GENERALINIO ADVOKATO
NICHOLASE EMILIOU IŠVADA,
pateikta 2022 m. balandžio 7 d.[1]

Byla C-696/20

B.
prieš
Dyrektor Izby Skarbowej w W.

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM direktyva – 41 straipsnis – Taikytinumas – Apmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje – Mokesčių administratoriaus iš naujo įvertintas sandoris sandorių grandinėje – Prievolė sumokėti sandorio, kurį šalis neteisingai įvertino kaip vidaus sandorį, PVM – Proporcingumo principas“

I. Įvadas

1. Matematinės užduoties sprendimo pradžioje padaryta klaida, be kurios užduotis būtų išspręsta teisingai, paprastai gali lemti du galimus rezultatus, kurie priklauso nuo dėstytojo asmenybės. Teisingai išspręsta matematinės užduoties dalis gali būti įvertinta teigiamai arba griežtai neigiamai dėl to, kad visa užduotis buvo išspręsta klaidingai. Atrodo, kad jei mokesčių administratoriai būtų elgęsi taip, kaip matematikos dėstytojai, jie veikiausiai sprendimą būtų įvertinę pagal antrąjį scenarijų, bent jau atsižvelgiant į šios bylos aplinkybes.

2. B yra Nyderlanduose įsteigta bendrovė, kuri veikė kaip tarpininkė sandorių grandinėje, kurioje dalyvavo bent trys subjektai. B pirkdavo prekes iš Lenkijoje įsteigtos bendrovės BOP ir perparduodavo jas savo klientams kitose valstybėse narėse.

3. Nors per šią grandinę nebuvo sukčiaujama ir nors PVM buvo faktiškai deklaruojamas kiekviename etape, Lenkijos valdžios institucijos vis tiek manė, kad tai buvo daroma neteisingai, nes buvo klaidingai nustatytas tiekimas, susijęs su tuo, kad prekės buvo gabenamos tiesiogiai iš BOP ir pristatomos B galutiniams klientams. Nors B pirmąjį sandorį (BOP tiekimą B) vertino kaip nacionalinį, o antrąjį (B tiekimą savo klientams) – kaip sandorį Bendrijos viduje, Lenkijos valdžios institucijos prie pirmojo sandorio priskyrė gabenimą, taigi, ir tai, kad jis buvo sudarytas Bendrijos viduje.

[1] Originalo kalba: anglų.

4. Dėl šio naujo vertinimo Lenkijos valdžios institucijos pritaikė PVM direktyvos 41 straipsnyje įtvirtintą fikciją[2], pagal kurią prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta (taigi, ir apmokestinimo vieta), trumpai tariant, yra valstybė narė, suteikusi PVM mokėtojo kodą, kurį naudojo prekes įsigyjantis asmuo, išskyrus atvejus, kai PVM buvo pritaikytas toje vietoje, kurioje baigėsi prekių gabenimas. Kadangi B negalėjo pateikti įrodymų, kad taikė PVM prekių galutinės paskirties valstybėse narėse iš naujo įvertintam įsigijimui Bendrijos viduje, Lenkijos valdžios institucijos rėmėsi Lenkijos PVM registracijos numeriu, kurį B naudojo prašymui sumokėti to įsigijimo PVM.

5. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas *Naczelny Sąd Administracyjny* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Lenkija), kuriam buvo perduota byla, pažymi, kad B klientai mokestį jau taikė. Atsižvelgiant į tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių, ar pagal PVM direktyvos 41 straipsnį, aiškinamą atsižvelgiant į neutralumo ir proporcingumo principus, draudžiama susidariusi situacija, kai mokestis, pasak šio teismo, buvo sumokėtas du kartus; t. y. B pirkėjų prekių paskirties valstybėje narėje ir B Lenkijoje, taikant nacionalinę taisyklę, kuria ši nuostata perkelta į nacionalinę teisę.

II. Teisinė sistema

1. ES teisė

6. PVM direktyvos 20 straipsnyje nustatyta:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

<…>“

7. Pagal PVM direktyvos 40 straipsnį „prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjančiam asmeniui“.

8. PVM direktyvos 41 straipsnis suformuluotas taip:

„Nepažeidžiant 40 straipsnio laikoma, kad prekių įsigijimo Bendrijos viduje, kaip apibrėžta 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje, vieta yra valstybės narės, suteikusios PVM mokėtojo kodą, kurį prekes įsigyjantis asmuo nurodo įsigydamas prekes, teritorijoje, jeigu tas prekes įsigyjantis asmuo nenurodo, kad šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM pagal 40 straipsnį.

Jei įsigijimas apmokestinamas PVM pagal pirmą pastraipą, o vėliau – pagal 40 straipsnį valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, apmokestinamoji vertė atitinkamai sumažinama valstybėje narėje, suteikusioje PVM mokėtojo kodą, kurį prekes įsigyjantis asmuo nurodo įsigydamas prekes.“

[2] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva).

9. PVM direktyvos redakcijos, galiojusios iki Direktyvos (ES) 2018/1910[3] priėmimo, 138 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

10. Direktyvos 2018/1910 1 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„[PVM direktyvos] 138 straipsnis iš dalies keičiamas taip:

„a) 1 dalis pakeičiama taip:

„1. Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu, jei tenkinamos toliau išvardytos sąlygos:

a) prekės tiekiamos kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradedamas prekių siuntimas ar gabenimas;

b) apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuriam patiektos prekės, yra įregistruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradedamas prekių siuntimas arba gabenimas ir kuris tiekėjui yra nurodęs šį PVM mokėtojo kodą.

<…>“

2. Nacionalinė teisė

11. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio, toliau – PVM įstatymas) 25 straipsnis išdėstytas taip:

„1. Laikoma, kad prekių įsigijimas Bendrijos viduje buvo įvykdytas valstybės narės, kurioje yra šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas, teritorijoje.

2. Nepaisant 1 dalies, kai 9 straipsnio 2 dalyje nurodytas prekes Bendrijos viduje įsigyjantis asmuo, įsigydamas prekes, pateikė numerį, kurį jam suteikė atitinkama valstybė narė sandorių Bendrijos viduje, išskyrus valstybę narę, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, sudarymo tikslais, prekių įsigijimas Bendrijos viduje taip pat laikomas įvykdytu tos valstybės narės teritorijoje, nebent prekes įsigyjantis asmuo įrodo, kad prekių įsigijimas Bendrijos viduje:

1) apmokestintas valstybės narės, kurioje yra prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas, teritorijoje; arba

[3] 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1910, kuria dėl tam tikrų pridėtinės vertės mokesčio sistemos taisyklių suderinimo ir supaprastinimo, susijusio su valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimu, iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB (OL L 311, 2018, p. 3).

2) laikomas apmokestintu valstybės narės, kurioje jos yra tuo metu, kai baigiasi jų išsiuntimas ar gabenimas, teritorijoje dėl XII skyriuje nurodytos supaprastintos trišalio sandorio Bendrijos viduje procedūros taikymo.

III. Faktinės aplinkybės, procesas nacionaliniuose teismuose ir prejudicinis klausimas

12. B yra Nyderlanduose įsteigta ir šioje valstybėje narėje kaip PVM mokėtoja įregistruota bendrovė. Atitinkamu metu (2012 m. balandžio mėn.) ji taip pat buvo registruota kaip PVM mokėtoja Lenkijoje.

