

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2020 m. vasario 6 d.(1)

Byla C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(*Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokesčio bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinamųjų sandorių vykdymo vietos nustatymas – Prekės, kurias siuntų ar vežų tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar vežamos jo vardu – Piktnaudžiavimas – Reglamentas (ES) Nr. 904/2010 – 7, 13 ir 28–30 straipsniai – Administracinis bendradarbiavimas – Dvigubas apmokestinimas“

1. Šis *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su Vairių Direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva)(2) ir Reglamento (ES) Nr. 904/2010 (toliau – Kovos su sukčiavimu PVM srityje reglamentas)(3) nuostatų aiškinimu. Kada prekes reikia klasifikuoti kaip prekes, „kurias siuntų ar gabeno tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar gabenamos jo vardu“, kaip apibrėžta PVM direktyvos 33 straipsnyje? Kokiais atvejais prekybininko nusistovėjusi praktika pagal tų nuostatų galimą laikyti piktnaudžiavimu? Be to, kokių mastų šiomis aplinkybėmis turi bendradarbiauti Vairių valstybių narių mokesčių institucijos nustatydamos apmokestinamųjų sandorių vykdymo vietas, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo pagal Kovos su sukčiavimu PVM srityje reglamento 7, 13 ir 28–30 straipsnius?

2. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dėl šių klausimų uždavė penkis prejudicinius klausimus. Teisingumo Teismas paprašė, kad šioje išvadoje išnagrinėtų tik ketvirtąjį ir penktąjį prejudicinius klausimus. Jie atitinkamai yra susiję su PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dalyje vartojamos frazės „prekės, kurias siuntų ar gabeno tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar gabenamos jo vardu“ reikšme ir piktnaudžiavimo sąvoka.

Teisinė sistema

ES teis?

PVM direktyva

3. PVM direktyvoje nustatyta išsami sistema, kuria užtikrinamas vienodas PVM taikymas visoje Europos Sąjungoje.
4. 9 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad „[b]ūtina numatyti pereinamąjį laikotarpį, per kurį būtų galima palaipsniui suderinti nacionalinius teisės aktus nurodytose srityse“.
5. 10 konstatuojamojoje dalyje paaiškinama, kad „[š]iuo pereinamuoju laikotarpiu sandoriai, kuriuos Bendrijos viduje(4) vykdo neatleisti nuo mokesčių apmokestinamieji asmenys, turėtų būti apmokestinami paskirties valstybėje narėje taikant tos valstybės narės nustatytus mokesčių tarifus ir tos valstybės narės nustatytomis sąlygomis“.
6. 11 konstatuojamojoje dalyje pridedama, kad „[t]aip pat yra tikslinga, kad pereinamuoju laikotarpiu tam tikros vertės įsigijimo Bendrijos viduje sandoriai(5) <...> taip pat <...> turėtų būti apmokestinami paskirties valstybėje narėje taikant tos valstybės narės nustatytus mokesčių tarifus ir tos valstybės narės nustatytomis sąlygomis, jeigu tokie sandoriai, nesant specialių nuostatų, gerokai iškreiptų konkurenciją tarp valstybių narių“.
7. 17 konstatuojamojoje primenama, kad „[n]ustatant vietą, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, gali atsirasti jurisdikcijos kolizijų tarp valstybių narių <...> 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 į prekių kainą.“
8. 61 ir 62 konstatuojamųjų dalis aiškinant kartu paaiškėja, kad „<...> svarbu užtikrinti vienodą PVM sistemos taikymą“, kad „[s]iekiant šio tikslo tikslinga patvirtinti įgyvendinimo priemonės“ ir kad „[š]ios priemonės turėtų visų pirma būti taikomos sprendžiant dvigubo tarpvalstybinį sandorį apmokestinimo problemą, kuri gali atsirasti valstybėms narėms skirtingai taikant apmokestinamųjų sandorių vietos nustatymo reglamentuojančias taisykles“.
9. I antraštinės dalies („Dalykas ir taikymo sritis“) 2 straipsnis išdėstyta taip:
„1. PVM objektas yra šie sandoriai:
a) prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
b) prekių įsigijimas už atlygą Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:
i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teisės į mažųjų įmonių atleidimą nuo mokesčių, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis.“
10. 9 straipsnyje, kuriuo pradedama III antraštinė dalis („Apmokestinamieji asmenys“), nustatyta: „1. „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“
11. IV antraštinėje dalyje reglamentuojami „apmokestinamieji sandoriai“ ir jį sudaro keturi skyriai: „Prekių tiekimas“ (14–19 straipsniai), „Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ (20–23

straipsniai), „Paslaugų teikimas“ (24–29 straipsniai) ir „Prekių importas“ (30 straipsnis). 14 straipsnio 1 dalyje apibūdinama, kaip paprasčiausiomis aplinkybėmis reiškia prekių tiekimas: „Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“ 20 straipsnyje pateikta atitinkama pagrindinė sąvoka „prekių sigijimas Bendrijos viduje“ apibrėžtis, pagal kurią tai yra „teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui sigijimas, kai prekes sigyjančiam asmeniui ? kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes sigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes sigyjančio asmens vardu“.

12. V antraštinės dalies („Apmokestinamųjų sandorių vieta“) 1 skyriaus 2 skirsnyje aptariamas prekių tiekimas naudojant transportą. 32 straipsnyje nustatyta bendroji taisyklė: „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 sigyjančiam asmeniui.“

13. 33 straipsnyje numatyta:

„1. Nukrypstant nuo 32 straipsnio, laikoma, kad prekės, 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 sigyjančiam 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 jų patikrinimą arba be jo)

<...>“

14. 34 straipsnyje nustatyta minimali kiekybinė riba, galiojanti taikant 33 straipsnį. Todėl 34 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad 33 straipsnis netaikomas tais atvejais, kai „bendra tokio tiekimo, vykdyto 33 straipsnyje nustatytomis sąlygomis valstybėje narėje, vertė be PVM per vienerius kalendorinius metus neviršija 100 000 EUR ar lygiavertės sumos nacionaline valiuta“. Pagal 34 straipsnio 2 dalį „[v]alstybės narės, kurios teritorijoje prekės yra tuo momentu, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas prekes sigyjančiam asmeniui, gali apiboti 1 dalyje nurodytą ribinę vertę iki 35 000 EUR“.

15. 138 straipsnį galima rasti IX antraštinės dalies („Įšimtys“) 4 skyriaus („Sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM“) 1 skirsnyje („Prekių tiekimo neapmokestinimas PVM“). Jame nustatyta, kad „1. Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes sigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena ? paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, ? kitą valstybę narę nei tą, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes sigyjančio asmens vardu“.

16. XIV antraštinės dalies („Kitos nuostatos“) 2 skyrių sudaro vienas straipsnis, kuriame aptariami su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu (toliau – PVM komitetas) susiję klausimai. 389 straipsnio 1 dalimi steigiamas PVM komitetas, o 398 straipsnio 4 dalyje šiam komitetui suteikiama kompetencija nagrinėti „ne tik klausimus, dėl kurių konsultuojamasi pagal šią direktyvą, bet ir komiteto pirmininko savo iniciatyva arba valstybės narės atstovo prašymu iškeltus

klausimus, susijusius su Bendrijos nuostat? d?l PVM taikymu“.

Kovos su suk?iavimu PVM srityje reglamentas

17. Kovos su suk?iavimu PVM srityje reglamente aptariamas valstybi? nari? kompetenting? institucij? bendradarbiavimas kovojant su suk?iavimu PVM srityje.

18. 5 konstatuojamojoje dalyje paaiškinama, kad „[t]arp vidaus rinkai sukurti skirt? mokes?i? derinimo priemoni? tur?t? b?ti bendros valstybi? nari? bendradarbiavimo sistemos suk?rimas, vis? pirma susijusios su informacijos mainais, pagal kuri? valstybi? nari? kompetentingos institucijos pad?t? viena kitai ir bendradarbiaut? su Komisija, kad b?t? užtikrintas tinkamas PVM taikymas tiekiant prekes ir teikiant paslaugas, ?sigyjant prekes Bendrijos viduje ir importuojant prekes“.

19. Ta?iau 6 konstatuojamojoje dalyje pažymima, kad „[d]?l administracinio bendradarbiavimo administracin? našta netur?t? b?ti nepagr?stai perkeliama nuo vienos valstyb?s nar?s kitai valstybei narei“.

20. 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad „[s]iekiant surinkti mok?tinus mokes?ius, valstyb?s nar?s tur?t? bendradarbiauti siekiant užtikrinti, kad PVM b?t? teisingai apskai?iuojamas. Tod?l jos turi ne tik steb?ti, ar mok?tini mokes?iai tinkamai taikomi j? teritorijoje, bet ir tur?t? teikti param? kitoms valstyb?ms nar?ms, kad b?t? užtikrinta, jog mokes?iai, susij? j? teritorijoje vykdoma veikla, bet mok?tini kitoje valstyb?je nar?je, b?t? tinkamai taikomi.“

21. Pagal 8 konstatuojam?j? dal? „[s]teb?sena, ar tinkamai taikomas PVM už tarpvalstybinius sandorius, kurie yra apmokestinami kitoje valstyb?je nar?je, nei toje, kurioje yra ?sisteig?s paslaug? teik?jas ar prek? tiek?jas, vykdoma daugeliu atvej? remiantis informacija, kuri? turi ?sisteigimo valstyb? nar? arba kuri? daug lengviau gali gauti ta valstyb? nar?. Tod?l, siekiant užtikrinti veiksming? toki? sandori? prieži?r?, ?sisteigimo valstyb? nar? tur?t? rinkti arba tur?ti galimyb? rinkti t? informacij?.“

22. 13 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad „[s]iekiant veiksmingai kovoti su suk?iavimu b?tina numatyti, kad informacija b?t? galima keistis be išankstinio prašymo. Kad b?t? sudarytos palankesn?s s?lygos keitimuisi informacija, tur?t? b?ti nurodyta, kuri? informacijos kategorij? atveju reikalingi automatiniai mainai.“

23. 1 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta, kad reglamentas „nustato taisykles ir tvark?, kad valstybi? nari? kompetentingos institucijos gal?t? bendradarbiauti ir keistis bet kokia informacija, kuri pad?t? joms teisingai apskai?iuoti PVM, kontroliuoti, kad PVM b?t? tinkamai taikomas, vis? pirma sandoriams Bendrijos viduje, ir kovoti su suk?iavimu PVM“.

24. II skyrius („Pasikeitimas informacija pateikus prašym?“) pradedamas 7 straipsniu. Jame nustatyta:

„1. Besikreipian?iosios institucijos prašymu institucija, ? kuri? kreipiamasi, perduoda 1 straipsnyje nurodyt? informacij?, ?skaitant vis? informacij?, susijusi? su konkre?iu atveju ar atvejais.

2. Nor?dama teikti 1 dalyje nurodyt? informacij?, institucija, ? kuri? kreipiamasi, atlieka visus administracinius tyrimus, reikalingus tokiai informacijai gauti.

3. Iki 2014 m. gruodžio 31 d., 1 dalyje nurodytame prašyme gali b?ti pateiktas motyvuotas prašymas atlikti administracin? tyrim?. Jei institucija, ? kuri? kreipiamasi, mano, kad administracinis tyrimas n?ra b?tinas, ji nedelsdama praneša besikreipian?iajai institucijai apie tokio sprendimo motyvus.

4. Nuo 2015 m. sausio 1 d., 1 dalyje nurodytame prašyme gali būti pateiktas motyvuotas prašymas atlikti specialią administracinį tyrimą. Jei institucija, į kurią kreipiamasi, mano, kad administracinis tyrimas nėra būtinas, ji nedelsdama praneša besikreipiančiajai institucijai apie tokio sprendimo motyvus.

