GENERALINIO ADVOKATO
PRIIT PIKAMÄE IŠVADA,
pateikta 2024 m. rugsėjo 26 d.[1]

Byla C-596/23 [Pohjanri][i]

B UG,
dalyvaujant
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(*Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Akcizai – Direktyva 2008/118/EB – 36 straipsnis – Kitoje valstybėje narėje akcizu apmokestinamų prekių pirkimas internetu – Tiesiogiai ar netiesiogiai pardavėjo arba jo naudai kito asmens siunčiamos arba gabenamos prekės – Pardavėjo rekomenduotos transporto įmonės vykdomas prekių gabenimas – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos pardavėjas apmokestinamas akcizais, mokėtinais paskirties valstybėje narėje“

1. Šioje byloje *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) Teisingumo Teismui pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB[2], 36 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2. Teisingumo Teismas pirmą kartą turės progą nuspręsti dėl šios Direktyvos 2008/118 nuostatos taikymo srities, nurodydamas, kokia pardavėjo dalyvavimo vežant apmokestinamas prekes apimtis leidžia konstatuoti „nuotolinę prekybą“, taigi daryti išvadą, kad pardavėjui tenka prievolė mokėti akcizus šių prekių paskirties valstybėje narėje.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3. Šioje byloje reikšmingi Direktyvos 2008/118 32, 33, 34 ir 36 straipsniai, taip pat Direktyvos 2006/112/EB[3] 33 straipsnis.

[1] Originalo kalba: prancūzų.

[i] Šios bylos pavadinimas išgalvotas. Jis neatitinka jokios bylos šalies tikrojo vardo, pavardės ar pavadinimo.

[2] OL L 9, 2009, p. 12.

[3] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymai: OL L 335, 2007 12 20, p. 60 ir OL L 235, 2018 9 19, p. 26).

Suomijos teisė

2020 m. galiojęs teisinis pagrindas

4. Direktyva 2008/118 į Suomijos teisę buvo perkelta *Valmisteverotuslaki* (182/2010) (Akcizų įstatymas (182/2010) (toliau – Akcizų įstatymas). Šioje byloje taikomas 2020 m. galiojusios redakcijos Akcizų įstatymas.

5. Alkoholio ir alkoholinių gėrimų mokesčio, mokėtino valstybei, nustatymo principai ir dydis nurodyti *Laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta* (1471/1994) (Alkoholio ir alkoholinių gėrimų mokesčio įstatymas (1471/1994)).

6. Pagal Akcizų įstatymo 1 straipsnio antrą pastraipą šis įstatymas taikomas, be kita ko, alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams nustatytiems akcizo mokesčiams, jeigu įstatyme dėl specialiojo akcizo nenurodyta kitaip.

7. Pagal Akcizų įstatymo 6 straipsnio 11 punktą „nuotolinė prekyba“ pagal šį įstatymą – tai pardavimai, kai Suomijoje reziduojantis ir savarankiškos ekonominės veiklos nevykdantis asmuo, kuris nėra įgaliotas sandėlio savininkas, registruotas gavėjas arba laikinai registruotas gavėjas, įgijo akcizais apmokestinamų prekių, išleistų vartoti kitoje valstybėje narėje, kurios tiesiogiai ar netiesiogiai nuotolinio pardavėjo arba jo naudai yra išsiunčiamos arba gabenamos į Suomiją.

8. Pagal šio įstatymo 6 straipsnio 12 punktą „nuotolinis pardavėjas“ – tai pardavėjas, kuris parduoda prekes į Suomiją pagal šio straipsnio 11 punktą.

9. Pagal Akcizų įstatymo 72 straipsnio pirmą pastraipą akcizais nėra apmokestinamos prekės, išleistos vartoti kitoje valstybėje narėje, jeigu jas įsigyja privatus asmuo asmeniniam naudojimui ir pats gabena į Suomiją.

10. Šio įstatymo 74 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta, kad, jei privatus asmuo įsigyja akcizais apmokestinamų prekių iš kitos valstybės narės asmeniniam naudojimui ne pagal 72 straipsnį ir ne nuotolinės prekybos būdu, o šias prekes į Suomiją gabena kitas privatus asmuo arba komercinę veiklą vykdantis subjektas, prievolė mokėti mokestį tenka šias prekes įsigijusiam privačiam asmeniui. Bet kuris asmuo, dalyvaujantis gabenant minėtas prekes arba laikantis jas Suomijoje, taip pat yra atsakingas už prekes įsigijusio privataus asmens mokėtinus akcizus, tarsi tai būtų jo paties mokestinė prievolė.

11. Pagal Akcizų įstatymo 79 straipsnio pirmą pastraipą akcizais apmokestinamos prekės, nuotoliniu būdu parduodamos į Suomiją. Pagal šio straipsnio antrą pastraipą mokestinė prievolė tenka nuotoliniam pardavėjui. Jei nuotolinis pardavėjas turi mokestinį atstovą, mokestinė prievolė tenka ne nuotoliniam pardavėjui, o mokestiniam atstovui. Nuotolinis pardavėjas atsako už mokestinio atstovo mokėtinus akcizus, tarsi tai būtų jo paties mokestinė prievolė. Pagal šio straipsnio trečią pastraipą prievolė mokėti akcizus atsiranda, kai akcizais apmokestinamos prekės patiekiamos Suomijoje. Akcizo mokesčiai mokami pagal nuostatas, galiojančias prekių patiekimo Suomijoje dieną.

