



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. birželio 18 d.*

„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

dėl *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių 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,

generalinė advokatė E. Sharpston,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *KrakVet Marek Batko sp.k.*, atstovaujamos P. Jalsovszky, T. Fehér ir *ügyvéd* Á. Fischer,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér, M. M. Tátrai ir Zs. Wagner,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vláčil 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,

* Proceso kalba: vengrų.

- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
 - Jungtinės Karalystės, atstovaujamos S. Brandon ir Z. Lavery, padedamų 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 įsteigtos bendrovės *KrakVet Marek Batko sp.k.* (toliau – *KrakVet*) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, Vengrija) ginčą 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 įtraukiama į prekių kainą.
 - <...>
 - (61) Yra svarbu užtikrinti vienodą PVM sistemos taikymą. Siekiant šio tikslo tikslinga patvirtinti įgyvendinimo priemones.
 - (62) Šios priemonės turėtų visų pirma būti taikomos sprendžiant dvigubo tarpvalstybinių sandorių apmokestinimo problemą, kuri gali atsirasti valstybėms narėms skirtingai taikant apmokestinamųjų sandorių vietos 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 įsigyjantis asmuo, arba trečiasis asmuo, prekių tiekimo vieta yra laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas jų siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjančiam asmeniui.

<...>“

6 Šios direktyvos 33 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Nukrypstant nuo 32 straipsnio, laikoma, kad prekių, kurias siuntė ar gabeno 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 įsigyjančiam asmeniui, jei tenkinamos šios sąlygos:

- a) prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekių įsigijimai 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 bandomąjį jų patikrinimą arba be jo).“

Reglamentas Nr. 904/2010

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

- (5) Tarp vidaus rinkai sukurti skirtų mokesčių derinimo priemonių turėtų būti bendros valstybių narių bendradarbiavimo sistemos sukūrimas, visų pirma susijusios su informacijos mainais, pagal kurią 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 įsisteigęs paslaugų teikėjas ar prekių tiekėjas, vykdoma daugeliu atvejų remiantis informacija, kurią turi įsisteigimo valstybė narė arba kurią daug lengviau gali gauti ta valstybė narė. Todėl, siekiant užtikrinti veiksmingą tokių sandorių priežiūrą, įsisteigimo valstybė 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 sukčiavimu PVM. Jis visų pirma nustato taisykles ir tvarką, pagal kurią 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 Minėto reglamento VII skyriuje esančiame 28 straipsnyje numatyta:

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

2. Besikreipiančiosios institucijos ir institucijos, į kurią kreipiamasi, susitarimu ir pastarosios institucijos nustatyta tvarka besikreipiančiosios institucijos įgalioti 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, į kurią

kreipiamasi, pareigūnai. Besikreipiančiosios institucijos pareigūnai nesinaudoja institucijos, į kurią kreipiamasi, pareigūnams suteiktais tikrinimo įgaliojimais. Tačiau jie, kaip ir institucijos, į kurią kreipiamasi, pareigūnai, gali pateikti į tas pačias patalpas ir susipažinti su tais pačiais dokumentais tarpininkaujant institucijos, į kurią kreipiamasi, pareigūnams, bet tik tiek, kiek to reikia administraciniam tyrimui atlikti.

3. Besikreipiančiosios institucijos pareigūnai, esantys kitoje valstybėje narėje pagal 1 ir 2 dalių nuostatas, privalo bet kuriuo metu būti pasiruošę pateikti rašytinį įgaliojimą, kuriame jie būtų identifikuoti ir būtų 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:

„Valstybės narės gali susitarti vykdyti vienalaikius patikrinimus, jei jos mano, kad tokie patikrinimai yra veiksmingesni už tik vienos valstybės narės atliekamą patikrinimą.“

14 To paties reglamento 30 straipsnyje nurodyta:

„1. Valstybė narė savarankiškai nustato apmokestinamuosius asmenis, dėl kurių ji ketina siūlyti atlikti vienalaikį patikrinimą. Tos valstybės narės kompetentinga institucija praneša kitų suinteresuotų valstybių narių kompetentingoms institucijoms apie atvejus, kada siūloma atlikti vienalaikį patikrinimą. Ji kuo greičiau nurodo savo pasirinkimo priežastis, pateikdama informaciją, dėl kurios ji priėmė tokį sprendimą. Ji nurodo terminą, per kurį toks patikrinimas turėtų būti atliktas.

2. Valstybės narės kompetentinga institucija, gavusi pasiūlymą atlikti vienalaikį patikrinimą, iš esmės per dvi savaites nuo pasiūlymo gavimo, bet ne vėliau kaip per vieną mėnesį patvirtina savo sutikimą arba perduoda savo motyvuotą atsakymą kitos valstybės narės institucijai.