13. Šiuo laikotarpiu ji veikė kaip tarpininkė tiekimo grandinėje, susijusioje su tomis pačiomis prekėmis ir apimančioje bent tris skirtingus subjektus. B įsigijo prekių iš BOP ir vėliau jas perpardavė savo klientams. Prekės buvo išsiųstos tiesiogiai iš pradinio tiekėjo Lenkijoje (BOP) paskutiniajam tiekimo grandinės subjektui.

14. Įsigydama prekes iš BOP, B naudojo savo Lenkijos PVM mokėtojo kodą. B šiuos tiekimus laikė nacionaliniais ir atitinkamai jiems taikė 23 % PVM tarifą. Tuomet B savo klientams atliktą tiekimą klasifikavo kaip tiekimą Bendrijos viduje ir apmokestino jį 0 % tarifu. Šie klientai deklaravo įsigijimui Bendrijos viduje taikomą PVM.

15. 2015 m. birželio 11 d. Sprendimu *Dyrektor Urządu Kontroli Skarbowej w R.* (Mokesčių kontrolės departamento direktorius R., Lenkija) (toliau – pirmosios instancijos mokesčių administratorius) perkvalifikavo nagrinėjamą sandorį, padaręs išvadą, kad tiekimas, prie kurio turėtų būti priskirtas gabenimas, buvo nustatytas neteisingai. Nors B gabenimą priskyrė prie antrojo tiekimo (B tiekimo savo klientams), pirmosios instancijos mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad gabenimas turėjo būti priskirtas prie pirmojo grandinės tiekimo, kurį BOP atliko B. Atitinkamai jis laikėsi nuomonės, kad pirmasis sandoris buvo susijęs su tiekimu Bendrijos viduje, ir šį tiekimą B privalėjo prekių paskirties valstybėje narėje deklaruoti kaip įsigijimą Bendrijos viduje; taip pat šioje valstybėje narėje B turėjo registruotis, o jos klientams tiekiamos prekės toje valstybėje narėje turėjo būti apmokestinamos kaip nacionalinis tiekimas.

16. Be to, kadangi B naudojo savo Lenkijos PVM mokėtojo kodą, t. y. PVM mokėtojo kodą, suteiktą kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje baigėsi nagrinėjamų prekių gabenimas, pirmosios instancijos mokesčių administratorius, remdamasis PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies 1 punktu, kuriuo į nacionalinę teisę perkeliamas PVM direktyvos 41 straipsnis, nusprendė, kad B turėjo deklaruoti PVM už savo (perkvalifikuotą) įsigijimą Bendrijos viduje Lenkijoje. Kartu jis patvirtino, kad BOP privalėjo išrašyti 23 % PVM sąskaitą faktūrą už B tiekimą [4] ir kad B neturėjo teisės atskaityti atitinkamo pirkimo PVM [5].

17. 2015 m. rugsėjo 11 d. Sprendimu *Dyrektor Izby Skarbowej w.* (W. mokesčių inspekcijos direktorius) iš esmės patvirtino šias išvadas [6].

[4] Iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad perkvalifikuoto tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą lėmė atitinkamu metu galiojusi nacionalinė taisyklė, pagal kurią neapmokestinimas negalėjo būti taikomas, jei pirkėjas veikė remdamasis nacionaline registracija PVM tikslais.

[5] Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra informacijos apie priežastis, dėl kurių atsisakyta suteikti B teisę į atskaitą.

[6] Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* panaikino pirmosios instancijos mokesčių administratoriaus sprendimą ir nustatė šiek tiek didesnę PVM skirtumo, grąžintino už 2012 m. balandžio mėn., sumą. Be to, nurodyta, kad šis pakeitimas nesusijęs su pateiktu klausimu, nes *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* patvirtino pirmojoje instancijoje nustatytas faktines ir teisines aplinkybes.

18. B apskundė šį sprendimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (regioninis administracinis teismas, Varšuva, Lenkija; toliau – WSA), šis skundą atmetė kaip nepagrįstą.

19. WSA pritarė mokesčių administratorių nuomonei, kad B neteisingai apibūdino abu aptariamus tiekimus ir neteisingai nustatė tiekimą, prie kurio turėjo būti priskirtas gabenimas.

20. B pateikė apeliacinį skundą dėl teisės klausimo *Naczelny Sąd Administracyjny* (Aukščiausiasis administracinis teismas), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

21. B tame teisme teigia, kad PVM įstatymo 25 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies 1 punktas buvo taikomi neteisingai, nes šios nuostatos taikomos tik įsigijimams Bendrijos viduje, o ne nacionaliniams atvejams (t. y. kaip aiškina B, kai prekių gabenimas prasideda PVM mokėtojo kodą išdavusioje valstybėje narėje). B taip pat teigia, kad buvo neteisingai pritaikyta PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalis ir PVM direktyvos 41 straipsnis, siejamas su Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011[7] 16 straipsniu, nes PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalis buvo pritaikyta sandoriui, kuris Lenkijoje jau buvo apmokestintas kaip nacionalinis sandoris. Galiausiai B teigia, kad PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies 1 punktas jos situacijai pritaikytas neteisingai, nes aptariami tiekimai buvo apmokestinti valstybėse narėse, kuriose baigėsi gabenimas (jos pačios klientų).

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad PVM buvo sumokėtas visuose nagrinėjamos grandinės etapuose ir kad nėra jokių sukčiavimo požymių. Tas teismas konstatuoja, kad būtent dėl B neteisingai įvertinto nagrinėjamo tiekimo šis subjektas Lenkijoje privalėjo sumokėti PVM.

23. Be to, jis pažymi, kad Lenkijos mokesčių administratoriai neturi kompetencijos patikrinti visos nagrinėjamos tiekimo grandinės, o tai reiškia, kad negalima atsižvelgti į PVM, kurį B pirkėjai sumokėjo prekių paskirties valstybėje narėje. Dėl to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, B tenka neproporcingai didelė mokesčių našta.

24. Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„Ar [PVM direktyvos] 41 straipsnis ir proporcingumo bei neutralumo principai kliudo esant tokiai situacijai, kokia yra pagrindinėje byloje, apmokestinamojo asmens įvykdyto įsigijimo Bendrijos viduje sandoriui taikyti tokią nacionalinės teisės nuostatą, kaip [PVM įstatymo] 25 straipsnio 2 dalis:

– jei šį įsigijimą valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių siuntimas, jau apmokestino šio apmokestinamojo asmens prekes įsigyjantys asmenys,

– kai nustatyta, kad apmokestinamojo asmens veiksmai nesusiję su mokestiniu sukčiavimu, o yra klaidingo tiekimo pagal grandininius sandorius vertinimo rezultatas, be to, Lenkijos PVM mokėtojo kodas buvo nurodytas tiekimo šalies viduje, o ne Bendrijos viduje tikslais?“

25. Šioje byloje rašytines pastabas pateikė B, *Dyrektor Izby Skarbowej w.*, Lenkijos vyriausybė ir Europos Komisija. Šios šalys taip pat pateikė žodinius argumentus 2022 m. sausio 27 d. surengtame posėdyje.