Parengiamieji Akcizų įstatymo 74 straipsnio dokumentai

12. Vyriausybės pateiktame Akcizų įstatymo projekte (HE 263/2009 vp, p. 46) 74 straipsnį pagrindžiantys motyvai išdėstyti taip:

„Šis straipsnis būtų taikomas tais atvejais, kai privatus asmuo akcizais apmokestinamas prekes asmeniniam naudojimui įsigytų iš kitos valstybės narės ne pagal 72 straipsnį ir ne nuotoliniu būdu. Šiuo atveju privatus asmuo pats nevežtų prekių į Suomiją, jas gabentų kitas privatus asmuo arba komercinę veiklą vykdantis subjektas. Tai reiškia, kad privatus asmuo, galėtų, pavyzdžiui, internetu įsigyti prekes iš kitos valstybės narės ir pats pasirūpintų šių prekių gabenimu į Suomiją, kai nei pardavėjas, nei kitas asmuo, veikiantis pardavėjo naudai, nedalyvautų organizuojant prekių gabenimą.

<…>

Prekės būtų apmokestinamos neatsižvelgiant į tai, ar jas į Suomiją importuoja komercinę veiklą vykdantis subjektas, pavyzdžiui, transporto įmonė arba pašto tarnyba, ar kitas privatus asmuo. Pagrindinis skirtumas nuo nuotolinės prekybos būtų tas, kad pardavėjas ar jo naudai veikiantis asmuo negalėtų kaip nors dalyvauti gabenant prekes ar organizuojant gabenimą. O jei, pavyzdžiui, pardavėjas savo interneto svetainėje nurodytų pirkėjui naudotis tam tikrų transporto įmonių paslaugomis, tai būtų nuotolinė prekyba, kurios atveju nuotolinis pardavėjas arba jo mokestinis atstovas privalėtų sumokėti akcizus paskirties valstybėje narėje“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13. Bendrovė B UG (toliau – B UG) valdė interneto svetainę (joje buvo galima pasirinkti ir suomių kalbą), per kurią klientai internetinėje parduotuvėje galėjo įsigyti įvairių prekių ženklų silpnų ir stiprių alkoholinių gėrimų.

14. 2020 m. balandžio 20 d. Suomijos muitinė sulaikė B UG iš Vokietijos į Suomiją siųstą, privačiam asmeniui skirtą siuntą, kurioje buvo įvairių alkoholinių gėrimų. Siunčiamos prekės buvo sulaikytos remiantis Akcizų įstatymo 103 straipsniu, siekiant nustatyti, ar importuojant šiuos gėrimus buvo laikomasi šio įstatymo nuostatų.

15. Mokesčių administratorius paprašė pirkėjo, atlikusio užsakymą B UG interneto svetainėje, pateikti paaiškinimų apie užsakymo eigą ir transporto organizavimą.

16. Remiantis šio privataus asmens 2020 m. birželio 25 d. pateiktais paaiškinimais, atliekant užsakymą B UG internetinėje parduotuvėje pasirodė bendrovių X, Y ir Z transporto paslaugų reklama. Užsakymo svoris ir transportavimo kaina būdavo atnaujinami kiekvieną kartą, kai į pirkinių krepšelį būdavo įdedama nauja prekė. Apmokėjus užsakytą alkoholį, B UG interneto svetainėje pasirodė raginimas organizuoti gabenimą. Šio privataus asmens teigimu, šiame raginime buvo tiesioginių nuorodų į transporto paslaugų teikėjų interneto svetaines. Užsakymui atgabenti jis pasirinko bendrovę X. Spustelėjęs nuorodą „X“, jis buvo nukreiptas tiesiai į bendrovės X interneto svetainę. Šioje svetainėje jis įvedė savo kontaktinius duomenis, bet nepateikė jokios informacijos apie savo užsakymą, pavyzdžiui, užsakymo numerio. Su gabenimu susijusią kainos dalį jis sumokėjo tiesiogiai bendrovei X jos interneto svetainėje.

17. Grįsdamas savo argumentus mokesčių administratorius pateikė 2020 m. birželio 16 d. B UG interneto svetainės ekrano nuotrauką su nurodymais, susijusias su pristatymo būdais, ir 2020 m. birželio 24 d. šios svetainės ekrano nuotrauką su pristatymo sąlygomis. Iš šių nuotraukų matyti, kad B UG pati neorganizuoja prekių transportavimo, ji suteikia savo klientams galimybę patiems atvykti ir pasiimti užsakytas prekes arba pasirinkti transporto įmonę; kelios transporto įmonės buvo nurodytos B UG interneto svetainėje kaip galimos pasirinkti. Be to, iš šių nuotraukų matyti, jog B UG savo klientams nurodė, kad mokesčius Suomijoje jie turi sumokėti patys.

18. 2020 m. rugpjūčio 21 d. sprendimu mokesčių administratorius už konfiskuotus alkoholinius gėrimus nustatė B UG akcizą už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, taip pat mokestinę baudą – iš viso 1 645,83 EUR. Jis laikėsi nuomonės, kad ši bendrovė arba asmuo, veikiantis jos naudai, tiesiogiai ar netiesiogiai išsiuntė arba gabeno atitinkamus alkoholinius gėrimus į Suomiją, taigi ši bendrovė veikė kaip nuotolinis pardavėjas ir privalo sumokėti akcizus Suomijoje.

19. B UG mokesčių administratoriui pareiškė prieštaravimą dėl mokestinio sprendimo. 2021 m. birželio 1 d. sprendimu mokesčių administratorius šį prieštaravimą atmetė.