3. Kiekviena suinteresuotų valstybių narių kompetentinga institucija paskiria atstovą, atsakingą už patikrinimų veiksmų priežiūrą ir koordinavimą.“

Direktyva (ES) 2017/2455

15 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyvos (ES) 2017/2455, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB ir Direktyvos 2009/132/EB nuostatos, susijusios su tam tikromis pridėtinės vertės mokesčio prievolėmis, taikomomis paslaugų teikimui ir nuotolinei prekybai prekėmis (OL L 348, 2017, p. 7), 2 straipsnyje „Direktyvos 2006/112/EB pakeitimai, įsigaliojantys nuo 2021 m. sausio 1 d.“ numatyta:

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

1) 14 straipsnis papildomas šia dalimi:

„4. Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys:

1) Bendrijos vidaus nuotolinė prekyba prekėmis – prekių, 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 išgyjančiam asmeniui, jei tenkinamos šios sąlygos:

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

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

<...>“

<...>

- 3) 33 straipsnis pakeičiamas taip:

33 straipsnis

Nukrypstant nuo 32 straipsnio:

- a) nuotolinės prekybos prekių tiekimo Bendrijos viduje vieta laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjantiui asmeniui;
- b) nuotolinės prekybos prekių, kurios importuojamos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių į kitą valstybę narę, nei ta, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas įsigyjantiui asmeniui, tiekimo vieta laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjantiui asmeniui;
- c) nuotolinės prekybos prekių, kurios importuojamos iš trečiųjų teritorijų ar trečiųjų šalių į valstybę narę, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjantiui asmeniui, tiekimo vieta laikoma esanti toje valstybėje narėje, jei toms prekėms taikomas PVM turi būti deklaruotas pagal XII antraštinės dalies 6 skyriaus 4 skirsnyje nurodytą specialią schemą.“

<...>“

Vengrijos teisė

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

„Šiame įstatyme numatytu mokesčių apmokestinama:

- a) apmokestinamojo asmens, veikiančio tokiu statusu, prekių tiekimas ar paslaugų teikimas nacionalinėje teritorijoje už atlygį,

<...>“

- 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 tiekėjo 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 į kitą Bendrijos valstybę narę nei 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 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Adózis rendjéröl 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 naudojamosi esant teisiniams santykiams, susijusiems su apmokestinimu, turi atitikti jų paskirtį. Taikant mokesčių įstatymus, sutarčių sudarymas ar kitų sandorių, kuriais siekiama apeiti mokesčių įstatymų nuostatas, vykdymas negali būti laikomas naudojimusi teisėmis pagal jų paskirtį.“

21 Mokesčių procedūros kodekso 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

22 Šio kodekso 86 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Kad užkirstų kelią mokesčių pajamų mažėjimui, nepagrįstiems prašymams skirti biudžetinę 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 įrodo faktus, aplinkybes ar duomenis, kuriais grindžiamas pažeidimo arba piktnaudžiavimo teise konstatavimas ir administracinė procedūra, pradėta dėl šio pažeidimo ar piktnaudžiavimo teise.“

23 Minėto kodekso 95 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Mokesčių administratorius atlieka patikrinimą nagrinėdamas dokumentus, pagrindžiamąją medžiagą, apskaitos knygas ir registrus, būtinus nustatyti sumoms, kurios yra apmokestinamoji vertė arba biudžeto parama, įskaitant elektronine forma įregistruotus duomenis, programas, informatikos sistemas, naudojamas mokesčių mokėtojo, apskaičiavimus ir kitus faktus, duomenis ir aplinkybes, susijusias su apskaitos bei registrų vedimu ir su pagrindžiamosios medžiagos tvarkymu.“

24 Mokesčių procedūros kodekso 170 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Tuo atveju, kai yra mokestinė nepriemoka, mokama mokestinė bauda. Baudos suma sudaro 50 % nesumokėtos sumos, nebent kitaip nurodyta šiame įstatyme. Baudos suma sudaro 200 % nesumokėtos sumos, kai skirtumas, palyginti su mokėtina suma, susijęs su pajamų slėpimu, įrodymų, apskaitos knygų ar registrų klastojimu ar sunaikinimu. <...>“

25 Šio kodekso 178 straipsnio 3 punkte nustatyta:

„<...> terminų apibrėžtys:

<...>

„mokesčių skirtumas“ – skirtumas tarp, pirma, deklaruoto (apie kurį pranešta), nedeklaruoto (apie kurį nepranešta) arba nustatyto, arba taikyto remiantis deklaracija (pranešimu) mokesčio ar biudžetinės paramos ir, antra, vėliau mokesčių administratoriaus nustatyto mokesčio ar biudžetinės paramos sumos, neįskaitant į vėlesnius laikotarpius perkeltino likučio skirtumo.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

26 *KrakVet* yra Lenkijoje įsteigta bendrovė. Vengrijoje ji neturi nei biuro, nei sandėlio, o Vengrijos mokesčių institucijos neginčija, kad ji neturi padalinio PVM tikslais.

