 straipsniai.

13

Nurodyto reglamento 29 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstyb?s nar?s gali susitarti vykdyti vienalaikius patikrinimus, jei jos mano, kad tokie patikrinimai yra veiksmingesni už tik vienos valstyb?s nar?s atliekam? patikrinim?.“

14

To paties reglamento 30 straipsnyje nurodyta:

„1. Valstyb? nar? savarankiškai nustato apmokestinamuosius asmenis, d?l kuri? ji ketina si?lyti atlikti vienalaik? patikrinim?. Tos valstyb?s nar?s kompetentinga institucija praneša kit? suinteresuot? valstybi? nari? kompetentingoms institucijoms apie atvejus, kada si?loma atlikti vienalaik? patikrinim?. Ji kuo grei?iau nurodo savo pasirinkimo priežastis, pateikdama informacij?, d?l kurios ji pri?m? tok? sprendim?. Ji nurodo termin?, per kur? toks patikrinimas tur?t? b?ti atliktas.

2. Valstyb?s nar?s kompetentinga institucija, gavusi pasi?lym? atlikti vienalaik? patikrinim?, iš esm?s per dvi savaites nuo pasi?lymo gavimo, bet ne v?liau kaip per vien? m?nes? patvirtina savo sutikim? arba perduoda savo motyvuot? atsisakym? kitos valstyb?s nar?s institucijai.

3. Kiekviena suinteresuot? valstybi? nari? kompetentinga institucija paskiria atstov?, atsaking? už patikrinim? veiksm? prieži?r? ir koordinavim?.“

Direktyva (ES) 2017/2455

15

2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyvos (ES) 2017/2455, kuria iš dalies kei?iamos Direktyvos 2006/112/EB ir Direktyvos 2009/132/EB nuostatos, susijusios su tam tikromis prid?tin?s vert?s mokes?io prievol?mis, taikomomis paslaug? teikimui ir nuotolinei prekybai prek?mis (OL L 348, 2017, p. 7), 2 straipsnyje „Direktyvos 2006/112/EB pakeitimai, ?sigaliojantys nuo 2021 m. sausio 1 d.“ numatyta:

„Nuo 2021 m. sausio 1 d. Direktyva 2006/112/EB iš dalies kei?iama taip:

1)

14 straipsnis papildomas šia dalimi:

„4. Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys:

1)

Bendrijos vidaus nuotoliną prekybą prekėmis – prekėmis, kurias tiekėjas siunčia ar gabena arba kurios siunčiamos ar gabenamos jo vardu, tiekimas, įskaitant atvejus, kai tiekėjas netiesiogiai dalyvauja gabenant ar siunčiant prekes iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas įsigyjantiam asmeniui, jei tenkinamos šios sąlygos:

a)

prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekė įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, arba kitam neapmokestinamajam asmeniui;

b)

tiekojo arba jo vardu tiekiamos prekės nėra naujos transporto priemonės ar prekės, tiekiamos po jų surinkimo ar instaliavimo (atlikus bandomąjį patikrinimą arba be jo);

<...>“

<...>

3)

33 straipsnis pakeičiamas taip:

33 straipsnis

Nukrypstant nuo 32 straipsnio:

a)

nuotoliną prekybą prekių tiekimo Bendrijos viduje vieta laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjantiam asmeniui;

b)

nuotoliną prekybą prekių, kurios importuojamos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių kitą valstybę narę, nei ta, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas įsigyjantiam asmeniui, tiekimo vieta laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjantiam asmeniui;

c)

nuotolinąs prekybos prekių, kurios importuojamos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių valstybų, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes siunčiančiam asmeniui, tiekimo vieta laikoma esanti toje valstybėje, jei toms prekėms taikomas PVM turi būti deklaruotas pagal XII antraštinės dalies 6 skyriaus 4 skirsnyje nurodytą specialią schemą.“

<...>“

Vengrijos teisė

16

Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII; toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnyje nustatyta:

„Šiame įstatyme numatytu mokesčio apmokestinama:

a)

apmokestinamojo asmens, veikiančio tokiu statusu, prekių tiekimas ar paslaugų teikimas nacionalinėje teritorijoje už atlygą,

<...>“

17

PVM įstatymo 25 straipsnyje nustatyta:

„Tais atvejais, kai prekės nėra siunčiamos arba gabenamos, prekių tiekimo vieta laikoma prekių buvimo vieta, kurioje prekės yra tiekimo momentu.“

18

PVM įstatymo 29 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Nukrypstant nuo 26 ir 28 straipsnių, kai prekės yra siunčiamos arba gabenamos tiekimo arba jo vardu, prekių tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur prekės yra, kai baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas įgijėjui, kai tiekimas yra toks, kad prekės pristatomos kitai Bendrijos valstybų narei ta, kurioje prasideda jų siuntimas ar gabenimas, ir kai tenkinamos šios sąlygos:

a)

prekių tiekimas:

aa)

vykdomas apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekių įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 20 straipsnio 1 dalies a ir d punktus; arba

ab)

neapmokestinamajam asmeniui ar subjektui; ir



b)

prekės yra:

ba)

išskyrus naujas transporto priemones ir

bb)

išskyrus patiektas prekes, kurios yra surinktos ar instaliuotos, pradėtos eksploatuoti arba ne.