Nepaisant pirmos pastraipos, atlikti tyrimą dėl apmokestinamojo asmens deklaruotų sumų, susijusių su valstybėje narėje, kurioje yra institucija, į kurią kreipiamasi, įsisteigusio apmokestinamojo asmens vykdytu I priede nurodytų prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, kai prekės ar paslaugos yra apmokestinamos valstybėje narėje, kurios teritorijoje yra besikreipiančioji institucija, galima atsisakyti tik:

- a) remiantis 54 straipsnio 1 dalyje numatytais pagrindais, kuriuos institucija, į kurią kreipiamasi, vertina vadovaudamasi geriausios praktikos gairėmis dėl šios dalies ir 54 straipsnio 1 dalies sąveikos, kurios turi būti patvirtinamos 58 straipsnio 2 dalyje nurodyta tvarka;
- b) remiantis 54 straipsnio 2, 3 ir 4 dalyse numatytais pagrindais; arba
- c) motyvuojant tuo, kad institucija, į kurią kreipiamasi, besikreipiančiajai institucijai jau yra pateikusi informaciją apie tą patį apmokestinamąjį asmenį ne anksčiau kaip prieš dvejus metus vykdyto administracinio tyrimo eigoje.

Jei institucija, į kurią kreipiamasi, atsisako atlikti antroje pastraipoje nurodytą administracinį tyrimą remdamasi a arba b punktuose nurodytais pagrindais, ji vis tiek pateikia besikreipiančiajai institucijai visą atitinkamą prekių tiekimo ir paslaugų teikimo, kuriuos apmokestinamasis asmuo per dvejus ankstesnius metus atliko besikreipiančiosios institucijos valstybėje narėje, datas ir vertes.“

25. III skyrius („Pasikeitimas informacija be išankstinio prašymo“) pradedamas 13 straipsniu. 13 straipsnio 1 dalyje nustatyta: „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. <...>“

26. 14 straipsnyje nustatyta išsami automatiško keitimosi informacija tvarka. Paskui 15 straipsnyje aptariamas savanoriškas keitimasis informacija ir nurodoma, kad „[v]alstybių narių kompetentingos institucijos spontaniškai perduoda <...> 13 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją, kuri nebuvo perduota automatiškai keičiantis informacija, kaip nurodyta 14 straipsnyje, apie kurią jos žino ir kuri, jų nuomone, gali būti naudinga toms kompetentingoms institucijoms“.

27. 28 straipsnyje (kuris yra vienintelis VII skyriaus „Buvimas administracinėje patalpose ir dalyvavimas administraciniuose tyrimuose“ nuostata) nustatyta tiksli tvarka, kurios laikydamiesi informacijos prašančios valstybės narės kompetentingos institucijos pareigūnai gali dalyvauti kaip stebėtojai tuo metu, kai pareigūnai kitoje valstybėje narėje atlieka administracinius tyrimus, ir gali susipažinti su tokiu būdu gauta informacija.

28. 29 straipsnyje (kuris yra žanginis VIII skyriaus „Vienalaikiai patikrinimai“ nuostata) nustatyta, kad „[v]alstybės narės gali susitarti vykdyti vienalaikius patikrinimus, jei jos mano, kad tokie patikrinimai yra veiksmingesni už tik vienos valstybės narės atliekamą patikrinimą“.

29. 30 straipsnyje nustatytos būtinos taisyklės, reglamentuojančios tokių kontrolės priemonių taikymą.

30. Tarybos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011(6) 17 konstatuojamojoje dalyje paaiškinama, kad, „[?]sigyjant prekes Bendrijoje, išgabenimo valstyb?je nar?je sandoriui taikoma apmokestinimo PVM tvarka netur?t? ?takoti ?sigijimo valstyb?s nar?s teis?s apmokestinti ?sigijim?“.

31. 16 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „[?]sigijus prekes Bendrijoje, kaip apibr?žta [PVM direktyvos] 20 straipsnyje, valstyb? nar?, ? kuri? buvo išsi?stos arba nugabentos prek?s, naudojasi apmokestinimo teise neatsižvelgdama ? apmokestinimo PVM tvark?, kuri sandoriui buvo taikoma valstyb?je nar?je, kurioje prasid?jo preki? išsiuntimas ar gabenimas“.

32. Pagal 16 straipsnio antr? pastraip? „[p]reki? tiek?jo prašym? koreguoti PVM, kur? jis nurod?s?skaitoje fakt?roje ir apie kur? jis praneš? valstybei narei, kurioje prasid?jo preki? išsiuntimas ar gabenimas, min?ta valstyb? nar? nagrin?ja pagal savo vidaus taisykles“.

PVM komiteto darbo dokumentas

33. 2015 m. geguž?s 5 d. PVM komitetas paskelb? darbin? dokument? Nr. 855 d?l PVM nuostat? taikymo nuotolinei prekybai (toliau – darbinis dokumentas)(7).

34. Darbinio dokumento 2 dalyje paaiškinta, kad Belgijos ir Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? administratoriai „atkreip? d?mes?, kad buvo nustatyta tam tikra prekybos tvarka, skirta preki? tiekimui nuo j? vežimo ir pristatymo atskirti, siekiant išvengti apskaitos ir PVM mok?jimo preki? paskirties valstyb?je nar?je“.

35. Darbinio dokumento 3 dalyje Komisija teig?, kad PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dalies tekst? buvo galima aiškinti ir pažodžiui, ir pla?iau – jis gal?jo b?ti aiškinamas kaip apimantis tik tokias situacijas, kai tiek?jas tiesiogiai dalyvavo pasir?pinant vežimu, arba kartu ir tokias situacijas, kuriose tiek?jas dalyvavo tik netiesiogiai.

36. Pasak Komisijos, pažodinis aiškinimas „yra pranašus tuo, kad jis labai paprastas atsižvelgiant ? griežt? teisin?s situacijos ir sutartini? santyki? vertinim?, ta?iau toks aiškinimas taip pat reiškia, kad b?t? pakankamai lengva išvengti preki? apmokestinimo paskirties vietoje“. Komisija teig?, kad toks apmokestinimo išvengimas „gal?t? b?ti vertinamas atliekant „piktnaudžiavimo ?statymu“ patikrinim?“, kur? Teisingumo Teismas nustat? Sprendime *Halifax*(8) ir kur? atliekant b?t? vertinama, „ar nuostatomis pasiektas rezultatas prieštaraut? PVM direktyvos taisykli? tikslui ir ar pagrindinis nuostat? tikslas yra b?tent pasiekti š? rezultat?, o bet kurios kitos „ekonomin?s“ priežastys neegzistuoja arba yra nereikšmingos“. Komisija šiuo aspektu taip pat r?m?si Teisingumo Teismo sprendimu *Part Service*(9).

37. D?l platesnio aiškinimo Komisija teig?, kad, „siekiant taikyti nuotolin?s prekybos taisykles, b?tina atsižvelgti ne tik ? tiek?jo, vež?jo ir kliento sutartinius santykius, bet ir, dar svarbiau, ekonomines realijas“. Be to, Komisija teig?, kad pareiškime, ?trauktame ? protokol?, d?l kurio sutarta priimant Direktyv? 91/680/EEB(10) (kurioje ?tvirtintos nuotolin?s prekybos nuostatos)(11), Taryba ir Komisija aiškiai nurod?, kad „specialios nuotolin?s prekybos nuostatos bus taikomos visais atvejais, kai prekes tiek?jas tiesiogiai arba netiesiogiai siun?ia ar veža arba jeigu tai daroma jo vardu“.

38. Atsižvelgiant ? šias aplinkybes, darbiniame dokumente delegacij? buvo prašoma „pareikšti savo nuomonės d?l Jungtin?s Karalyst?s ir Belgijos iškelt? klausim? ir d?l Komisijos tarnyb? pateikt? pastab?. J? vis? pirma buvo prašoma pateikti savo nuomon? d?l dviej? nagrin?jam?

požiūri?."

PVM komiteto gairės

39. 2015 m. birželio 4–5 d. 104-ojame posėdyje(12) PVM komitetas priėmė nuotoliną prekybos rekomendacijas(13), kuriose nustatyta, kad „PVM komitetas vienbalsiai(14) sutaria, kad, taikant PVM direktyvos 33 straipsnį, laikoma, kad prekes „siunčia ar vežė tiekėjas arba jos buvo siunčiamos ar vežamos jo vardu“ visais atvejais, kai tiekėjas tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja vežant ar siunčiant prekes“.

40. Gairėse taip pat teigiama, kad „PVM komitetas vienbalsiai pritaria tam, kad būtų laikoma, jog tiekėjas tiesiogiai dalyvavo vežant arba siunčiant prekes bet kuriuo iš toliau išvardytų atvejų: <...> iii) kai tiekėjas išrašo sąskaitą faktūrą ir surenka vežimo mokesčius iš kliento ir perduoda juos trečiajai šaliai, kuri pasirpina prekių siuntimu arba vežimu“.

41. Galiausiai gairėse nustatyta, kad „PVM komitetas taip pat beveik vieningai sutaria, kad kitais dalyvavimo atvejais, visų pirma tuomet, kai tiekėjas aktyviai klientui reklamuoja trečiosios šalies pristatymo paslaugas, suveda klientą ir trečiąją šalį ir suteikia jai prekių pristatyti reikalingą informaciją, lygiai taip pat laikoma, kad tiekėjas netiesiogiai dalyvavo vežant ar siunčiant prekes“.

Direktyva 2017/2455

42. 2016 m. gruodžio 1 d. Komisija pateikė pasiūlymą iš dalies pakeisti PVM direktyvą(15). Prie pasiūlymo pridėto aiškinamojo memorandumo 5 skyriaus 2 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad, „[a]tsižvelgiant į PVM komiteto rekomendacijas, taip pat siūloma aiškesnį 33 straipsnio 1 dalies redakciją“.

43. Remiantis šiuo pasiūlymu, buvo priimta Direktyva 2017/2455. Tos direktyvos 9 konstatuojamojoje dalyje, kiek tai susiję su nuotoline prekyba Bendrijoje, paaiškinama, kad, „[s]iekiant užtikrinti teisinį tikrumą tokioms žmonėms, tų prekių tiekimo apibrėžtyje turėtų būti aiškiai nurodyta, kad ji taikoma ir tais atvejais, kai prekės gabenamos ar siunčiamos tiekėjo vardu, be kita ko, kai tiekėjas netiesiogiai dalyvauja gabenant ar siunčiant prekes. <...>“

44. 2 straipsnyje nustatyta, kad „[n]uo 2021 m. sausio 1 d. [PVM direktyva] iš dalies keičiama taip: 1) 14 straipsnis papildomas šia dalimi: 4. Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys: 1) Bendrijos vidaus nuotolinę prekybą prekėmis – prekė, 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 įsigyjant asmeniui, jei tenkinamos šios sąlygos: a) prekės tiekiamos <...> kitam neapmokestinamajam asmeniui“.

45. 2 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad PVM direktyvos 33 straipsnis pakeičiamas taip: „Nukrypstant nuo 32 straipsnio: a) nuotolinę prekybos prekių tiekimo Bendrijos viduje vietą laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjant asmeniui. <...>“

Nacionalinė teisė

PVM įstatymas

46. *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinų vertės mokestis įstatymas CXXVII; toliau – PVM įstatymas)(16) 2 straipsnio a punkte nustatyta, kad jis taikomas „prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, kurį šalies teritorijoje vykdo apmokestinamasis

asmuo, veikiantis kaip toks“.

47. 25 straipsnyje nustatyta, kad „tais atvejais, kai prekės nėra siunčiamos arba vežamos, prekės tiekimo vieta laikoma prekės buvimo vieta, kurioje prekės yra tiekimo momentu“.

48. 29 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „nukrypstant nuo 26 ir 28 straipsnių, kai prekes siunčia arba veža tiekėjas arba jos siunčiamos arba vežamos jo vardu ir prekės atvežamos į kitą Bendrijos valstybę, nei ta, iš kurios jos buvo siunčiamos arba vežamos, prekės tiekimo vieta laikoma prekės buvimo vieta, kurioje prekės yra į pristatymo pirkėjui momentu, kai vykdomos šios sąlygos: a) prekės tiekiamos aa) apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kai jo Bendrijos viduje įsigytoms prekėms PVM netaikomas pagal 20 straipsnio 1 dalies a ir d punktus, arba ab) apmokestinamajam arba neapmokestinamajam asmeniui arba įstaigai. <...>“

49. 82 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „mokesčio dydis yra 27 proc. apmokestinamosios vertės“.