[7] 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1)

IV. Vertinimas

26. Tam, kad būtų galima taikyti PVM direktyvos 41 straipsnį, turi būti, be kita ko, prekių įsigijimas Bendrijos viduje. Tai, ar tam tikras tiekimas grandinės viduje (pvz., pirmasis pagrindinėje byloje nagrinėjamas tiekimas) gali būti laikomas tokiu tiekimu, priklauso nuo „vežimo priskyrimo“. Kadangi šalys pateikė skirtingas nuomones dėl to, kaip reikėtų vertinti šį klausimą, šios išvados pradžioje pateiksiu pirmines pastabas dėl šio konkretaus klausimo (A). Paskui nagrinėsiu esminį šios bylos klausimą, aptardamas PVM direktyvos 41 straipsnio (B) loginį pagrindą ir nagrinėdamas jo taikymą pagrindinėje byloje (C).

A. Preliminarios pastabos dėl vežimo priskyrimo

27. Pažymiu, kad, vertinant prekių tiekimo, kuris yra grandinės dalis, apmokestinimą, labai svarbu nustatyti tikslų tos grandinės segmentą, prie kurio turėtų būti priskirtas tomis aplinkybėmis vykdomas gabenimas. Pagal šį priskyrimą nustatoma, kuri tiekimo dalis turi būti laikoma tiekimu Bendrijos viduje, todėl valstybės narės turi neapmokestinti PVM, kaip numatyta PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje.

28. Šioje nuostatoje, atsižvelgiant į jos formuluotę, taikomoje pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms, buvo numatyta, kad „valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu“ [8].

29. Teisingumo Teismas, aiškindamas šią nuostatą, nusprendė, kad vienas po kito einančių tiekimų grandinėje, per kurią vykdomas vienas gabenimas Bendrijos viduje, tas gabenimas „gali būti priskirtas tik [prie vieno tiekimo], kuris dėl to bus atleistas nuo mokesčio <…>“ [9].

30. Teisingumo Teismas nusprendė, kad į klausimą, prie kurio tiekimo grandinėje priskirtinas gabenimas, turi būti atsakyta remiantis bendru visų konkretaus atvejo aplinkybių įvertinimu [10]. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pabrėžė teisės disponuoti prekėmis kaip savininkui perdavimo svarbą [11].

31. Šioje byloje B ir *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* laikėsi skirtingų nuomonių dėl gabenimo, kai prekės buvo vežamos iš pirmojo grandinės ūkio subjekto (BOP) paskutiniajam (B klientams), priskyrimo. Nors B manė, kad šis gabenimas turėjo būti priskirtas prie antrojo tiekimo grandinėje, t. y. jos pačios tiekimo savo klientams, *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* laikėsi nuomonės, kad gabenimas turėjo būti priskirtas prie pirmojo tiekimo (kurį BOP atliko B). Dėl šių skirtingų požiūrių šalys skirtingai vertino, kuris iš tiekimų yra tiekimas Bendrijos viduje. Todėl tai turėjo įtakos jų nuomonei dėl kiekvieno iš ginčijamų tiekimų apmokestinimo.

[8] PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalis iš dalies buvo pakeista Direktyva 2018/1910. Šį pokytį išsamiau aptariu šios išvados 57 punkte.

[9] Žr., pvz., 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027, 70 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją) arba 2020 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Herst* (C-401/18, EU:C:2020:295, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[10] Žr., pvz., 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 27 punktas) arba 2020 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Herst* (C-401/18, EU:C:2020:295, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[11] Žr. neseniai priimtą 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027, 70 ir 72 punktai) ir 2019 m. liepos 10 d. Sprendimą *Kuršu zeme* (C-273/18, EU:C:2019:588, 39 punktas). Taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott byloje *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 58–64 punktai) pateiktą išvadą, kurioje atkreiptas dėmesį būtent į atsitiktinio prekių praradimo jas gabenant riziką.

32. Šioje byloje B konkrečiai remiasi PVM direktyvos 36a straipsniu, teigdama, kad jos pozicija dėl gabenimo priskyrimo atitinka šios nuostatos antrą pastraipą.

33. Pažymiu, kad PVM direktyvos 36a straipsnyje aiškiai patikslintas gabenimo priskyrimo tiekimo grandinėje klausimas, o antroje pastraipoje numatyta, kad „prekių siuntimas ar gabenimas priskiriamas tik ūkio subjekto tarpiniam prekių tiekimui, kai tarpinis ūkio subjektas [kaip antai B nagrinėjamu atveju] praneša tiekėjui PVM mokėtojo kodą, kurį jam suteikė valstybė narė, iš kurios siunčiamos ar gabenamos prekės“. Taigi, jei ši nuostata būtų buvusi taikoma nagrinėjamoje byloje, ja būtų patvirtinta B pozicija. Vis dėlto, mano nuomone, nagrinėjamoje byloje B negali ja remtis, nes ši nuostata į PVM direktyvą buvo įtraukta Direktyva 2018/1910 [12], t. y. praėjus keleriems metams po nagrinėjamo sandorio sudarymo. Todėl ji nagrinėjamoje byloje netaikoma *ratione temporis*. Be to, nei Direktyvos 2018/1910 tekste, nei su ja susijusiuose ankstesniuose teisės aktuose nematau jokios aplinkybės, kad PVM direktyvos 36a straipsnio antros pastraipos turinys neatspindi ankstesnės Teisingumo Teismo jurisprudencijos.

34. Iš Komisijos pasiūlymo, kuriuo remiantis priimta Direktyva 2018/1910, matyti, kad šią nuostatą lemia valstybių narių „prašymas patobulinti teisės aktus“, siekiant padidinti subjektų teisinį tikrumą nustatant sandorių grandinėje tiekimą, prie kurio turi būti priskirtas gabenimas Bendrijos viduje [13]. Kituose parengiamuosiuose dokumentuose taip pat atskleidžiama Sąjungos teisės aktų leidėjo valia „išvengti skirtingų požiūrių tarp valstybių narių, dėl kurių gali kilti dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo atvejai, ir siekiant sustiprinti operatorių teisinį saugumą“ [14]. Dabar šis susirūpinimą keliantis aspektas nurodytas
Direktyvos 2018/1910 6 konstatuojamojoje dalyje.

35. Manau, iš šių aplinkybių matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo gabenimo priskyrimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į šios išvados 30 punkte nurodytą jurisprudenciją, kurioje atsispindi padėtis iki šios direktyvos priėmimo. Šią išvadą patvirtina aiškinamasis raštas dėl vadinamųjų greitųjų pataisų, kuriame nurodyta, kad „PVM direktyvoje (redakcija iki 2020 m. sausio 1 d.) nebuvo numatyta konkreti prekių gabenimo Bendrijos viduje taisyklė“, kuri turėjo būti grindžiama „bendru visų ypatingų aplinkybių vertinimu“ [15].

36. Atsižvelgdamas į šiuos patikslinimus primenu, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris turi išimtinę teisę nustatyti ir vertinti pagrindinės bylos faktines aplinkybes [16], turi nustatyti gabenimo priskyrimą nagrinėjamoje tiekimo grandinėje [17]. Taigi toliau pateikta analizė yra reikšminga tik tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patvirtintų, kad gabenimas bus priskirtas prie pirmojo nagrinėjamo tiekimo.