<...>“

19

PVM įstatymo 82 straipsnio 1 dalis numato:

„Mokesčio suma sudaro 27 % apmokestinamosios vertės.“

20

Pagrindiniuose byloje taikytinos redakcijos Adózs rendjér! szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 m. įstatymas Nr. XCII dėl mokesčių procedūros kodekso, toliau – Mokesčių procedūros kodeksas) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Visos teisės, kuriomis naudojama esant teisiniams santykiams, susijusiems su apmokestinimu, turi atitikti jį paskirtį. Taikant mokesčių įstatymus, sutarčių sudarymas ar kitų sandorių, kuriais siekiama apeiti mokesčių įstatymų nuostatas, vykdymas negali būti laikomas naudojimusi teisėmis pagal jį paskirtį.“

21

Mokesčių procedūros kodekso 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Mokesčių mokėtojas arba apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, kuriam tenka mokesčių prievolė pagal įstatymą, nustatantį pareigą mokėti mokestį ar biudžetinį paramą, arba pagal šį įstatymą.“

22

Šio kodekso 86 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Kad užkirstų kelią mokesčių pajamų mažėjimui, nepagrįstiems prašymams skirti biudžetinį paramą ir mokesčių grąžinimo prašymams, mokesčių administratorius reguliariai tikrina mokesčių mokėtojus ir kitus asmenis, kuriems taikoma apmokestinimo schema. Tikrinimo tikslas – nustatyti, ar buvo įgyvendintos ar pažeistos mokesčių įstatymų ir kitų teisės normų nustatytos pareigos. Tikrinamas mokesčių administratorius atskleidžia ir rodo faktus, aplinkybes ar duomenis, kuriais grindžiamas pažeidimo arba piktnaudžiavimo teise konstatavimas ir administracinė procedūra, pradėta dėl šio pažeidimo ar piktnaudžiavimo teise.“

23

Min?to kodekso 95 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Mokes?i? administratorius atlieka patikrinim? nagrin?damas dokumentus, pagrindžiam?j? medžiag?, apskaitos knygas ir registrus, b?tinus nustatyti sumoms, kurios yra apmokestinamoji vert? arba biudžeto parama, ?skaitant elektronine forma ?registruotus duomenis, programas, informatikos sistemas, naudojamus mokes?i? mok?tojo, apskai?iavimus ir kitus faktus, duomenis ir aplinkybes, susijusias su apskaitos bei registr? vedimu ir su pagrindžiamosios medžiagos tvarkymu.“

24

Mokes?i? proced?ros kodekso 170 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Tuo atveju, kai yra mokestin? nepriemoka, mokama mokestin? bauda. Baudos suma sudaro 50 % nesumok?tos sumos, nebent kitaip nurodyta šiame ?statyme. Baudos suma sudaro 200 % nesumok?tos sumos, kai skirtumas, palyginti su mok?tina suma, susij?s su pajam? sl?pimu, ?rodym?, apskaitos knyga ar registr? klastojimu ar sunaikinimu. <...>“

25

Šio kodekso 178 straipsnio 3 punkte nustatyta:

„<...> termin? apibr?žtys:

<...>

„mokes?i? skirtumas“ – skirtumas tarp, pirma, deklaruoto (apie kur? pranešta), nedeklaruoto (apie kur? nepranešta) arba nustatyto, arba taikyto remiantis deklaracija (pranešimu) mokes?io ar biudžetin?s paramos ir, antra, v?liau mokes?i? administratoriaus nustatyto mokes?io ar biudžetin?s paramos sumos, ne?skaitant ? v?lesnius laikotarpius perkeltino liku?io skirtumo.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

26

KrakVet yra Lenkijoje ?steigta bendrov?. Vengrijoje ji neturi nei biuro, nei sand?lio, o Vengrijos mokes?i? institucijos negin?ija, kad ji neturi padalinio PVM tikslais.

27

Jos veikla – produkt?, kuriais ji prekiauja, pardavimas per interneto svetain? [www.zoofast.hu](http://www.zoofast.hu). D?l šios svetain?s ji tur?jo kelet? klient? Vengrijoje.

28

2012 m. ji min?toje interneto svetain?je suteik? galimyb? pirk?jams sudaryti sutart? su Lenkijoje ?steigta transporto bendrove d?l jos parduodam? preki? pristatymo, nors ji pati n?ra šios sutarties šalis. Vis d?lto pirk?jai, be galimyb?s tiesiogiai atsiimti iš KrakVet sand?lio ?sigytas prekes, gal?jo laisvai pasirinkti kit? vež?j? nei rekomenduojamas. Be to, KrakVet tam tikrus savo logistinius poreikius patik?jo šiai transporto bendrovei.

29

Prireikus min?ta transporto bendrov? nugabendavo aptariamus prekes ? dviej? Vengrijoje ?steigt?

kurjeri? bendrovi? sand?lius; jos v?liau šias prekes platindavo Vengrijos klientams. Už ?sigytas prekes b?davo apmokama kurjeri? tarnybai pristatant prekes arba iš anksto sumokant ? banko s?skait?.

30

Abejodama d?l valstyb?s nar?s, turin?ios teis? rinkti PVM už jos veiki?, KrakVet kreip?si ? savo buvein?s mokes?i? administratori?, kad šis priimt? sprendim? šiuo klausimu. Išankstiniu sprendimu d?l mokes?i? Lenkijos mokes?i? administratorius nusprend?, kad KrakVet sandori? vykdymo vieta yra Lenkijoje ir kad ši bendrov? turi sumok?ti PVM šioje valstyb?je nar?je.

31

Vengrijos pirmojo lygio mokes?i? institucija atliko KrakVet kontrol?, kad patikrint? a posteriori 2012 m. PVM deklaracijas. Šiuo pagrindu šiai bendrovei, kaip apmokestinamajam asmeniui, buvo suteiktas techninis mokes?i? mok?tojo kodas.

32

Kadangi buvo mažai informacijos apie KrakVet ir apie jos veikimo b?d? mokes?i? poži?riu, Vengrijos pirmojo lygio mokes?i? institucija negal?jo nustatyti, ar ši bendrov? buvo ?steigta Vengrijoje PVM tikslais. Taigi ši mokes?i? institucija atliko patikrinimus, susijusius su min?tos bendrov?s vykdoma veikla.

33

Per ši? administracin? mokes?i? proced?r? remdamasi S?jungos teis?je mokes?i? srityje numatytais bendradarbiavimo taisykl?mis Vengrijos pirmojo lygio mokes?i? institucija, be kita ko, kreip?si ? Lenkijos mokes?i? institucijas.

34

2016 m. rugpj??io 16 d. sprendimu Vengrijos pirmojo lygio mokes?i? institucija ?pareigojo KrakVet sumok?ti PVM skirtum?, baud? ir delspinigius, taip pat baud? už pareigos užsiregistruoti pas Vengrijos mokes?i? administratori? nesilaikym?.