27 Jos veikla – produktų, kuriais ji prekiauja, pardavimas per interneto svetainę *www.zoofast.hu*. Dėl šios svetainės ji turėjo keletą klientų Vengrijoje.

28 2012 m. ji minėtoje interneto svetainėje suteikė galimybę pirkėjams sudaryti sutartį su Lenkijoje įsteigta transporto bendrove dėl jos parduodamų prekių pristatymo, nors ji pati nėra šios sutarties šalis. Vis dėlto pirkėjai, be galimybės tiesiogiai atsiimti iš *KrakVet* sandėlio įsigytas prekes, galėjo laisvai pasirinkti kitą vežėją nei rekomenduojamas. Be to, *KrakVet* tam tikrus savo logistinius poreikius patikėjo šiai transporto bendrovei.

29 Prireikus minėta transporto bendrovė nugabendavo aptariamąs prekes į dvių Vengrijoje įsteigtų kurjerių bendrovių sandėlius; jos vėliau šias prekes platindavo Vengrijos klientams. Už įsigytas prekes būdavo apmokama kurjerių tarnybai pristatant prekes arba iš anksto sumokant į banko sąskaitą.

30 Abejodama dėl valstybės narės, turinčios teisę rinkti PVM už jos veiklą, *KrakVet* kreipėsi į savo buveinės mokesčių administratorių, kad šis priimtų sprendimą šiuo klausimu. Išankstiniu sprendimu dėl mokesčių Lenkijos mokesčių administratorius nusprendė, kad *KrakVet* sandorių vykdymo vieta yra Lenkijoje ir kad ši bendrovė turi sumokėti PVM šioje valstybėje narėje.

31 Vengrijos pirmojo lygio mokesčių institucija atliko *KrakVet* kontrolę, kad patikrintų *a posteriori* 2012 m. PVM deklaracijas. Šiuo pagrindu šiai bendrovei, kaip apmokestinamajam asmeniui, buvo suteiktas techninis mokesčių mokėtojo kodas.

- 32 Kadangi buvo mažai informacijos apie *KrakVet* ir apie jos veikimo būdą mokesčių požiūriu, Vengrijos pirmojo lygio mokesčių institucija negalėjo nustatyti, ar ši bendrovė buvo įsteigta Vengrijoje PVM tikslais. Taigi ši mokesčių institucija atliko patikrinimus, susijusius su minėtos bendrovės vykdoma veikla.
- 33 Per šią administracinę mokesčių procedūrą remdamasi Sąjungos teisėje mokesčių srityje numatytais bendradarbiavimo taisyklėmis Vengrijos pirmojo lygio mokesčių institucija, be kita ko, kreipėsi į Lenkijos mokesčių institucijas.
- 34 2016 m. rugpjūčio 16 d. sprendimu Vengrijos pirmojo lygio mokesčių institucija įpareigojo *KrakVet* sumokėti PVM skirtumą, baudą ir delspinigius, taip pat baudą už pareigos užsiregistruoti pas Vengrijos mokesčių administratorių nesilaikymą.
- 35 *KrakVet* šį sprendimą apskundė atsakovei pagrindinėje byloje, veikiančiai kaip antrojo lygio mokesčių institucija, o ši 2017 m. sausio 23 d. sprendimu patvirtino Vengrijos pirmojo lygio mokesčių institucijos sprendimą. *KrakVet* šį sprendimą apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.
- 36 Šis teismas mano, kad ginčo pagrindinėje byloje sprendimas priklauso, pirma, nuo valstybių narių valdžios institucijų pareigos bendradarbiauti pagal Reglamentą Nr. 904/2010 apimties ir, antra, nuo prekių, kurias siuntė ar gabenama „tiekėjas“ arba kurios buvo siunčiamos ar gabenamos „jo vardu“, tiekimo sąvokos, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 33 straipsnį, aiškinimo.
- 37 Konkrečiai kalbant, jam kyla klausimas dėl Vengrijos mokesčių administratoriaus galimybės, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą ir tikslą 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 pagrindinėje byloje nagrinėjamų prekių tiekimo vietą, ir, antra, sąlygas, susijusias su galima teise susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM.
- 38 Be to, reikia išsiaiškinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamiems 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 įsigyjantiems asmeniui. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl pakeitimų, įsigaliosiančių 2021 m. sausio mėn. 1 d. pagal Direktyvą 2017/2455, pagal kuriuos siuntimas ar gabenimas pardavėjo vardu apimtų ir tuos atvejus, kai prekės išsiųstos ar išgabentos pardavėjo vardu netiesiogiai, galimo poveikio tokiam Sąjungos teisės aiškinimui.
- 39 Be to, pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija kelia klausimą, ar, atsižvelgiant į su ja susijusias aplinkybes, *KrakVet* praktiką galima laikyti piktnaudžiavimu.
- 40 Šiomis aplinkybėmis *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių 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 konstatuojamąsias dalis bei 7, 13 ir 28–30 straipsnius, reikia aiškinti kaip draudžiančius tokią valstybės narės mokesčių institucijų praktiką, pagal kurią sandoriui nustatant mokesčines kvalifikacijas, kuri skiriasi tiek nuo kitos valstybės narės mokesčių institucijų dėl tokio paties sandorio ir dėl tų pačių faktinių aplinkybių pateikto teisinio išaiškinimo, tiek nuo šių institucijų pateikto atsakymo į privalomąjį paklausimą