12 Žr. šios išvados 3 išnašą.

13 Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria dėl tam tikrų pridėtinės vertės mokesčio sistemos taisyklių suderinimo ir supaprastinimo iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB ir nustatoma valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimo galutinė sistema (COM(2017) 569 *final*), p. 11 *in fine*.

14 Žr. 2018 m. birželio 20 d. Tarybos dokumento ST 10335 2018 INIT siūlomo teksto 7 konstatuojamąją dalį.

15 Europos Komisijos aiškinamosios pastabos dėl ES PVM pakeitimų, susijusių su atsargų išėmimo iš apyvartos tvarka, grandininiais sandoriais ir prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimu („2020 m. greitosios pataisos“), Tarybos direktyva (ES) 2018/1910, Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2018/1912, Tarybos reglamentas (ES) 2018/1909, 2019 m. (2020 m. greitųjų pataisų aiškinamosios pastabos), 3.2 punktas.

16 Žr., pvz., 2022 m. sausio 13 d. Sprendimą *Benedetti Pietro e Angelo ir kt.* (C-377/19, EU:C:2022:4, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

17 Žr., pvz., 10 ir 11 išnašose pateiktas nuorodas.

B. PVM direktyvos 41 straipsnio loginis pagrindas

37. Prekių įsigijimas Bendrijos viduje paprastai turi būti apmokestinamas valstybėse narėse, kuriose baigiasi prekių gabenimas. Tai numatyta PVM direktyvos 40 straipsnyje ir atspindi pagrindinę dabartinės bendros PVM sistemos taisyklę, pagal kurią įgaliojimai apmokestinti priskiriami valstybei, kurioje galutinai suvartojamos tiekiamos prekės [18].

38. Nukrypstant nuo šios nuostatos (nepažeidžiant šios pagrindinės taisyklės), PVM direktyvos 41 straipsnyje apibrėžiama prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta (taigi, ir apmokestinimo vieta) ir paprasčiausiai nustatyta valstybė narė, suteikusi PVM mokėtojo kodą, kurį naudodamas veikė prekes įsigyjantis asmuo, išskyrus atvejus, kai PVM taikytas ten, kur baigėsi gabenimas.

39. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad pagal PVM direktyvos 41 straipsnį „siekiama, pirma, užtikrinti nagrinėjamo įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą ir, antra, išvengti to paties įsigijimo dvigubo apmokestinimo“ [19].

40. Tikslas išvengti mokestinių nuostolių atspindi neužtikrintumą dėl valstybės narės, kurioje faktiškai baigsis išsiuntimas ar gabenimas [20]. Po prekių įsigijimo Bendrijos viduje vyksta prekių tiekimas Bendrijos viduje, kuris iš esmės turi būti neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį [21]. Taigi, siekiant išvengti mokestinių nuostolių, svarbu įsitikinti, kad už tą patį sandorį apmokestinamas perkantis asmuo.

41. Žinoma, atsižvelgiant į šį tikslą, PVM direktyvos 41 straipsnis kelia dvigubo apmokestinimo pavojų, nes juo sukuriamos dvi prekių įsigijimo vietos: viena – registracijos PVM tikslais valstybėje narėje, t. y. fiktyvi įgijimo vieta, o kita – valstybė narė, kurioje baigiasi prekių gabenimas (kuri yra tikra įgijimo vieta).

42. Vis dėlto toks dvigubas apmokestinimas turėtų būti laikinas, nes PVM direktyvos 41 straipsnio antroje pastraipoje numatytas korekcinis mechanizmas, pagal kurį atitinkamas ūkio subjektas gali įrodyti, kad sandoris buvo apmokestintas pagal PVM direktyvos 40 straipsnį, t. y. valstybėje narėje, kurioje baigėsi gabenimas. Tokiu atveju „apmokestinamoji vertė atitinkamai sumažinama valstybėje narėje, suteikusioje PVM mokėtojo kodą, kurį naudodamas prekes įsigyjantis asmuo jas įsigijo“.

43. Taigi, leidžiant taikyti šį korekcinį mechanizmą, pagal PVM direktyvos 41 straipsnį siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo [22]. Šiuo atveju kalbama apie kitą tikslo pervesti mokestines pajamas valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas, išraišką [23].

[18] Žr. PVM direktyvos 10 konstatuojamąją dalį ir, pvz., 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[19] Dėl Šeštosios direktyvos 28 straipsnio b punkto A skirsnio 2 dalies, atitinkančios PVM direktyvos 41 straipsnį, žr. 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimą *X* (C-536/08 ir C-539/08, EU:C:2010:217, 35 punktas). 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).

[20] Dėl Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 1 dalies, atitinkančios PVM direktyvos 40 straipsnį, buvo pažymėta, kad „nėra pakankamai aišku, ar [prekės iš vienos valstybės narės į kitą] buvo perduotos tol, kol prekės nekirto sienos“. Generalinės advokatės J. Kokott išvada, pateikta byloje *Teleos ir kt.* (C-409/04 (EU:C:2007:7, 46 punktas).

[21] Taip pat žr. Komisijos pasiūlymą COM(2017) 569 *final*, p. 2, cituojamas 13 išnašoje.

[22] Dėl Šeštosios direktyvos žr. 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimą *X* (C-536/08 ir C-539/08 EU:C:2010:217, 35 punktas).

[23] Ten pat, 44 punktas. Žr. šios išvados 37 punktą.

C. PVM direktyvos 41 straipsnio taikymas pagrindinėje byloje

44. Šioje byloje PVM direktyvos 41 straipsnio taikymo pagrindinėje byloje klausimas buvo nagrinėjamas skirtingais aspektais. Siekdamas įvertinti šiuos skirtingus aspektus pirmiausia išnagrinėsiu B argumentą, kad PVM direktyvos 41 straipsnis visiškai netaikytinas dėl to, kad B sudarė pirkimo sandorį naudodamasi registracija PVM tikslais Lenkijoje, t. y. prekių kilmės valstybės narės registracija PVM tikslais (1).

45. Kadangi darau išvadą, kad pastaroji aplinkybė netrukdė taikyti PVM direktyvos 41 straipsnio faktinių aplinkybių atsiradimo metu, nagrinėsiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, ar svarbu tai, kad B klientai sumokėjo mokestį, susijusį su *antruoju* sandoriu nagrinėjamoje grandinėje (2).

46. Šiuo klausimu taip pat darau išvadą, kad ši aplinkybė neturi įtakos PVM direktyvos 41 straipsnio taikymui. Šiame etape pereisiu ne tik prie aiškiai pateikto klausimo, bet ir išnagrinėsiu, ar nacionalinės valdžios institucijos atsižvelgė į *pirmąjį tiekimą* po to, kai jį perkvalifikavo į apmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje. Atsižvelgdamas į šią konkrečią aplinkybę darau išvadą, kad dėl nacionalinių taisyklių, kuriomis PVM direktyvos 41 straipsnis perkeltas į nacionalinę teisę, taikymo atsiranda neproporcinga mokesčių našta ir jis netaikomas (3).

1. Ar PVM direktyvos 41 straipsnis taikytinas tuo atveju, kai tarpinis ūkio subjektas naudoja prekių kilmės valstybės narės PVM mokėtojo kodą?