35

KrakVet š? sprendim? apskund? atsakovei pagrindin?je byloje, veikian?iai kaip antrojo lygio mokes?i? institucija, o ši 2017 m. sausio 23 d. sprendimu patvirtino Vengrijos pirmojo lygio mokes?i? institucijos sprendim?. KrakVet š? sprendim? apskund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme.

36

Šis teismas mano, kad gin?o pagrindin?je byloje sprendimas priklauso, pirma, nuo valstybi? nari? valdžios institucij? pareigos bendradarbiauti pagal Reglament? Nr. 904/2010 apimties ir, antra, nuo prek?, kurias siunt? ar gabeno „tiek?jas“ arba kurios buvo siun?iamos ar gabenamos „jo vardu“, tiekimo s?vokos, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 33 straipsn?, aiškinimo.

37

Konkre?iai kalbant, jam kyla klausimas d?l Vengrijos mokes?i? administratoriaus galimyb?s, atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip? ir tiksl? išvengti dvigubo apmokestinimo, laikytis

kitokios pozicijos nei Lenkijos mokesčių administratoriaus. Prireikus jis mano, kad būtina patikslinti, pirma, reikalavimus, kylančius iš valstybių narių mokesčių institucijų pareigos bendradarbiauti nustatant pagrindinį byloje nagrinjamą prekių tiekimo vietą, ir, antra, sąlygas, susijusias su galima teise susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM.

38

Be to, reikia išsiaiškinti, ar pagrindinį byloje nagrinjamiems sandoriams taikomas Direktyvos 2006/112 33 straipsnis, o tai reiškia, kad tiekimo vieta turi būti laikoma valstybėje narėje, kurioje prekės yra tuo metu, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas prekes siunčiamam asmeniui. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl pakeitimų, sigaliosiančių 2021 m. sausio mėn. 1 d. pagal Direktyvą 2017/2455, pagal kuriuos siuntimas ar gabenimas pardavėjo vardu apimtas ir tuos atvejus, kai prekės išsiųstos ar išgabentos pardavėjo vardu netiesiogiai, galimo poveikio tokiam Sąjungos teisės aiškinimui.

39

Be to, pagrindinį byloje nagrinjama situacija kelia klausimą, ar, atsižvelgiant su ja susijusias aplinkybes, KrakVet praktiką galima laikyti piktnaudžiavimu.

40

Šiomis aplinkybomis Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapešto administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar [Direktyvos 2006/112] tikslus, būtent jos 17 ir 62 konstatuojamosiose dalyse numatytus jurisdikcijos kolizijų tarp valstybių narių prevencijos ir dvigubo apmokestinimo vengimo reikalavimus, ir [Reglamentą Nr. 904/2010], būtent 5, 7 ir 8 konstatuojamasis dalis bei 7, 13 ir 28–30 straipsnius, reikia aiškinti kaip draudžiančius tokių valstybės narės mokesčių institucijų praktiką, pagal kurią sandoriui nustatant mokestinį kvalifikaciją, kuri skiriasi tiek nuo kitos valstybės narės mokesčių institucijų dėl tokio paties sandorio ir dėl to pačios faktinės aplinkybių pateikto teisinio išaiškinimo, tiek nuo šios institucijų pateikto atsakymo su privalomąjį paklausimą remiantis šiuo išaiškinimu, taip pat nuo abu išaiškinimus patvirtinanios išvados, prie kurios šios institucijos priėjo atlikusios mokestinį patikrinimą, apmokestinamasis asmuo apmokestinamas dvigubai?

2.

Jeigu iš atsakymo su pirmąjį klausimą galima daryti išvadą, kad tokia praktika neprieštarauja [Sąjungos] teisei, ar valstybės narės mokesčių institucijos, remdamosi [Direktyva 2006/112] ir šia teise ir neatsižvelgdamos su tai, kad kitos valstybės narės mokesčių institucijos kelis kartus pirmiausia apmokestinamojo asmens prašymu ir paskui po savo paties atlikto patikrinimo priimtuose sprendimuose patvirtino šio apmokestinamojo asmens veiksma atitiktą teisei, gali vienašališkai nustatyti mokestinį prievolę?

Arba ar abiejų valstybių narių mokesčių institucijos, siekdamos laikytis mokesčių neutralumo principo ir išvengti dvigubo apmokestinimo, turi bendradarbiauti ir sudaryti susitarimą, kad apmokestinamasis asmuo privalot mokėti PVM tik vienoje iš šių šalių?

3.

Jeigu iš atsakymo ? antr?j? klausim? b?t? galima daryti išvad?, kad valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos gali vienašališkai pakeisti mokestin? kvalifikacij?, ar [Direktyvos 2006/112] nuostatas reikia aiškinti taip, kad kitos valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos privalo apmokestinamajam asmeniui, kuris buvo ?pareigotas sumok?ti PVM, gr?žinti ši? institucij? atsakyme ? privalom?j? paklausim? nustatyt? mokest?, sumok?t? už per patikrinim? apibr?žt? laikotarp?, nes tokiu b?du b?t? užtikrinta tiek dvigubo apmokestinimo prevencija, tiek mokes?i? neutralumo principo laikymasis?

4.

Kaip reikia aiškinti suderintos [Direktyvos 2006/112] 33 straipsnio 1 dalyje nurodyt? pirm? fraz?, pagal kuri? prekes „siunt? ar gabeno tiek?jas arba kurios buvo siun?iamos ar gabenamos jo vardu“? Ar ši fraz? apima t? atvej?, kai apmokestinamas asmuo interneto prekyviet?je sudaro pirk?jui galimyb? sudaryti sutart? su logistikos ?mone, su kuria min?tas pardav?jas bendradarbiauja vykdydamas kitus sandorius nei pardavimo, net jeigu pirk?jas taip pat gali laisvai pasirinkti kit?, ne jam si?lom?, vež?j?, o vežimo sutart?, pardav?jui nesikišant, sudaro pirk?jas ir vež?jas?