remiantis šiuo išaiškinimu, taip pat nuo abu išaiškinimus patvirtinančios išvados, prie kurios šios institucijos priėjo atlikusios mokestinį patikrinimą, apmokestinamasis asmuo apmokestinamas dvigubai?

2. Jeigu iš atsakymo į 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 į 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 veiksmų atitiktį teisei, gali vienašališkai nustatyti mokestinę 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 privalėtų mokėti PVM tik vienoje iš šių šalių?

3. Jeigu iš atsakymo į antrąjį klausimą būtų galima daryti išvadą, kad valstybės narės mokesčių institucijos gali vienašališkai pakeisti mokestinę kvalifikaciją, ar [Direktyvos 2006/112] nuostatas reikia aiškinti taip, kad kitos valstybės narės mokesčių institucijos privalo apmokestinamajam asmeniui, kuris buvo įpareigotas sumokėti PVM, grąžinti šių institucijų atsakyme į privalomąjį paklausimą nustatytą mokestį, sumokėtą už per patikrinimą apibrėžtą laikotarpį, nes tokiu būdu būtų užtikrinta tiek dvigubo apmokestinimo prevencija, tiek mokesčių neutralumo principo laikymasis?
4. Kaip reikia aiškinti suderintos [Direktyvos 2006/112] 33 straipsnio 1 dalyje nurodytą pirmą frazę, pagal kurią prekes „siuntė ar gabeno tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar gabenamos jo vardu“? Ar ši frazė apima tą atvejį, kai apmokestinamas asmuo interneto prekyvietėje sudaro pirkėjui galimybę sudaryti sutartį su logistikos įmone, su kuria minėtas pardavėjas bendradarbiauja vykdydamas kitus sandorius nei pardavimo, net jeigu pirkėjas taip pat gali laisvai pasirinkti kitą, ne jam siūlomą, vežėją, o vežimo sutartį, pardavėjui nesikišant, sudaro pirkėjas ir vežėjas?

Ar aiškinant yra svarbu tai, kad, atsižvelgiant pirmiausia į teisinio užtikrintumo principą, iki 2021 m. valstybės narės teisės aktus, kuriais perkeliama minėta [Direktyvos 2006/112] nuostata, turi iš dalies pakeisti taip, kad [minėtos direktyvos] 33 straipsnio 1 dalis taip pat būtų taikoma netiesioginio bendradarbiavimo pasirenkant vežėją atveju?

5. Ar Sąjungos teisės aktą, būtent [Direktyvos 2006/112], reikia aiškinti taip, kad toliau nurodytos faktinės aplinkybės, vertinamos kartu ar atskirai, yra svarbios nagrinėjant, ar apmokestinamasis asmuo, siekdamas išvengti [Direktyvos 2006/112] 33 straipsnio taikymo ir taip piktnaudžiauti teise, sukūrė teisinius santykius tarp savarankiškų įmonių, teikiančių prekių tiekimo, siuntimo ir vežimo paslaugas, kad pasinaudotų tuo, jog kitoje valstybėje narėje mokėtina bendra PVM suma yra mažesnė:
 - 5.1) logistikos įmonė, teikianti vežimo paslaugas, yra įsipareigojusi 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 siūlomo pasirinkimo, t. y. pateikti vežimo užsakymą logistikos įmonei, su kuria jis turi sutartinius santykius, ir patikėti vežimą kitam vežėjui arba asmeniškai atsiimti prekes?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo–trečiojo klausimų

