

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2021 m. vasario 10 d.(1)

Byla C-596/20

DuoDecad Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(*Fővárosi Törvényszék* (Sostinis apygardos teismas, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinis vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Paslaugų teikimo vieta – Paslaugas įsigyjančio asmens nustatymas – Paslaugas įsigyjančio asmens ir trečiojo asmens galimai piktnaudžiaujamojo pobūdžio susitarimo poveikis paslaugos teikimo vietai – Neutralumo principas – Dvigubo apmokestinimo išvengimas – Valstybių narių mokesčių administratorių pareiga bendradarbiauti“

I. **Pavadas**

1. Šiame procese dėl prejudicinio sprendimo priėmimo išryškėja teisės suderinimo Sąjungoje ribos. Nors visos valstybės narės aptariamą direktyvą perkėlė tinkamai, jos taikymas tarpvalstybiniam paslaugų teikimui lemia skirtingus rezultatus. Ir Portugalija, ir Vengrija mano, kad paslaugų teikimo vieta yra jų teritorijoje, ir teigia, kad turi teisę rinkti PVM. Nepaisant visiško teisės akto suderinimo, tas pats sandoris iš tikrųjų apmokestinamas du kartus.

2. Dėl to kyla ypač daug problemų, nes remiantis požiūriu, kurio laikomasi PVM direktyvoje, PVM sistema būtų trauktos bendrovės nėra tikrosios mokesčių mokėtojos, o tik – kaip formuluoja Teisingumo Teismas(2) – mokesčių rinkėjos valstybės naudai. Iš tiesų PVM bendrovei, kuri tik surenka šį mokestį, turėtų būti neutralus. Taip gali būti tik tuo atveju, jei mokestis taikomas vieną kartą. Tai atitinkamai reiškia, kad paslaugų teikimo vieta yra tik vienoje valstybėje narėje. Iš esmės PVM direktyvoje taip ir nustatyta. Vis dėlto kartu turi būti užkertamas kelias abiejose valstybėse narėse priimti galutinį sprendimą, kuriuo nustatoma, kad tokia vieta yra ir vienoje, ir kitoje valstybėje narėje. Kitaip tariant, būtina išvengti kvalifikavimo kolizijų.

3. Be to, šiame procese dėl prejudicinio sprendimo priėmimo kyla klausimas dėl atitinkamo paslaugas įsigyjančio asmens nustatymo tuo atveju, jei šiam asmeniui ir trečiajam asmeniui yra

priekaištaujama dėl piktnaudžiaujamojo pobūdžio susitarimo. Tai svarbu siekiant teisingai nustatyti paslaugos teikimo vietą. Net jei šis priekaištas būtų teisingas, kyla klausimas, ar nurodomas piktnaudžiavimas teise santykiuose tarp trečiojo asmens ir paslaugas teigiančio asmens gali turėti tokos paslaugos teikėjui, t. y. jo paslaugos teikimo vietai.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. PVM direktyva

4. Teisinis pagrindas šioje byloje yra PVM direktyvos(3) redakcija, galiojusi ginčui aktualiais metais – 2009(4) ir 2011(5) m.

5. 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

c) paslaugos teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

6. Direktyvos 24 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„1. „Paslaugos teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekės tiekimas.“

7. Direktyvos 28 straipsnyje nustatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

8. Nuo 2010 m. sausio 1 d. buvo iš dalies pakeistos paslaugos teikimo vietos reglamentuojančios nuostatos(6), todėl aptariamiems dvejiems metams buvo taikomos skirtingos nuostatos dėl paslaugos teikimo vietos.

9. 2009 m. taikomas direktyvos 43 straipsnis suformuluotas taip:

„Paslaugos teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugos teikėjas turi steigėso savo verslo arba turi nuolatinį padalinį, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

10. Ši nuostata dėl paslaugos teikimo vietos nagrinėjama 2009 m. buvo papildyta PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies k punktu:

„1. Kai toliau išvardytos paslaugos teikiamos asmenims, steigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, steigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje, kurioje steigėso paslaugos teikėjas, paslaugos teikimo vieta yra ten, kur paslaugas teigijantis asmuo yra steigėso savo verslo arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatinis gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena:

k) elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, pavyzdžiui, II priede nurodytos paslaugos.“

11. Nurodytame II priede („56 straipsnio 1 dalies k punkte nurodyt? elektroniniu b?du teikiam? paslaug? orientacinis s?rašas“), be kita ko, pamin?ti „Tinklavi?i? k?rimas ir priegloba, nuotolin? program? ir ?rangos prieži?ra“ ir „vaizd?, teksto ir informacijos tiekimas ir galimyb?s naudotis duomen? baz?mis sudarymas“.

12. Direktyvos 196 straipsnyje 2009 m. buvo nustatytas toks atvirkštinio apmokestinimo taikymas paslaugas ?sigyjan?iam asmeniui už užsienyje ?sisteigusio apmokestinamojo asmens suteikt? paslaug?:

„PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam teikiamos 56 straipsnyje nurodytos paslaugos, arba bet kuris asmuo, kuris yra registruotas PVM mok?toju valstyb?je nar?je, kurioje priklauso mok?ti PVM, ir kuriam teikiamos 44, 47, 50, 53, 54 ir 55 straipsniuose min?tos paslaugos, jei jas teikia toje valstyb?je nar?je ne?sisteig?s apmokestinamasis asmuo.“

13. Vis d?lto pagal 2011 m. taikom? Direktyvos 44 straipsn? paslaug? teikimo apmokestinamajam asmeniui vieta nustatoma taip:

„Paslaug? teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikian?iam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra ?steig?s savo versl?. Ta?iau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esan?iam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra ?steig?s savo versl?, ši? paslaug? teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaug? teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.“

14. 2011 m. taikomame Direktyvos 196 straipsnyje (paslaug? gav?jo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas) atitinkamai nustatyta:

„PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, ?registruotas PVM mok?toju, kuriam teikiamos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra ?sisteig?s valstyb?s nar?s teritorijoje.“

2. Reglamentas Nr. 904/2010

15. Administracinis valstybi? nari? bendradarbiavimas PVM srityje reglamentuojamas ir Reglamente (ES) Nr. 904/2010(7).

16. Reglamento Nr. 904/2010 7 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Siekiant 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.“

17. Reglamento Nr. 904/2010 1 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Šis reglamentas nustato s?lygas, pagal kurias valstybi? nari? kompetentingos institucijos, atsakingos už PVM ?statym? taikym?, turi bendradarbiauti tarpusavyje ir su Komisija, kad b?t? užtikrintas ši? ?statym? vykdymas.“

Tuo tikslu jis 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. Jis vis? pirma nustato taisykles ir tvark?, pagal kuri? valstyb?s nar?s turi rinkti pirmiau min?t? informacij? ir ja keistis elektroniniu b?du.“

B. Vengrijos teis?

18. PVM direktyva buvo ?gyvendinta *Az ?ltal?nos forgalmi ad?ról sz?l? 2007. ?vi CXXVII. törvény* (2007 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. CXXVII).