Ar aiškinant yra svarbu tai, kad, atsižvelgiant pirmiausia ? teisinio užtikrintumo princip?, iki 2021 m. valstyb?s nar?s teis?s aktus, kuriais perkeliama min?ta [Direktyvos 2006/112] nuostata, turi iš dalies pakeisti taip, kad [min?tos direktyvos] 33 straipsnio 1 dalis taip pat b?t? taikoma netiesioginio bendradarbiavimo pasirenkant vež?j? atveju?

5.

Ar S?jungos teis?s akt?, b?tent [Direktyvos 2006/112], reikia aiškinti taip, kad toliau nurodytos faktin?s aplinkyb?s, vertinamos kartu ar atskirai, yra svarbios nagrin?jant, ar apmokestinamasis asmuo, siekdamas išvengti [Direktyvos 2006/112] 33 straipsnio taikymo ir taip piktnaudžiauti teise, suk?r? teisinius santykius tarp savarankišk? ?moni?, teikian?i? preki? tiekimo, siuntimo ir vežimo paslaugas, kad pasinaudot? tuo, jog kitoje valstyb?je nar?je mok?tina bendra PVM suma yra mažesn?:

5.1)

logistikos ?mon?, teikianti vežimo paslaugas, yra ?sipareigojusi apmokestinamajam asmeniui ir, be vežimo paslaugos, jam teikia kitas nuo vežimo nepriklausomas paslaugas,

5.2)

tuo pat metu klientas gali bet kuriuo momentu atsisakyti jam apmokestinamojo asmens si?lomo pasirinkimo, t. y. pateikti vežimo užsakym? logistikos ?monei, su kuria jis turi sutartinius santykius, ir patik?ti vežim? kitam vež?jui arba asmeniškai atsiimti prekes?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo–tre?iojo klausim?

41

Pirmuoju–tre?iuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyv? 2006/112 ir Reglamento Nr. 904/2010 7, 13 ir 28–30 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms vienašališkai skirtingai apmokestinti PVM sandorius, palyginti su tuo, kaip

jie jau buvo apmokestinami kitoje valstybėje narėje.

42

Reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 V antraštinėje dalyje tvirtintos nuostatos, skirtos apmokestinamųjų sandorių vietai nustatyti, kurių tikslas, be kita ko, remiantis šios direktyvos 17 ir 62 konstatuojamosiomis dalimis, yra išvengti jurisdikcijos kolizijų, dėl kurių gali atsirasti tiek dvigubo apmokestinimo atvejų, tiek pajamų neapmokestinimas (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, 43 punktą).

43

Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš Reglamento Nr. 904/2010 5 ir 7 konstatuojamųjų dalių, juo siekiama, nustatant bendrą valstybių narių bendradarbiavimo sistemą, ypač kiek tai susiję su keitimusi informacija, padėti užtikrinti teisingą PVM apskaičiavimą, visų pirma kiek tai susiję su veikla, kuri vykdoma vienos iš jų teritorijoje, tačiau su kuria susijęs PVM yra mokytinas kitoje valstybėje narėje. Taigi, kaip šio reglamento 8 konstatuojamojoje dalyje pripažino teisės aktų leidėjas, stebėseną, ar tinkamai taikomas PVM už tarpvalstybinius sandorius, kurie yra apmokestinami kitoje valstybėje narėje nei toje, kurioje yra sisteminės paslaugų teikėjas ar prekų tiekėjas, vykdoma daugeliu atvejų remiantis informacija, kuri turi sisteminio valstybės narį arba kuri daug lengviau gali gauti ta valstybės narį.

44

Minėtame reglamente, kaip numatyta jo 1 straipsnio 1 dalyje, nustatomos sąlygos, kuriomis valstybių narių kompetentingos institucijos, atsakingos už PVM įstatymų taikymą, bendradarbiauja tarpusavyje ir su Komisija, siekdamos užtikrinti šios teisės aktų laikymąsi, ir šiuo tikslu nustato taisykles ir procedūras, leidžiančias valstybių narių kompetentingoms institucijoms bendradarbiauti ir keistis bet kokia informacija, galinčia leisti teisingai nustatyti PVM, kontroliuoti teisingą PVM taikymą, visų pirma sandorius Bendrijos viduje, ir kovoti su sukčiavimu PVM.

45

Šiuo klausimu Reglamento Nr. 904/2010 7 ir 13 straipsniai, atsižvelgiant į jo II ir III skyrių, kuriuos atitinkamai jie patenka, pavadinimus, yra susiję su valstybių narių kompetentingų institucijų keitimusi informacija, kai viena iš jų pateikia prašymą arba kai nėra išankstinio prašymo. Šio reglamento 28 straipsnis, kaip matyti iš jo VII skyriaus, kuriame yra trauktas, pavadinimo, yra susijęs su pareigūnais, kuriems prašančioji institucija suteikė leidimą, buvimu valstybės narės, kuri kreipiamasi, administraciniame tarnybose ir jų dalyvavimu administraciniuose tyrimuose šios valstybės narės teritorijoje. Be to, minėto reglamento 29 ir 30 straipsniai, atsižvelgiant į jo VIII skyriaus, kurio dalis jie yra, pavadinimą, yra susiję su tuo pat metu atliekamais patikrinimais, kuriuos valstybės narės gali susitarti atlikti.

46

Taigi Reglamentu Nr. 904/2010 leidžiama sukurti bendrą bendradarbiavimo sistemą, pagal kurią vienos valstybės narės mokesčių administratorius gali pateikti prašymą kitos valstybės narės mokesčių institucijai, be kita ko, kai, atsižvelgiant į šio reglamento 7 konstatuojamojoje dalyje nurodytą pareigų bendradarbiauti, siekiant užtikrinti teisingą PVM apskaičiavimą, toks prašymas gali būti tikslingas ar net būtinas (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 57 punktą).

47

Taip, be kita ko, gali būti, jei valstybės narės mokesčių administratorius žino ar pagrįstai gali žinoti, kad kitos valstybės narės mokesčių administratorius turi naudingos ar net būtinos informacijos nustatyti, ar PVM yra mokėtinas pirmoje valstybėje narėje (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 58 punktas).