20. 2021 m. birželio 1 d. mokesčių administratoriaus sprendimą B UG apskundė *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas). Ji paprašė panaikinti mokesčių administratoriaus sprendimą bei visus jai nustatytus mokėtinus mokesčius už alkoholį ir alkoholinius gėrimus.

21. *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas) kyla klausimas, ar B UG dalyvavo gabenant alkoholinius gėrimus, kuriuos ji pardavė savo interneto svetainėje, todėl ji, kaip nuotolinis pardavėjas, turi būti laikoma turinčia prievolę sumokėti akcizus Suomijoje. Jis patikslina, kad privatus asmuo, kuris iš B UG įsigijo šias prekes Vokietijoje, pirko jas asmeniniam naudojimui ir šių prekių gabenimo išlaidas apmokėjo tiesiogiai transporto įmonei.

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje neatsakoma į klausimą, kaip turi būti aiškinama formuluotė „tiesiogiai ar netiesiogiai pardavėjas arba jo naudai kitas asmuo siunčia arba gabena į kitą valstybę narę“, vartojama Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalyje.

23. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi nuomonės, kad šioje byloje pirmiausia reikia nustatyti, ar B UG tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvavo gabenant prekes į kitą valstybę narę, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalį, jeigu šios bendrovės interneto svetainėje buvo nurodytos įvairios transporto įmonės ir pateikta informacija apie pirkėjams tenkančias gabenimo išlaidas. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pardavėjo interneto svetainėje buvo nuoroda į transporto įmonės interneto svetainę ir kad paspaudus šią nuorodą informacija apie gabentinas prekes buvo automatiškai perkelta į šią svetainę iš pardavėjo svetainės.

24. Šiomis aplinkybėmis *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvai [2008/118], ypač jos 36 straipsniui, susijusiam su nuotoline prekyba, prieštarauja toks nacionalinės teisės aiškinimas, pagal kurį kitoje valstybėje narėje įsisteigęs akcizais apmokestinamų prekių pardavėjas laikomas dalyvaujančiu gabenant prekes į paskirties valstybę narę ir privalančiu sumokėti joje akcizus dėl nuotolinio pardavimo vien todėl, kad savo interneto svetainėje nurodo pirkėjui naudotis konkrečios transporto įmonės paslaugomis?

2. Ar akcizais apmokestinamų prekių pardavėjas tiesiogiai ar netiesiogiai išsiuntė ar išgabeno prekes į kitą valstybę narę, kaip tai suprantama pagal Direktyvos [2008/118] 36 straipsnio 1 dalį, ir ar jis privalėjo sumokėti akcizus dėl nuotolinio pardavimo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, jei pardavėjo interneto svetainėje buvo rekomenduojamos tam tikros transporto įmonės ir pateikiami duomenys apie pirkėjui tenkančias transporto išlaidas, o sąskaitą faktūrą už transporto išlaidas išrašė transporto įmonė, kuriai duomenys apie gabenamas prekes buvo persiųsti pirkėjui nesiimant jokių veiksmų? Ar aplinkybė, kad pirkėjas sudarė atskirą prekių vežimo sutartį su pardavėjo interneto svetainėje nurodyta transporto įmone, yra svarbi vertinant šį klausimą?“

Analizė

Dėl prejudicinių klausimų apimties

25. Iškart pažymėtina, kad antrasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas yra susijęs su Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalies išaiškinimu atsižvelgiant į faktines bylos aplinkybes, o pirmasis klausimas, siauresnės apimties, atrodo, yra susijęs su Suomijos vyriausybės įstatymo projekte pateikto Akcizų įstatymo 74 straipsnio aiškinimo atitiktimi šio 36 straipsnio 1 daliai, kuri į nacionalinę teisę perkelta šiuo 74 straipsniu.

26. Kadangi šie du klausimai iš tikrųjų apima tą patį klausimą dėl Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalies taikymo srities, pirmiausia dėl formuluotės „tiesiogiai ar netiesiogiai pardavėjas arba jo naudai kitas asmuo siunčia arba gabena į kitą valstybę narę“, mano manymu, juos galima nagrinėti kartu.

Dėl esmės

27. Direktyva 2008/118 siekiama užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą akcizais apmokestinamoms prekėms laisvai judant Europos Sąjungoje. Tuo tikslu pagal šią direktyvą reikalaujama suderinti valstybių narių nacionalinės teisės aktus, reglamentuojančius šių rūšių apmokestinimą, kad sąvoka „prievolė mokėti“ akcizą ir su tuo susijusios sąlygos visose valstybėse narėse būtų vienodos [4].

28. Šioje direktyvoje nustatyta bendroji akcizų sistema taikoma tik jos 1 straipsnio 1 dalyje išvardytoms prekėms, įskaitant alkoholinius gėrimus.

[4] Žr., be kita ko, Direktyvos 2008/118 8 konstatuojamąją dalį.

29. Tam, kad ši sistema būtų veiksminga, reikia, jog akcizu būtų apmokestinama tuo metu, kai kuri nors iš šių prekių pasirodo vidaus rinkoje, o prievolė mokėti akcizą turi būti nustatyta kaip galima arčiau galutinio vartotojo.

30. Sąjungos teisės aktų leidėjas šiuos reikalavimus išdėstė taip. Direktyvos 2008/118 2 straipsnyje nurodyta, kad apmokestinamąjį akcizu įvykį sudaro minėtų prekių gamyba ir importas į Sąjungos teritoriją. Šios direktyvos 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta bendroji taisyklė, pagal kurią akcizas tampa mokėtinas išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje[5], o šios direktyvos 9 straipsnio pirmoje pastraipoje patikslinama, kad taikomos tokios prievolės mokėti akcizus atsiradimo sąlygos ir tokie akcizų tarifai, kurie galioja tą dieną, kurią valstybėje narėje, kurioje išleidžiama vartoti, atsiranda prievolė mokėti akcizus.