III. Pagrindin? byla

A. Pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? aplinkyb?s

19. Šis pra?ymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l skirting? Portugalijos ir Vengrijos mokes?i? institucij? sprendim?, susijusi? su Vengrijos bendrov?s (*DuoDecad Kft.*, toliau – pareišk?ja) IT prieži?ros paslaug? teikimo Portugalijos bendrovei (*Lalib Gestao e Investimentos LDA*, toliau – *Lalib*) vieta.

20. Šiais skirtingais sprendimais galiausiai prat?siamas gin?as, kuris, atrodo, iki ?iol nebuvo išspr?stas ir kuris yra susij?s su kitos Vengrijos bendrov?s *WebMindLicenses* (toliau – WML) licencij? perleidimo tai pa?iai Portugalijos bendrovei (*Lalib*) pripa?inimu mokes?i? tikslais. Nagrin?tos sutarties dalykas buvo praktin?s patirties (angl. k. *know-how*) licencija, leidžianti eksploatuoti interneto svetain?, per kuri? buvo teikiamos interaktyvios vaizdo ir garso paslaugos. D?l ?io gin?o prieš kelerius metus Teisingumo Teisme jau buvo nagrin?jamas pra?ymas priimti prejudicin? sprendim?(8).

21. Šioje ankstesn?je byloje Vengrijos teismas Teisingumo Teismo iš esm?s klaus?, ar ši licencijos sutartis tarp WML ir *Lalib* turi b?ti laikoma sudaryta piknaudžiaujant teise, arba ? kokius kriterijus reikia atsi?velgti vertinant sutart?. Be to, Teisingumo Teismo buvo teiraujamasi, ar Reglamentas Nr. 904/2010 turi b?ti suprantamas taip, kad valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius, kuris nagrin?ja, ar prid?tin?s vert?s mokestis taikomas paslaugoms, jau apmokestintoms prid?tin?s vert?s mokes?iu kitose valstyb?se nar?se, turi pateikti pra?ym? d?l bendradarbiavimo ši? kit? valstybi? nari? mokes?i? administratoriams.

22. Teisingumo Teismas, be kita ko, atsak?, kad pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išnagrin?ti visas pagrindin?s bylos aplinkybes, kad nustatyt?, ar ši sutartis buvo visiškai fiktyvus susitarimas, nuslepiantis fakt?, kad nagrin?jam? paslaug? teikim? faktiškai atliko ne licencij? gavusi bendrov?, bet licencij? suteikusi bendrov?. Teismas vis? pirma turi išsiaiškinti, ar licencij? gavusi bendrov? realiai nebuvo ?steigusi verslo ar nuolatinio padalinio arba ar ši bendrov?, siekdama vykdyti atitinkam? ekonomin? veikl?, netur?jo tinkamos strukt?ros, kiek tai susij? su patalpomis, ?mogiškaisiais ir techniniais ištekliais, arba ar ši bendrov? nevykd? šios ekonomin?s veiklos savo vardu, savo s?skaita, savo atsakomybe ir savo rizika. Be to, ši? kit? valstybi? nari? mokes?i? administratoriams reikia pateikti pra?ym? suteikti informacijos, jei toks pra?ymas yra naudingas ar net b?tinas nustatant, kad PVM yra mok?tinas pirmoje valstyb?je nar?je.

23. Dabar tokia informacija iš Portugalijos valdžios institucijų nagrinėjant būtų tarp WML ir Vengrijos mokesčių administratoriaus jau gauta. Pareiškėjo teigimu, Portugalijos valdžios institucijos mano, kad Portugalijos bendrovė yra faktiškai įsisteigusi Portugalijoje. Vis dėlto atrodo, kad Vengrijos mokesčių administratorius ir toliau daro prielaidą, kad sutartis tarp WML ir Portugalijos bendrovės buvo sudaryta piktnaudžiaujant teisės normomis. Taigi interneto svetainę administruoja tik WML ir atitinkamus sandorius vykdo WML iš Vengrijos. „Logiška išvada“, kad ir visos IT priežiūros paslaugos, susijusios su interneto svetainės administravimu, taip pat buvo teikiamos ne Portugalijos bendrovei, o tik WML Vengrijoje.

B. Pagrindinė byla teisme

24. Pareiškėja yra bendrovė, teikianti interneto svetainių valdytojams IT priežiūros paslaugas. Ji buvo įsteigta 2007 m. spalio 8 d. Atrodo, kad egzistuoja tam tikras ryšys su WML, tačiau jis nėra pakankamai aiškus iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo antrojo klausimo, WML savininkas kartu yra pareiškėjos vadovas ir (arba) savininkas.

25. Pareiškėjos darbuotojai buvo ilgametę darbo patirtį turintys specialistai ir dėl patikimų techninių paslaugų bendrovė įsitvirtino kaip multimedijos turinio perdavimo internetu rinkos lyderė. Pagrindinė pareiškėjos klientė buvo Portugalijos bendrovė *Lalib*, kuriai pareiškėja už suteiktas pagalbą, techninės priežiūros ir rengimo paslaugas už laikotarpį nuo 2009 m. liepos mėn. iki gruodžio mėn. ir už visus kalendorinius 2011 m. išrašė sąskaitą fakturą už 8 086 829,40 EUR.

26. Portugalijos bendrovė *Lalib* buvo įsteigta 1998 m. vasario 16 d. pagal Portugalijos teisės aktus, o jos pagrindinė veikla nagrinėjamu laikotarpiu buvo pramogų paslaugų teikimas elektroninėje erdvėje.

27. Vengrijos mokesčių ir muitų administratorius atliko pareiškėjos mokestinį patikrinimą. Patikrinimas buvo atliekamas dėl pridėtinės vertės mokesčio; tikrinimo laikotarpis apėmė 2009 m. antrąjį pusmetį ir visus 2011 finansinius metus. Atlikęs šį patikrinimą mokesčių administratorius 2020 m. vasario 10 d. sprendimu nustatė 458 438 000 forintų (HUF) (apie 1,25 mln. EUR) skirtumą kaip pareiškėjos mokestinį nepriemoką, skyrė pareiškėjai 343 823 000 HUF (apie 1 mln. EUR) dydžio mokestinį baudą ir nurodė sumokėti 129 263 000 HUF (apie 350 000 EUR) dydžio delspinigius. Pareiškėja pareiškė skundą dėl šio sprendimo; skundas 2020 m. balandžio 6 d. sprendimu buvo atmestas.

28. Atsakovo mokesčių administratoriaus išvados buvo pagrįstos tuo, kad tikroji pareiškėjos *Lalib* suteiktų paslaugų gavėja buvo ne *Lalib*, o WML. Atliekant naują procedūrą WML atžvilgiu nustatyta, kad paslaugas naudodamasi interneto svetaine teikė ne *Lalib* Portugalijoje, o WML Vengrijoje. Nustatyta, kad nagrinėjama licencijos sutartis tarp *Lalib* ir WML buvo fiktyvi.

29. Pareiškėja pareiškė skundą dėl šio sprendimo. Ji mano, kad, kaip ir daugelis kitų bendrovių partnerių, tiesiogiai teikė priežiūros paslaugas *Lalib*, o ne WML. Kalbant apie sutartis, sudarytas su *Lalib*, pažymėtina, kad jose nebuvo nurodyta nei WML, nei WML pagrindinis akcininkas. Priešingai, per WML atžvilgiu pradėtą procedūrą Vengrijos mokesčių ir muitų administratoriaus stambius mokesčių mokėtojus administruojanti mokesčių direkcija prie paprašė Portugalijos administratoriaus paaiškinti faktines aplinkybes. Atsakyme šis užsienio šalies prašymą Portugalijos administratorius aiškiai nurodė, kad *Lalib* įsteigta Portugalijoje, kad ji nagrinėjamu laikotarpiu faktiškai vykdė ekonominę veiklą savo rizika, be to, turėjo visus techninius ir žmogiškuosius išteklius, reikalingus tarptautiniu lygiu įgytoms žinioms naudoti.

30. Kadangi, nepaisant jau vykusio proceso dėl prejudicinio sprendimo priėmimo, Portugalijos

ir Vengrijos mokes?i? administratoriai skirtingai vertina per interneto svetain? ?vykdyt? sandori? viet? (*Lalib* arba *WML*) ir tai gali tur?ti ?takos pareišk?jos paslaug? teikimo vietai, jurisdikcij? nagrin?ti pareiškim? turintis teismas nurod? manantis, kad b?tina pateikti nauj? prašym? priimti prejudicin? sprendim?.

IV. Prašymas priimti prejudicin? sprendim? ir procesas Teisingumo Teisme

31. Atsižvelgdamas ? išd?styta aplinkybes *F?városi Törvényszék* (Sostin?s apygardos teismas, Vengrija) sustabd? bylos nagrin?jim? ir pateik? Teisingumo Teismui šiuos du labai ilgus klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas, 24 straipsnio 1 dalis ir 43 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, kad praktin?s patirties (angl. k. *know-how*) licencijos ?gij?ja – S?jungos valstyb?je nar?je (pagrindin?je byloje nagrin?jamo atveju – Portugalijoje) ?steigta bendrov? – neteikia interneto svetain?je si?lom? paslaug? galutiniams naudotojams, tod?l negali b?ti kitoje valstyb?je nar?je (pagrindin?je byloje nagrin?jamo atveju – Vengrijoje) ?steigto apmokestinamojo asmens, kaip subrangovo, teikiamos praktin?s patirties technin?s pagalbos paslaugos gav?ja, o tas apmokestinamasis asmuo teikia šias paslaugas pastarojoje valstyb?je nar?je ?steigtai praktin?s patirties licencijos dav?jai tokiomis aplinkyb?mis, kai licencijos ?gij?ja:

- a) pirmojoje valstyb?je nar?je nuomojosi biuro patalpas ir tur?jo informacini? technologij? ir biuro ?rang?, darbuotojus ir didel? patirt? elektronin?s prekybos srityje, jos savininkas tur?jo daug tarptautini? ryši?, o vadovas gerai išman? elektronin? prekyb?;
- b) tur?jo praktin?s interneto svetaini? veikimo ir j? atnaujinimo patirties, teik? nuomones šiuo klausimu, si?l? ši? proces? pakeitimus ir juos tvirtino;
- c) naudojosi apmokestinamojo asmens šios praktin?s patirties pagrindu teikiamomis paslaugomis;
- d) nuolat gaudavo ataskaitas apie subrangov? suteiktas paslaugas (be kita ko, apie interneto svetaini? sraut? ir mok?jimus iš banko s?skaitos);
- e) savo vardu ?registravo interneto domenų, suteikian?ius interneto prieig? prie interneto svetaini?;
- f) interneto svetain?se buvo nurodyta kaip paslaugos teik?ja;
- g) ?m?si veiksm? interneto svetaini? populiarumui išsaugoti;
- h) savo vardu sudar? sutartis su darbuotojais ir subrangovais, reikalingais paslaugai teikti (be kita ko, su bankais, kurie interneto svetain?se si?l? mok?jim? banko kortele, su interneto svetaini? turinio k?r?jais ir š? turin? platinan?iais interneto svetaini? administratoriais (angl. k. *webmasters*));
- i) tur?jo vis? iš nagrin?jamos paslaugos teikimo galutiniams paslaug? gav?jams gaut? pajam? pri?mimo sistem?, pavyzdžiui, banko s?skaitas, išimtin? ir neribot? galimyb? disponuoti šiomis s?skaitomis, galutini? naudotoj? duomen? baz?, leidžian?i? išrašyti jiems s?skaitas fakt?ras už suteiktas paslaugas[,] ir ši? s?skait? išrašymo programin? ?rang?;
- j) interneto svetain?se nurod? savo pirmojoje valstyb?je nar?je esan?i? buvein?, kurioje buvo fiziškai teikiamos klient? aptarnavimo paslaugos; ir
- k) yra nepriklausoma tiek nuo licencij? suteikusių bendrov?s, tiek nuo Vengrijoje ?steigt? subrangov?, atsaking? už tam tikr? praktin?s patirties licencijoje nurodyt? technini? proces?

atlikim?,

taip pat atsižvelgiant ? tai, kad: i) pirma nurodytas aplinkybes patvirtino atitinkama pirmosios valstybės narės institucija, kuriai suteikta teisė tikrinti šias objektyvias aplinkybes, kurias gali patikrinti trečiosios šalys; ii) šios valstybės narės bendrovė negalėjo naudotis mokėjimo paslaugų teikėjo, užtikrinančio mokėjimo gavimą mokėjimo kortele interneto svetainėje, paslaugomis, buvo objektyvi kliūtis paslaugoms internetu teikti kitose valstybėse narėse, todėl toje pačioje valstybėje narėje steigta bendrovė niekada (nei prieš nagrinėjamą laikotarpį, nei jam pasibaigus) neteikė interneto svetainėje siūlomas paslaugas; ir iii) licenciją gavusios bendrovės ir su ja susijusi įmonė iš interneto svetainės naudojimo gautas pelnas viršijo pirmojoje ir antrojoje valstybėje narėje taikomo PVM tarifo skirtumą??

2. Ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 24 straipsnio 1 dalį ir 43 straipsnį reikia aiškinti taip, kad praktinės patirties licencijos davėja – kitoje valstybėje narėje steigta bendrovė – teikia interneto svetainėje siūlomas paslaugas galutiniams paslaugų naudotojams, todėl ji yra apmokestinamojo asmens (subrangovo) praktinės patirties techninės priežiūros paslaugos gavėja, o apmokestinamasis asmuo neteikia savo paslaugų pirmoje valstybėje narėje steigta licencijos gijėjai tokiais aplinkybomis, kai licencijos davėja:

- a) turėjo nuosavą išteklių, o juos sudarė tik nuomojamos patalpos ir bendrovės vadovo naudojamas kompiuteris;
- b) turėjo tik vadovą ir patarėją teisės klausimais, dirbant ne visą darbo dieną kelias valandas per savaitę;
- c) buvo sudariusi tik sutartį dėl praktinės patirties plėtros;
- d) užtikrino, kad licenciją gavusi bendrovė jai nuosavybės teise priklausančius domenų vardus registruotų savo vardu, kaip nurodyta su šia bendrove sudarytoje sutartyje;
- e) niekada neteikė aptariamą paslaugą tretiesiems asmenims, visų pirma galutiniams naudotojams, bankams, kurie interneto svetainėje siūlo mokėjimų banko kortele, interneto svetainių turinio kūrėjams ir šie turintys platinantiems interneto svetainių administratoriams,
- f) niekada nėra išdavusi interneto svetainėje siūlomas paslaugas patvirtinančių dokumentų, išskyrus su licencija suteiktomis teisėmis susijusias sąskaitas fakturas; ir
- g) neturėjo sistemos, leidžiančios gauti pajamą iš interneto svetainėje teikiamos paslaugos (pavyzdžiui, banko sąskaitų ir kitos rūšies), taip pat atsižvelgiant ? tai, kad pagal 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) savaime neturi lemiamos reikšmės ta aplinkybė, kad licenciją suteikusios bendrovės vadovas ir vienintelis akcininkas yra praktinės patirties kūrėjas, be to, tas pats asmuo daro ?taką ar kontroliuoja šios praktinės patirties vystymą ir naudojimą, ja pagrįstą paslaugų teikimą taip, kad fizinis asmuo – licenciją suteikusios bendrovės vadovas ir savininkas – taip pat yra šios komercinės bendrovės subrangovis (taigi, ir pareiškėjos), kurios licenciją gavusios bendrovės prašymu dalyvauja teikiant paslaugas (kaip subrangovs) ir vykdo joms pavestas funkcijas, vadovas ir (arba) savininkas“

32. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė pareiškėja, Portugalijos Respublika, Vengrija ir Europos Komisija. Vadovaudamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų

33. Abu prejudicinius klausimus galima suprasti tik turint omenyje pagrindinį bylos dalyką. Šioje byloje pareiškėja ir Vengrijos mokesčių administratorius nesutaria dėl pareiškėjos IT paslaugų, kurias ji teikė *Lalib*, vietos.
34. Tokių elektroninių būdu teikiamų paslaugų *kitam apmokestinamajam asmeniui* vieta – tiek pagal anksčiau galiojusią (2009 m. galiojusios PVM direktyvos redakcijos 43 straipsnis, siejamas su 56 straipsnio 1 dalies k punktu), tiek pagal vėlesnę teisę (2011 m. galiojusios PVM direktyvos redakcijos 44 straipsnis) – yra ten, kur paslaugas teigiantis asmuo yra teigėjas savo verslo. Jei paslaugas teigiantis asmuo būtų *Lalib*, ta vieta būtų Portugalijoje, taigi, Portugalija būtų pagrįstai apmokestinusi PVM. Jei tikrasis paslaugas teigiantis asmuo vis dėlto būtų bendrovė Vengrijoje (pavyzdžiui, WML), IT paslaugų teikimo vieta būtų Vengrijoje, todėl Vengrija būtų pagrįstai pareikalavusi PVM.
35. Konkrečiau nagrinėjant, pareiškėjai nėra svarbu tai, kur yra jos paslaugų teikimo vieta, jei abu galimi paslaugas teigiantys asmenys yra teisė PVM atskaitę turinties bendrovės, kurios sumoka sutartą kainą su atitinkamu PVM. Tokiu atveju skirtingas Vengrijos ir Portugalijos mokesčių tarifas neturi jokio poveikio. Vis dėlto pareiškėjai svarbu tai, ar sandoris apmokestinamas vienu kartą – Vengrijoje arba Portugalijoje, ar du kartus – Vengrijoje ir Portugalijoje, nes su paslaugas teigiančiu asmeniu sutartą atlygą ji gaus tik vienu kartą.
36. Vadinasi, abu prejudiciniai klausimai susiję su PVM direktyvos nuostatų dėl paslaugų teikimo vietos aiškinimu siekiant nustatyti pagal Sąjungos teisę teisingą pareiškėjos teiktų paslaugų vietą konkrečiu atveju. Atsižvelgiant į tai, kad ši vieta priklauso nuo paslaugas teigiančio asmens verslo vietos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui iš esmės svarbu pagal Sąjungos teisę tinkamai nustatyti „teisingą“ paslaugas teigiantį asmenį nagrinėjamoje (tarpvaldybinėje) byloje, kurioje dalyvauja dar vienas mokesčių administratorius, kurio išvada skiriasi nuo pirmojo mokesčių administratoriaus išvados („kvalifikavimo kolizija“).
37. Kadangi dėl prieštarų vertinamo „piktnaudžiavimo“, kai WML perleido licenciją *Lalib*, kyla abejonė, ar paslaugas teigiantis asmuo nustatytas teisingai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas papildomai klausia, ar (galbūt) piktnaudžiaujant perleista licencija gali turėti tokios trečiojo asmens paslaugos vietai.
38. Tad siūlau Teisingumo Teismui gerokai sutrumpinti ir reformuluoti abu prejudicinius klausimus, siekiant pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingą atsakymą.
39. Taigi iš esmės teismas siekia išsiaiškinti, ar taikytinos redakcijos PVM direktyvos 2, 24, 28, 43 ir paskesni straipsniai, atsižvelgiant į 196 straipsnį, turi būti aiškinami taip, kad nagrinjamos bylos aplinkybomis atlygą sumokėjusi sandorio pagal civilinę teisę šalis (šiuo atveju *Lalib*) yra paslaugas teigiantis asmuo, pagal kurį yra nustatoma paslaugos teikimo vieta. O gal sandorio šalies ir trečiojo asmens (šiuo atveju WML) galimas piktnaudžiavimas lemia tai, kad šis trečiasis asmuo turi būti laikomas paslaugas teigiančiu asmeniu, todėl pagal jį yra nustatoma ir paslaugos teikimo vieta?
40. Pirma nurodytos ypatingos bylos aplinkybės taip pat suteikia Teisingumo Teismui galimybę patikslinti, ar pagal PVM direktyvos neutralumo principą atsižvelgiant į Reglamentą Nr. 904/2010 reikalaujama, kad tarpvaldystiniais atvejais būtų tik viena paslaugų teikimo vieta, o gal apmokestinamasis asmuo tam tikromis aplinkybomis vis dėlto gali susidurti su rizika, kad abi dalyvaujančios mokesčių institucijos priims skirtingus sprendimus, taigi, jis bus du kartus

apmokestintas PVM.

41. Siekiant atsakyti į performuluotus klausimus, pirmiausia reikia išsiaiškinti, kaip pagal PVM teisę turi būti nustatomas paslaugas įsigyjantis asmuo (žr. B skirsnį). Paskui bus aiškinamasi, ar paslaugas įsigyjantio asmens ir trečiojo asmens piktnaudžiavimas gali turėti tokios paslaugų teikėjo paslaugos teikimo vietai (žr. C skirsnį). Toliau bus nagrinėjamas pagal suderintą PVM sistemą priimtą vienas kitam prieštaraujančių skirtingų valstybių narių mokesčių institucijų sprendimų klausimas (žr. D skirsnį).

B. Dėl paslaugas įsigyjantio asmens nustatymo PVM teisėje

42. „Tikrasis“ paslaugas įsigyjantis asmuo nustatomas vadovaujantis bendraisiais principais. Kitas klausimas – ar yra piktnaudžiaujama. Tikrasis paslaugas įsigyjantis asmuo nustatomas remiantis PVM direktyvos aiškinimu ir turi tokios paslaugų teikimo vietai. Piktnaudžiavimo konstatavimas iš esmės susijęs su faktinių aplinkybių vertinimu. Nustačius piktnaudžiavimą, atitinkami sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant šių sandorių(9).

43. Vis dėlto iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti tik tai, kad Vengrijos mokesčių administratorius sutartinį susitarimą tarp WML ir *Lalib* laiko piktnaudžiavimu, nes pasinaudojant šia sutartine struktūra paslaugos iš Portugalijos interneto svetainės naudotojams teikiamos taikant mažesnę PVM tarifą nei iš Vengrijos. Vis dėlto, kaip matyti iš pareiškėjo pastabų, šiuo klausimu iškeltoje baudžiamojoje byloje iki šiol nepateikta kaltinimo dėl mokesčių slėpimo.

44. Vis dėlto iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sutartinius santykius tarp pareiškėjo ir *Lalib* vertintų kaip piktnaudžiavimą. Tai suprantama, nes PVM tarifo dydis tarp teisės atskaityti pirkimo mokestį turinčių bendrovių neturi reikšmės. Ir *Lalib*, ir WML galėtų neutralizuoti PVM naštą atskaitydamos pirkimo mokestį. Šiuo klausimu iš bylos medžiagos nematyti, kokia turėtų būti mokestiną nauda pareiškėjai, jeigu ji teiktų šias IT priežiūros paslaugas Portugalijos, o ne Vengrijos bendrovei. Portugalija teisingai atkreipia dėmesį į tai?

45. Taigi, kaip Portugalija taip pat teisingai pažymi, visų pirma kyla klausimas, kaip turi būti nustatomas paslaugas (šiuo atveju – pareiškėjo IT paslaugas) įsigyjantis asmuo pagal PVM direktyvos nuostatas dėl paslaugų teikimo vietos.

46. Pagal suformuotą jurisprudenciją nuostatą, kuriomis apibrėžiama paslaugų teikimo apmokestinimo vieta, tikslas – išvengti, pirma, dvigubo apmokestinimo dėl jurisdikcijos kolizijos ir, antra, pajamų (t. y. sandorių) neapmokestinimo(10). Tai reiškia, kad gali būti tik vienas apmokestinamas paslaugų įsigyjantis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

47. Pagal suformuotą jurisprudenciją paslaugų teikimas PVM apmokestinamas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, tik tuo atveju, jei tarp paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo yra teisinis ryšys, t. y. tarpusavyje teikiamos paslaugos. Paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už konkrečią gavėjui suteiktą paslaugą. Taip yra, jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys(11).

48. Paprastai dvi šalys, kurios yra susitariusios dėl paslaugos teikimo ir atlygio už ją, sieja teisinis ryšys, kuriam esant atliekami veiksmai vienas kito naudai. Kaip matyti iš proceso dėl prejudicinio sprendimo priėmimo, toks ryšys buvo tik tarp pareiškėjo ir *Lalib*. WML nedalyvavo sudarant sutartį dėl IT priežiūros paslaugų teikimo ir nemokėjo atlygio. Darytina išvada, kad sutarties pagal civilinę teisę šalys – *Lalib* – yra paslaugas įsigyjantis asmuo, pagal kurį nustatoma

paslaugų teikimo vieta.

49. Toks aiškinimas, t. y. kad paslaugas teigiantis asmuo iš esmės yra asmuo, kuris yra paslaugų teikėjo sutarties šalis ir privalo sumokėti atlygą, patvirtina PVM direktyvos 196 straipsnio norma, kuria papildomos nuostatos dėl vietos nustatymo.

50. PVM direktyvos 196 straipsnyje numatytas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, kai vietoj paslaugų teikėjo (šiuo atveju – pareiškėjos) apmokestinamas verslu užsiimantis paslaugas teigiantis asmuo (šiuo atveju – *Lalib*), jei paslaugų teikia ne šio gavėjo valstybėje narėje įsisteigusi bendrovė. Kaip matyti iš PVM direktyvos 42 konstatuojamosios dalies, taip siekiama supaprastinti mokesčio surinkimą ir užtikrinti apmokestinimo veiksmingumą⁽¹²⁾. PVM direktyvos 196 straipsnyje nustatytas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas grindžiamas faktu, kad paskirties vietos valstybei narei būtų sunku surinkti mokesčius iš užsienyje veikiančių bendrovių. Be to, atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas suteikia galimybę atleisti paslaugų teikėją nuo registravimo ir deklaravimo pareigų kitose valstybėse narėse⁽¹³⁾.

51. Dėl atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo netiesioginis vartojimo mokestis tampa tiesioginiu vartojimo mokesčiu, kurį tiesiogiai moka paslaugas teigiantis asmuo. Vis dėlto toks asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, pasikeitimas reiškia, kad paslaugas teigiantis asmuo, kuris dabar turi sumokėti jau ne tik atlygą, bet ir PVM, gali atsižvelgti į PVM, kurį jis privalo sumokėti, tardamasis dėl atlygio arba bent jau jį mokėdamas. Iš esmės tai gali padaryti tik ta sutarties šalis, kuri turi sumokėti atlygą už paslaugas dėl pirma nurodyto teisinio ryšio.

52. Taigi aiškinant nuostatas dėl paslaugos teikimo vietos nustatymo taip, kad būtų neprieštaraujama PVM direktyvos 196 straipsniui, darytina išvada, kad paslaugas teigiantis asmuo, pagal kurį nustatoma paslaugų teikimo vieta, iš esmės yra paslaugų teikiančios bendrovės sutarties šalis.

C. Faktinio paslaugas teigiančio asmens ir trečiojo asmens piktnaudžiavimo poveikis

53. Taigi neginėjama, kad pagal civilinę teisę sudarytos sutarties šalis, kuri turi mokėti atlygą, iš esmės yra paslaugas teigiantis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą. Reikia išnagrinėti, ar galimas paslaugas teigiančio asmens ir trečiojo asmens (t. y. *Lalib* ir WML) piktnaudžiavimas tai pakeičia.

1. Dėl Vengrijos mokesčių institucijų nuomonės

54. Pritariu Portugalijos nuomonei, kad šis klausimas reikėtų atsakyti neigiamai. Priešinga Vengrijos mokesčių institucijų nuomonė prieštarauja PVM direktyvos sistemos esmei. Pagal šią nuomonę WML ir *Lalib* piktnaudžiavimas reiškia, kad interneto svetainė yra valdoma WML iš Vengrijos, todėl IT priežiūros paslaugos taip pat galėtų būti teikiamos tik WML Vengrijoje. Vis dėlto, kitaip, nei mano Komisija, „tikrojo“ pareiškėjos paslaugas teigiančio asmens nustatymas nėra glaudžiai susijęs su klausimu, ar licencijos sutartis tarp WML ir *Lalib* turi būti laikoma sudaryta piktnaudžiaujant teisės normomis.

55. Pagal šią logiką ne tik pareiškėjos, bet visos paslaugos, kurias *Lalib* – esama Portugalijos bendrovė (jei Portugalijos atsakymas į Vengrijos prašymą suteikti informacijos perteiktas teisingai) – būtų teigijusi interneto svetainei administruoti, turėtų būti apmokestinamos Vengrijoje; tai būtų taikoma ir kitų Portugalijos paslaugų teikėjų paslaugoms. Bet kuriuo atveju tam nėra pakankamas pagrindas aplinkybė, kad Vengrijos mokesčių administratorius – kitaip nei Portugalijos mokesčių administratorius – mano, jog *Lalib* neegzistuoja arba šiuo atžvilgiu turi būti prilyginta WML.

2. **Atsižvelgimas ? PVM teis?s akt? neutralum?**

56. Viena vertus, PVM direktyva iš esm?s yra neutrali(14). Pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? turi b?ti atsižvelgiama ? *atitinkam? sandori?* objektyv? pob?d?(15). Tai vis? pirma pasakytina apie paslaug? teikimo vietos taisykl?, kuriomis – kaip teisingai nurod? Teisingumo Teismas – siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, d?l kurios gali b?ti apmokestinama dvigubai, ir, antra, pajam? (tiksliau, sandori?) neapmokestinimo, aiškinim?(16). Taigi, jos skirtos kompetencijos mokes?i? srityje pasidalijimui tarp valstybi? nari?.

57. Taigi, aplinkyb?, ar automobili? plovimo, t. y. paslaugos, gav?jas yra ir automobilio savininkas, faktinis jo nuomotojas ar yra pavog?s š? automobil?, neturi reikšm?s klausimui, kas yra paslaugas ?sigyjantis asmuo ir kur yra paslaugos teikimo vieta. Vagis, kuris užsak? ir sumok?jo už pavogto automobilio valym?, ir toliau išlieka paslaugas ?sigyjan?iu asmeniu, tod?l paslaug? teikimo vieta nustatoma remiantis jo asmeniu (pavyzdžiui, pagal tai, ar jis yra apmokestinamasis asmuo – žr., viena vertus, PVM direktyvos 44 straipsn?, kita vertus, 45 straipsn?).

3. **Atsižvelgimas ? paslaug? teik?jo perspektyv?**

58. Be to, vadovaujantis min?ta Vengrijos mokes?i? institucij? logika neatsižvelgiama ? netiesiogin? apmokestinimo PVM b?d?. Remiantis automobili? vagies pavyzdžiu paaiškintas „abstrakcijos principas“ kyla iš aplinkyb?s, kad paslaug? teikiantis ekonomin?s veiklos vykdytojas, rinkdamas mokest?, veikia valstyb?s vardu („mokes?i? rink?jas valstyb?s naudai“(17)). Atsižvelgiant ? tai, kad jis tai daro ne savo noru, o vykdydamas ?statymus, j? taip pat galima pavadinti „imperatyviai ?pareigotu valstyb?s pagalbininku“(18).

59. Vis d?lto šis valstyb?s pagalbininkas turi žinoti, kur yra preki? tiekimo ar paslaug? teikimo vieta, kad gal?t? taikyti teising? mokes?io tarif? ir sumok?ti atitinkam? mokest?. Jeigu paslaug? teikimo vieta priklauso nuo paslaugas ?sigyjan?io asmens statuso (pavyzdžiui, ar jis yra apmokestinamasis asmuo), paslaug? teik?jas turi gal?ti nustatyti j? savarankiškai.

60. Paslaug? teik?jas gali nustatyti kit? savo sandorio šal?, kuri pagal sutartines nuostatas privalo jam sumok?ti atlyg? (kain?). Vis d?lto jis paprastai neturi ?takos aplinkyb?ms, susijusioms tik su paslaugas ?sigyjan?io asmens ir tre?i?j? asmen? santykiais, ir nežino apie juos. Taigi tokie požymiai iš esm?s turi b?ti nereikšmingi nustatant jo preki? tiekimo ar paslaug? teikimo viet?. Teikdamas paslaug? apmokestinamasis asmuo gali visiškai pagr?stai nesidom?ti, kas yra tikrasis automobilio, kur? reikia nuplauti, savininkas. Jo sutarties šalis yra paslaugas ?sigyjantis asmuo, o paslaugos teikimo vieta visada yra ta pati, neatsižvelgiant ? tai, ar automobilis buvo išnuomotas, ?sigytas ar pavogtas.

4. **Atsižvelgimas ? nuostat? d?l sandorio už komisin? atlyginim?**

61. Be to, kaip matyti iš PVM direktyvos 28 straipsnio, paslaugas ?sigyjantis asmuo gali veikti savo paties vardu, bet kito asmens naudai. Taigi PVM poži?riu neturi reikšm?s aplinkyb?, kad galiausiai paslauga faktiškai naudojasi koks nors kitas asmuo, kuris n?ra sutarties šalis. Asmuo, kuris n?ra savininkas ir veikia savo paties vardu, bet kito asmens (pavyzdžiui, savininko) naudai, taip pat yra paslaug? ?sigyjantis asmuo.

62. Taigi lemiam? reikšm? turi tai, kad *Lalib* remiantis pagrindiniais teisiniais santykiais privalo sumok?ti atlyg? už pareišk?jos teikiamas IT prieži?ros paslaugas. Taigi, *Lalib*, kaip paslaugas ?sigyjan?io asmens statusui, iš esm?s neturi reikšm?s aplinkyb?, ar paslaugos *Lalib* suteiktos jos vardu ir jos pa?ios naudai, ar jos vardu, bet WML naudai. Taigi *Lalib* teikiam? pareišk?jos IT

paslaugų vieta yra Portugalijoje ir turi būti vertinama neatsižvelgiant į galimą WML ir *Lalib* piktnaudžiavimą.

5. ***Galima išimtis: visų susijusių šalių piktnaudžiaujamojo pobūdžio susitarimas***

63. Kitaip galėtų būti, jei visas teisinis darinys tarp *Lalib*, WML ir pareiškėjos turėtų būti laikomas vienu didelio masto piktnaudžiaujamojo pobūdžio susitarimu. Tai leistų apibrėžti susijusius sandorius iš naujo, todėl būtų atsižvelgiama į padėtį, kuri būtų buvusi, jei tokių sandorių nebūtų. Vis dėlto prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra duomenų apie tokį piktnaudžiaujamojo pobūdžio susitarimą.

64. Šiuo klausimu kyla didelis abejonių atsižvelgiant į tai, jog visi požymiai rodo, kad *Lalib* iš tikrųjų egzistuoja, yra iš tikrųjų steigta Portugalijoje, iš tikrųjų apmokėjo pareiškėjos sąskaitas fakturas ir, bent jau kiek tai susiję su IT priežiūros paslaugomis, nėra akivaizdžių pranašumo PVM teisės požymių rodymų. Atrodo, kad ir Komisija remiasi prielaida, jog tik *Lalib* teikia galutiniam vartotojams paslaugas per interneto svetainę. Vis dėlto galiausiai tai gali būti vertinti tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

6. ***Tarpinė išvada***

65. Pareiškėjos IT paslaugas siųgijantis asmuo yra jos sutarties šalis (*Lalib*). Galimas WML ir *Lalib* piktnaudžiavimas neturi tam įtakos. Tai bet kuriuo atveju taikoma, kai pats pareiškėjos ir *Lalib* sutarties sudarymas nelaikytinas piktnaudžiavimo dalimi. Vis dėlto Teisingumo Teismas, viena vertus, neturi jokių duomenų apie tai, kita vertus, tai gali būti vertinti tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

D. ***Subsidiariai: kaip spręsti skirtingų valstybių narių mokesčių institucijų prieštarų išvadų klausimų PVM teisės srityje***

1. ***Problemos išaiškinimas***

66. Taigi pareiškėjos paslaugų teikimo vieta nustatyta. Vis dėlto šioje byloje išlieka PVM sistemai būdinga *dvigubo apmokestinimo rizika*. Ši rizika materializuotųsi, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuotų, kad visas *Lalib*, WML ir pareiškėjos teisinis darinys turėtų būti laikomas vienu piktnaudžiaujamojo pobūdžio susitarimu.

67. Vengrija manytų, kad paslauga suteikta WML, o paslaugos teikimo vieta yra Vengrijoje, ir taikyti PVM Vengrijoje. Portugalija, priešingai, tikriausiai ir toliau nelaikyti susidariusios situacijos piktnaudžiaujamojo pobūdžio susitarimu, todėl paslaugas siųgijantis asmuo būtų *Lalib*, o paslaugos teikimo vieta – Portugalijoje. Tokia kvalifikavimo kolizija nulemtų dvigubą apmokestinimą.

68. Tokio rezultato galimybę prieštarauja PVM teisėje tvirtinto neutralumo principo idėja. Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, dvigubas profesinės veiklos apmokestinimas prieštarautų bendrajai PVM sistemai būdingam mokesčio neutralumo principui(19). Tai patvirtina ir ankstesnė jurisprudencija, susijusi su dvigubo apmokestinimo rizika tuo atveju, kai importuojamos PVM jau apmokestintos prekės(20).

69. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje jau yra atskleisti keli būdai, kaip būtų galima išvengti tokio dvigubo apmokestinimo.

2. ***Neprivalomas laiko atžvilgiu ankstesnio mokesčio nustatymo poveikis***

70. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra teisingai nusprendęs, kad valstybų narė, kuri

pirma nustato mokest?, neužkerta kelio kitai valstybei narei teisingai taikyti PVM direktyv?(21). Toks principas „pirmas atėjai, pirmas gavai“ prieštaraut? nuostat? dėl vietos nustatymo minėjai siekti mokesčių pajam? paskirstymo ir pasidalijimo tarp valstybi? nari?.

71. Klausimas, ar vien iš Reglamento Nr. 904/2010 matyti, kad valstyb?s nar?s mokesčių administratorius turi pateikti prašym? suteikti informacijos kitos valstyb?s nar?s mokesčių administratoriui, jei toks prašymas yra naudingas ar net būtinas nustatant, kad PVM yra mokėtinas pirmoje valstybėje narėje(22), gali likti neatsakytas.

72. Tuo atveju, kai valstyb?s nar?s teismai mano, jog tas pats sandoris yra skirtingai apmokestinamas kitoje valstybėje narėje, jie – atsižvelgiant ? tai, ar j? sprendimas dar gali būti skundžiamas – gali ar net privalo kreiptis ? Teisingumo Teism? su prašymu priimti prejudicin? sprendim?(23). Šiuo tikslu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas papraš? Teisingumo Teismo išaiškinti PVM direktyvos nuostatas dėl vietos nustatymo.

3. **Skirtingas nuostat? dėl paslaugos teikimo vietos aiškinimas**

73. Tuo atveju, jei kilusio konflikto priežastis yra susijusi su nuostat? dėl vietos nustatymo aiškinimu, sprendimas yra paprastas. Toks klausimas gali ir turi būti išspręstas kreipiantis ? Teisingumo Teism?. Sąjungos teis?s aiškinimas nagrinėjant prašymo priimti prejudicin? sprendim? yra privalomas ir kitam mokesčių administratoriui.

74. Jeigu pastarasis tuo metu dar nėra priėmęs galutinio sprendimo, taip užkertamas kelias dvigubam apmokestinimui. Jeigu jau yra priimtas galutinis sprendimas, kuris priešingai, nei aiškina Teisingumo Teismas, atitinkamai lemia dvigub? apmokestinim?, šis sprendimas prieštarauja Sąjungos teisei. Paaiškėjus (kai reikia, Teisingumo Teismui priėmus prejudicin? sprendim?), kad PVM klaidingai sumokėtas kitoje valstybėje narėje, suinteresuotasis asmuo turi teis? ? nepagręstai sumokėto PVM grąžinim?. Pagal suformuot? jurisprudencij? teis? susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teis? valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos teis?s nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, privatiems asmenims suteikiam? teisi? pasekm? ir papildymas. Taigi atitinkama valstyb? nar? iš principo privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teis? surinktus mokesčius(24).

4. **Skirtingas faktini? aplinkybi? vertinimas**

75. Tuo atveju, jei konfliktas vis dėlto yra susijęs ne su skirtingu Sąjungos teis?s aiškinimu, o su skirtingu faktini? aplinkybi? vertinimu (pavyzdžiui, piktnaudžiavimo buvimu), pirma nurodytas būdas nepadės jo išspręsti. Sąjungos teis?s taikymas konkrečioms bylos faktinėms aplinkybėms yra nacionalinių teismų užduotis. J? sprendimai nėra privalomi kit? valstybi? nari? mokesčių administratoriams, todėl išlieka dvigubo apmokestinimo rizika.

76. Toks dvigubas apmokestinimas prieštarauja PVM direktyvos tikslams (žr. šios išvados 68 punkt?). Tiesa, Teisingumo Teismas pajam? mokesčių srityje yra nusprendęs, kad valstyb?s nar?s, *nesant suderinimo* Sąjungos lygmeniu, neprivalo pritaikyti savo mokesčių sistemos prie ?vairių kit? valstybi? nari? mokesčių sistem? tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo(25). Vis dėlto tokia situacija yra susijusi su dvigubu apmokestinimu dėl nesuderint? pajam? mokest? reglamentuojančių teis?s aktų ir j? lemia valstybėms narėms šiuo klausimu palikta teis?k?ros kompetencija. PVM teisei šis argumentas netaikomas.

77. S?jungos teise (šiuo atveju PVM direktyva) grindžiamas dvigubas apmokestinimas taip pat daro poveik? apmokestinamojo asmens pagrindin?ms teis?ms (žr. Chartijos 15, 16 ir 17 straipsnius) ?gyvendinant S?jungos teis?(26). Be to, dvigubas tarpvalstybinio prekio tiekimo ir paslaug? teikimo apmokestinimas PVM pakenkt? laisvam prekio ir paslaug? jud?jimui.

78. Taigi vidaus rinkai prieštaraujan?io dvigubo apmokestinimo galiausiai b?t? galima išvengti tik tuo atveju, jei Teisingumo Teismas esant šiai konkre?iai – dvigubo apmokestinimo tarpvalstybiniu atveju, dviej? valstybi? nario taikomo d?l kvalifikavimo kolizijos PVM teis?s poži?riu – situacijai išimties tvarka pats nustatyt?, kaip turi b?ti vertinamos faktin?s aplinkyb?s, t. y. nagrin?jamu atveju nustatyt?, ar esama piktnaudžiavimo.

79. Teisingumo Teismas, kaip vienintel? institucija, galinti priimti privalom? suinteresuotosioms valstyb?ms nar?ms sprendim?, taigi, ir veiksmingai užkirsti keli? dvigubam apmokestinimui, panašiomis aplinkyb?mis jau yra pats *de facto* ?vertin?s faktus. Pavyzdžiui, byla *Auto Lease Holland*, kaip toje byloje aiškiai pabr?ž? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, buvo grindžiama skirtingu faktini? aplinkybi? vertinimu dviejose valstyb?se nar?se(27). Vis d?lto Teisingumo Teismas atsak? ? prejudicin? klausim? ir nusprend?, kad „Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad tuo atveju, kai nuomininkas nuomotojo vardu ir s?skaita pilasi degalus degalin?se ? išperkamosios nuomos b?du nuomojam? transporto priemon?, nuomotojas nuomininkui degal? netiekia“(28). Taigi Teisingumo Teismas, kaip ir praš? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, ?vertino faktines aplinkybes.

80. Vis d?lto siekdamas atsižvelgti ? tai, kad ?vertinti faktines aplinkybes iš esm?s privalo nacionalinis teismas, o valstyb?s nar?s pagal Reglament? Nr. 904/2010 turi galimyb? keistis informacija, o d?l PVM komiteto (PVM direktyvos 398 straipsnis) – galimyb? pasiekti susitarim?, Teisingumo Teismas gal?t? atsakym? ? tokius prejudicinius klausimus susieti su s?lyga, kad šios kitos galimyb?s paprastai turi b?ti jau išnaudotos.

VI. Išvada

81. Taigi si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *F?városi Törvényszék* (Sostin?s apygardos teismas, Vengrija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. Paslaugas ?sigyjantis asmuo, pagal kur? nustatoma paslaug? teikimo vieta, nustatomas iš paslaug? teik?jo perspektyvos, remiantis susiklos?iusiais teisiniais santykiais, iš kuri? matyti, kas turi padengti gautos paslaugos išlaidas. Priekaištas d?l piktnaudžiavimo teise, kuris yra susij?s tik su paslaugas ?sigyjan?iu asmeniu ir tre?iuoju asmeniu, neturi reikšm?s nustatant paslaugas ?sigyjant? asmen? ir paslaugos teikimo viet?.

2. Pagal PVM direktyvos neutralumo princip? ir Reglament? Nr. 904/2010, atsižvelgiant ? Pagrindini? teisi? ir laisvi? chartij?, draudžiamas keli? valstybi? nario taikomas dvigubas to paties sandorio apmokestinimas PVM. Jei toks dvigubas apmokestinimas grindžiamas skirtingu faktini? aplinkybi? vertinimu, o valstyb?s nar?s nepasiekia suderinto sprendimo, nacionalinis teismas gali arba privalo kreiptis d?l tokio sprendimo ? Teisingumo Teism?.

1 Originalo kalba: vokie?i?.

2 Šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendim? *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendim? *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas) ir 1993 m. spalio 20 d. Sprendim? *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas).

- 3 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB, OL L 347, 2006, p. 1.
- 4 Su pakeitimais, padarytais 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB, OL L 175, 2009, p. 12.
- 5 Su pakeitimais, padarytais 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, OL L 326, 2010, p. 1.
- 6 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, 2008, p. 11).
- 7 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukaviavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, OL L 268, p. 1.
- 8 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832).
- 9 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Cussens ir kt.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 46 punktas), 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 52 punktas) ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 98 punktas).
- 10 2014 m. spalio 16 d. Sprendimas *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 punktas) ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *ADV Allround* (C-218/10, EU:C:2012:35, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Šiuo klausimu taip pat žr. 2020 m. birželio 18 d. Sprendimą *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 42 punktas).
- 11 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Balgarska natsionalna televizija* (C-21/20, EU:C:2021:743, 31 punktas), šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, 39 punktas), 2016 m. birželio 22 d. Sprendimą *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 21 ir 22 punktai).
- 12 Šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 24 punktas) ir 2013 m. birželio 13 d. Sprendimą *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, 28 punktas) – abu susiję su PVM direktyvos 199 straipsniu.
- 13 2011 m. spalio 6 d. Sprendimas *Stoppelkamp* (C-421/10, EU:C:2011:640, 33 punktas) dėl tuometinės Šeštosios direktyvos (EB) 21 straipsnio 1 dalies b punkto.
- 14 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 50 punktas – pagal fiskalinio neutralumo principą draudžiama bendra teisėtą ir neteisėtą sandorių diferenciacija), 2000 m. birželio 29 d. Sprendimas *Salumets ir kt.* (C-455/98, EU:C:2000:352, 19 punktas), 1999 m. birželio 29 d. Sprendimas *Coffeeshop „Siberië“* (C-158/98, EU:C:1999:334, 14 ir 21 punktai). Dėl išimčių žr. 1990 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Witzemann* (C-343/89, EU:C:1990:445) ir 1988 m. liepos 5 d. Sprendimą *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat* (289/86, EU:C:1988:360, 20 punktas).
- 15 2013 m. vasario 21 d. Sprendimas *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, 36 punktas), 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 39 punktas), 2001 m. spalio 9 d. Sprendimas *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99, EU:C:2001:526, 33 punktas) ir 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 24 punktas).
- 16 2014 m. spalio 16 d. Sprendimas *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 punktas) ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *ADV Allround* (C-218/10, EU:C:2012:35, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Šiuo klausimu taip pat žr. 2020 m. birželio 18 d. Sprendimą *KrakVet Marek Batko*

(C-276/18, EU:C:2020:485, 42 punktas).

17 Šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimų *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimų *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas) ir 1993 m. spalio 20 d. Sprendimų *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas).

18 Žr. H. Stadie, *Umsatzsteuerrecht*, 2005, 1.18 punktas.

19 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 46 punktas), 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimas *Fischer ir Brandenstein* (C-322/99 ir C-323/99, EU:C:2001:280, 76 punktas), 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 46 punktas) ir 1993 m. gegužės 25 d. Sprendimas *Mohsche* (C-193/91, EU:C:1993:203, 9 punktas).

20 1982 m. gegužės 5 d. Sprendimas *Schul Douane Expeditur* (15/81, EU:C:1982:135, rezoliucinė dalis, 2 punktas); panašiai ir 1988 m. liepos 6 d. Sprendime *Ledoux* (127/86, EU:C:1988:366, 20 punktas).

21 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 54 punktas), patvirtintas 2020 m. birželio 18 d. Sprendimu *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 53 punktas). Šis požiūris atsispindi ir 2018 m. liepos 5 d. Sprendime *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, 65 punktas).

22 Žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimų *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 59 punktas); kitaip yra 2020 m. birželio 18 d. Sprendime *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 48 punktas).

23 2020 m. birželio 18 d. Sprendimas *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 51 punktas), 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, 64 ir 66 punktai) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 59 punktas).

24 Žr. 2020 m. birželio 18 d. Sprendimų *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 52 punktas) ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendimų *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, 29 ir 30 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

25 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 47 punktas), 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, 39 punktas) ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 31 punktas).

26 Ši Chartijos 51 straipsnio 1 dalyje tvirtintą sąlygą Teisingumo Teismas, kaip žinoma, aiškina labai plačiai – žr. vien 2013 m. vasario 26 d. Sprendimų *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 ir paskesni punktai).

27 2001 m. vasario 22 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutartis byloje V R 26/00, UR 2001, 305; 54 ir 56 punktai.

28 2003 m. vasario 6 d. Sprendimas *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, 37 punktas). Panašus ir 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, 49 punktas), priimtas dėl skirtingo kreditų suteikimo vertinimo valstybės narės.