48

Vis dėlto reikia konstatuoti, kad Reglamentas Nr. 904/2010 leidžia tik administracinę bendradarbiavimą keičiantis informacija, kuri gali būti būtina valstybių narių mokesčių institucijoms. Šis reglamentas nereguliuoja šių institucijų kompetencijos atsižvelgiant į tokią informaciją kvalifikuoti atitinkamą sandorį pagal Direktyvą 2006/112 (pagal analogiją žr. 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 62 ir 63 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

49

Iš to matyti, kad Reglamentas Nr. 904/2010 nenustato nei pareigos dviejų valstybių narių mokesčių institucijoms bendradarbiauti, kad būtų priimtas bendras sprendimas dėl sandorio vertinimo PVM tikslais, nei reikalavimo, pagal kurį vienos valstybės narės mokesčių institucijoms būtų privalomas kitos valstybės narės mokesčių institucijų atliktas šio sandorio kvalifikavimas.

50

Vadinasi, reikia pažymėti, kad teisingai taikant Direktyvą 2006/112 galima išvengti dvigubo apmokestinimo ir užtikrinti mokesčių neutralumą ir taip įgyvendinti šio sprendimo 42 punkte primintus tikslus (šiuo klausimu žr. 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, 43 punktą). Taigi tai, jog vienoje ar keliose kitose valstybėse narėse egzistuoja kitokie požymiai nei atitinkamoje valstybėje narėje, bet kuriuo atveju negali būti pagrindas tai valstybei klaidingai aiškinti šios direktyvos nuostatas (šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 5 d. Sprendimo Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, 65 punktą).

51

Kai valstybės narės teismai mano, jog tas pats sandoris yra skirtingai apmokestinamas kitoje valstybėje narėje, nagrinėjami bylą, kurioje kyla klausimų dėl Sąjungos teisės nuostatų aiškinimo, dėl kurių jie turi priimti sprendimą, jie gali ar net privalo, priklausomai nuo to, ar pagal vidaus teisę sprendimus galima apskųsti teismine tvarka, kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą (2018 m. liepos 5 d. Sprendimo Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, 64 ir 66 punktai).

52

Tokiomis aplinkybomis, jei prireikus po to, kai Teisingumo Teismas priima sprendimą dėl prejudicinio sprendimo, paaiškėja, kad PVM jau buvo nepagrįstai sumokėtas valstybėje narėje, reikia pabrėžti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos teisės nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamą teisę pasekmę ir papildymą. Vadinasi, iš esmės valstybė narė privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius. Prašymas grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM yra susijęs su teise į nepagrįstai sumokėtą sumą grąžinimą, kuria pagal suformuotą jurisprudenciją siekiama pašalinti mokesčio nesuderinamumą su Sąjungos teise pasekmę ir neutralizuoti ekonominę naštą, nepagrįstai

perkelt? subjektui, kuriam ji galiausiai iš tikr?j? teko (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo Compass Contact Services, C?38/16, EU:C:2017:454, 29 ir 30 punktai).

53

Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j?–tre?i?j? klausimus reikia atsakyti taip, kad Direktyva 2006/112 ir Reglamento Nr. 904/2010 7, 13 ir 28–30 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jais nedraudžiama valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms vienašališkai skirtingai apmokestinti PVM sandorius, palyginti su tuo, kaip jie jau buvo apmokestinti kitoje valstyb?je nar?je.

D?l ketvirtojo klausimo

54

Ketvirtuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 33 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad kai vienoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio tiek?jo kitoje valstyb?je nar?je reziduojantiems pirk?jams parduodamas prekes pristato šio tiek?jo rekomenduojama bendrov?, ta?iau su ja pirk?jai gali laisvai sudaryti sutart? d?l šio pristatymo, turi b?ti laikoma, kad šias prekes siunt? ar gabeno „tiek?jas“ arba tai buvo daroma „jo vardu“.

55

Pirmiausia reikia pažym?ti, kad Direktyvos 2017/2455 2 straipsnyje nustatyta, jog prekes siun?ia ar gabena tiek?jas arba jos siun?iamos ar gabenamos jo vardu, ?skaitant atvejus, kai tiek?jas netiesiogiai dalyvauja gabenant ar siun?iant prekes.

56

Ta?iau, kaip matyti iš šios nuostatos pavadinimo ir formuluot?s, joje numatytas Direktyvos 2006/112 pakeitimas ?sigalios tik 2021 m. sausio 1 d.

57

Vadinasi, kadangi šis pakeitimas *ratione temporis* netaikomas pagrindinei bylai, nereikia atsižvelgti ? tiek?jo netiesioginio ?sikišimo kriterij? siekiant nustatyti s?lygas, kurioms esant reikia laikyti, kad prekes siun?ia ar gabena „tiek?jas“ arba tai daroma „jo vardu“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 33 straipsn?.

58

Atsižvelgiant ? tai, reikia pažym?ti, kad pagal min?tos direktyvos 32 straipsn?, kai prekes siun?ia ar gabena tiek?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo, ar tre?iasis asmuo, preki? tiekimo vieta yra laikoma ši? preki? buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas j? siuntimas ar gabenimas prekes ?sigyjant?iam asmeniui.

59

Vis d?lto išimties tvarka tos pa?ios direktyvos 33 straipsnyje numatyta, kad preki?, siun?iam? ar gabenam? tiek?jo arba jo vardu iš kitos valstyb?s nar?s nei ta, kurioje baigiasi preki? siuntimas ar gabenimas, tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi preki? siuntimas ar gabenimas, kai baigiasi j? siuntimas ar gabenimas pirk?jui, jeigu laikomasi šioje nuostatoje numatyt? tam tikr? s?lyg?.



60

Šiuo klausimu, nors Direktyvos 2006/112 33 straipsnis yra 32 straipsnio išimtis, juo siekiama užtikrinti, kad remiantis motyvais, kuriais grindžiamos PVM direktyvos nuostatos dėl prekių tiekimo vietos, atsižvelgiant į galimybes, mokesčiai būtų renkami vietoje, kur vartojamos prekės (šiuo klausimu žr. 2019 m. kovo 13 d. Sprendimo Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

61

Siekiant nustatyti, kaip reikia suprasti tai, kad prekes siunčia ar gabena „tiekėjas“ arba tai buvo daroma „jo vardu“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 33 straipsnį, reikia priminti, jog ekonominė ir komercinė realybė yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti, į kurį reikia atsižvelgti (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

62

Atsižvelgiant į šią ekonominę ir komercinę realybę, kaip savo išvados 102 punkte pažymėjo generalinis advokatas, prekės siunčiamos ar gabenamos tiekėjo vardu, jeigu pastarasis, o ne pirkėjas faktiškai priima sprendimus dėl šios prekės siuntimo ar gabenimo būdo.