31. Direktyvos 2008/118 V skyriaus („Akcizais apmokestinamų prekių gabenimas ir apmokestinimas po išleidimo vartoti“) nuostatos susijusios su situacijomis, kai, išleidus prekę vartoti ir sumokėjus atitinkamą akcizą, ši prekė juda Sąjungoje. Šios nuostatos atitinka reikalavimą užtikrinti mokestinio teritorialumo principo, pagal kurį akcizas turi būti sumokėtas faktinio vartojimo šalyje, laikymąsi ir išvengti dvigubo atitinkamos prekės apmokestinimo.

32. Direktyvos 2008/118 32 straipsnyje nurodyta, kad akcizai mokami tik valstybėje narėje, kurioje įsigytos prekės, kai jas perka privatus asmuo asmeniniam naudojimui ir pats gabena į kitą valstybę narę, tačiau šios direktyvos 33 ir 36 straipsniuose nustatytos jos 7 straipsnyje įtvirtintos bendrosios taisyklės išimtys, pagal kurias akcizai, susiję su jau išleista vartoti preke, mokėtini *vėliau* nei prekė išleista vartoti.

33. Direktyvos 2008/118 33 straipsnyje nustatyta, kad, nepažeidžiant šios direktyvos 36 straipsnio, jei prekės, kurios jau išleistos vartoti vienoje valstybėje narėje, komerciniais tikslais laikomos kitoje valstybėje narėje, siekiant jas ten pristatyti ar naudoti, prievolė mokėti akcizus atsiranda toje kitoje valstybėje narėje. Tokiu atveju asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti akcizus, yra asmuo, pristatantis ar laikantis pristatymui skirtas prekes, arba asmuo, kuriam prekės pristatomos kitoje valstybėje narėje.

34. Šios direktyvos 36 straipsnis, kurį šioje byloje prašoma išaiškinti, susijęs su nuotoline prekyba ir jame nurodyta, kad akcizais apmokestinamoms prekėms, išleistoms vartoti vienoje valstybėje narėje, kurias įsigyja asmuo, kuris nėra kitoje valstybėje narėje įsisteigęs įgaliotas sandėlio savininkas ar registruotas gavėjas ir kuris nevykdo nepriklausomos ekonominės veiklos, ir kurias tiesiogiai ar netiesiogiai pardavėjas arba jo naudai kitas asmuo siunčia arba gabena į kitą valstybę narę, akcizai taikomi paskirties valstybėje narėje. Tokiu atveju asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti akcizus, yra pardavėjas.

35. Direktyvos 2008/118 32 straipsnis šioje byloje netaikomas. Iš tikrųjų nors neginčijama, kad privatus asmuo, kuris nusipirko aptariamas prekes, jas įsigijo asmeniniam naudojimui, vis dėlto aišku ir tai, kad jis pats negabeno šių prekių iš Vokietijos į Suomiją[6].

[5] Direktyvos 2008/18 7 straipsnio 2 dalyje sąvoka „išleidimas vartoti“ apibrėžiama taip: „a) akcizais apmokestinamų prekių išleidimas, įskaitant neteisėtą išleidimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo; b) akcizais apmokestinamų prekių laikymas joms netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, jei tos prekės nebuvo apmokestintos akcizais pagal taikomas Bendrijos teisės ir nacionalinės teisės aktų nuostatas; c) akcizais apmokestinamų prekių gamyba, įskaitant neteisėtą gamybą, netaikant joms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo; d) akcizais apmokestinamų prekių importas, įskaitant neteisėtą importą, išskyrus atvejus, kai akcizais apmokestinamoms prekėms jas importavus nedelsiant pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.“

[6] Šiuo klausimu žr. 2006 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Joustra* (C-5/05, EU:C:2006:733).

36. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar Suomijos muitinės konfiskuota alkoholinių gėrimų siunta sietina su „nuotoline prekyba“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalį, ir už ją B UG turi mokėti akcizus, taip pat mokestinę baudą pagal 2020 m. rugpjūčio 21 d. Suomijos mokesčių administratoriaus priimtą mokestinį sprendimą. Jei ne, tai būtinai reikštų nuotolinį pirkimą, kuriai taikomas šios direktyvos 33 straipsnis, taigi aptariamus akcizus turėtų mokėti B UG klientai, o ne ši bendrovė.

37. Taigi kaip aiškinti formuluotę „tiesiogiai ar netiesiogiai pardavėjas arba jo naudai kitas asmuo siunčia arba gabena į kitą valstybę narę“, pirmiausia *netiesioginį* pardavėjo įsikišimą?

38. Iš Direktyvos 2008/118 36 straipsnio formuluotės nematyti atsakymo į tokį klausimą gairių, o Teisingumo Teismo iki šiol nebuvo prašyta nuspręsti šiuo klausimu.

39. Vis dėlto pažymėtina, kad 1998 m. balandžio 2 d. Sprendime *EMU Tabac ir kt.* (C-296/95, EU:C:1998:152), Teisingumo Teismas nustatė pagrindinius šios nuostatos aiškinimo principus[7].

40. Byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, buvo susiklosčiusi situacija, kai Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė MLB priimdavo ir vykdydavo Jungtinėje Karalystėje gyvenančių privačių asmenų pateikiamus cigarečių ir tabako užsakymus. MLB pirkdavo šias prekes iš EMU, Liuksemburge įsteigtos bendrovės, priklausančios tai pačiai grupei, ir organizuodavo jų importą į Jungtinę Karalystę, tarpininkaujant privačiam vežėjui tų privačių asmenų vardu ir jų naudai už komisinį mokestį.

41. Tame sprendime Teisingumo Teismas pripažino, kad tokia situacija reiškia nuotolinę prekybą, o ne tai, kad prekes įsigyja privatūs asmenys, nes, pirma, MLB (o ne jos atstovaujami privatūs asmenys) ėmėsi iniciatyvos dėl užsakymų pardavėjui ir prisiėmė riziką, susijusią su valiutų kursų pokyčiais, ir, antra, EMU ir MLB priklausė tam pačiam ūkio subjektui.

42. Tokia išvada, Teisingumo Teismo nuomone, paaiškinama tuo, kad Direktyvos 92/12 10 straipsnio 2 dalis „buvo suformuluota taip, kad apimtų ne tik atvejį, kai prekes išsiunčia ar gabena pats pardavėjas, bet ir apskritai visus siuntimo ar gabenimo atvejus pardavėjo vardu“, ir kad „šioje nuostatoje vartojama formuluotė aiškiai patvirtina, kad Bendrijos teisės aktų leidėją labiau domina objektyvus sandorių pobūdis, nei jiems suteikta teisinė forma“[8].

43. Tai reiškia, kad formuluotė „tiesiogiai ar netiesiogiai pardavėjas arba jo naudai kitas asmuo siunčia arba gabena į kitą valstybę narę“ turi būti suprantama plačiai ir kad jos aiškinimas turi atspindėti ekonominę atitinkamo sandorio tikrovę, atsiribojant nuo bet kokio formalizmo. Vis dėlto tokia išvada yra tik pradinis aiškinamosios analizės, kurią prašo atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, taškas.

44. Siekdama padėti pateikti išaiškinimą Europos Komisija savo rašytinėse pastabose siūlo taikyti analogiją su Sprendimu *KrakVet Marek Batko*[9].

[7] Toje byloje Teisingumo Teismo buvo prašoma išaiškinti 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179; klaidų ištaisymas OL L 210, 2015 8 7, p. 39), 10 straipsnio 1 dalį, o ne Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalį. Vis dėlto, nors pastaroji direktyva, vienintelė taikoma *ratione temporis* pagrindinėje byloje, nuo 2010 m. balandžio 1 d. panaikino ir pakeitė Direktyvą 92/12, iš Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalies ir Direktyvos 92/12 10 straipsnio 1 dalies formuluočių matyti, kad šių nuostatų turinys iš esmės nesiskiria. Iš to darytina išvada, kad Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su pastarąja nuostata, ir toliau taikoma tiek, kiek tai susiję su Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalimi. Žr. 2015 m. kovo 5 d. Sprendimą *Statoil Fuel* & *Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149, 34 punktas).

[8] 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimas *EMU Tabac ir kt.* (C-296/95, EU:C:1998:152, 45 ir 46 punktai).

[9] 2020 m. birželio 18 d. sprendimas (C-276/18, toliau – Sprendimas *KrakVet*, EU:C:2020:485, 61–63 punktai).

45. Šiame sprendime Teisingumo Teismas pridėtinės vertės mokesčio (PVM) srityje išaiškino nuostatą, iš esmės analogišką Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 daliai, t. y. Direktyvos 2006/112 33 straipsnio 1 dalį. Joje nurodyta, kad prekių, „kurias siuntė ar gabeno tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar gabenamos jo vardu“ iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, tiekimo vieta yra šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjančiam asmeniui, jei tenkinamos tam tikros sąlygos.

46. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo faktinė prielaida buvo ta, kad prekės, kurias valstybėje narėje įsisteigęs tiekėjas parduoda pirkėjams, gyvenantiems kitoje valstybėje narėje, ir kurias jiems gabena šio tiekėjo rekomenduota bendrovė, su kuria pirkėjai gali sudaryti sutartis dėl šio gabenimo. Ar turi būti laikoma, kad šias prekes siuntė ar gabeno „tiekėjas arba [jos] buvo siunčiamos ar gabenamos jo vardu“?

47. Atsižvelgiant į ekonominę ir komercinę tikrovę, t. y. vadovaujantis pagrindiniu kriterijumi taikant bendrą PVM sistemą, Teisingumo Teismo teigimu, darytina išvada, kad prekės siunčiamos ar gabenamos tiekėjo vardu, jei pastarasis, o ne pirkėjas faktiškai priima sprendimus dėl šių prekių siuntimo ar gabenimo būdo. Taigi tiekėjo vaidmuo turi būti *„lemiamas*, kiek tai susiję su prekių siuntimo ar gabenimo iniciavimu ir pagrindinių etapų organizavimu“ [10].

48. Toliau Teisingumo Teismas nurodė keturis kriterijus, leidžiančius patikrinti, ar taip ir yra.

49. Pirma, reikia atsižvelgti į klausimo, susijusio su šių prekių pristatymu pirkėjams, svarbą atitinkamo tiekėjo vykdomai veiklai būdingoje komercine praktikoje. Antra, reikia nustatyti, kam gali būti priskiriamas pasirinkimas, susijęs su atitinkamų prekių siuntimo ar gabenimo būdu. Prekių siuntimas ar gabenimas jų tiekėjo vardu gali būti nustatytas, jei pirkėjai tik pritaria tiekėjo pasirinkimui, nesvarbu, ar jis būtų susijęs su bendrovės, atsakingos už atitinkamų prekių pristatymą, nurodymu, ar su šių prekių siuntimo arba gabenimo sąlygomis. Tokią išvadą būtų galima daryti atsižvelgiant, be kita ko, į tokias aplinkybes, kaip mažas tiekėjo rekomenduojamų bendrovių pasirinkimas siekiant pristatyti prekes. Trečia, reikia iškelti klausimą, ar rizika, susijusi su atitinkamų prekių siuntimu ir pristatymu, tenka tiekėjui, ar pirkėjui. Ketvirta, reikia įvertinti mokėjimo tvarką, susijusią tiek su šių prekių tiekimu, tiek su jų siuntimu ar gabenimu. Jei šių prekių įsigijimas ir jų siuntimas ar gabenimas yra vienas finansinis sandoris, tai – tiekėjo svarbaus dalyvavimo pristatant šias prekes požymis [11].

50. Savo ruožtu turiu pažymėti, jog nėra reikiamų prielaidų tam, kad šioje byloje būtų galima pagal analogiją taikyti Sprendime *KrakVet* nustatytus kriterijus, kaip savo rašytinėse pastabose siūlo Komisija.

51. Nors nedvejodamas pritariu požiūriui, kad antrinės teisės nuostatos, susijusios su akcizais, ir atitinkamos nuostatos, susijusios su PVM, gali būti aiškinamos taip pat, nemanau, kad tai būtų pagrįsta nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 (Sprendime *KrakVet* nagrinėtos jos redakcijos) 33 straipsnio 1 dalies ir Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalies turinį. Iš tikrųjų, nors iš pastarosios nuostatos matyti, kad pardavėjo netiesioginio dalyvavimo siunčiant ar gabenant atitinkamas prekes pakanka „nuotolinei prekybai“ apibūdinti, iki

[10] Sprendimo *KrakVet* 63 punktas (išskirta mano).

[11] Sprendimo *KrakVet* 69–78 punktai.

Direktyvos (ES) 2017/2455[12] 2 straipsniu padaryto dalinio Direktyvos 2006/112 pakeitimo toks dalyvavimas nebuvo būtina sąlyga „Bendrijos vidaus nuotolinės prekybos prekėmis“, kaip tai suprantama pagal šio 33 straipsnio 1 dalį, buvimui konstatuoti.

52. Kaip Teisingumo Teismas pažymėjo Sprendime *KrakVet*, vis dėlto šis pakeitimas, pagal kurį laikytina, kad prekes „siunčia ar gabena tiekėjas arba jos siunčiamos ar gabenamos jo vardu“, netgi tada, kai tiekėjas *netiesiogiai* dalyvauja jas gabenant ar siunčiant, pagrindinėje byloje nebuvo taikytinas *ratione temporis*[13].

53. Tai reiškia, kad šiame sprendime Teisingumo Teismo nustatyti kriterijai negali būti taikomi šioje byloje, nes jie skirti aiškinti Direktyvos 2006/112 *iki jos dalinio pakeitimo Direktyva 2017/2455* 33 straipsnio 1 dalį.

54. Vis dėlto, Direktyvos 2006/112 *po šio dalinio pakeitimo* 33 straipsnio 1 dalies aiškinimo gairės, mano manymu, gali padėti apibrėžti Direktyvos 2008/118 36 straipsnio taikymo sritį atliekant analizę pagal analogiją.

55. Tarp tokių gairių atsižvelgtina į 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės[14], 5a straipsnio pirmą pastraipą, įtrauktą į šį įgyvendinimo reglamentą būtent siekiant paaiškinti ir apibrėžti netiesioginio dalyvavimo kriterijų PVM kontekste[15].

56. Šioje nuostatoje nurodyti atvejai, kuriais laikoma, kad prekės siunčiamos ar gabenamos tiekėjo arba tiekėjo vardu, įskaitant atvejus, kai jis netiesiogiai dalyvauja siunčiant ar gabenant prekes. Pirmieji trys atvejai – tai atvejai, kai i) tiekėjas subrangos sutartimi prekių siuntimą ar gabenimą paveda trečiajai šaliai, kuri pristato prekes klientui; ii) prekių siuntimą ar gabenimą vykdo trečioji šalis, tačiau tiekėjas prisiima visą arba dalinę atsakomybę už prekių pristatymą klientui ir iii) tiekėjas išrašo sąskaitas faktūras ir iš kliento gauna mokesčius už transporto išlaidas, o tada perduoda juos trečiajai šaliai, kuri organizuos prekių siuntimą ar gabenimą. Ketvirtasis atvejis, kuris, mano manymu, ypač svarbus siekiant atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, – tai atvejis, kai „tiekėjas bet kokiomis priemonėmis skatina klientą naudotis trečiosios šalies teikiamomis pristatymo paslaugomis, padeda klientui užmegzti ryšius su trečiąja šalimi ar kitais būdais suteikia trečiajai šaliai informaciją, kurios reikia pristatant prekes klientui“.

57. Taigi Sąjungos teisės aktų leidėjas į šį reglamentą įtraukė PVM komiteto gaires, susijusias su formuluotės „kurias siuntė ar gabeno tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar gabenamos jo vardu“, aiškinimu taikant Direktyvos 2006/112 33 straipsnį. Kaip matyti iš darbinio dokumento Nr. 855 dėl PVM nuostatų taikymo nuotolinei prekybai[16], šios gairės buvo pateiktos

[12] 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyva, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB ir Direktyvos 2009/132/EB nuostatos, susijusios su tam tikromis pridėtinės vertės mokesčio prievolėmis, taikomomis paslaugų teikimui ir nuotolinei prekybai prekėmis (OL L 348, 2017, p. 7).

[13] Sprendimo *KrakVet* 55 ir 56 punktai. Taip pat žr. generalinės advokatės E. Sharpston išvadą, pateiktą byloje *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:81, 99 punktas), pagal kurią Direktyva 2017/2455 įtrauktas tekstas „iš tikrųjų buvo [atitinkamos nuostatos dalinis] pakeitimas, ir tai [šis tekstas] *ne*reiškia aiškinimo, kuris bet kuriuo atveju buvo [turėjo būti] suteiktas dabartiniam tekstui“.

[14] OL L 77, 2011, p. 1.

[15] Žr. 2019 m. lapkričio 21 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) 2019/2026, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo naudojant elektronines sąsajas ir specialių schemų, skirtų apmokestinamiesiems asmenims, teikiantiems paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, vykdantiems nuotolinę prekybą prekėmis ir tam tikromis šalies viduje tiekiamomis prekėmis (OL L 313, 2019, p. 14) 4 konstatuojamąją dalį.

[16] Dokumentas *taxud.c.1*(2015)2158321.

paprašius Jungtinės Karalystės ir Belgijos mokesčių administratoriams, kurie konstatavo, kad tam tikros bendrovės nustatė prekybos tvarką, skirtą prekių tiekimui nuo jų vežimo ir pristatymo atskirti, siekdamos išvengti PVM deklaravimo ir mokėjimo prekių paskirties valstybėje narėje. Šio komiteto siūlomas aiškinimas atspindėjo būtinybę kovoti su *piktnaudžiavimu*, tiksliau – su sandoriais, dėl kurių gaunama mokestinė nauda, kaip antai taikomas veikiausiai mažesnis atitinkamų prekių išsiuntimo valstybės narės akcizas arba akcizai netaikomi dėl to, kad sandoris laikomas nuotolinės prekybos sandoriu, ir kurie prieštarauja atitinkamomis nuostatomis siekiamam tikslui išvengti konkurencijos iškraipymo, kurį lemia kilmės valstybės principo taikymas tarpvalstybiniams sandoriams.

58. Atsižvelgiant į būtinybę kovoti su piktnaudžiavimu, toks platus aiškinimas lėmė tai, kad buvo sumažintas dalyvavimo intensyvumas, būtinas tam, kad prekių siuntimas ar gabenimas būtų priskirtas tiekėjui. Kitaip tariant, trečiosios šalies pristatymo paslaugų pirkėjui reklamavimo bet kokiomis priemonėmis, padėjimo pirkėjui susisiekti su trečiąja šalimi arba informacijos, reikalingos tam, kad prekės būtų pristatytos pirkėjui, suteikimo trečiajai šaliai pakanka padaryti išvadai, kad prekes siunčia ar gabena tiekėjas arba kad jos siunčiamos ar gabenamos jo vardu.

59. Mano nuomone, tokia pati reikšmė turėtų būti teikiama ir formuluotei „tiesiogiai ar netiesiogiai pardavėjas arba jo naudai kitas asmuo siunčia arba gabena į kitą valstybę narę“, vartojamai Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalyje.

60. Mano siūlomas aiškinimas pagal analogiją galimas dėl to, kad Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalyje nustatyta *tokia pati apmokestinimo taisyklė* kaip ir kylanti iš Direktyvos 2006/112 33 straipsnio 1 dalies (kai kalbama apie nuotolinę prekybą, pardavėjas privalo sumokėti akcizus prekės paskirties šalyje) ir šios Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalies *turinys yra toks pats* kaip ir Direktyvos 2006/112 33 straipsnio 1 dalies, atsižvelgiant į jos versiją po Direktyva 2017/2455 padaryto pakeitimo. Be to, toks aiškinimas atrodo pagrįstas atsižvelgiant į tai, kad ir Direktyva 2008/118, ir Direktyva 2006/112 siekiama kovoti su piktnaudžiavimu, Teisingumo Teismui ne kartą pripažinus, kad tokia kova, kaip ir kova su sukčiavimu ir mokesčių slėpimu, priskirtina teleologiniam Direktyvos 2008/118 aspektui, kaip matyti iš jos 11 straipsnio pirmos pastraipos, 39 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos ir 31 konstatuojamosios dalies [17].

61. Iš to išplaukia, kad netiesioginis dalyvavimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalį, pasireiškia pirmiausia tada, kai pardavėjas veikia taip, kad *nukreiptų* pirkėją pasirinkti bendrovę, atsakingą už atitinkamų prekių siuntimą ir (arba) gabenimą. Tokiu atveju darytina išvada, kad pardavėjui tenka prievolė mokėti akcizus šių prekių paskirties valstybėje narėje.

62. Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad B UG interneto svetainėje, kurioje alkoholiniai gėrimai buvo parduodami Suomijoje įsikūrusiems pirkėjams, rekomenduojamos konkrečios transporto įmonės. Be to, šioje svetainėje pateikiama informacija apie gabenimo išlaidas, kurias padengia pirkėjas, pasirinkęs kurią nors iš šių įmonių, taip pat nuorodos į kiekvienos iš šių įmonių svetaines, į kurias, pirkėjui paspaudus nuorodą, be jo tolesnio įsikišimo perkeliama informacija apie gabentinas prekes.

[17] Dėl Direktyvos 2008/118 žr., be kita ko, 2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *CDIL* (C-96/22, EU:C:2023:1025, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Dėl Direktyvos 2006/112 žr. 2024 m. kovo 7 d. Sprendimą *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole* (C-341/22, EU:C:2024:210, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

63. Atsižvelgiant į šią informaciją ir su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atliks patikrinimus, mano nuomone, būtų galima manyti, kad aptariamus alkoholinius gėrimus į Suomiją netiesiogiai gabeno B UG, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 36 straipsnį, todėl B UG turi mokėti akcizus šioje valstybėje narėje.

64. Be to, tai vienintelis aiškinimas, atitinkantis ekonominę ir komercinę tikrovę, nes, tokiomis aplinkybėmis kokios susiklostė šioje byloje, galimybė klientams pasirinkti kitą transporto įmonę nei kurią nors iš pardavėjo jiems rekomenduojamų savo interneto svetainėje, geriausiu atveju yra menka, o faktiškai tikriausiai vien hipotetinė.

65. Kadangi toks aiškinimas būtinai reiškia „šydo pakėlimą“ nuo sandorio teisinės formos, siekiant išvengti galimo piktnaudžiavimo teise [18], savaime suprantama, jog tai, kad pirkėjas sudarė dvi atskiras sutartis, su pardavėju ir su transporto įmone, neturi reikšmės nustatant, ar turi būti laikoma, kad atitinkamas prekes tiesiogiai ar netiesiogiai išsiuntė ar išgabeno pardavėjas arba jo naudai kitas asmuo.

66. Galiausiai svarbu patikslinti, kad argumentu, kurį B UG pateikė savo rašytinėse pastabose ir kuris grindžiamas Komisijos pasiūlymu dėl Direktyvos 2008/118 [19], negalima paneigti mano padarytos išvados.

67. Konkrečiau kalbant, B UG nurodė, kad, pagal pasiūlymą dėl direktyvos dėl akcizų, nuostatoje, susijusioje su nuotoline prekyba, „nustatomos procedūros, taikytinos pardavimams, kuriuos atlieka verslininkai, prisiimantys tiesioginę ar netiesioginę atsakomybę už akcizais apmokestinamų prekių gabenimą privatiems asmenims, įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje“. Ši formuluotė reiškia, jog tam, kad būtų taikoma Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta taisyklė, pardavėjas turi būti laikomas *atsakingu* už akcizais apmokestinamų prekių gabenimą.

68. Iš tikrųjų tokia formuluotė, mano nuomone, paaiškinama vien Sąjungos teisės aktų leidėjo noru labiau pabrėžti vieną iš aspektų, skiriančių nuotolinę prekybą nuo nuotolinio pirkimo, kaip patvirtinta ataskaitoje, paskelbtoje vykstant teisėkūros procedūrai, kuri buvo užbaigta priimant Direktyvą 2008/118 [20], o ne norą, kad šio 36 straipsnio 1 dalies taikymas priklausytų nuo tam tikros pardavėjo atsakomybės, pirmiausia civilinės, formos buvimo.

69. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, jog Direktyvos 2008/118 36 straipsnio 1 dalis turėtų būti aiškinama taip, kad akcizais apmokestinamos prekės turi būti laikomos „tiesiogiai ar netiesiogiai pardavėjo arba jo naudai kito asmens siunčiamomis arba gabenamomis į kitą valstybę narę“, todėl šis turi mokėti akcizus toje kitoje valstybėje narėje, pirmiausia, jei pardavėjas veikia taip, kad *nukreiptų* pirkėją pasirinkti bendrovę, atsakingą už atitinkamų prekių gabenimą; nacionalinis teismas turi tai patikrinti. Šiuo atžvilgiu svarbu, be kita ko, tai, kad pardavėjas savo interneto svetainėje rekomenduoja vieną ar kelias konkrečias transporto įmones, pateikia informaciją apie gabenimo išlaidas, kurias padengia pirkėjas, pasirinkęs kurią nors iš šių įmonių, taip pat nuorodas į kiekvienos iš šių įmonių interneto svetaines, į kurias, pirkėjui paspaudus nuorodą, be jo tolesnio įsikišimo perkeliama informacija apie gabentinas prekes. O tai, kad pirkėjas sudarė dvi atskiras sutartis, atitinkamai su pardavėju ir su transporto įmone, neturi reikšmės atliekant tokį vertinimą.

[18] Šiuo klausimu žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą, pateiktą byloje *EMU Tabac ir kt.* (C-296/95, EU:C:1997:203, 88 punktas).

[19] Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros akcizų tvarkos (COM/2008/0078 *final*).

[20] Komisijos ataskaita Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl Direktyvos 92/12/EEB 7–10 straipsnių taikymo (Pateikta taikant Direktyvos 92/12/EEB 27 straipsnį) (COM/2004/0227 *final*).

Išvada

70. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) pateiktus prejudicinius klausimus:

2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EB, 36 straipsnio 1 dalis

turi būti aiškinama taip, kad

akcizais apmokestinamos prekės turi būti laikomos „tiesiogiai ar netiesiogiai pardavėjo arba jo naudai kito asmens siunčiamomis arba gabenamomis į kitą valstybę narę“, todėl šis turi mokėti akcizus toje kitoje valstybėje narėje, pirmiausia, jei pardavėjas veikia taip, kad nukreiptų pirkėją pasirinkti bendrovę, atsakingą už atitinkamų prekių siuntimą ir (arba) gabenimą; nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į visas pagrindinės bylos aplinkybes, turi tai patikrinti.