47. B teigia, kad PVM direktyvos 41 straipsnis negali būti taikomas pagrindinėje byloje, nes įsigydama prekes iš BOP ji naudojosi savo Lenkijos PVM mokėtojo kodu, t. y. kodu, kurį suteikė prekių kilmės valstybė narė. Pasak B, tokia situacija prilygsta vidaus tiekimui, kuriam negali būti taikomas PVM direktyvos 41 straipsnis.

48. Pripažįstu, kad šios bylos faktinės aplinkybės neatitinka tipinio scenarijaus, kurį būtų galima įsivaizduoti nagrinėjant PVM direktyvos 41 straipsnį. Iš tiesų toks atvejis būtų susijęs su trimis valstybėmis narėmis, pavyzdžiui, Nyderlanduose įsisteigusiu apmokestinamuoju asmeniu, kuris, turėdamas Nyderlandų PVM mokėtojo kodą, įsigyja Lenkijoje prekių, skirtų pristatyti į Vokietiją[24]. Tokiu atveju Nyderlandų valdžios institucijos remtųsi PVM direktyvos 41 straipsnyje numatyta fikcija, siekdamos „užtikrinti“ mokesčio surinkimą, nebent (ir iki tol) mokestis bus faktiškai sumokėtas galutinės prekių paskirties valstybėje narėje (minėtame pavyzdyje tai yra Vokietija).

49. Atsižvelgdamas į tai nematau jokių požymių, kad PVM direktyvos 41 straipsniu, jo kontekstu ar tikslu[25] būtų ribojamas šios nuostatos taikymas scenarijui, apimančiam tris valstybes nares, ir kurie bet kuriuo atveju patvirtintų B poziciją, vertinamą pagal tuo metu galiojusias PVM direktyvos nuostatas.

[24] Žr., pvz., praktinius pavyzdžius šiuo klausimu, pateiktus Ben Terra, Julie Kajus „A Guide to the European VAT Directives“, IBFD, 2021 m., 11.3.1 punktas, o dėl Vokietijos teisės aktų, kuriais PVM direktyvos 41 straipsnis perkeliamas į nacionalinę teisę, – H. Marchal, pateiktus „Rau/Dürrwächter, UStG“, 3d skirsnio 16 punktas arba D. Hummel, pateiktus „Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen“, 14.387 punktas.

[25] Primenu, kad „aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus“. Žr., pvz., 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimą *Firma Hans Bühler* (C-580/16, EU:C:2018:261, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

50. *Pirma*, kiek tai susiję su PVM direktyvos 41 straipsnio formuluote, iš PVM direktyvos matyti, kad PVM mokėtojo kodą suteikusios valstybės narės institucijos gali naudotis šioje nuostatoje numatytais įgaliojimais prekių įsigijimo Bendrijos viduje atveju ir kai verslininkas veikė turėdamas šios valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą. Atrodo, kad šios sąlygos pagrindinėje byloje buvo įvykdytos. Priešingai, šios nuostatos formuluotėje nenumatyta, kad jos taikymas priklauso nuo konkretaus PVM mokėtojo identifikavimo [26].

51. *Antra*, nagrinėdama platesnį norminį kontekstą B teigia, kad reikia atsižvelgti į PVM direktyvos 20 straipsnį, iš kurio, anot šios šalies, matyti, jog tam, kad būtų galima konstatuoti prekių įsigijimą Bendrijos viduje, verslininkas turi veikti turėdamas kitos valstybės narės, o ne tos, kurioje prekės buvo įsigytos, suteiktą PVM mokėtojo kodą.

52. PVM direktyvos 20 straipsnyje apibrėžiama sąvoka „prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ ir patikslinama, kad tai „teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu“.

53. B per teismo posėdį iš esmės patikslino, kad PVM direktyvos 41 straipsniu negali būti išplėsta sąvoka „įsigijimas Bendrijos viduje“, kaip ji apibrėžta šios direktyvos 20 straipsnyje. B teigimu, PVM direktyvos 41 straipsnyje tik įtvirtinamas specialus prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo mechanizmas. Pasak B, įsigijimo Bendrijos viduje sąvoka reikalauja, kad prekių išsiuntimo ir paskirties valstybės narės būtų skirtingos. Tačiau, B teigimu, nagrinėjamu atveju Lenkijos valdžios institucijos apmokestino prekių įsigijimą Bendrijos viduje kilmės valstybėje narėje, nors šios prekės buvo išgabentos iš tos pačios valstybės. Tokiomis aplinkybėmis B mano, kad sandoris turi būti apmokestintas kaip nacionalinis sandoris.

54. Priešingai, nei teigia B, nesuprantu, kaip pagal PVM direktyvos nuostatas, taikytinas pagrindinei bylai *ratione temporis*, pagal PVM direktyvos 20 straipsnyje numatytą apibrėžtį sandorio kvalifikavimas kaip įsigijimas Bendrijos viduje priklauso nuo konkretaus PVM mokėtojo kodo naudojimo.

55. Iki Direktyvos 2018/1910 [27] priėmimo Teisingumo Teismas rėmėsi (tuo metu galiojusiu) PVM direktyvos 20 straipsnio ir 138 straipsnio 1 dalies tekstu ir nusprendė, kad „vieta, kurioje ekonominės veiklos vykdytojas yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas, nėra tiekimo ar įsigijimo Bendrijos viduje kvalifikavimo kriterijus“ [28].

56. Iš tiesų PVM direktyvos 20 straipsnyje apibrėžta įsigijimo Bendrijos viduje sąvoka susijusi su tiekimo Bendrijos viduje sąvoka, vartojama tos pačios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje, nes iš principo įsigijimas Bendrijos viduje gali būti tik tiekimo Bendrijos viduje atveju [29]. Kadangi taikant

[26] Priešingai nei kitos PVM direktyvos nuostatos. Žr., pvz., PVM direktyvos 141 straipsnio a, c ir d punktus.

[27] Žr. šios išvados 3 išnašą.

[28] 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 42 punktas). Taip pat žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[29] Atsižvelgiant į tai, kad „tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo Bendrijos viduje sąvokos yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus“. Žr., pvz., 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

PVM direktyvos 41 straipsnį reikalaujama, kad būtų įsigijimas Bendrijos viduje, kaip matyti iš jo formuluotės, ši nuostata savo ruožtu susijusi tiek su PVM direktyvos 20 straipsniu, tiek su 138 straipsnio 1 dalimi [30].

57. Pažymiu, kad šios išvados 55 punkte minėta Teisingumo Teismo jurisprudencija šiuo metu turi būti aiškinama atsižvelgiant į vėlesnius PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies teksto pakeitimus. Šioje nuostatoje apibrėžiamos materialinės sąlygos, kurioms esant tiekimas Bendrijos viduje turi būti neapmokestinamas. Kalbant konkrečiai, prievolė neapmokestinti prekių atsirado iki Direktyvos 2018/1910 priėmimo [31], kai „teisė disponuoti prekėmis kaip savininkui buvo perduota pirkėjui, tiekėjas įrod[ė], kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir kad dėl šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai išvyko iš tiekimo valstybės narės teritorijos“ [32]. Priimdamas Direktyvą 2018/1910 ES teisės aktų leidėjas papildė ją nauja sąlyga, pagal kurią „apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuriam tiekiamos prekės, [turi būti] identifikuotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje prasideda prekių išsiuntimas ar gabenimas, ir šį PVM mokėtojo kodą nurodė tiekėjui“, kaip dabar numatyta PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies b punkte.