Apmokestinimo įstatymas

50. *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Mokesčių administravimo įstatymas XCII; toliau – Mokesčių administravimo įstatymas)(17) 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „visos iš teisinio santykio kylančios teisės apmokestinimo tikslais įgyvendinamos atsižvelgiant į jų tikslą. Pagal mokesčių įstatymus sudarinti sudarymas arba kitų sandorių vykdymas siekiant apeiti mokesčių įstatymų nuostatas negali būti klasifikuojamas kaip teisio įgyvendinimas, atitinkantis jų tikslą.“

51. 86 straipsnio 1 dalyje nustatyta: „Mokesčių institucija, siekdama užkirsti kelią mokestinių pajamų mažėjimui ir netinkamiems prašymams skirti biudžeto paramą ir grąžinti mokesčius, vykdo reguliarius mokesčių mokėtojų ir kitų mokesčių sistemos dalyvių patikrinimus. Patikrinimų tikslas – nustatyti, ar mokesčių įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatyti prievolių laikomasi, ar jos buvo pažeistos. Atlikdama patikrinimą, mokesčių institucija atskleidžia ir rodo faktus, aplinkybes arba informaciją, kuria remdamasi padaro išvadą dėl pažeidimo arba piktnaudžiavimo teisėmis, ir dėl tokio pažeidimo arba piktnaudžiavimo teisėmis pradeda administracinę procedūrą.“

52. Pagal 95 straipsnio 1 dalį „[m]okesčių institucija patikrinimą atlieka nagrinėdama dokumentus, patvirtinamuosius dokumentus, apskaitos žurnalus ir registrus ir taip siekia nustatyti sumas, kuriomis grindžiama mokestinė arba biudžeto parama, įskaitant mokesčių mokėtojo naudojamus elektroninius duomenis, programinę įrangą ir kompiuterines sistemas, taip pat skaičiavimus ir kitus faktus, informaciją ir aplinkybes, susijusias su skaitu ir apskaitos rašų vedimu ir patvirtinamųjų dokumentų tvarkymu“.

53. 108 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „sąmata – tai rodymas, kuris padeda patikimai nustatyti faktinį ir teisinį mokesčių ir biudžeto paramos pagrindą“.

54. 170 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad, „nesumokėjus viso mokesčio, skiriama mokestinė bauda. Baudos suma sudaro 50 proc. nesumokėtos sumos, išskyrus atvejus, kai šiame įstatyme nustatyta kitaip. Baudos suma sudaro 200 proc. nesumokėtos sumos, jeigu skirtumas, palyginti su mokėtina suma, yra susijęs su pajamų slėpimu, rodymu, apskaitos žurnalų ar rašų falsifikavimu ar sunaikinimu.“

55. 172 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad, „išskyrus 2 dalyje numatytus atvejus, fiziniams asmenims gali būti skiriama iki [200 000 Vengrijos forintų (HUF)] bauda, o kitiems apmokestinamiesiems asmenims – iki 500 000 HUF bauda, jeigu jie nesilaiko prievolių

įsiregistruoti (pradinė registracija ir informavimas apie bet kokius pasikeitimus), nepateikia duomenų arba neatidaro einamosios sąskaitos, arba nevykdo prievolės pateikti mokesčių deklaracijas“(18).

Faktinės aplinkybės, procedūra ir prejudiciniai klausimai

56. Toliau pateiktus argumentus parengiau apibendrinusi prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktą informaciją, rašytines pastabas ir per posėdį pateiktus išsamius atsakymus į Teisingumo Teismo klausimus. Vis dėlto pažymiu, kad nustatytos faktinės aplinkybės pateikiamos tik prašyme priimti prejudicinį sprendimą.

57. *KrakVet Marek Batko sp. K.* (toliau – *KrakVet*) yra Lenkijoje įregistruota ir steigta įmonė. Vengrijoje ji neturi jokios buveinės, biuro arba sandėlio. *KrakVet* kaimyninėse valstybėse naršė, visų pirma per savo įvairias *zoofast* svetaines, parduoda gyvūnams skirtas prekes, iš esmės šunims ir katėms skirtą dalį. Ji turi daugybę klientų Vengrijoje, kurie prekes perka svetainėje www.zoofast.hu.

58. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme nagrinėjama byla yra susijusi su 2012 mokestinių metų įvykiais. Tuo metu *KrakVet* savo svetainėje prekių įsigijusiems klientams siūlė pasinaudoti galimybe prekes iš *KrakVet* patalpų Lenkijoje gauti savo nurodytu adresu pagal kliento ir *Krzysztof Batko Global Trade* (toliau – KBGT) sudarytą sutartį. Kita vertus, klientas galėjo pasinaudoti bet kurio kito vežėjo paslaugomis. Pati *KrakVet* vežimo paslaugų nesilėmė.

59. Jeigu pirkinio suma mažesnė nei 8 990 HUF (apytiksliai – 30,79 EUR)(19), KBGT vežimo paslaugos būtų kainavusios 1 600 HUF (apytiksliai 5,54 EUR). Jeigu pirkinio suma viršijo tą ribą, KBGT vežimo paslaugos kainavo tik 70 HUF (apytiksliai – 0,24 EUR); tai reiškia, kad *KrakVet* įsigytą prekę vertei suteikė 1 530 HUF nuolaidą.

60. Kaip ir *KrakVet*, KBGT taip pat yra Lenkijoje įregistruota ir steigta įmonė. KBGT savininkas *Krzysztof Batko* yra *KrakVet* savininko *Marek Batko* brolis. KBGT pati rūpinosi vežimu iš Lenkijos į Vengriją. Ji su dviem skubai siuntų įmonėmis (toliau – Vengrijos skubai siuntų įmonėmis), t. y. *Sprinter Futárszolgálat Kft.* (toliau – *Sprinter*) ir *GLS General Logistics Systems Hungary Kft.* (toliau – *GLS Hungary*), sudarė subrangos sutartį dėl tolesnio vežimo paslaugų teikimo Vengrijoje, kad pristatytų prekes kliento adresu.

61. Klientai už prekes ir vežimo išlaidas sumokėdavo vieną kartą. Tas mokėjimas iš esmės vienodais intervalais buvo atliekamas *Sprinter* arba *GLS Hungary* įmonėmis po to, kai jos pristatydavo prekes, arba banko pavedimu į KBGT savininko vardu atidarytą Vengrijos *CIB Bank Zrt.* sąskaitą (toliau – CIB banko sąskaita).

62. Vengrijos skubai siuntų įmonės pristatymo metu gautus mokėjimus pervesdavo į CIB banko sąskaitą. Tuomet KBGT pasirinkdavo, kad lėšos iš CIB banko sąskaitos būtų pervestos *KrakVet*. Per posėdį Teisingumo Teismas buvo informuotas, kad, pervesdama pinigų *KrakVet*, KBGT sulaikydavo jai priklausančią „dalį“. Nebuvo paaiškinta, ar ši „dalis“ buvo sutartyje numatytos vežimo išlaidos, ar kita suma.

63. *KrakVet* pateikė privalomąjį paklausimą Lenkijos mokesčių institucijoms, o šios atsakė, kad PVM yra mokėtinas Lenkijoje. Pasak *KrakVet*, paklausimą teikianti įmonė, Lenkijos mokesčių institucijos ir Lenkijos teismai privalo laikytis tokio atsakymo į privalomąjį paklausimą. Remdamasi tuo paklausimu ir gautu atsakymu, *KrakVet*, užuot sumokėjusi 27 proc. dydžio PVM Vengrijoje, sumokėjo 8 proc. dydžio PVM Lenkijoje.

64. 2013 m. *Nemzeti Adó – és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya* (Vengrijos mokesčių institucijos) atliko *KrakVet* patikrinimą dėl 2012 mokesčių metų ir tomis aplinkybėmis 2013 m. rugpjūčio 14 d. suteikė *KrakVet* Vengrijos mokesčių mokėtojo numerą. Vengrijos mokesčių institucijos taip pat atliko susijusius Vengrijos skubių siuntų operacijų patikrinimus.
65. 2014 m. Lenkijos mokesčių institucijos taip pat atliko *KrakVet* 2012 mokesčių metų patikrinimą. Tai darydamos, jos patvirtino atsakymą, kuris buvo anksčiau pateiktas dėl privalomojo paklausimo. 2015 m. lapkričio 23 d. *KrakVet* Vengrijos mokesčių institucijoms pateikė neoficialų dokumentą, kuriuos ji gavo iš Lenkijos mokesčių institucijų, vertimą.
66. Be to, 2016 m. sausio 28 d. *KrakVet* Vengrijos mokesčių institucijoms pateikė savo bendrąjį sąlygų vertimą ir pasiūlė generaliniam direktoriui pateikti garantiją dėl tos versijos autentiškumo, nes 2012 m. svetainės versija nebeveikė(20).
67. Vengrijos mokesčių institucijos prašė, kad Lenkijos mokesčių institucijos pateiktų papildomos informacijos apie *KrakVet*. Jos buvo informuotos, kad nors KBGT pakavo ir ženklino prekes, kurias turėjo būti vežamos per *KrakVet* sandėlį, tuo metu jos nuosavybės teisė priklausė *KrakVet*.
68. Remdamosi šiais duomenimis, Vengrijos mokesčių institucijos padarė išvadą, kad 2012 mokesčiais metais *Sprinter* KBGT vardu *KrakVet* pristatė prekių už 217 087 988 HUF (apytiksliai 751 039,57 EUR); jos buvo gautos *Sprinter* centriniame sandėlyje Budapešte. Vengrijos mokesčių institucijos taip pat padarė išvadą, kad tuo pačiu laikotarpiu *GLS Hungary* įmonė *GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o.* įmonės vardu suteikė siuntinių pristatymo paslaugų už 64 011 046 HUF (211 453,19 HUF), o jį išlaidos jai buvo kompensuotos *KrakVet* ir KBGT vardu.
69. Vengrijos mokesčių institucijos apie savo išvadas *KrakVet* informavo 2016 m. gegužės 25 d. Pastaroji savo pastabas dėl to išvadą pateikė 2016 m. birželio 8 d.
70. 2016 m. rugpjūčio 16 d. Vengrijos mokesčių institucijos nustatė, kad *KrakVet* viršijo PVM direktyvos 34 straipsnyje nustatytą kiekybinę 35 000 EUR(21) ribą ir kad dėl šios priežasties ji Vengrijoje turėtų sumokėti 58 910 000 HUF (apytiksliai – 190 087 EUR) PVM mokesčių(22). Todėl Vengrijos mokesčių institucijos dėl nepateiktos PVM deklaracijos skyrė 117 820 000 HUF (apytiksliai – 380 175 EUR) baudą, taip pat 10 535 000 HUF (apytiksliai – 36 446 EUR) delspinigių ir 500 000 HUF (apytiksliai – 1 730 EUR) baudą.
71. *KrakVet* apskundė Vengrijos mokesčių institucijų sprendimą *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinė apeliacinė mokesčių ir muitų taryba, toliau – Apeliacinė taryba). 2017 m. sausio 23 d. sprendimu Apeliacinė taryba patvirtino Vengrijos mokesčių institucijų sprendimą. Tuomet *KrakVet* pateikė skundą *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinė ir darbo bylų teismas), o jis Teisingumo Teismui pateikė šiuos penkis prejudicinius klausimus.
- 1) Ar [PVM direktyvos] tikslus, būtų jos 17 ir 62 konstatuojamosiose dalyse numatytus jurisdikcijos kolizijų tarp valstybių narių prevencijos ir dvigubo apmokestinimo vengimo reikalavimus, ir [Kovos su sukčiavimu PVM srityje reglamentą], būtų 5, 7 ir 8 konstatuojamasis dalis bei 7, 13 ir 28–30 straipsnius, reikia aiškinti kaip draudžiančius tokių valstybės narių mokesčių institucijų praktiką, pagal kurią sandoriui nustatant mokesčių kvalifikaciją, kuri skiriasi tiek nuo kitos valstybės narių mokesčių institucijų dėl tokio paties sandorio ir dėl to pačios faktinių aplinkybių pateikto teisinio išaiškinimo, tiek nuo šios institucijų pateikto atsakymo per 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 2 pirmąjį klausimą galima daryti išvadą, kad tokia praktika neprieštarauja ES teisei, ar valstybės narės mokesčių institucijos, remdamosi [PVM direktyva] ir ES 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 atitikimą 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 privalėtų mokėti [PVM] tik vienoje iš šių šalių?

3) Jeigu iš atsakymo 2 antrąjį klausimą būtų galima daryti išvadą, kad valstybės narės mokesčių institucijos gali vienašališkai pakeisti mokestinį kvalifikaciją, ar [PVM direktyvos] nuostatas reikia aiškinti taip, kad kitos valstybės narės mokesčių institucijos privalo apmokestinamajam asmeniui, kuris buvo pareigotas sumokėti PVM, grąžinti šią instituciją atsakyme 2 privalomąjį paklausimą nustatyti mokestį, sumokėti už per patikrinimą apibrėžtą laikotarpį, nes tokiu būdu būtų užtikrinta tiek dvigubo apmokestinimo prevencija, tiek mokesčių neutralumo principo laikymasis?

4) Kaip reikia aiškinti suderintos [PVM direktyvos] 33 straipsnio 1 dalyje nurodytą pirmąją frazę, pagal kurią prekes „siunčia ar gabena tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar gabenamos jo vardu“? Ar ši frazė apima atvejų, 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 [PVM direktyvos, iš dalies pakeistos Direktyva 2017/2455] nuostata, turi iš dalies pakeisti taip, kad minėtos direktyvos 33 straipsnio 1 dalis taip pat būtų taikoma netiesioginio bendradarbiavimo pasirenkant vežėjų atveju?

5) Ar ES teisės aktų, būtent [PVM direktyvų], reikia aiškinti taip, kad toliau nurodytos faktinės aplinkybės, vertinamos kartu ar atskirai, yra svarbios nagrinėjant, ar apmokestinamasis asmuo, siekdamas išvengti (PVM direktyvos) 33 straipsnio taikymo ir taip piktnaudžiauti teise, sukuria 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?

72. Rašytines pastabas pateikė *KrakVet*, *Čekija*, *Vengrija*, *Italija*, *Lenkijos Respublika* ir *Europos Komisija*. Per posėdį *KrakVet*, *Airija*, *Vengrija*, *Jungtinė Karalystė* ir *Komisija* pateikė žodines pastabas.

73. Kaip nurodyta šios išvados pradžioje, nagrinėsiu tik ketvirtąjį ir penktąjį prejudicinius klausimus.

Dėl ketvirtąjo ir penktojo prejudicinių klausimų

74. Ketvirtajame ir penktajame prejudiciniuose klausimuose pateikiami trys klausimai dėl PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dalies aiškinimo. Pirma, kokia buvo PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dalyje vartojamos frazės „prekės, kurias siuntė ar gabeno tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar gabenamos jo vardu“ reikšmė prieš jos pakeitimus, padarytus Direktyva 2017/2455? (Ši frazė vadinsiu „pradine 33 straipsnio 1 dalies versija“). Antra, ar tos nuostatos pakeitimu, kuris buvo padarytas Direktyva 2017/2455 ir dėl kurio atsirado nauja 33 straipsnio 1 dalies versija, buvo pakeista ankstesnė teisinė situacija, ar ji paprasčiausiai buvo patvirtinta? Trečia, ar prašyme priimti prejudicinį sprendimą aprašytos operacijos rūšis, atsižvelgiant į *pradinę* 33 straipsnio 1 dalies versiją, turėtų būti laikoma piktnaudžiavimu?

75. Pirmiausia reikėtų išnagrinėti, ar tarp sąvokų „išsiųsta“ ir „vežimas“ yra koks nors reikšmingas skirtumas. Akivaizdu, kad ES teisės aktų leidėjas nusprendė vartoti du veiksmažodžius, o ne vieną. Taip pat aišku, kad prekės „išsiunčiamos“ prieš jį „vežim“. Tačiau būtų šiam etape (bent jau pradinėje 33 straipsnio 1 dalies versijoje) kyla neaiškumų⁽²³⁾.

76. Laikantis itin plataus aiškinimo, *bet koks* veiksmas, kurį *atliko* tiekėjas, siekdamas pradėti procesą, kurio metu kitoje valstybėje narėje esančio kliento užsakytos prekės surenkamos ir pradedamos siųsti į jį paskirties vietą (prekių „išsiuntimas“), būtų pakankamas pagrindas pradėti taikyti 33 straipsnio 1 dalį. Ar siuntinio pateikimas pašte reiškia tokį veiksmą? Kaip vertinti atvejį, kai pasirinktas vežėjas sulaukia kliento skambučio telefonu ir gauna nurodymą konkrečiu metu atvykti konkrečiu adresu ir paimti siuntą? Atrodo mažai tikėtina, kad 33 straipsnio 1 dalį buvo siekiama aiškinti plačiau; be to, dėl tokio aiškinimo kiltų painiava, nes 32 straipsnyje nustatytoje *bendrojoje taisyklėje* vartojami tokie pat žodžiai „prekes siunčia tiekėjas“ (žr. šios išvados 80–82 punktus). Vis dėlto kur nubrėžti skiriamąjį liniją?

77. Manau, kad teisine kalba suformuluotas protingas požiūris skambėtų taip: „Jeigu tiekėjas savo iniciatyva ir sėmingai imasi daugumos arba visų esminių veiksmų, kurie yra būtini norint suruošti prekes vežti, pasirinktina, kad prekės būtų surinktos ir būtų pradėtos vežti, ir atsisako disponavimo jomis ir jų kontrolės, tai reiškia, kad prekes išsiuntė *tiekėjas*.“

78. *Tiekėjo* vykdomas vežimas tikriausiai yra ne toks problemiškas, nes tai reiškia, kad tiekėjas pats arba per savo agentą fiziškai vykdo vežimo operaciją arba kad vežimo paslaugas teikiantis juridinis asmuo priklauso jam arba yra jo kontroliuojamas.

Prekės, kurias siuntė ar vežė tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar vežamos jo vardu

79. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM yra mokėtinas valstybėje narėje, kurioje tiekiamos prekės. Todėl toje valstybėje narėje tiekiamos prekės apmokestinamos taikant toje valstybėje narėje galiojantį PVM tarifą.

80. 32 straipsnio pirmoje pastraipoje tvirtinta bendroji taisyklė: „Kai prekes siunčia ar gabena *tiekėjas* ar *prekes siųsiantis asmuo*, arba *trečiasis asmuo*, prekių tiekimo vieta yra laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas jų siuntimas ar gabenimas prekes siųsiančiam asmeniui <...>“ (išskirta aut.). Tarp pavairių subjektų, kurie galėtų būti atsakingi už siuntimą arba vežimą, nedaroma jokio skirtumo.

81. Tačiau 33 straipsnio 1 dalyje numatyta nuo šios bendrosios taisyklės nukrypti leidžianti

nuostata. Joje nustatyta, kad tam tikromis konkrečiomis aplinkybėmis, kai prekes „siunt ar gabeno tiek?jas arba kurios buvo siun?iamos ar gabenamos jo vardu“ (išskirta aut.) tarp valstybi? nari?, tiekimo vieta „yra ši? prek? buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi prek? siuntimas ar gabenimas prekes ?sigyjan?iam asmeniui“. Tai yra šios dvi konkrečios aplinkyb?s: a) kai „prek?s tiekiamos apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui <...> arba kitam neapmokestinamajam asmeniui“.

82. ?sitikinsime, kad 32 straipsnyje (bendroji taisykl?) ir 33 straipsnyje (nuo bendrosios taisykl?s nukrypti leidžianti nuostata) vartojama labai panaši formuluot? priešingiems rezultatams pasiekti. 32 straipsnyje vartojama fraz? „prek?s, kurias siun?ia arba gabena tiek?jas <...>“. 33 straipsnyje ? t? fraz? ?terpiami papildomi žodžiai (išskirti kursyvu): „prek?s <...>, kurias siunt? ar gabeno tiek?jas arba kurios buvo siun?iamos ar gabenamos jo vardu <...>“. Atrodo, kad 32 straipsnyje buvo vartojami (nematomi) žodžiai „kliento vardu“. Tuomet skirtumas tarp abiej? nuostat? tapt? aiškus(24).

83. Atsižvelgdama ? tai, manau, kad darom? skirtum? b?t? galima apib?dinti taip. Jeigu Vengrijoje gyvenantis klientas užsako internetu prek? iš Lenkijoje ?steigtos ?mon?s, iš esm?s n?ra svarbu, ar pats klientas atvyksta ? Lenkijos sand?l? atsiimti tas prekes, ar jo vardu logistinius klausimus išsprendžia kas nors kitas (tiek?jas arba tre?ioji šalis). Visais trimis atvejais, *jeigu tai, kas vyksta, daroma kliento vardu*, tiekimo vieta yra Lenkijoje, ir PVM, kurio tarifus nustato Lenkijos valdžios institucijos, tampa mok?tinas b?tent Lenkijoje. Ta?iau jeigu veiksmai vykdomi *tiek?jo vardu*, tiekimo vieta yra paskirties vieta (Vengrija), ir PVM, kurio tarifus nustato Vengrijos valdžios institucijos, tampa mok?tinas Vengrijoje.

84. 138 straipsnio 1 dalyje aiškiai nustatytos su PVM susijusios pasekm?s, atsirandan?ios, kai klientas yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo. Abiem atvejais kilm?s valstyb? nar? „neapmokestina prek? tiekimo, kai tas prekes pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo išsiun?ia ar išgabena ? paskirties viet?, esan?i? Bendrijoje, bet ne [jos] teritorijoje, <...> arba kai tai atliekama pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu“. (Pažymiu, kad šiuo atveju *nedaromas joks skirtumas* tarp atvej?, kai prekes išsiun?ia ar išveža „pardav?jas arba tai atliekama pardav?jo vardu“, ir atvej?, kai tos operacijos atliekamos „prekes ?sigyjan?io asmens“ vardu.) Kadangi pagal 33 straipsn? tiekimo vieta yra prek? buvimo vieta, kurioje baigiasi prek? siuntimas ar vežimas, PVM tampa mok?tinas paskirties valstyb?je nar?je. Ta?iau šiuo atveju n?ra jokio aiškaus lygiavert?io pareiškimo, pagal kur? iš kilm?s valstyb?s nar?s *ceteris paribus* b?t? reikalaujama netaikyti (savo) PVM prekybai Bendrijos viduje, kai prek?s tiekiamos „*kitam neapmokestinamajam asmeniui*“.

85. 9–11 konstatuojamosiose dalyse nurodyta, kad apmokestinim? paskirties valstyb?je nar?je (kurio esmin?s nuostatos *inter alia* pateikiamos 33 ir 138 straipsniuose) buvo numatyta taikyti tik „pereinamuoju laikotarpiu“. Tie straipsniai vis tiek išliko ES PVM srities teis?s akt? sudedamoji dalis ir, kai taikytina, juose daugiausia d?mesio skiriama apmokestinimui vartojimo vietoje(25). Taigi, reik?t? atsižvelgti ? tai, kad juose *nesiekiama* aptarti ?prast? situacij?. Bendroji taisykl?, pagal kuri? nustatoma siun?iam? arba vežam? (nesvarbu, ar tai daro tiek?jas, klientas ar tre?ioji šalis) prek? tiekimo vieta, išlieka tokia, kokia ji numatyta PVM direktyvos 32 straipsnyje. Pagal t? taisykl? tiekimo vieta „yra laikoma ši? prek? buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas j? siuntimas ar gabenimas prekes ?sigyjan?iam asmeniui“.

86. Šioje byloje *KrakVet* klientai buvo Vengrijoje (t. y. neapmokestinamieji asmenys), jie ?sigijo prek? *KrakVet* svetain?je. KBGT pasir?pino vežimu nuo Lenkijos sand?lio iki Vengrijos sienos. Toliau vežimo paslaugas Vengrijoje teik? Vengrijos skubi? siunt? ?mon?s.

87. Manau, teisinga teigti, kad *KrakVet* klientai dom?josi ir iš esm?s domisi gyv?n? ?dalo pirkimu. Vežimo paslauga, kuri yra reikalinga gyv?n? ?dalui iš *KrakVet* sand?lio Lenkijoje pervežti

kliento nurodytu pristatymo adresu Vengrijoje, yra esminis sandorio dalis, tačiau mažai tikėtina, kad tai iš esmės bus pagrindinis aspektas, kuriuo domsis klientai. Tikriausiai pagrindiniai veiksniai, nulemiantys jį pasirinktą vežimo būdą, bus patogumas ir kaina(26).

88. Atsižvelgdamos į šias aplinkybes, *KrakVet*, Italija ir Lenkija teigia, kad pradinis 33 straipsnio 1 dalies versija (t. y. bylai reikšmingu metu ir dabar galiojanti versija) turėtų būti aiškinama remiantis tik dabartine jos formuluote(27), siekiant laikytis teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų(28). *Čekija*, *Airija*, *Vengrija*, *Jungtinė Karalystė* ir *Komisija* teigia, kad 33 straipsnio 1 dalis turėtų būti aiškinama kaip jau apimanti situaciją, kurioje tiekįjas tiesiogiai dalyvauja vežimo operacijose. Jos teigia, kad jį pateiktas išaiškinimas atitinka ekonominę tikrovę(29), nes, atsižvelgiant į šioje byloje susiklosčiusias aplinkybes, kliento galimybę pasirinkti kitą vežimą nei tas, kurį prekį tiekįjas siūlo svetainėje, yra, tiesą sakant, geriausiu atveju nedidelis ir grynai hipotetinis.

89. Kaip *Komisija* jau nurodė savo darbiname dokumente(30), ji taip pat pateikia nuorodą į Tarybos sesijos, kurioje buvo priimta Direktyva 91/680, protokole padarytą pareiškimą, kad specialios nuotolinės prekybos nuostatos turėtų būti taikomos visais atvejais, kai prekes tiesiogiai ar netiesiogiai siunčia ar vežą tiekįjas arba tai buvo daroma jo vardu. (įsiterpsiu paaiškindama, kad Direktyvoje 91/680, t. y. viena iš daugybės direktyvų, kuria iš dalies keičiama Šeštoji PVM direktyva(31), *inter alia*, nustatytas išsamesnis 28b straipsnis („Sandorių vieta“), kurį sudaro penki poskirsniai. Pirmoje antrašties „A. Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta“ dalyje nustatyta: „1. Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas.“ Pirmoje antrašties „B. Prekių tiekimo vieta“ dalyje pateikiamas pradinis PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dalies versijos pirmtakas(32).)

90. Atsižvelgiant į tai, *Komisijos* pateiktą argumentą galima greitai atmesti. Sprendime *Antonissen* Teisingumo Teismas aiškiai konstatavo, kad „tokios deklaracijos negalima naudoti siekiant aiškinti antrinės teisės akto nuostatą, kai, kaip yra šioje byloje, atitinkamos nuostatos formuluotėje nepateikiama jokia nuoroda į deklaraciją. Todėl deklaracija neturi jokios teisinės reikšmės.“(33)

91. Be to, pateikta nuoroda į PVM komiteto priimtas gaires, kuriose nurodyta, kad „bet kuriuo atveju, kai tiekįjas tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja vežant arba siunčiant prekes, laikoma, jog prekes „atsiunčia arba atveža tiekįjas arba tai buvo padaryta jo vardu“. Tačiau PVM komitetas tas pozicijas patvirtino praėjus trejiems metams po sandorį, dėl kurio buvo iškelta ši byla, sudarymo; be to, kiekvieno pačio gairių puslapio apačioje nurodyta, kad jos neturi privalomos galios(34).

92. Atsižvelgdama į šias aplinkybes ir taikydama įprastus pradinis 33 straipsnio 1 dalies teksto versijos aiškinimo principus, nematau jokios priežasties daryti išvadą, kad, kaip teigia *Čekija*, *Airija*, *Vengrija*, *Jungtinė Karalystė* ir *Komisija*, ta nuostata taip pat apima atvejus, kai tiekįjas, reaguodamas į kliento pateiktas instrukcijas, *netiesiogiai* dalyvauja vežant arba siunčiant prekes kitoje valstybėje narėje esančiam neapmokestinamajam asmeniui.

93. Tačiau Teisingumo Teismo taip pat buvo prašoma išnagrinėti, ar Direktyvoje 2017/2455 padaryti pakeitimai, dėl kurių 14 straipsnis buvo įterpta papildoma ketvirta dalis, kartu su nauja 33 straipsnio 1 dalies versija pakeitė, ar paprasčiausiai patvirtino ankstesnę teisinę situaciją. Jeigu 2017 m. pakeitimus buvo galima laikyti paprasčiausiu ankstesnės teisinės situacijos „patikslinimu“, tai galėtų turėti tokios prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui skirtam išaiškinimui, kurį jis turi taikyti šioje byloje.

PVM direktyvos pakeitimai

94. Direktyvos 2017/2455 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad į PVM direktyvos 14 straipsnį

„terpiama“ nauja ketvirta dalis. Joje pateikiama nauja s?vokos „nuotolin? prekyba Bendrijos viduje“ *apibr?žtis*. Pagal t? apibr?žt? s?voka apima tam tikras konkre?ias situacijas, susijusias su „preki?, kurias tiek?jas siun?ia ar gabena arba kurios siun?iamos ar gabenamos jo vardu, tiekim[u], ?skaitant atvejus, kai tiek?jas netiesiogiai dalyvauja gabenant ar siun?iant prekes iš kitos valstyb?s nar?s nei ta, kurioje baigiasi prek? siuntimas ar gabenimas ?sigyjan?iam asmeniui“ (išskirta aut.). Tarp aptariam? situacij? yra situacija, kai „a) prek?s tiekiamos <...> kitam neapmokestinamajam asmeniui“.

95. Nei Direktyvos 2017/2455 konstatuojamosiose dalyse, nei materialin?se nuostatose išsamiau nepaaiškinama numatoma (naujos) s?vokos „netiesioginis tiek?jo dalyvavimas“ taikymo sritis ar tos s?vokos nustatymo motyvai. Komisija aiškinamajame memorandume pasitenkino pateikdama nekonkre?i? nuorod? ? „PVM komiteto gaires“. Šiuo atveju dera priminti, kad 2015 m. birželio 4–5 d. PVM komiteto parengtose gair?se tam tikrais atžvilgiais paaiškinta, k?, to komiteto manymu, reišk? „netiesioginis tiek?j? dalyvavimas“(35), ta?iau 2015 m. geguž?s 5 d., t. y. anks?iau nei gair?s, priimtame darbiniam dokumente paliekamas visiškai atviras klausimas, ar ta s?voka tur?jo b?ti aiškinama pažodžiui, ar pla?iai. Išsamios gairi? nuostatos nebuvo perkeltos ? nauj? tekst?.

96. ?ekija pateik? nuorod? ? Teisingumo Teismo sprendim? *Welmore*(36). Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprend?, kad iš toje byloje nagrin?jam? reglamento konstatuojam?j? dali? buvo aiškiai matyti, kad „S?jungos teis?s akt? leid?jas ketino patikslinti tam tikras s?vokas, b?tinai nustatant apmokestinam?j? sandori? vietos kriterijus, atsižvelgdamas ? Teisingumo Teismo [jurisprudencij?] šiuo klausimu“, ir kad „<...> nors[,] klostantis pagrindin?s bylos aplinkyb?ms[,] min?tas reglamentas dar nebuvo ?sigalioj?s, ? j? reikia atsižvelgti“. Ta?iau, kaip k? tik nurodžiau, šioje byloje n?ra lygiaver?i? gairi?, kurias b?t? galima nustatyti aiškinant Direktyvos 2017/2455 konstatuojam?sias dalis, be to, šioje byloje dar nesuformuota „atitinkama Teisingumo Teismo jurisprudencija“. (Iš to, k? išd?s?iau, bus aišku, kad manau, jog pakeitimai neb?tinai padeda išspr?sti pagrindin? klausim?. Ta?iau, laimei, nei Teisingumo Teismui, nei man šioje byloje tuo klausimu nereikia pareikšti galutin?s nuomon?s.)

97. Jungtin? Karalyst? r?m?si Sprendimu *Mensing*(37), kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, kad „pagal suformuot? jurisprudencij? aiškinant S?jungos teis?s nuostat? reikia atsižvelgti ne tik ? jos formuluot?, bet ir ? kontekst? ir teis?s akto, kuriame ji ?tvirtinta, tikslus“.

98. Iš ties? šio principo, kuris n?ra gin?ijamas, pagrind? sudaro suformuota jurisprudencija. Ta?iau, š? princip? taikydami dabartin?je situacijoje, matome, kad iš Direktyvos 2017/2455 2 straipsnio pirmos pastraipos ?žangin?s fraz?s galima aiškiai suprasti, kad nauja 14 straipsnio 4 dalies apibr?žtis ir dabartinio PVM direktyvos 33 straipsnio teksto pakeitimas nauju 33 straipsnio a punktu „?sigalioja nuo 2021 m. sausio 1 d.“, t. y. *j? teisin? galia atidedama* dvejiems metams, palyginti su ?vairiais kitais toje direktyvoje nustatytais pakeitimais.

99. Tokio s?moningo teisin?s galios atid?jimo, manau, ne?manoma suderinti su aiškinamajame memorandume pateiktu pareiškimu, kad pasi?lymu papras?iausiai „patikslinama 33 straipsnio 1 dalis“. Jeigu pasi?lymu buvo siekiama tik patikslinti tikr?j? 33 straipsnio 1 dalies teisin? reikšm?, neb?t? prasm?s atid?ti jo taikymo. Tod?l remiantis logika b?tina daryti išvad?, kad tai iš tikr?j? buvo pakeitimas, ir tai *nereiškia* aiškinimo, kuris bet kuriuo atveju buvo suteiktas dabartiniam tekstui.

100. Taip pat svarbu atsižvelgti ? tai, kad darbiniam dokumente aprašyta diskusija ?vyko pra?jus trejiems metams po to, kai buvo sudaryti šioje byloje nagrin?jami sandoriai(38). Savaime suprantama, kad, aiškinant PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dal?, b?tina atsižvelgti ? teisinio tikrumo princip?(39). Ties? sakant, Direktyvos 2017/2455 konstatuojamosiose dalyse šis principas aiškiai nurodomas kartu išd?stant, kad s?voka „tiek?jas arba tiek?jo vardu“ turi b?ti apibr?žta PVM

direktyvoje taip, kad, be kita ko, aiškiai apimt? netiesiogin? tiek?jo dalyvavim?, siekiant teisinio tikrumo. Tai, kad žodžiai „tiesioginis arba netiesioginis“ pradiniam PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dalies tekste yra numanomi, kai akivaizdu, kad j? ?ia n?ra, tiesiogiai prieštarauja tam principui.

101. Tod?l darau išvad?, kad iki 2012 m. sausio 1 d., kai ?sigalios Direktyvoje 2017/2455 nustatyti pakeitimai, PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti pažodžiui. Vadinasi, šios nuostatos *negalima* aiškinti atsižvelgiant ? nauj? „nuotolin?s prekybos Bendrijoje“ apibr?žt?, kurioje vartojami žodžiai, „be kita ko, kai tiek?jas „netiesiogiai“ dalyvauja gabenant ar siun?iant prekes“, arba taip, tarsi ji jau b?t? pakeista 33 straipsnio a punktu, kuriame pateikiama nuoroda ? t? apibr?žt?.

Pažodinis aiškinimas. „Prek?s, kurias siunt? ar gabeno tiek?jas arba kurios buvo siun?iamos ar gabenamos jo vardu“

102. Šios išvados 76–78 punktuose jau nurodžiau (atitinkamas) darbines apibr?žtis – „siunt?“ tiek?jas arba „vež?“ tiek?jas. Prie ši? darbini? apibr?ž?i? dabar noriu prid?ti darbin? apibr?žt? „tiek?jo vardu“. Manau, kad prek?s siun?iamos arba vežamos „tiek?jo vardu“, jeigu b?tent tiek?jas, o ne klientas iš tikr?j? priima sprendimus d?l to, kaip tos prek?s turi b?ti siun?iamos arba vežamos.

103. Nacionalinis teismas, kaip vienintel? faktus vertinanti institucija, turi nustatyti, ar, remiantis prašyme priimti prejudicin? sprendim? išd?stytomis faktin?mis aplinkyb?mis ir bet kuria kita informacija, kuri? šalys nusprendžia jam pateikti, su šia byla susijusias prekes iš tikr?j? „siunt? arba vež? tiek?jas, ar tai buvo daroma jo vardu“. Darydamas ši? išvad?, nacionalinis teismas tur?t? atsižvelgti ? tai, kad „ekonomin[?] ir komercin[?] realyb[?] yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti“(40).

104. Šiomis aplinkyb?mis manau, kad toliau nurodyti elementai (kuri? s?rašas n?ra baigtinis) turi tiesiogin? arba netiesiogin? reikšm?: i) potenciali? vežimo galimyb?, kurias savo svetain?je klientams si?lo tiek?jas, ?vairov?; ii) tiek?jo ir kiekvien? iš ši? galimybi? si?lan?i? ?moni? ryšys (jei toks yra); iii) tai, ar preki? pirkimas ir vežimo paslaug? pirkimas buvo reglamentuojamas vienoje ar keliose sutartyse; iv) prievol?s sumok?ti už prekes atsiradimo laikas; v) turto ir su juo susijusios rizikos perdavimo laikas ir vieta; vi) galiojan?ios taisykl?s d?l mok?jimo už prekes ir naudojamą vežimo paslaugas. Galiausiai nacionalinis teismas, remdamasis visa turima informacija, tur?s nuspr?sti, ar *KrakVet* (arba jai priklausanti ar jos kontroliuojama ?mon?), o ne jos pavieniai klientai praktiškai pri?m? sprendimus d?l preki? siuntimo arba vežimo.

105. Šioje byloje ne visos žinomos faktin?s aplinkyb?s rodo t? pat? ir nepakankamai žinoma apie su istorija susijusius aspektus(41). Pabr?žiu, kad tik prašymo priimti prejudicin? sprendim? turinys laikomas nustatytomis faktin?mis aplinkyb?mis. Kita Teisingumo Teismui pateikta informacija (nesvarbu, ar tai b?t? rašytin?s pastabos, ar per pos?d? pateikta žodin? informacija) reiškia informacij?, kuri? nacionalinis teismas gali nor?ti nagrin?ti išsamiau ir prašyti d?l jos pateikti ?rodymus, kai jis v?l ims spr?sti byl?.

106. Pirma, atrodo, kad *KrakVet* savo svetain?je pasi?l? vien? galim? vežimo ?mon?, palikdama potencialiems klientams laisv? sudaryti nepriklausomus susitarimus. Joje nebuvo nuorod?, kurios leist? klientams susisiekti su ?vairiomis galimomis vežimo ?mon?mis. (?siterpsiu pažym?dama, kad prašyme priimti prejudicin? sprendim?, pateiktame nagrin?jant *KrakVet II*(42) byl?, šiuo atveju aiškiai nurodoma, kad svetain?je buvo si?lomos ?vairios skirtingos vežimo ?mon?s ir klientai gal?jo sudaryti atskiras sutartis d?l pa?i? preki? ir ši? preki? vežimo.) Pati *KrakVet* nesi?l? vežimo paslaug?. Antra, *KrakVet* savininkas ir KBGT savininkas yra broliai(43); tod?l tarp abiej? ?moni? esama glaudži? šeimos ryši?. Tre?ia, atrodo, buvo sudarytos atskiros sutartys, kuriomis reglamentuojamas preki? ?sigijimas ir vežimo paslaug? teikimas. Ketvirta, nebuvo konstatuota joki? faktini? aplinkybi?, siekiant tiksliai nustatyti, kad atsirado prievol? sumok?ti už prekes. Penkta, t? pat? galima pasakyti apie klausim?, kada (ir kur) tiek?jas perdav? klientui nuosavyb?s

teis? ? prekes ir rizik?, susijusi? su prek? sugadinimu arba daliniu ar visišku praradimu. (Darau paуз? nor?dama pažym?ti, kad per pos?d? *KrakVet* nurod?, jog prek?s buvo parduodamos „iš karto“. Taigi, jeigu išsi?stos prek?s b?t? sugadintos, sunaikintos, pamestos arba pavogtos kelyje, klientas vis tiek tur?t? už jas sumok?ti.) Šešta, jeigu prekes vež? KBGT, atrodo, klientai mok?jo *KrakVet* iš anksto tiek už prekes, tiek už vežim?; paskui t? mok?jim? atitinkama Vengrijos skubi? siunt? ?mon? pervesdavo ? KBGT savininko vardu atidaryt? CIB banko s?skait?, o tuomet j? pasidalydavo *KrakVet* ir KBGT. Pirkinius, kuri? vert? neviršijo 8 990 HUF, veždavo KBGT už 1 600 HUF, o jei ši suma viršydavo min?t? rib?, KBGT vežimo paslaugos kainuodavo 70 HUF (atrodo, kad ši suma tokia maža, kad j? galima laikyti tik simboline) – ši? sum? finansuodavo *KrakVet*, suteikdama ?sigyt? prek? vertei 1 530 HUF nuolaid?.

107. Remdamasis šiomis aplinkyb?mis ir visa kita jam pateikta informacija, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?s nuspr?sti, ar sprendimus, kuriais reglamentuojamas prek? siuntimas arba vežimas, iš tikr?j? pri?m? *KrakVet* (arba jai priklausanti arba jos kontroliuojama ?mon?), ar pavieniai *KrakVet* klientai Vengrijoje.

108. Si?lau Teisingumo Teismui ? ketvirt?j? prejudicin? klausim? atsakyti taip:

PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ji taikoma tik tais atvejais, kai prekes siun?ia arba veža tiek?jas arba tai atliekama jo vardu. Joje nenagrin?jamos situacijos, kai tiek?jas tik netiesiogiai dalyvauja siun?iant arba vežant prekes.

Jeigu tiek?jas savo iniciatyva ir s?moningai imasi daugumos arba vis? esmini? veiksm?, kurie b?tini norint suruošti prekes vežti, pasir?pina, kad prek?s b?t? surinktos ir b?t? prad?tos vežti, ir atsisako disponavimo jomis ir j? kontrol?s, tai reiškia, kad prekes „išsiunt?“ tiek?jas.

Jeigu tiek?jas pats arba per savo agent? fiziškai vykdo vežimo operacij? arba jeigu tai darantis juridinis asmuo jam priklauso arba yra jo kontroliuojamas, tai reiškia, kad „vežimo“ veiksmus atliko tiek?jas.

Prek?s siun?iamos arba vežamos „tiek?jo vardu“, jeigu b?tent tiek?jas, o ne klientas iš tikr?j? priima sprendim? d?l to, kaip tos prek?s turi b?ti siun?iamos arba vežamos.

Piktnaudžiavimas

109. Penktuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo dvi faktines jo nagrin?jamos bylos aplinkybes: 1) KBGT ?mon? yra „susijusi“ su *KrakVet* (ši? išvad? darau atsižvelgdama ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio nacionalinio teismo nurodyt? faktin? aplinkyb?, kad abiej? ?moni? savininkai yra broliai) ir teikia kitas nepriklausomas vežimo paslaugas (kiek suprantu, tai yra si?sti skirt? prek? pakavimas); ta?iau 2) klientas gali laisvai pasirinkti kitas ?sigyt? prek? vežimo alternatyvas. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar šios dvi konkre?ios faktin?s aplinkyb?s yra reikšmingos nusprendžiant, ar *KrakVet* elgesys yra piktnaudžiavimas atsižvelgiant ? ES PVM srities teis?s aktus, d?l kurio *KrakVet* pagr?stai skirtos griežtos finansin?s sankcijos.

110. Jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prieit? prie išvados, kad siuntimas ir (arba) vežimas buvo atliekamas tiek?jo „vardu“, t. y. *KrakVet*, o ne pavienio kliento vardu, tuomet jis iš tikr?j? tur?s nagrin?ti, ar PVM sumok?jimas kilm?s valstyb?je nar?je (Lenkijoje), o ne paskirties valstyb?je nar?je (Vengrijoje) tur?t? b?ti laikomas ne tik neteisingu, bet ir atliktu piktnaudžiaujant. Primenu, kad Sprendime *Part Service*(44) Teisingumo Teismas paaiškino, kad „[a]tsižvelg?s ? šiame sprendime pateikt? aiškinim? nacionalinis teismas turi nustatyti, ar PVM taikymo tikslais tokie sandoriai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, gali b?ti laikomi piktnaudžiavimu“. Tod?l manau, kad siekiant atsakyti ? penkt?j? klausim? b?tina išsamiau

išnagrinėti bylos aplinkybes.

111. Kaip paaiškinsiu toliau, pagrindinis aspektas yra tas, kad *KrakVet*, pateikdama privalomąjį paklausimą, prašė kompetentingą Lenkijos valdžios instituciją pateikti gaires dėl to, ar PVM buvo mokėtinas kilmės valstybėje narėje, ar paskirties valstybėje narėje(45). Teisingumo Teisme nagrinėjamoje byloje niekas neginėjo *KrakVet* pareiškimo, kad atsakymas būtų užklauso buvo teisiškai privalomas tiek *KrakVet*, tiek Lenkijos PVM institucijoms. Kompetentingos Lenkijos valdžios institucijos nurodė *KrakVet*, kad PVM buvo mokėtinas Lenkijoje, kitaip tariant, kad buvo taikoma veikia PVM direktyvos 32 straipsnyje nustatyta bendroji taisyklė, o ne 33 straipsnyje tvirtinta nuo šios taisyklės nukrypti leidžianti nuostata. Neginėjama, kad *KrakVet* tinkamai apskaitė ir sumokėjo atitinkamo laikotarpio PVM Lenkijoje. Lenkijos valdžios institucijos *KrakVet* patikrinimą atliko 2014 m. Tai darydamos, jos patvirtino atsakymą, kuris buvo anksčiau pateiktas *KrakVet*.

112. *KrakVet* ir Lenkija, cituodamos Sprendimą *WebMindLicenses*(46), teigia, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę pasinaudoti nacionaliniu PVM tarifų skirtumais. Jos nurodo, kad apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios, jų manymu, yra tinkamiausios jų ekonominei veiklai ir siekiant apriboti joms tenkančią mokesčių našumą(47), taip pat pasirinkti verslo struktūras, kurios, jų manymu, yra tinkamiausios jų veiklai(48).

113. Italija teigia, kad apmokestinamieji asmenys neturi teisės piktnaudžiaudami remtis ES teisės normomis(49), o Čekija, Airija, Vengrija ir Komisija teigia, kad žmonėms *KrakVet* piktnaudžiauja, nes siekia naudoti skirtingą PVM tarifų valstybėse narėse ir taip iškraipo konkurenciją(50). Jungtinės Karalystės šiuo klausimu nuomonės nepateikė.

114. Primenu, kad Sprendime *Halifax*(51) Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad „[a]pmokestinamajam asmeniui turint galimybę pasirinkti iš dviejų sandorių, [PVM] direktyva nereikalauja iš jo pasirinkti didžiausio PVM sumą lemiančio sandorio“. Priešingai, kaip savo išvadų 85 punkte pažymėjo generalinis advokatas, „apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokį savo veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinį skolą“(52). Todėl „tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, reikalaujama, pirma, kad nagrinėjama sandoriais, nepaisant formalaus atitinkamo [PVM] direktyvos ir nacionalinės teisės akto, kuriais ši direktyva perkeliama į nacionalinę teisę, nuostatose numatytą sąlygą taikymo, būtų gyjamas mokestinis pranašumas, kurį suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas. Kita vertus, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra gyti mokestinį pranašumą“ (išskirta aut.). Šios sąlygos (*Halifax* kriterijai) taikomos bendrai(53). Sprendime *Part Service*(54) Teisingumo Teismas paaiškino, kad „kai nagrinėjamu sandoriu ar sandoriais iš esmės siekiama mokestinio pranašumo, tai gali būti laikoma piktnaudžiavimu“ (išskirta aut.). Ši jurisprudencija taip pat minima PVM komiteto darbiniam dokumente.

115. Šioje byloje aišku, kad pagrindinis sandoris yra susijęs su dalo šunims prekyba. Tai yra *KrakVet* verslas ir *KrakVet* klientai yra suinteresuoti įsigyti būtent šią prekę. Būtinų vežimo paslaugų įsigijimas siekiant, kad gyvūnų dalas iš *KrakVet* sandėlio Lenkijoje būtų pristatytas kliento adresu Vengrijoje, yra neesminis (arba papildomas) su tuo pagrindiniu sandoriu susijusi aplinkybė. Todėl dabartinės aplinkybės nepanašios į išimtinai dirbtiną susitarimą, pagal kurį žmonėms savo veiklą vykdo turėdama vienintelį tikslą kuo labiau sumažinti savo mokestinį prievolą, o tai yra klasikinis piktnaudžiavimo PVM srityje pavyzdys.

116. Vis dėlto taip pat aišku, kad didelė dalis finansinių naudos *KrakVet* gavo dėl PVM tarifų skirtumų Lenkijoje (8 proc.) ir Vengrijoje (27 proc.). Tai nepriklauso nuo to, ar nauda pasireiškė padidėjusiu pelnu, ar rinkos dalimi, kuri buvo įgyta dėl galimybės pasiūlyti mažesnes kainas galutiniam vartotojui.

117. Todėl darau *prielaidą*, kad kai šis klausimas bus grąžintas prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, tas teismas galiausiai padarys išvadą, kad atitinkamam sandoriui taikomas veikia PVM direktyvos 33, o ne 32 straipsnis.

118. Tokiu atveju PVM būtų mokėtinas Vengrijoje dėl kitų sandorių, kurių vertė gerokai viršijo 34 straipsnyje nustatytą kiekybinę ribą. Mokesčių mokėtojas (*KrakVet*) ir, tiesą sakant, Lenkijos PVM institucijos savo atsakyme, kurį pateikė atsakydamos į *KrakVet* privalomąjį paklausimą, būtų padariusios teisės klaidą.

119. Pirmajame ir antrajame prejudiciniuose klausimuose klausama, ar paskirties valstybų narė yra saistoma kilmės valstybės narės atlikto PVM vertinimo. Man atrodo, kad atlikdama tokį vertinimą kilmės valstybų narė taip pat turėtų, galbūt netiesiogiai, nagrinėti klausimą, ar siūlomos sutartys reiškė piktnaudžiavimą, ir padaryti išvadą, kad taip *nebuvo*, tačiau joms teisėtai buvo taikomas PVM direktyvos 32 straipsnis. Kadangi šioje išvadoje nagrinėjami tik ketvirtasis ir penktasis prejudiciniai klausimai, atsakymų pirmąjį ir antrąjį klausimus paliksiu atvirą. Todėl toliau remsiuosi tuo, kad paskirties valstybų narė *gali* laisvai išnagrinėti, ar skirti sankcijų už atitinkamą elgesį, kuris laikomas piktnaudžiavimu teisėmis, kaip apibrėžta pagal *Halifax* kriterijus.

120. Pirmiausia atkreipiu dėmesį į tai, kad Kovos su sukčiavimu PVM srityje reglamente nėra nuostatų, susijusių su atsakymais, kuriuos reikia pateikti į tiekįjį „privalomus paklausimus“. Jame taip pat neaptariama, kaip vienos valstybės narės mokesčių institucijos turėtų vertinti tokius atsakymus, atsižvelgiant į tai, kad jie yra privalomos kitos valstybės narės mokesčių institucijoms, arba į tai, mokesčių institucijai atliktą patikrinimą rezultatai.

121. Tačiau tame reglamente ne kartą pažymima valstybių narių mokesčių institucijų bendradarbiavimo svarba. Šis bendradarbiavimas, kuris laikomas esminiu siekiant teisingai taikyti PVM srities teisės aktus ir išvengti sukčiavimo atvejų, *inter alia*, patvirtinamas 7 ir 13 konstatuojamosiose dalyse, 1 straipsnio 1 dalyje (kurioje nustatomas bendras bendradarbiavimo mastas), 7 straipsnio 3 dalyje (kurioje paskirties valstybei narei leidžiama prašyti kilmės valstybės narės pradėti „administracinį tyrimą“), 13 straipsnio 1 dalyje (kurioje kilmės valstybų narė pareigojama pateikti informaciją be išankstinio prašymo) ir bendros kontrolės taisyklėse, kurios nustatytos 29 ir 30 straipsniuose. Todėl gali būti laikoma, kad Kovos su sukčiavimu PVM srityje reglamentu praktiškai įgyvendinama ES sutarties 4 straipsnio 3 dalyje numatyta lojalaus bendradarbiavimo pareiga, kurioje nustatyta, kad „Sąjunga ir valstybės narės gerbia viena kitą ir viena kitai padeda vykdydamos iš Sutarčių kylančias užduotis“(55).

122. Man atrodo, kad šiam principui būtų tiesiogiai prieštaraujama, jei kitos valstybės narės kompetentingoms valdžios institucijoms būtų leidžiama ne tik taikyti galimus mokėtino PVM ir mokėtiną palikaną koregavimus, bet ir už patį elgesį, kurį PVM mokesčio registracijos valstybės narės kompetentingos institucijos atliktame teisiškai privalomame vertinime pripažino teisėtu, kaip už piktnaudžiavimą teisėmis skirti griežtas sankcijas (kaip tai suprantama pagal *Halifax* kriterijus).

123. Taip pat labai abejoju dėl to, ar toks rezultatas būtų suderinamas su teisėtu įkesių apsaugos principu.

124. Sprendime *Kreuzmayr*(56) Teisingumo Teismas konstatavo, kad teisėtu įkesių apsaugos principas „taikoma[s] kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija sukėlė pagrįstą

Įveskite, suteikdama konkrečią garantiją“. Manau, kad atsakymas ? „privalomąją paklausimą“, t. y. atsakymas, kuris, be kita ko, buvo privalomas tiek mokesčių mokėtojui, tiek kompetentingoms valdžios institucijoms, yra kaip tik toks tikslus patikrinimas.

125. Iš karto pabrėžiu, kad *KrakVet negalėjo* turėti teisę? Įveskite, kad atsakymas ? Lenkijos PVM institucijoms pateiktą privalomąją paklausimą bus neginėjamas ir teisingas pareiškimas dėl tikrosios teisės padėties. Visada buvo galimybė, kad kitos valstybės narės kompetentinga institucija laikysis kitokios nuomonės ir kad, kaip iš tikrųjų? vyko šioje byloje, šiuo klausimu bus bylinėjama nacionaliniuose teismuose ir Teisingumo Teismo bus prašoma priimti autoritetingą sprendimą.

126. Tačiau man atrodo, kad *KrakVet neturėjo* teisės remtis tuo, kad, jei vėliau ji būtų vykdžiusi savo veiklą griežtai laikydamosi pasiūlymo, kurį pateiktų šioms valdžios institucijoms atliekant tyrimą, jai nekiltų griežtų sankcijų už piktnaudžiavimą teisėmis rizika, jeigu galiausiai paaiškėtų, kad tas teisiškai privalomas atsakymas teisiniu požiūriu buvo neteisingas.

127. „Piktnaudžiavimas teisėmis“ yra rimtas dalykas. Rodžius piktnaudžiavimą, pagrįstai skiriamos griežtos sankcijos. Šios sampratos nereikėtų nuvertinti ir iškraipyti taikant situacijoms, kai mokesčių mokėtojas apdairiai kreipiasi ne ? privatų komercinį konsultantą, bet ? kompetentingas valstybės narės, kurioje jis registruotas kaip PVM mokėtojas, valdžios institucijas prašydamas pateikti rekomendacijas dėl jo siūlomo veikimo PVM klasifikavimo tikslais.

128. Jeigu Teisingumo Teismas nepritartų šiai mano principinei nuostatai, pateiksiu šias dvi papildomas pastabas.

129. Pirma, manau, kad paskirties valstybės narės (Vengrijos) kompetentingos valdžios institucijos bent jau turėtų būti pareigos nurodyti *KrakVet* išsamius motyvus, dėl kurių, *nepaisant* atsakymo, kurį *KrakVet* gavo ? savo privalomąją paklausimą, pateiktą Lenkijos PVM institucijoms, jos laikėsi nuomonės, kad *KrakVet* veiksmai, kuriuos ji vykdė remdamasi tuo atsakymu, buvo piktnaudžiavimas teisėmis(57).

130. Antra, primenu, kad Sprendime *Farkas*(58) Teisingumo Teismas konstatavo, kad „nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant [PVM srities] teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytą sąlygą, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos pačios mano, tinkamas sankcijas. Vis dėlto gyvendindamos savo kompetenciją, jos turi atsižvelgti ? Sąjungos teisę ir jos bendruosius principus, taigi ir paisyti proporcingumo principo.“ Vadinasi, faktinai aplinkybų, kad *KrakVet* veikė remdamasi Lenkijos PVM institucijų atsakymu ? jos pateiktą „privalomąją paklausimą“, būtų svarbi nustatant, ar Vengrijos mokesčių institucijos turėtų *KrakVet* skirti kokias nors sankcijas ir, jeigu taip, tinkamą tokių sankcijų dydį.

131. Todėl siūlau Teisingumo Teismui ? penktąją prejudicinę klausimą atsakyti taip:

Jeigu mokesčių mokėtojas pateikia valstybės narės, kurioje jis registruotas kaip PVM mokėtojas, kompetentingoms valdžios institucijoms paklausimą dėl teisingos teisės klasifikacijos PVM tikslais atsižvelgiant ? numatomus vykdyti veiksmus (aiškiai išdėstydamas taisykles, kurias jis ketina nustatyti) ir gauna atsakymą, kuris yra privalomas tiek jam, tiek toms mokesčių institucijoms, ir tuomet vykdo veiklą griežtai laikydamasis savo paklausimo (tai turi patikrinti nacionalinis teismas), kitos valstybės narės kompetentingoms valdžios institucijoms pagal ES sutarties 4 straipsnio 3 dalyje numatytą lojalaus bendradarbiavimo principą ir teisę? Įveskite? apsaugos principą iš esmės neleidžiama jo veiksmą vertinti kaip piktnaudžiavimo teisėmis laikantis Sprendime *Halifax ir kt.*, C-255/02, nustatytą kriterijų ir skirti už tokius veiksmus atitinkamas sankcijas.

Išvada

132. Nedarydama poveikio Teisingumo Teismo atsakymams ? *F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktus pirmąjį, antrąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus, siūlau Teisingumo Teismui ? ketvirtąjį ir penktąjį prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Dėl ketvirtojo klausimo:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 33 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma tik tais atvejais, kai prekes siunčia arba veža tiekėjas arba tai atliekama jo vardu. Joje nenagrinėjamos situacijos, kai tiekėjas tik netiesiogiai dalyvauja siunčiant arba vežant prekes.

Jeigu tiekėjas savo iniciatyva ir sėmoringai imasi daugumos arba visų esminių veiksmų, kurie yra būtini norint suruošti prekes vežti, pasirūpina, kad prekės būtų surinktos ir būtų pradėtos vežti, ir atsisako disponavimo jomis ir jų kontrolės, tai reiškia, kad prekes „išsiunt“ tiekėjas.

Jeigu tiekėjas pats arba per savo agentą fiziškai vykdo vežimo operaciją arba jeigu jam priklauso tai darantis juridinis asmuo arba jis kontroliuoja tokį asmenį, tai reiškia, kad „vežimo“ veiksmus atliko tiekėjas.

Prekės siunčiamos arba vežamos „tiekėjo vardu“, jeigu būtų tiekėjas, o ne klientas iš tikrųjų priima sprendimus dėl to, kaip tos prekės turi būti siunčiamos arba vežamos.

Dėl penktojo klausimo:

Jeigu mokesčių mokėtojas pateikia valstybės narės, kurioje jis registruotas kaip pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtojas, kompetentingoms valdžios institucijoms paklausimą dėl teisingos teisinės klasifikacijos PVM tikslais atsižvelgiant ? numatomus vykdyti veiksmus (aiškiai išdėstydamas taisykles, kurias jis ketina nustatyti) ir gauna atsakymą, kuris yra privalomas tiek jam, tiek toms mokesčių institucijoms, ir tuomet vykdo veiklą griežtai laikydamasis pasiūlymo, kurį jis šioms institucijoms pateikė savo paklausime (tai turi patikrinti nacionalinis teismas), kitos valstybės narės kompetentingoms valdžios institucijoms pagal ES sutarties 4 straipsnio 3 dalyje numatytą lojalios bendradarbiavimo principą ir teisėtą lokesčių apsaugos principą iš esmės neleidžiama jo veiksmų vertinti kaip piktnaudžiavimo teisėmis laikantis Sprendime *Halifax ir kt.*, C-255/02, nustatytą kriterijų ir skirti už tokius veiksmus atitinkamas sankcijas.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, OL L 347, 2006, p. 1. Bylai reikšmingu metu ta direktyva buvo iš dalies pakeista 2006 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 2006/138/EB (OL L 384, 2006, p. 92); 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB (OL L 346, 2007, p. 13); 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11); 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/117/EB (OL L 14, 2009, p. 7); 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB (OL L 116, 2009, p. 18); 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB (OL L 175, 2009, p. 12); 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/EB (OL L 10, 2010, p. 14); 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyva 2010/23/ES (OL L 72, 2010, p. 1); 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/10 (OL L 189, 2010, p. 1) ir 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES (OL L 326, 2010, p. 1). Suvestinų teksto redakcija skelbiama svetainėje „EUR-Lex“ kaip CELEX dokumentas 02006L0112-20130101.

3 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su

suk?iavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje (OL L 268, 2010, p. 1). Bylai reikšmingu metu nebuvo padaryta joki? šio reglamento pakeitim?.

4 ES PVM srities teis?s aktuose buvo išlaikyta s?voka „Bendrijos viduje“ (o ne, pavyzdžiui, „S?jungos viduje“ ar „ES viduje“). Žr. van Doesum A., van Kesteren H., ir van Norden G.?J., „Fundamentals of EU VAT Law“, *Wolters Kluwer*, Alphen aan den Rijn, 2016 m., p. 436.

5 S?voka „nuotolin? prekyba“ PVM srities taisykl?se pirm? kart? buvo apibr?žta 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyvoje (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). Žr. šios išvados 44 ir kt. punktus (toliau).

6 2011 m. kovo 15 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamentas, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ?gyvendinimo priemon?s (OL L 77, 2011, p. 1). Bylai reikšmingu metu nebuvo padaryta joki? šio reglamento pakeitim?.

7 Dokumentas taxud.c.1(2015) 2158321.

8 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax*, C?255/02, EU:C:2006:121, 61 ir kt. punktai.

9 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C?425/06 EU:C:2008:108, 31 ir 45 punktai.

10 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva, papildanti bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ianti Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 160). Žr. šios išvados 89 punkt?.

11 D?l tokio sutarto pareiškimo, ?traukto ? Tarybos pos?džio protokol?, teisin?s vert?s žr. šios išvados 89 punkt?.

12 Dokumentas C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876.

13 Kaip nurodo pats PVM komitetas savo leidinio *PVM komiteto pos?džiuose, ?vykusiuose iki 2019 m. gruodžio 12 d., parengtos gair?s* ?žangoje. „kadangi PVM komitetas yra tik patariamasis organas ir jam nesuteikti jokie teis?k?ros ?galiojimai, jis negali priimti teisiškai ?pareigojan?i? sprendim?. Jis gali pateikti rekomendacijas d?l direktyvos taikymo, kurios vis d?lto niekaip n?ra privalomos Europos Komisijai ar valstyb?ms nar?ms.“ Vis? tekst? galima rasti adresu ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Žr. šios išvados 91 punkt?.

14 Šiomis aplinkyb?mis fraz? „beveik vienbalsiai“ vartojama siekiant apib?dinti 24–27 valstybi? nari? iš 28 galim? valstybi? nari? sutarim?. Žr. *PVM komiteto pos?džiuose, ?vykusiuose iki 2019 m. gruodžio 12 d., parengtas gaires*.

15 Pasi?lymas d?l Tarybos direktyvos, kuria d?l tam tikr? prid?tin?s vert?s mokes?io prievoli?, taikom? paslaug? teikimui ir nuotolinei prekybai prek?mis, iš dalies kei?iamos Direktyva 2006/112/EB ir Direktyva 2009/132/EB (COM(2016) 757 *final*).

16 Šiuo atveju tai yra bylai reikšmingu metu taikyta versija.

17 Šiuo atveju tai yra bylai reikšmingu metu taikyta versija.

18 Šios sumos atitinkamai sudaro apie 645,35 EUR ir 1 613,37 EUR.

- 19 Konvertuodama HUF į EUR, naudoju Europos Centrinio Banko 2012 m. vidutinę valiutos keitimo kursą.
- 20 Atrodo, kad Vengrijos mokesčių institucijos inicijavo svetainės versijos paiešką interneto archyve, kuri atliko į informacinių technologijų skyrius (*Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály*), tačiau Teisingumo Teismas nebuvo informuotas apie tokios paieškos rezultatus.
- 21 Žr. šios išvados 14 punktą.
- 22 Konvertuojant šias sumas iš HUF į EUR, naudojamas 2016 m. rugpjūčio 16 d. Europos Centrinio Banko vidutinis valiutos keitimo kursas.
- 23 Šiek tiek apgailestaudama pažymiu, kad šis klausimas neaptartas Direktyvos 2017/2455 2 straipsnyje nustatytuose pakeitimuose.
- 24 Visada lengviau kritikuoti kieno nors kito parengtą formulotę, nei ją parengti pačiam. Idealiu atveju 33 straipsnio 1 dalyje turbūt būtų galima išbraukti žodžius „tiekįjas arba“, kad skirtumas tarp taisyklių ir išimties taptų visiškai akivaizdus.
- 25 Taip pat žr. 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *A et B*, C-453/15, EU:C:2016:933, 25 punktą; 2017 m. birželio 29 d. Sprendimo *L.*, C-288/16, EU:C:2017:502, 19 punktą ir 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 34 punktą. Pažymėtina, kad visi trys atvejai buvo susiję su Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalies išimtimi ir *paslaugų* teikimu.
- 26 Tikroji iš sandorio vartotojo užsakyti prekių vežimo kaina, manau, turėjo gerokai viršyti klientų, kurie vežėjui pasirinko KBGT, mokamus mokesčius (žr. 61 punktą). Galiausiai, be pačios KBGT išlaidų, išlaidų taip pat turėjo patirti Vengrijos skubių siuntų įmonės, atsižvelgiant į kelionės atkarpą Vengrijoje, o ne Lenkijoje. Laimei, Teisingumo Teismas neturi nagrinėti konkrečių operacijos ekonominių aspektų. Pakanka pasakyti, kad PVM tarifo skirtumas (8 proc. Lenkijoje, 27 proc. Vengrijoje) turėjo turėti didelį įtaką *KrakVet* ir (arba) KBGT veiklos pelningumui. Ši aplinkybė savaime *nereiškia*, kad tai buvo daroma sukiaujant ar neteisėtai.
- 27 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 41 ir 44 punktai ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, 43 punktas.
- 28 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, 29 punktas ir 2017 m. liepos 6 d. *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 36 punktas.
- 29 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 42 punktas ir 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 43–45 punktai.
- 30 Žr. šios išvados 37 punktą.
- 31 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).
- 32 „1. Nukrypstant nuo 8 straipsnio 1 dalies a punkto ir 2 dalies, prekių, kurias iš valstybės narės, kitos nei siunčiamą arba gabenamą prekių pristatymo vieta, siunčia arba gabena tiekįjas arba kitas asmuo jo vardu, pristatymo vieta yra vieta, kur baigiasi siuntimas ar gabenimas, jeigu

vykdomos šios sąlygos: – prekės pristatomos apmokestinamajam asmeniui, kuriam taikomas 28a straipsnio 1 dalies a punkto antrojoje pastraipoje numatytas nukrypimas, neapmokestinamajam asmeniui, kuriam taikomas toks pats nukrypimas, arba bet kuriam kitam neapmokestinamajam asmeniui <...>“ Direktyvos 2006/112 32 straipsnis iš esmės atitinka Šeštosios PVM direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą.

33 1991 m. vasario 26 d. sprendimas, C-292/89, EU:C:1991:80, 18 punktas.

34 „PVM komiteto priimtose gairėse pateikiamos tik konsultacinio komiteto nuomonės. Gairės nėra oficialus ES teisės aiškinimas ir joms Europos Komisija nebūtinai pritaria. Jos nėra privalomos Europos Komisijai arba valstybėms narėms, kurios jomis gali laisvai nesivadovauti. Atgaminant šį dokumentą, būtina nurodyti šią pastabą.“

35 Žr. šios išvados 42–44 punktus.

36 2014 m. spalio 16 d. sprendimas, C-605/12, EU:C:2014:2298, 45 ir 46 punktai.

37 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Mensing*, EU:C:2018:968, 24 punktas.

38 Žr. šios išvados 91 punktą.

39 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, 29 punktas.

40 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 42 punktas.

41 Žr. šios išvados 58–62 punktus.

42 Byla C-108/19 *KrakVet (KrakVet II)*, *Curtea de Apel București* (Apeliacinis teismas, Bukareštas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kuris dabar nagrinjamas.

43 Šiuo atžvilgiu pažymiu, kad pagal Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalį leidžiama atsižvelgti į glaudžius šeimos ryšius siekiant užtikrinti, kad „apmokestinamoji vertė [būtų] atviros rinkos kaina“.

44 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 63 punktas.

45 Žr. šios išvados 63 ir 65 punktus.

46 2015 m. gruodžio 17 d. sprendimo, C-419/14, EU:C:2015:832, 27 ir 40 punktai.

47 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 53 punktas. Taip pat žr. generalinio advokato Michal Bobek išvadą, pateiktą byloje *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2017:1019), kurioje mano kolega teigia, kad kompetentingos mokesčių institucijos kiekvienu konkrečiu atveju turi stengtis suderinti būtinybę vienodai aiškinti teisės normas ir konkretaus atvejo aplinkybes, kurios galėjo sukelti mokesčių mokėtojų teisėtą lūkesių (šios išvados 83 ir 84 punktuose).

48 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 53 punktas ir generalinio advokato Michal Bobek išvados, pateiktos byloje *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2017:1019, 83 punktas.

49 Cituojamas 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Kefalas ir kt.*, C-367/96, EU:C:1998:222, 20 punktas; 2000 m. kovo 23 d. Sprendimo *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150 33 punktas ir 2005

m. kovo 3 d. Sprendimo *Finis H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32 punktas.

50 Cituojamas 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 74 punktas; 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 35 ir 36 punktai ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens*, C-251/16, EU:C:2017:881, 27 punktas.

51 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 73–75 punktai.

52 Generalinio advokato Miguel Poiarės Maduro išvada, pateikta byloje *Halifax ir kt.*, sujungtos bylos C-255/02, C-419/02 ir C-223/03, EU:C:2005:200.

53 Šie kriterijai iš tikrųjų plačiai aptarti akademinėje bendruomenėje. Žr. Vanistendael F., „Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?“, *EC Tax Review*, 15 t., 2006, Nr. G, p. 192–195; Pistone P., „Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)“, „Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law?“ 1 leid., 2011, *Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies*, Oksfordas; De la Feria R., „Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax“, *British Tax Review*, Nr. 2, 2006, p. 119–123; De la Feria R., „Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax“, *Common Market Law Review*, 45 t., 2008, Nr. 2, p. 395–441.

54 2008 m. vasario 21 d. sprendimas, C-425/06, EU:C:2008:108, 45 punktas.

55 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 41 punktas.

56 2018 m. vasario 21 d. sprendimas, C-628/16, EU:C:2018:84, 46 punktas.

57 Žr., *inter alia*, 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad „nacionalinių institucijų pareiga motyvuoti sprendimus yra ypač svarbi, nes ji suteikia galimybę jų adresatui ginti savo teises įmanomomis geriausiomis sąlygomis ir žinant visas aplinkybes nuspręsti, ar naudinga dėl jų pareikšti ieškinį. Ji taip pat reikalinga, kad teismai galėtų vykdyti šio sprendimo teisėtumo kontrolę“ (40 punktas).

58 2017 m. balandžio 26 d. sprendimas, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 punktas.