- 41 Pirmuoju–trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvą 2006/112 ir Reglamento Nr. 904/2010 7, 13 ir 28–30 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama valstybės narės mokesčių institucijoms vienašališkai skirtingai apmokestinti PVM sandorius, palyginti su tuo, kaip jie jau buvo apmokestinti kitoje valstybėje narėje.
- 42 Reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 V antraštinėje dalyje įtvirtintos 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 mokėtinas 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 įsisteigęs paslaugų teikėjas ar prekių tiekėjas, vykdoma daugeliu atvejų remiantis informacija, kurią turi įsisteigimo valstybė narė arba kurią daug lengviau gali gauti ta valstybė narė.
- 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 šių 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, į 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, į kurį jis įtrauktas, pavadinimo, yra susijęs su pareigūnų, kuriems prašančioji institucija suteikė leidimą, buvimu valstybės narės, į kurią kreipiamasi, administracinėse 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 pareigą 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 punktą).
- 48 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad Reglamentas Nr. 904/2010 leidžia tik administracinį bendradarbiavimą keičiantis informacija, kuri gali būti būtina valstybių narių mokesčių institucijoms. Šis reglamentas nereguliuoja šių institucijų kompetencijos atsižvelgiant į tokią informaciją kvalifikuoti atitinkamų sandorių 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 požiūriai 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, nagrinėdami 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 jų sprendimus galima apskusti 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 aplinkybėmis, 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 suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas. Vadinasi, iš esmės valstybė narė privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius. Prašymas grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM yra susijęs su teise į nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimą, kuria pagal suformuotą jurisprudenciją siekiama pašalinti mokesčio nesuderinamumo su Sąjungos teise pasekmes ir neutralizuoti ekonominę naštą, nepagrįstai perkeltą subjektui, kuriam ji galiausiai iš tikrųjų teko (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contact Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 29 ir 30 punktai).
- 53 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį–trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad Direktyva 2006/112 ir Reglamento Nr. 904/2010 7, 13 ir 28–30 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiama valstybės narės mokesčių institucijoms vienašališkai skirtingai apmokestinti PVM sandorius, palyginti su tuo, kaip jie jau buvo apmokestinti kitoje valstybėje narėje.

Dėl ketvirtąjo klausimo

- 54 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 33 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kai vienoje valstybėje narėje įsisteigusio tiekėjo kitoje valstybėje narėje reziduojantiems pirkėjams parduodamas prekes pristato šio tiekėjo rekomenduojama bendrovė, tačiau su ja pirkėjai gali laisvai sudaryti sutartį dėl šio pristatymo, turi būti laikoma, kad šias prekes siuntė ar gabeno „tiekėjas“ arba tai buvo daroma „jo vardu“.