58. Tai reiškia, kad tai, jog pirkėjas naudoja PVM mokėtojo kodą, suteiktą kitoje valstybėje narėje *nei ta, kurioje prasidėjo prekių išsiuntimas ar gabenimas*, tapo papildoma esmine sąlyga, kad prekių tiekimas Bendrijos viduje būtų neapmokestinamas [33].

59. Mano nuomone, tai turi įtakos dabartinės PVM direktyvos 20 straipsnio aiškinimui, nes, kaip pažymėta 40 punkte, įsigijimas Bendrijos viduje logiškai kyla iš tiekimo Bendrijos viduje. Kitaip tariant, pirmasis negali būti vykdomas, jei nėra antrojo, nes tiekimas Bendrijos viduje ir įsigijimas Bendrijos viduje iš esmės yra dvi to paties medalio pusės. Savo ruožtu tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį esminių sąlygų pakeitimas šiuo metu taip pat daro poveikį PVM direktyvos 41 straipsnio taikymo sričiai, nes, kaip iš esmės teisingai teigia B, PVM direktyvos 41 straipsnis taikomas, kai egzistuoja įsigijimas Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 20 straipsnį.

60. Vis dėlto priimdamas Direktyvą 2018/1910 [34] ES teisės aktų leidėjas padarė esminį PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies formuluotės pakeitimą, pagal kurį PVM registracijos numeris iš formalaus reikalavimo pakeičiamas esminiu, nors nagrinėjamu atveju vis dar taikoma ankstesnė tvarka, pagal kurią PVM mokėtojo kodas buvo laikomas ne esminiu, o formaliu reikalavimu [35]. Vadinasi, kaip jau minėjau, aplinkybė, kad B pasinaudojo prekių kilmės valstybės narės registracija PVM tikslais, pati savaime nepaneigia sandorio Bendrijos viduje pobūdžio ir PVM direktyvos 41 straipsnio taikymo pagrindinėje byloje nustatytoms faktinėms aplinkybėms.

30 Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą, pateiktą byloje *X* (C-84/09, EU:C:2010:252, 49 punktas), kuri pažymi, kad „valstybės narės turi laikytis vienodo nuostatų, susijusių su tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimu ([PVM direktyvos] 138 straipsnis) ir įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimu ([PVM direktyvos] 20 straipsnis), aiškinimo“.

31 Žr. šios išvados 3 išnašą.

32 Žr., pvz., 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Aiškinamosios pastabos dėl 2020 m. greitųjų pataisų; žr. 15 išnašą, 1.1 punktą, p. 9. Taip pat žr. Komisijos pasiūlymą COM(2017) 569, 13 išnaša, p. 10 ir 11.

34 Direktyvos 2018/1910 3 konstatuojamojoje dalyje primenama, kad „Taryba paragino Komisiją atlikti tam tikrų Sąjungos PVM taisyklių dėl tarpvalstybinių sandorių patobulinimų, susijusių su PVM mokėtojo kodo vaidmeniu neapmokestinant PVM tiekimo Bendrijos viduje, atsargų atšaukimo procedūromis, grandininiais sandoriais ir gabenimo įrodymais, būtinais siekiant neapmokestinti PVM Bendrijos vidaus sandorių“. Taip pat žr. 7 konstatuojamąją dalį.

35 Žr., pvz., 2016 m. spalio 20 d. Sprendimą *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 41 ir 42 punktai) arba 2017 m. vasario 9 d. Sprendimą *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. aiškinamųjų pastabų dėl 2020 m. greitųjų pataisų, cituojamų 15 išnašoje, 4.3.1 punktą, p. 71.

61. Atsižvelgdamas į tai, dabar nagrinėsiu, ar du tikslai, kurių siekiama PVM direktyvos 41 straipsniu, t. y. užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir dvigubam apmokestinimui, patvirtina mano siūlomą šios nuostatos aiškinimą.

62. Šiuo klausimu pažymiu, kad abiejų šių tikslų gali veiksmingai siekti prekių kilmės valstybės narės valdžios institucijos, kai ta valstybė narė yra ir registracijos PVM tikslais valstybė narė.

63. Teisingumo Teismas nusprendė, kad „PVM mokėtojo kodas įrodo apmokestinamojo asmens mokestinį statusą PVM taikymo tikslais ir palengvina sandorių Bendrijos viduje mokestinį patikrinimą“ [36]. Nėra jokios priežasties abejoti, ar PVM mokėtojo kodas gali atlikti šį vaidmenį ir palengvinti mokestinį patikrinimą, kai šį patikrinimą atlieka prekių kilmės valstybės narės institucijos ir kai jos veikia pagal PVM direktyvos 41 straipsnį.

64. Dėl aiškumo pažymėtina, kad prekių kilmės valstybė narė, kaip antai Lenkija šioje byloje, bus laikoma ginčijamo įsigijimo Bendrijos viduje vieta, remiantis PVM direktyvos 41 straipsnyje įtvirtinta fikcija, kad būtų užtikrintas mokesčio surinkimas ir užkirstas kelias mokesčių slėpimui. Ji taip pat galės užtikrinti dvigubo apmokestinimo išvengimą, taikydama korekcinį mechanizmą, jei atitinkamas verslininkas pateiks įrodymų, kad mokestis sumokėtas valstybėje narėje, kurioje yra galutinė prekių paskirties vieta.

65. Kitaip tariant, vaidmuo, kurį identifikavimo PVM tikslais valstybė narė atlieka veikdama pagal PVM direktyvos 41 straipsnyje numatytą fikciją, niekaip nėra apsunkintas, kai ši valstybė narė yra ir prekių kilmės šalis.

66. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes manau, kad tai, jog tiekimo grandinės tarpinis ūkio subjektas, kaip antai B, veikdamas laikotarpiu, kuriam Direktyva 2018/1910 netaikoma *ratione temporis*, naudojo prekių kilmės valstybės narės PVM mokėtojo kodą, neturi įtakos PVM direktyvos 41 straipsnio taikymui šio ūkio subjekto atliktam įsigijimui.

2. Mokesčio taikymo reikšmė įsigijimui paskirties valstybėje narėje, kai tokį įsigijimą vykdo tiekimo grandinės tarpinio ūkio subjekto klientai

67. Neginčijama, kad nagrinėjamu atveju PVM buvo taikomas kiekviename konkrečios grandinės etape, taip pat ir B pirkėjams įsigyjant prekes paskirties valstybėje narėje.

68. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia pastarąją aplinkybę ir iš esmės klausia, ar ši konkreti aplinkybė neleidžia nacionalinėms valdžios institucijoms reikalauti, kad B sumokėtų PVM už perkvalifikuotą prekių įsigijimą Bendrijos viduje, taikant nacionalinę nuostatą, perkeliančią PVM direktyvos 41 straipsnį. Šis klausimas grindžiamas prielaida, kad nebuvo sukčiavimo, ir tuo, kad verslininkas, veikiantis kaip tarpinis grandinės ūkio subjektas (šiuo atveju B), suklydo kvalifikuodamas atitinkamus nagrinėjamo sandorio tiekimus.