63

Vadinasi, reikia manyti, kad prekių tiekimui taikomas Direktyvos 2006/112 33 straipsnis, kai tiekėjo vaidmuo yra lemiamas, kiek tai susiję su prekių siuntimo ar gabenimo iniciavimu ir pagrindiniu etapu organizavimu.

64

Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar taip yra jo nagrinėjamoje byloje, atsižvelgdamas į visas pagrindiniuose bylose nagrinėjamas aplinkybes, Teisingumo Teismas mano, kad tokiam vertinimui naudinga pateikti toliau nurodytas gaires.

65

Kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktos informacijos, ieškovų pagrindiniuose bylose visų pirma teigia, kad negalima manyti, jog nagrinėjamos prekės buvo išsiųstos ar išgabentos jos vardu, nes nors ji rekomendavo transporto bendrovę pirkėjams, kurie pirko prekes iš jos, būtent šie pirkėjai įgaliojo šią transporto bendrovę pagal sutartį, kurios šalis ji nebuvo.

66

Dėl sutarties sąlygų vertės kvalifikuojant apmokestinamąjį sandorį reikia priminti, kad kadangi sutartinis padėtis paprastai atspindi sandorį ekonominę ir finansinę realybę, reikšmingos sutarties sąlygos yra elementas, į kurį reikia atsižvelgti (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 43 punktą).

67

Vis dėlto gali paaiškėti, kad kartais kai kurios sutarties sąlygos nevisiškai atspindi sandorį ekonominę ir komercinę realybę (2013 m. birželio 20 d. Sprendimo Newey, C-653/11,

68

Nagrinėjamu atveju negalima manyti, kad sutarties sąlygos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, atspindi nagrinėjamo sandorį ekonominę ir komercinę realybę, jeigu jomis pirkliai tik patvirtino tiekėjo priimtas nuostatas, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, analizuodamas visas pagrindinės bylos aplinkybes.

69

Šiuo klausimu, siekiant nustatyti, ar atitinkamos prekės buvo išsiastos ar išgabentos tiekėjo vardu, reikia atsižvelgti, pirma, į klausimo, susijusio su šiuo prekių pristatymu pirklams, svarbą, palyginti su komercine praktika, būdinga atitinkamo tiekėjo vykdomai veiklai. Galima manyti, kad jei šis veiklas sudaro aktyvus prekių siūlymas už atlygą kitoje valstybėje narėje, ne toje, kurioje steigėjas, kurios teritorijoje jis neturi padalinio ar sandėlio, reziduojantiems pirklams, minėto tiekėjo atliekamas priemonių, leidžiančių pristatyti atitinkamas prekes į pirklams, organizavimas iš principo yra esminė minėtos veiklos dalis.

70

Siekdamas įvertinti, ar tiekėjas aktyviai siūlo prekes valstybėje narėje reziduojantiems pirklams, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali, be kita ko, atsižvelgti į interneto svetainę, kurioje siūlomos atitinkamos prekės, adreso išplėtimą ir kalbą, kuria ši svetainė prieinama.

71

Antra, reikia įvertinti, kam, t. y. tiekėjui ar pirklui, gali būti faktiškai priskiriamas pasirinkimas, susijęs su atitinkamo prekių siuntimo ar gabenimo būdu.

72

Vadinasi, atitinkamo prekių siuntimas ar gabenimas į tiekėjo vardu negali būti grindžiamas vien tuo, kad pirklis sudaryta sutartis dėl šiuo prekių pristatymo yra sudaryta su bendrove, bendradarbiaujančia su tiekėju dėl kitos veiklos nei jo prekių pardavimas.

73

Vis dėlto būtų kitaip, jei šia sutartimi pirkliai tik pritarė tiekėjo pasirinkimui, nesvarbu, ar jie susiję su bendrove, atsakingos už atitinkamo prekių pristatymą, paskyrimu, ar su šiuo prekių išsiuntimo ar gabenimo sąlygomis.

74

Tokiu vertinimu, be kita ko, galima nustatyti iš tokių aplinkybių, kaip mažas tiekėjo rekomenduojamo bendrovių pasirinkimas, net apsiribojant viena bendrove, siekiant pristatyti atitinkamas prekes, arba tai, kad sutartys dėl šiuo prekių siuntimo ar gabenimo gali būti sudarytos tiesiogiai iš šio tiekėjo interneto svetainės ir pirkliai neprivalo imtis savarankiškų veiksmų, kad susisiektų su bendrovėmis, atsakingomis už šio pristatymą.

75

Trečia, reikia išnagrinėti klausimą, kuriam tikro subjekto tenka su nagrinėjamo prekių siuntimu ir

tiekimu susijusi rizika.

76

Šiuo klausimu ieškov? pagrindin?je byloje teigia, kad pirk?j? ir transporto bendrov? siejan?ios sutarties nuostatos rodo, jog tokia prievol? tenka šiai bendrovei, ir remdamasi šia aplinkybe daro išvad?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos prek?s nebuvo siun?iamos ar gabenamos jos vardu. Vis d?lto reikia pažym?ti, jog tai, kad su atitinkam? preki? pristatymu susijusi rizika tenka transporto bendrovei, savaime neturi ?takos klausimui, ar šios prek?s gabenamos tiek?jo, ar pirk?jo vardu.

77

Atsižvelgiant ? tai, galima manyti, kad, nepaisant sutarties nuostat?, pagal kurias rizika tenka bendrovei, atsakingai už min?t? prek? gabenim?, j? siuntimas ar gabenimas vykdomas tiek?jo vardu, jeigu in fine jis iš tikr?j? padengia išlaidas, susijusias su žalos, patirtos vykdant š? siuntim? ar gabenim?, atlyginimu.

78

Ketvirta, reikia ?vertinti mok?jimo tvark?, susijusi? su atitinkam? preki? tiekimu ir su j? siuntimu ar gabenimu. Jei, nors pirk?jai yra formaliai susij? su tiek?ju ir transporto bendrove skirtingomis sutartimis, ši? prek? ?sigijimas ir j? siuntimas ar gabenimas yra vieno finansinio sandorio dalykas, tokia aplinkyb? turi b?ti laikoma didelio tiek?jo dalyvavimo pristatant min?tas prekes ?rodymu.

79

Šiuo klausimu, kaip per pos?d? Teisingumo Teisme pripažino ieškov? pagrindin?je byloje, tai, kad pirk?jai gaudami prekes vež?jui sumoka už šias prekes ir j? pristatym?, yra ?prasta praktika.

80

Toks tiek?jo dalyvavimas, atsižvelgiant ? nagrin?jam? sandori? ekonomin? ir komercin? realyb?, taip pat b?t? konstatuotas, jei b?t? nustatyta, kad iš principo arba su tam tikromis s?lygomis yra ?vykdytos konkre?ios s?lygos, kaip antai tai, kad minimalios pirkimo sumos, siuntimo ar gabenimo išlaid? suma yra tik simbolin? arba tai, kad tiek?jas suteikia nuolaid? produkt? kainai, kurios daro t? pat? poveik?.

81

Vadinasi, remiantis Teisingumo Teismo turima informacija ir su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, galima manyti, jog ieškov? pagrindin?je byloje atliko lemiam? vaidmen? inicijuojant pagrindin?je byloje nagrin?jam? prek? siuntim? ar gabenim? ir organizuojant siuntimo ar gabenimo esminius etapus, tod?l reikia manyti, kad šios prek?s buvo pristatytos tiek?jo vardu, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 33 straipsn?.

82

Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? ketvirt?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112 33 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad kai vienoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio tiek?jo kitoje valstyb?je nar?je reziduojantiems pirk?jams parduodamas prekes pristato šio tiek?jo rekomenduojama bendrov?, ta?iau su ja pirk?jai gali laisvai sudaryti sutart? d?l šio pristatymo, turi b?ti laikoma, kad šias prekes siunt? ar gabeno „tiek?jas“ arba tai buvo daroma „jo vardu“, kai min?tas tiek?jas atliko lemiam? vaidmen? inicijuojant pagrindin?je byloje nagrin?jam? prek? siuntim? ar gabenim?.

siuntim? ar gabenim? ir organizuojant siuntimo ar gabenimo esminius etapus; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas pagrindin?s bylos aplinkybes.

D?I penktojo klausimo

83

Penktuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar S?jungos teis?, vis? pirma Direktyv? 2006/112, reikia aiškinti taip, kad reikia konstatuoti, jog piktnaudžiavimu teise laikomi sandoriai, kuriais tiek?jo parduodamas prekes pirk?jams pristato šio tiek?jo rekomenduojama bendrov?, nors, viena vertus, min?tas tiek?jas ir ši bendrov? yra susij?, nes, neatsižvelgiant ? š? prek? tiekim?, min?ta bendrov? tenkina tam tikrus to paties tiek?jo logistinius poreikius, ir, antra vertus, šie pirk?jai vis d?lto gali laisvai pasirinkti kit? bendrov? arba patys prisistatyti prekes.

84

Šiuo klausimu primintina, kad kova su suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas ir kad draudimo piktnaudžiauti teise principas, taikomas PVM srityje, reiškia, jog draudžiami visiškai fiktyv?s, ekonomiškai nepagr?sti susitarimai, kuriais siekiama vien mokestin?s naudos (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

85

Iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos matyti, jog tam, kad b?t? pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, b?tinios dvi s?lygos: pirma, aptariamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkam? min?tos direktyvos ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatose numatyt? s?lyg? taikymo, turi b?ti gaunama mokestin? nauda, kuri? suteikus b?t? pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvi? požymi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra tik gauti toki? mokestin? naud? (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

86

Vadinasi, pirmiausia reikia pažym?ti, kad, kadangi piktnaudžiavimas suponuoja formal? reikšmingose Direktyvos 2006/112 nuostatose numatyt? s?lyg? taikym?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas negali kelti klausimo d?l galimo ieškov?s pagrindin?je byloje veism? nes?žiningumo, jeigu, atsižvelgdamas ? atsakyme ? ketvirt?j? klausim? pateikt? informacij?, nusprendžia, kad ši ieškov? pažeid? šios direktyvos 33 straipsn?, nes reikia pripažinti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos prek?s buvo pristatytos tiek?jo vardu, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?.

87

Tai patikslinus, reikia pažym?ti, kad šis teismas mano, jog pagrindin?je byloje aptariamam tiek?jui d?l to, kad jam nebuvo taikomos min?tos direktyvos 33 straipsnio nuostatos, susijusios su prek?, kurias siun?ia ar gabena tiek?jas arba tai daroma jo vardu, tiekimu, buvo taikomas mažesnis PVM tarifas valstyb?je nar?je, kurioje jis ?sisteig?s.

88

Pirma, kalbant apie klausimą, ar sandoriai, pagal kuriuos vienoje valstybėje narėje įsisteigęs tiekėjas tiekia prekes už atlygą kitoje valstybėje narėje reziduojantiems pirkėjams ir jiems rekomenduoja transporto bendrovę šios prekės pristatymo tikslais, lemia tai, kad įgyjamas mokestinis pranašumas, prieštaraujantis Direktyvos 2006/112 tikslams, reikia pažymėti, kad, viena vertus, kai šios direktyvos 33 straipsnyje numatyta išimtis netaikoma šiems sandoriams, šie sandoriai patenka į minėtos direktyvos 32 straipsnį, kuriame numatyta, kad tiekimo vieta yra laikoma šios prekės buvimo vieta tuo momentu, kai pradamas jos siuntimas ar gabenimas prekes pirkėjui.

89

Kita vertus, valstybių narių taikomą standartinį PVM tarifą skirtumų kyla dėl visiško suderinimo Direktyva 2006/112, nustatantia tik minimalų tarifą, nebuvimo. Šiomis aplinkybomis pasinaudojimas vienoje valstybėje narėje standartiniu PVM tarifu, kuris yra mažesnis nei kitoje valstybėje narėje, savaime negali būti laikomas mokestine nauda, kurios gavimas prieštarauja PVM direktyvos tikslams (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 39 ir 40 punktai).

90

Antra, dėl klausimo, ar pagrindinis sandorio tikslas yra tik įgyti šios mokesčių lengvatą, reikia priminti, kad PVM srityje Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad kai apmokestinamasis asmuo gali rinktis iš dviejų sandorių, jis neprivalo pasirinkti sandorio, pagal kurį sumokama didžiausia PVM suma, bet, priešingai, turi teisę pasirinkti verslo struktūrą taip, kad sumažintų savo mokestinį skolą. Taigi apmokestinamieji asmenys, siekdami apriboti jiems tenkančių mokesčių našumą, paprastai gali laisvai pasirinkti organizacinę struktūrą ir sandorių formas, kurios atrodo tinkamiausias jų ekonominei veiklai (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 42 punktas).

91

Vadinasi, siekiant konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybės yra piktnaudžiavimas, reikia nustatyti, kad atitinkamą prekių tiekėjo ir jo rekomenduojamo vežėjo atskyrimas yra visiškai dirbtinis darinys, nuslepiančias aplinkybę, kad šios dvi bendrovės iš tikrųjų sudaro vieną ekonominį vienetą.

92

Atliekant tokį vertinimą reikia pažymėti, pirma, kad nesvarbu, jog prekės pirkėjai turi galimybę patikėti jį gabenimą kitam vežėjui nei tas, kurį rekomendavo tiekėjas.

93

Antra, tai, kad tiekėjas ir transporto bendrovė yra tarpusavyje susiję, t. y. neatsižvelgiant į prekių pristatymą, ši bendrovė šio tiekėjo naudai teikia kitas logistines paslaugas, savaime neturi lemiamos reikšmės.

94

Vis dėlto galima daryti išvadą dėl visiškai dirbtinio darinio, jei tiekėjo rekomenduojamos bendrovės atitinkamą prekių siuntimo ar gabenimo paslaugos nėra teikiamos vykdant realią ekonominę veiklą.

Reikia konstatuoti, kad joks Teisingumo Teismui pateiktas ?rodymas negali patvirtinti, jog pagrindin?je byloje aptariamo tiek?jo rekomenduojama transporto bendrov? nevykd? realios ekonomin?s veiklos, kuri neapsiriboja tam tikr? šio tiek?jo logistini? poreiki? tenkinimu ir jo preki? tiekimu. Taigi ši transporto bendrov? vykdo veiki? savo vardu, s?skaita, prisiimdama atsakomyb? ir rizik? (šiuo klausimu 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 45 punkt?).

Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? penkt?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad S?jungos teis?, ypa? Direktyva 2006/112, turi b?ti aiškinama taip, kad piktnaudžiavimu teise negali b?ti laikomi sandoriai, kai tiek?jo parduodamas prekes pirk?jams pristato šio tiek?jo rekomenduojama bendrov?, nors, viena vertus, min?tas tiek?jas ir ši bendrov? yra susij?, nes, neatsižvelgiant ? š? preki? tiekim?, min?ta bendrov? tenkina tam tikrus to paties tiek?jo logistinius poreikius, ir, antra vertus, šie pirk?jai vis d?lto gali laisvai pasirinkti kit? bendrov? arba patys prisistatyti prekes, nes šios aplinkyb?s nedaro poveikio tam, kad tiek?jas ir transporto bendrov?, kuri? jis rekomenduoja, yra nepriklausomos bendrov?s, kurios savo vardu vykdo reali? ekonomin? veiki?, ir todėl šie sandoriai negali b?ti laikomi piktnaudžiavimu.

D?l bylin?jimosi išlaid?

Kadangi šis procesas bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1.

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ir 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 d?l administracinio bendradarbiavimo ir kovos su suk?iavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje 7, 13 ir 28–30 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jais nedraudžiama valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms vienašališkai skirtingai apmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu sandorius, palyginti su tuo, kaip jie jau buvo apmokestinti kitoje valstyb?je nar?je.

2.

Direktyvos 2006/112 33 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad kai vienoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio tiek?jo kitoje valstyb?je nar?je reziduojantiems pirk?jams parduodamas prekes pristato šio tiek?jo rekomenduojama bendrov?, ta?iau su ja pirk?jai gali laisvai sudaryti sutart? d?l šio pristatymo, turi b?ti laikoma, kad šias prekes siunt? ar gabeno „tiek?jas“ arba tai buvo daroma „jo vardu“, kai min?tas tiek?jas atliko lemiam? vaidmen? inicijuojant pagrindin?je byloje nagrin?jam? preki? siuntim? ar gabenim? ir organizuojant siuntimo ar gabenimo esminius etapus; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas

pagrindin?s bylos aplinkybes.

3.

S?jungos teis?, ypa? Direktyva 2006/112, turi b?ti ai?kinama taip, kad piktnaud?iavimu teise negali b?ti laikomi sandoriai, kai tiek?jo parduodamas prekes pirk?jams pristato ?io tiek?jo rekomenduojama bendrov?, nors, viena vertus, min?tas tiek?jas ir ?i bendrov? yra susij?, nes, neatsi?velgiant ? ?? preki? tiekim?, min?ta bendrov? tenkina tam tikrus to paties tiek?jo logistinius poreikius, ir, antra vertus, ?ie pirk?jai vis d?lto gali laisvai pasirinkti kit? bendrov? arba patys prisistatyti prekes, nes ?ios aplinkyb?s nedaro poveikio tam, kad tiek?jas ir transporto bendrov?, kuri? jis rekomenduoja, yra nepriklausomos bendrov?s, kurios savo vardu vykdo reali? ekonomin? veikl?, ir tod?l ?ie sandoriai negali b?ti laikomi piktnaud?iavimu.

Para?ai.

( \*1 ) Proceso kalba: vengr?.