- 55 Pirmiausia reikia pažymėti, kad Direktyvos 2017/2455 2 straipsnyje nustatyta, jog prekes siunčia ar gabena tiekėjas arba jos siunčiamos ar gabenamos jo vardu, įskaitant atvejus, kai tiekėjas netiesiogiai dalyvauja gabenant ar siunčiant prekes.
- 56 Tačiau, kaip matyti iš šios nuostatos pavadinimo ir formuluotės, joje numatytas Direktyvos 2006/112 pakeitimas įsigalios tik 2021 m. sausio 1 d.
- 57 Vadinasi, kadangi šis pakeitimas *ratione temporis* netaikomas pagrindinei bylai, nereikia atsižvelgti į tiekėjo netiesioginio įsikišimo kriterijų siekiant nustatyti sąlygas, kurioms esant reikia laikyti, kad prekes siunčia ar gabena „tiekėjas“ arba tai daroma „jo vardu“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 33 straipsnį.
- 58 Atsižvelgiant į tai, reikia pažymėti, kad pagal minėtos direktyvos 32 straipsnį, kai prekes siunčia ar gabena tiekėjas ar prekes įsigyjantis asmuo, ar trečiasis asmuo, prekių tiekimo vieta yra laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas jų siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjančiam asmeniui.
- 59 Vis dėlto išimties tvarka tos pačios direktyvos 33 straipsnyje numatyta, kad prekių, siunčiamų ar gabenamų tiekėjo arba jo vardu iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas pirkėjui, jeigu laikomasi šioje nuostatoje numatytų tam tikrų sąlygų.
- 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 siuntė ar gabeno „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 kurią 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 generalinė advokatė, prekės siunčiamos ar gabenamos tiekėjo vardu, jeigu pastarasis, o ne pirkėjas faktiškai priima sprendimus dėl šių prekių 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 pagrindinių etapų organizavimu.
- 64 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar taip yra jo nagrinėjamoje byloje, atsižvelgdamas į visas pagrindinėje byloje 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, ieškovė pagrindinėje byloje visų pirma teigia, kad negalima manyti, jog nagrinėjamos prekės buvo išsiųstos ar išgabentos jos vardu, nes nors ji rekomendavo transporto bendrovę pirkėjams, kurie pirkė 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 sutartinė padėtis paprastai atspindi sandorių 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 nevysiškai atspindi sandorių ekonominę ir komercinę realybę (2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 44 punktas).
- 68 Nagrinėjamu atveju negalima manyti, kad sutarties sąlygos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, atspindi nagrinėjamų sandorių ekonominę ir komercinę realybę, jeigu jomis pirkėjai 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 išsiųstos ar išgabentos tiekėjo vardu, reikia atsižvelgti, pirma, į klausimo, susijusio su šių prekių pristatymu pirkėjams, svarbą, palyginti su komercine praktika, būdinga atitinkamo tiekėjo vykdomai veiklai. Galima manyti, kad jei šią veiklą sudaro aktyvus prekių siūlymas už atlygį kitoje valstybėje narėje, ne toje, kurioje įsisteigęs tiekėjas, kurios teritorijoje jis neturi padalinio ar sandėlio, reziduojantiems pirkėjams, minėto tiekėjo atliekamas priemonių, leidžiančių pristatyti atitinkamas prekes jų pirkėjams, organizavimas iš principo yra esminė minėtos veiklos dalis.
- 70 Siekdamas įvertinti, ar tiekėjas aktyviai siūlo prekes valstybėje narėje reziduojantiems pirkėjams, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali, be kita ko, atsižvelgti į interneto svetainės, kurioje siūlomos atitinkamos prekės, adreso išplėtimą ir į kalbą, kuria ši svetainė prieinama.
- 71 Antra, reikia įvertinti, kam, t. y. tiekėjui ar pirkėjui, gali būti faktiškai priskiriamas pasirinkimas, susijęs su atitinkamų prekių siuntimo ar gabenimo būdu.
- 72 Vadinasi, atitinkamų prekių siuntimas ar gabenimas jų tiekėjo vardu negali būti grindžiamas vien tuo, kad pirkėjų sudaryta sutartis dėl šių prekių pristatymo yra sudaryta su bendrove, bendradarbiaujančia su tiekėju dėl kitos veiklos nei jo prekių pardavimas.
- 73 Vis dėlto būtų kitaip, jei šia sutartimi pirkėjai tik pritarę tiekėjo pasirinkimui, nesvarbu, ar jie susiję su bendrove, atsakingos už atitinkamų prekių pristatymą, paskyrimu, ar su šių prekių išsiuntimo ar gabenimo sąlygomis.
- 74 Tokį vertinimą, be kita ko, galima nustatyti iš tokių aplinkybių, kaip mažas tiekėjo rekomenduojamų bendrovių pasirinkimas, net apsiribojant viena bendrove, siekiant pristatyti atitinkamas prekes, arba tai, kad sutartys dėl šių prekių siuntimo ar gabenimo gali būti sudarytos tiesiogiai iš šio tiekėjo interneto svetainės ir pirkėjai neprivalo imtis savarankiškų veiksmų, kad susisiektų su bendrovėmis, atsakingomis už šį pristatymą.
- 75 Trečia, reikia išnagrinėti klausimą, kuriam ūkio subjektui tenka su nagrinėjamų prekių siuntimu ir tiekimu susijusi rizika.
- 76 Šiuo klausimu ieškovė pagrindinėje byloje teigia, kad pirkėją ir transporto bendrovę siejančios sutarties nuostatos rodo, jog tokia prievolė tenka šiai bendrovei, ir remdamasi šia aplinkybe daro išvadą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekės nebuvo siunčiamos ar gabenamos jos vardu. Vis dėlto reikia pažymėti, jog tai, kad su atitinkamų prekių pristatymu susijusi rizika tenka transporto bendrovei, savaime neturi įtakos klausimui, ar šios prekės gabenamos tiekėjo, ar pirkėjo vardu.
- 77 Atsižvelgiant į tai, galima manyti, kad, nepaisant sutarties nuostatų, pagal kurias rizika tenka bendrovei, atsakingai už minėtų prekių gabenimą, jų siuntimas ar gabenimas vykdomas tiekėjo vardu, jeigu *in fine* jis iš tikrųjų padengia išlaidas, susijusias su žalos, patirtos vykdant šį siuntimą ar gabenimą, atlyginimu.

- 78 Ketvirta, reikia įvertinti mokėjimo tvarką, susijusią su atitinkamų prekių tiekimu ir su jų siuntimu ar gabenimu. Jei, nors pirkėjai yra formaliai susiję su tiekėju ir transporto bendrove skirtingomis sutartimis, šių prekių įsigijimas ir jų siuntimas ar gabenimas yra vieno finansinio sandorio dalykas, tokia aplinkybė turi būti laikoma didelio tiekėjo dalyvavimo pristatant minėtas prekes įrodymu.
- 79 Šiuo klausimu, kaip per posėdį Teisingumo Teisme pripažino ieškovė pagrindinėje byloje, tai, kad pirkėjai gaudami prekes vežėjui sumoka už šias prekes ir jų pristatymą, yra įprasta praktika.
- 80 Toks tiekėjo dalyvavimas, atsižvelgiant į nagrinėjamų sandorių ekonominę ir komercinę realybę, taip pat būtų konstatuotas, jei būtų nustatyta, kad iš principo arba su tam tikromis sąlygomis yra įvykdytos konkrečios sąlygos, kaip antai tai, kad minimalios pirkimo sumos, siuntimo ar gabenimo išlaidų suma yra tik simbolinė arba tai, kad tiekėjas suteikia nuolaidą produktų kainai, kurios daro tą patį poveikį.
- 81 Vadinasi, remiantis Teisingumo Teismo turima informacija ir su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, galima manyti, jog ieškovė pagrindinėje byloje atliko lemiamą vaidmenį inicijuojant pagrindinėje byloje nagrinėjamų prekių siuntimą ar gabenimą ir organizuojant siuntimo ar gabenimo esminius etapus, todėl reikia manyti, kad šios prekės buvo pristatytos tiekėjo vardu, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 33 straipsnį.
- 82 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112 33 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kai vienoje valstybėje narėje įsisteigusio tiekėjo kitoje valstybėje narėje reziduojantiems pirkėjams parduodamas prekes pristato šio tiekėjo rekomenduojama bendrovė, tačiau su ja pirkėjai gali laisvai sudaryti sutartį dėl šio pristatymo, turi būti laikoma, kad šias prekes siuntė ar gabeno „tiekėjas“ arba tai buvo daroma „jo vardu“, kai minėtas tiekėjas atliko lemiamą vaidmenį inicijuojant pagrindinėje byloje nagrinėjamų prekių siuntimą ar gabenimą ir organizuojant siuntimo ar gabenimo esminius etapus; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas pagrindinės bylos aplinkybes.

Dėl penktojo klausimo

- 83 Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Sąjungos teisę, visų pirma Direktyvą 2006/112, reikia aiškinti taip, kad reikia konstatuoti, jog piktnaudžiavimu teise laikomi sandoriai, kuriais tiekėjo parduodamas prekes pirkėjams pristato šio tiekėjo rekomenduojama bendrovė, nors, viena vertus, minėtas tiekėjas ir ši bendrovė yra susiję, nes, neatsižvelgiant į šį prekių tiekimą, minėta bendrovė tenkina tam tikrus to paties tiekėjo logistinius poreikius, ir, antra vertus, šie pirkėjai vis dėlto gali laisvai pasirinkti kitą bendrovę arba patys prisistatyti prekes.
- 84 Šiuo klausimu primintina, kad kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas ir kad draudimo piktnaudžiauti teise principas, taikomas PVM srityje, reiškia, jog draudžiami visiškai fiktyvūs, ekonomiškai nepagrįsti susitarimai, kuriais siekiama vien mokesstinės naudos (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 35 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 85 Iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos matyti, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, būtinos dvi sąlygos: pirma, aptariamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkamų minėtos direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymo, turi būti gaunama mokesstinė nauda, kurią suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokią mokesstinę naudą (2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, 35 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 86 Vadinasi, pirmiausia reikia pažymėti, kad, kadangi piktnaudžiavimas suponuoja formalų reikšmingose Direktyvos 2006/112 nuostatose numatytų sąlygų taikymą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas negali kelti klausimo dėl galimo ieškovės pagrindinėje byloje veiksmų nesąžiningumo, jeigu, atsižvelgdamas į atsakyme į ketvirtąjį klausimą pateiktą informaciją, nusprendžia, kad ši ieškovė pažeidė šios direktyvos 33 straipsnį, nes reikia pripažinti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekės buvo pristatytos tiekėjo vardu, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 87 Tai patikslinus, reikia pažymėti, kad šis teismas mano, jog pagrindinėje byloje aptariamam tiekėjui dėl to, kad jam nebuvo taikomos minėtos direktyvos 33 straipsnio nuostatos, susijusios su prekių, kurias siunčia ar gabena tiekėjas arba tai daroma jo vardu, tiekimu, buvo taikomas mažesnis PVM tarifas valstybėje narėje, kurioje jis įsisteigęs.
- 88 Pirma, kalbant apie klausimą, ar sandoriai, pagal kuriuos vienoje valstybėje narėje įsisteigęs tiekėjas tiekia prekes už atlygį kitoje valstybėje narėje reziduojantiems pirkėjams ir jiems rekomenduoja transporto bendrovę šių prekių 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 šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas jų siuntimas ar gabenimas prekes pirkėjui.
- 89 Kita vertus, valstybių narių taikomų standartinių PVM tarifų skirtumų kyla dėl visiško suderinimo Direktyva 2006/112, nustatančia tik minimalų tarifą, nebuvimo. Šiomis aplinkybėmis 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 šią 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 mokestinę skolą. Taigi apmokestinamieji asmenys, siekdami apriboti jiems tenkančią mokesčių naštą, paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios atrodo tinkamiausios 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 atitinkamų 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 prekių pirkėjai turi galimybę patikėti jų 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 atitinkamų prekių siuntimo ar gabenimo paslaugos nėra teikiamos vykdant realią ekonominę veiklą.

- 95 Reikia konstatuoti, kad joks Teisingumo Teismui pateiktas įrodymas negali patvirtinti, jog pagrindinėje byloje aptariamo tiekėjo rekomenduojama transporto bendrovė nevykdė realios ekonominės veiklos, kuri neapsiriboja tam tikrų šio tiekėjo logistinių poreikių tenkinimu ir jo prekių tiekimu. Taigi ši transporto bendrovė vykdė veiklą savo vardu, sąskaita, prisiimdama atsakomybę ir riziką (šiuo klausimu 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 45 punktą).
- 96 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į penktąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad Sąjungos teisė, ypač Direktyva 2006/112, turi būti aiškinama taip, kad piktnaudžiavimu teise negali būti laikomi sandoriai, kai tiekėjo parduodamas prekes pirkėjams pristato šio tiekėjo rekomenduojama bendrovė, nors, viena vertus, minėtas tiekėjas ir ši bendrovė yra susiję, nes, neatsižvelgiant į šį prekių tiekimą, minėta bendrovė tenkina tam tikrus to paties tiekėjo logistinius poreikius, ir, antra vertus, šie pirkėjai vis dėlto gali laisvai pasirinkti kitą bendrovę arba patys prisistatyti prekes, nes šios aplinkybės nedaro poveikio tam, kad tiekėjas ir transporto bendrovė, kurią jis rekomenduoja, yra nepriklausomos bendrovės, kurios savo vardu vykdo realią ekonominę veiklą, ir todėl šie sandoriai negali būti laikomi piktnaudžiavimu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 97 Kadangi šis procesas bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos ir 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje 7, 13 ir 28–30 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiama valstybės narės mokesčių institucijoms vienašališkai skirtingai apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu sandorius, palyginti su tuo, kaip jie jau buvo apmokestinti kitoje valstybėje narėje.
2. Direktyvos 2006/112 33 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kai vienoje valstybėje narėje įsisteigusio tiekėjo kitoje valstybėje narėje reziduojantiems pirkėjams parduodamas prekes pristato šio tiekėjo rekomenduojama bendrovė, tačiau su ja pirkėjai gali laisvai sudaryti sutartį dėl šio pristatymo, turi būti laikoma, kad šias prekes siuntė ar gabeno „tiekėjas“ arba tai buvo daroma „jo vardu“, kai minėtas tiekėjas atliko lemiamą vaidmenį inicijuojant pagrindinėje byloje nagrinjamų prekių siuntimą ar gabenimą ir organizuojant siuntimo ar gabenimo esminius etapus; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas pagrindinės bylos aplinkybes.
3. Sąjungos teisė, ypač Direktyva 2006/112, turi būti aiškinama taip, kad piktnaudžiavimu teise negali būti laikomi sandoriai, kai tiekėjo parduodamas prekes pirkėjams pristato šio tiekėjo rekomenduojama bendrovė, nors, viena vertus, minėtas tiekėjas ir ši bendrovė yra susiję, nes, neatsižvelgiant į šį prekių tiekimą, minėta bendrovė tenkina tam tikrus to paties tiekėjo logistinius poreikius, ir, antra vertus, šie pirkėjai vis dėlto gali laisvai pasirinkti kitą bendrovę arba patys prisistatyti prekes, nes šios aplinkybės nedaro poveikio tam, kad tiekėjas ir transporto bendrovė, kurią jis rekomenduoja, yra nepriklausomos bendrovės, kurios savo vardu vykdo realią ekonominę veiklą, ir todėl šie sandoriai negali būti laikomi piktnaudžiavimu.

Parašai.