69. Mano supratimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog B teko neproporcinga mokesčių našta, nes, viena vertus, B klientai taikė PVM galutinės prekių paskirties valstybėje narėje (už tai, ką jie tikriausiai laikė įsigijimu Bendrijos viduje) ir, kita vertus, Lenkijos mokesčių administratorius pareikalavo, kad B sumokėtų PVM už pirmąjį BOP atliktą tiekimą B po to, kai šis tiekimas buvo perkvalifikuotas į tiekimą Bendrijos viduje ir apmokestintas pagal nacionalines nuostatas, kuriomis perkeliamas PVM direktyvos 41 straipsnis.

[36] 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 60 punktas).

70. Komisija iš esmės pateikia tą pačią pastabą.

71. Vis dėlto nemanau, kad B klientai būtų apmokestinę prekių įsigijimą paskirties valstybėje narėje tam, kad atliktų vaidmenį vertinant PVM direktyvos 41 straipsnio taikymą.

72. Ši išvada grindžiama labai paprasta priežastimi, kad B klientų taikomas mokestis yra susijęs su *jų* įsigyjamomis B tiekiamomis prekėmis, o pagrindinėje byloje sprendžiamas klausimas dėl PVM direktyvos 41 straipsnio taikymo *B atliktam* BOP tiekiamų prekių įsigijimui. Kitaip tariant, B pirkėjų taikomas mokestis yra mokestis, taikomas *antrajam* tiekimui nagrinėjamoje grandinėje, o pagrindinėje byloje nagrinėjamas *pirmojo* tiekimo toje pačioje grandinėje apmokestinimas. Tai yra dvi skirtingos operacijos, todėl su jomis susijusios mokestinės prievolės tenka skirtingiems ūkio subjektams.

73. Manau, kad pagal koreguojamąjį mechanizmą Lenkijos valdžios institucijose B negalėjo remtis tuo, kad jos klientai taikė PVM (jeigu būtų patvirtinta, kad taikomas PVM direktyvos 41 straipsnis). Pirma, manau, kad šios nuostatos formuluotėje atmetama galimybė taikyti PVM registracijos PVM tikslais valstybėje narėje kai „prekes įsigyjantis asmuo įrodo, kad šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM [prekių paskirties valstybėje narėje]“ [37]. Mano nuomone, sąvoka „šis įsigijimas“ logiškai reiškia, kaip iš esmės teigia Lenkijos vyriausybė, „įsigijusio asmens“ prekių įsigijimą Bendrijos viduje, kuris dėl to potencialiai yra PVM mokėtojas pagal PVM direktyvos 41 straipsnį.

74. Antra, atsižvelgimas į tai, kad B klientai taiko PVM, siekiant sumažinti pačiai B tenkančią mokesčių naštą, negali padėti pasiekti nė vieno iš dviejų PVM direktyvos 41 straipsnyje numatytų tikslų.

75. Šiuo klausimu jis neužtikrina veiksmingo mokesčio surinkimo, nes iš esmės tokiomis aplinkybėmis, remiantis PVM direktyvos 41 straipsnyje įtvirtinta fikcija, už konkretų įsigijimą Bendrijos viduje mokestis negalėjo būti surinktas. *A fortiori*, šiomis aplinkybėmis taikytas korekcinis mechanizmas negalėjo būti taikomas siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, nes pagal nagrinėjamą scenarijų B nebūtų apmokestinama prekių paskirties valstybėje narėje, todėl mokestis iš esmės būtų grąžintas verslininkui, kuris pagal šį scenarijų nemokėjo jokių mokesčių paskirties valstybėje narėje.

76. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, darau išvadą, kad PVM direktyvos 41 straipsnis ir neutralumo bei proporcingumo principai nedraudžia taikyti PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies apmokestinamojo asmens prekių įsigijimui Bendrijos viduje, kai šio apmokestinamojo asmens prekių pirkėjai apmokestino PVM šių prekių įsigijimą valstybės narės, į kurią prekės buvo pristatytos, teritorijoje.

77. Dėl šios priežasties sutinku su prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiu teismu ir Komisija, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktos bylos faktinės aplinkybės iš tiesų atskleidžia neproporcingos mokesčių naštos problemą, kuri, mano nuomone, *in fine* neleidžia taikyti PVM direktyvos 41 straipsnio pagrindinėje byloje.

[37] Kursyvu išskirta mano.

78. Vis dėlto, priešingai nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Komisija, manau, kad siekiant įvertinti, ar B tenka su PVM neutralumo ir proporcingumo principais nesuderinama mokesčių našta, daugiausia dėmesio turi būti skiriama B mokestinėms prievolėms, susijusioms su *pirmuoju* ginčijamu *tiekimu*, nes šis ūkio subjektas ir šis sandoris yra susiję su pagrindine byla.

79. Atsižvelgdamas į tai manau, kad problemiška, jog PVM direktyvos 41 straipsnį perkeliantis nacionalinis įstatymas buvo taikomas (perkvalifikuotam) įsigijimui Bendrijos viduje, atitikusiam (perkvalifikuotą) tiekimą Bendrijos viduje, kuris vis dėlto buvo apmokestintas.

3. Perkvalifikuoto tiekimo Bendrijos viduje apmokestinimo svarba

80. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad nors Lenkijos valdžios institucijos BOP tiekimą B perkvalifikavo iš nacionalinio tiekimo į tiekimą Bendrijos viduje, šios valdžios institucijos tvirtino, kad šis tiekimas negali būti neapmokestintas. Mokesčių administratorius laikėsi pozicijos, kad BOP privalėjo apskaičiuoti 23 % PVM už perkvalifikuotą tiekimą Bendrijos viduje, nes B naudojosi Lenkijos PVM mokėtojo kodu. Taigi B turėjo sumokėti BOP sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM. Be to, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, buvo atsisakyta pripažinti B teisę į atitinkamo pirkimo PVM atskaitą[38]. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat priduria, kad tai nėra įtraukta į pateiktą klausimą, tačiau pažymi, kad dėl šio atsisakymo B iš viso buvo priskaičiuotas 46 % PVM.

81. Savo rašytiniuose paaiškinimuose B nurodo šias aplinkybes, teigdama, kad jos neleidžia taikyti PVM direktyvos 41 straipsnio.

82. Kaip teismo posėdyje teisingai nurodė Lenkijos vyriausybė, šie elementai nėra paminėti pateiktame klausime. Vis dėlto, kadangi jie aiškiai nurodyti nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą (ir apie juos B išsakė nuomonę savo rašytiniuose paaiškinimuose bei per posėdį), toliau juos aptarsiu, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui būtų pateiktas naudingas atsakymas, kuris padės išspręsti jo nagrinėjamą bylą. Vis dėlto akivaizdu, kad šių elementų teisinis vertinimas nepatenka į šios bylos nagrinėjimo sritį[39].

83. Siekiant suprasti PVM direktyvos 41 straipsnį, šią nuostatą reikia įtraukti į platesnę PVM direktyvos sistemą, pagal kurią, viena vertus, prekių tiekimas Bendrijos viduje iš esmės neapmokestinamas prekių kilmės valstybėse narėse, kita vertus, įsigijimai Bendrijos viduje apmokestinami paskirties valstybėje narėje[40]. Tai yra siekio, kad mokestinės pajamos būtų surenkamos galutinio turto suvartojimo valstybėse narėse, išraiška.

84. Būtent pagal šią platesnę sistemą PVM direktyvos 41 straipsniu siekiama užtikrinti PVM surinkimą, nustatant, kad įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra identifikavimo PVM tikslais valstybė narė. Kadangi prekių įsigijimas Bendrijos viduje iš esmės yra susijęs su neapmokestinamu tiekimu Bendrijos viduje, svarbu užtikrinti, kad ši operacija būtų apmokestinta arba registracijos PVM tikslais valstybėje narėje, arba valstybėje narėje, kurioje prekės (realiai) įsigyjamos.

[38] Kaip minėta 5 išnašoje, nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra informacijos apie šio atsisakymo motyvus.

[39] Primenu, kad pagal suformuotą jurisprudenciją tiekimas Bendrijos viduje turi būti neapmokestinamas, jei tenkinamos esminės sąlygos. Šios sąlygos naujai apima PVM mokėtojo kodą, kaip paaiškinta šios išvados 57–61 punktuose. Tačiau šioje byloje nagrinėjamam atvejui netaikoma ši nauja taisyklė *ratione temporis*.

[40] Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. Komisijos pasiūlymą COM(2017) 569 *final*, p. 2, cituojamas 13 išnašoje.

85. Atsižvelgdamas į tai primenu, kad valstybių narių patvirtintomis priemonėmis, kuriomis siekiama užtikrinti teisingą mokesčių apskaičiavimą ir surinkimą bei užkirsti kelią sukčiavimui, negalima pažeisti PVM neutralumo, pagal kurį draudžiama, kad tuos pačius sandorius vykdantys ūkio subjektai būtų skirtingai vertinami apmokestinimo PVM atžvilgiu, ir kuriuo siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo PVM naštos vykdant ekonominę veiklą [41]. Be to, pagal proporcingumo principą priemonės, naudojamos mokesčio surinkimo veiksmingumui užtikrinti, „neturi viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti“ [42].

86. Tai, kad nacionalinės valdžios institucijos nusprendė BOP įvykdytą tiekimą Bendrijos viduje B po jo perkvalifikavimo laikyti „apmokestinamuoju“, reiškia, kad šiai operacijai Lenkijoje iš tiesų buvo pritaikytas mokestis.

87. Nors faktinis apmokestinimas prekių kilmės valstybėje nepažeidžia paskirties valstybės narės [43] įgaliojimų, dėl tokio apmokestinimo, mano nuomone, PVM direktyvos 41 straipsnio taikymo būtinybė tampa nebesvarbi, nes, kaip minėta, mokestis buvo pritaikytas ir nebėra pagrindo nerimauti dėl galimo mokesčių vengimo.

88. Remiantis bendra neapmokestinamo tiekimo ir apmokestinamo įsigijimo schema, PVM direktyvos 41 straipsnyje nustatyta, kad registracijos PVM tikslais valstybė narė turi įsikišti, kad būtų išvengta nuostolių, galinčių atsirasti dėl neapmokestinimo prekių kilmės šalyje. Vis dėlto, kadangi *nagrinėjamu atveju* prekių kilmės valstybėje narėje nebuvo neapmokestinimo, mano nuomone, nebuvo jokios mokesčių vengimo rizikos. Todėl registracijos PVM tikslais valstybei narei nebuvo pagrindo įsikišti, kaip iš esmės teigė B.

89. Žinoma, jei B būtų sumokėjusi mokestį už prekių įsigijimą Bendrijos viduje, perkvalifikuotą prekių paskirties valstybėje narėje, ji galėtų remtis PVM direktyvos 41 straipsnyje numatytu korekciniu mechanizmu, kaip per posėdį patvirtino Lenkijos vyriausybė. Tokiu atveju papildoma mokesčių našta, kuri dabar atsiranda dėl PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies taikymo B, vertinant atskirai, būtų mažesnė. Tačiau tai nekeičia pradinės prielaidos, kad dėl to, jog aptariamas tiekimas Bendrijos viduje buvo apmokestintas, šios nuostatos taikymas tapo nereikalingas ir sukėlė nereikalingą mokesčių naštą.

90. Šiomis aplinkybėmis manau, kad taikydamos PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalį įsigijimui, apmokestinamam Bendrijos viduje, nacionalinės valdžios institucijos pažeidė proporcingumo principą.

91. Atrodo, kad nereikalingą mokesčių naštą, kuri B teko dėl PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies taikymo, dar labiau padidino atsisakymas atskaityti jos pirkimo PVM, sumokėtą už perkvalifikuotą įsigijimą Bendrijos viduje. Vis dėlto nemanau, kad ši aplinkybė savaime lemia mano pirma padarytą išvadą dėl PVM direktyvos 41 straipsnio netaikymo. Mano nuomone, ši išvada būtų tokia pati net ir tuo atveju, jei teisė į atskaitą būtų suteikta, nes ši aplinkybė neturėtų įtakos faktui, kad nagrinėjamas perkvalifikuotas tiekimas Bendrijos viduje buvo apmokestintas; dėl to, kaip jau paaiškinau, nebereikalinga taikyti PVM direktyvos 41 straipsnį.

[41] Dėl abiejų neutralumo principo aspektų žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą, pateiktą byloje *AGROBET CZ* (C-446/18, EU:C:2019:1137, 57 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[42] 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 53 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[43] Įgyvendinimo reglamento 282/2011, kuris nurodytas 7 išnašoje, 16 straipsnyje nustatyta: „Įsigijus prekes Bendrijoje, kaip apibrėžta [PVM direktyvos] 20 straipsnyje, valstybė narė, į kurią buvo išsiųstos arba nugabentos prekės, naudojasi apmokestinimo teise neatsižvelgdama į apmokestinimo PVM tvarką, kuri sandoriui buvo taikoma valstybėje narėje, kurioje prasidėjo prekių išsiuntimas ar gabenimas <…>“. Taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą, pateiktą byloje *X* (C-84/09, EU:C:2010:252, 49 punktas).

92. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad pagal PVM direktyvos 41 straipsnį ir proporcingumo principą draudžiama taikyti PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalį prekių įsigijimui Bendrijos viduje, kai šį įsigijimą lėmė prekių tiekimas Bendrijos viduje, kuris nebuvo laikomas neapmokestinamu (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas).

V. Išvada

93. Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti *Naczelny Sąd Administracyjny* (Aukščiausiasis administracinis teismas):

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 41 straipsnis ir neutralumo bei proporcingumo principas nedraudžia taikyti *ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (PVM įstatymas) 25 straipsnio 2 dalies apmokestinamojo asmens vykdomam prekių įsigijimui Bendrijos viduje, kai asmenys, įsigyjantys prekes iš šio apmokestinamojo asmens, šių prekių įsigijimui valstybės narės, kurioje baigėsi gabenimas, teritorijoje pritaikė PVM.

Vis dėlto [Direktyvos 2006/112] 41 straipsnis ir proporcingumo principas draudžia PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalį taikyti prekių įsigijimui Bendrijos viduje, kai šis įsigijimas įvyko dėl tiekimo Bendrijos viduje, kuris nebuvo laikomas neapmokestinamu (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas).