

**Byla C-696/20**

**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą**

**Gavimo data:**

2020 m. gruodžio 21 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2020 m. birželio 30 d.

**Ieškovė:**

B.

**Atsakovas:**

*Dyrektor Izby Skarbowej w W.*

---

**NUTARTIS**

2020 m. birželio 30 d.

*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) <...>

<...>

**2020 m. birželio 30 d.** išnagrinėjęs

**Finansinių bylų kolegijos** posėdyje

**B., įsisteigusios H.,** kasacinį skundą

dėl **2017 m. gegužės 16 d. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**  
(Varšuvos vaivadijos administracinis teismas) sprendimo

<...>

byloje pagal **B., įsisteigusios H.,** skundą

dėl **2015 m. rugsėjo 11 d.**

*Dyrektor Izby Skarbowej w W.* (W. mokesčių inspekcijos direktorius) sprendimo Nr. <...>

dėl gražintino už 2012 m. balandžio mėn. pridėtinės vertės mokesčio skirtumo nustatymo

nutarė:

1) Pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnį <...> pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 41 straipsnis <...> ir proporcingumo bei neutralumo principai kliudo tokioje situacijoje, kokia yra pagrindinėje byloje, <...> apmokestinamojo asmens įvykdyto įsigijimo Bendrijos viduje sandoriui taikyti tokią nacionalinės teisės nuostatą kaip *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o [orig. p. 2] podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio) 25 straipsnio 2 dalis,

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

– nustatyta, kad apmokestinamojo asmens veiksmai nesusiję su mokesčiniu sukčiavimu, o yra klaidingo tiekimų pagal grandininis sandorius vertinimo rezultatas, be to, Lenkijos PVM mokėtojo kodas buvo nurodytas tiekimų šalies, o ne Bendrijos viduje tikslais?

2) <...> sustabdyti bylos nagrinėjimą, iki kol bus išspręstas pirmiau išdėstytas prejudicinis klausimas. [orig. p. 3]

## MOTYVAI

### I. Teisinis pagrindas

#### Sąjungos teisės nuostatos

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos <...> nuostatos:

40 straipsnis

Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjančiam asmeniui.

41 straipsnis

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.

Nacionalinės teisės nuostatos

1. *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) nuostatos:

25 straipsnis

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.

[orig. p. 4]

2. Neatmetant 1 dalies taikymo tuo atveju, kai 9 straipsnio 2 dalyje apibrėžtas įsigyjantis asmuo, įsigydamas prekes Bendrijos viduje, nurodė kodą, kurį jam sandoriams Bendrijos viduje suteikė valstybė narė, kita nei valstybė narė, kurioje yra prekės, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas, laikoma, kad prekių įsigijimas Bendrijos viduje įvykdytas taip pat tos valstybės narės teritorijoje, nebent įsigyjantis asmuo įrodo, kad prekių įsigijimas Bendrijos viduje:

- 1) apmokestinamas valstybės narės, kurioje yra prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas, teritorijoje arba
- 2) laikomas apmokestinamu valstybės narės, kurioje yra prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas, teritorijoje dėl supaprastintos procedūros trišaliam prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoriui, nurodytam XII skirsnyje, taikymo.

II. Faktinės aplinkybės

Procesas mokesčių institucijose

- 1 2015 m. birželio 11 d. sprendimu *Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R.* (R. mokesčių inspekcijos direktorius) nustatė skundą pateikusiai bendrovei B., įsisteigusiai R. (toliau – bendrovė), grąžintino už 2012 m. balandžio mėn. PVM skirtumo sumą. Institucija nustatė, jog bendrovė, kaip Lenkijoje registruota PVM mokėtoja, buvo mažiausiai trijų subjektų sudarytų grandininių sandorių, susijusių su ta pačia preke, dalyvė. Pagal šiuos sandorius pirmasis subjektas tiesiogiai perduodavo (gabendavo) prekę paskutiniam tiekimo grandinės subjektui.

Bendrovė buvo tarpininkė tarp tiekėjo ir gavėjo. Lenkijoje bendrovė įsigydavo prekes tik iš B., įsisteigusios P. (toliau – BOP). Sandoriai, kuriuose dalyvavo bendrovė, buvo vykdomi pagal šias schemas:

- I schema: BOP su Lenkijos PVM mokėtojo kodu -> bendrovė su Lenkijos PVM mokėtojo kodu -> ES subjektas su ES PVM mokėtojo kodu
- II schema: BOP su Lenkijos PVM mokėtojo kodu -> bendrovė su Lenkijos PVM mokėtojo kodu -> pirmasis subjektas iš Sąjungos (įsigyjantis asmuo) su ES PVM mokėtojo kodu -> antrasis subjektas iš Sąjungos (gavėjas) su ES PVM mokėtojo kodu.

BOP tiekimus bendrovė pripažindavo tiekimais šalies viduje, apmokestinamais taikant 23 proc. PVM. O savo tiekimus gavėjams iš Sąjungos bendrovė kvalifikavo kaip prekių tiekimus Bendrijos viduje, apmokestinamus 0 proc. PVM tarifu, tad jai buvo gražinamas mokestis. Išanalizavusi tiekimų sąlygas, eiga [orig. p. 5] ir transporto organizavimą, institucija nusprendė, kad bendrovė neteisingai nustatė „mobilųjį“ tiekimą tiekimo grandinėje. Todėl institucija iš naujo įvertino pirmiau nurodytą tiekimų eiga, nustatė, jog pirmas iš minėtų tiekimų – tarp BOP ir bendrovės – buvo „mobilusis“ tiekimas, ir jam priskyrė prekių tiekimo Bendrijos viduje pobūdį BOP atveju ir prekių įsigijimą Bendrijos viduje bendrovės atveju.

Taigi institucija bendrovės, kuri tiekimus savo kontrahentams valstybėse narėse laikė prekių tiekimais Bendrijos viduje, apmokestinamais 0 proc. PVM tarifu, veiksmus pripažino klaidingais ir nusprendė, kad šie sandoriai turi būti apmokestinami prekės paskirties valstybių narių teritorijoje (išskyrus Lenkiją). Institucija nurodė, kad šiuo tikslu bendrovė turi registruotis prekių paskirties valstybių narių teritorijoje ir ten atsiskaityti už prekių įsigijimą Bendrijos viduje. Šios grandinės prekių perpardavimas kontrahentams iš šių valstybių turi būti apmokestinamas kaip tiekimas prekių paskirties valstybėse, atsižvelgiant į jose galiojančias nuostatas. Institucija nusprendė, jog dėl netinkamo „mobiliojo“ tiekimo ir kartu prekių tiekimo Bendrijos viduje pripažinimo bendrovė pervertino tiekimų Bendrijos viduje vertes savo tiekimų Bendrijos viduje apskaitoje.

Be to, institucija nurodė, jog dėl to, kad BOP (pirmas tiekimo grandinės subjektas) tiekimams bendrovei buvo priskirtas „mobiliųjų“ sandorių pobūdis, bendrovė privalo atsiskaityti už tiekimus paskirties valstybėje, kita vertus, bus taikomas PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies 1 punktas. Kadangi bendrovė prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoriams nurodė Lenkijos suteiktą ES PVM mokėtojo kodą, kurį suteikė kita valstybė narė nei ta, kurioje baigiasi prekių gabenimas, ji privalėjo pagal PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies 1 punktą PVM sumokėti Lenkijoje.

- 2 2015 m. rugsėjo 11 d. sprendimu *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* panaikino visą pirmosios instancijos institucijos sprendimą ir nustatė šiek tiek didesnę gražintino už 2012 m. balandžio mėn. PVM skirtumo sumą. Sprendimo pakeitimas šiame

klausime nurodytos problemos požiūriu nebuvo svarbus. Taip yra todėl, kad iš esmės apeliacinė institucija sutiko su visomis pirmosios instancijos institucijos nustatytomis esminėmis faktinėmis ir teisinėmis aplinkybėmis.

Reikėtų laikyti svarbiu aspektu tai, jog nė viena iš institucijų byloje nepripažino, kad sandoriai, kuriuose dalyvavo bendrovė, buvo susiję su mokestiniu sukčiavimu. Tiekimo grandinės sandoriai [**orig. p. 6**] buvo apmokestinti PVM, mokestis buvo sumokamas kiekviename apyvartos etape. Institucijų pozicijos esmė yra vertinimas, kad bendrovė tai darė klaidingai nustačiusi sandorių pobūdį.

- 3 Apeliacinė institucija pritarė pozicijai, kad bendrovei yra taikytina PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies 1 punkto teisinė norma, nes prekių įsigijimo iš BOP sandoriams ji nurodė Lenkijos PVM mokėtojo kodą, kurį suteikė kita valstybės narė nei ta, kurioje baigiasi prekių gabenimas. Nuspręsta, jog dėl tokių veiksmų bendrovė privalo sumokėti mokestį Lenkijoje, nes neįrodė, kad apmokestino prekių įsigijimą valstybės narės, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, teritorijoje.

Pirmosios instancijos teismo sprendimas

- 4 Bendrovė pateikė skundą dėl apeliacinės instancijos sprendimo *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (toliau – WSA), o šis 2017 m. gegužės 16 d. sprendimu <...> atmetė skundą, nusprendęs, kad jis yra nepagrįstas.

WSA pritarė institucijų pozicijai, kad bendrovė klaidingai vertino tiekimo grandinėje, įskaitant sandorį, kuris turėjo būti laikomas „mobiliuoju sandoriu“, eigą. Taigi jis sutiko su išvada, kad sandoris tarp BOP ir bendrovės (pirmas tiekimo grandinėje) buvo prekių tiekimas Bendrijos viduje (o ne įsigijimas šalies viduje su 23 proc. PVM, kaip tai vertino bendrovė), sandoriai tarp bendrovės ir jos gavėjų buvo sandoriai, vykdyti ne Lenkijos teritorijoje (bendrovė juos vertino kaip prekių tiekimą Bendrijos viduje, kuriam taikomas 0 proc. PVM), tad bendrovė juos turėjo deklaruoti kaip prekių įsigijimą Bendrijos viduje. Be to, teismas neginčijamai nustatė, kad asmenys, įsigyjantys prekes iš bendrovės, nurodė prekių įsigijimą Bendrijos viduje valstybėje, kurioje baigėsi prekių siuntimas, ir nebuvo jokio PVM praradimo.

Teismas pritarė, kad pagrįsta bendrovei taikyti PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies 2 punktą. Jis nurodė principą, pagal kurį institucijoms atlikus tiekimų pobūdžio patikrą turėjo būti pripažinta, jog tai, kad bendrovė, kaip apmokestinamasis asmuo, įsigyjantis prekes Bendrijos viduje, nurodė kitą mokėtojo kodą nei tas, kurį suteikė valstybė, kurioje baigiasi prekių gabenimas, lėmė dviejų prekių įsigijimo vietų atsiradimą – valstybėje, kurioje baigiasi gabenimas, ir registracijos valstybėje. Kadangi bendrovė neįrodė, jog pati apmokestino prekių įsigijimą šalyje, kurioje baigiasi [**orig. p. 7**] gabenimas (tai padarė jos gavėjai), pagal PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalį buvo pripažinta, kad prekių įsigijimas Bendrijos viduje vyko Lenkijoje.

- 5 Beje, siekiant pristatyti bylos aplinkybes, taip pat reikėtų paminėti, kad mokesčio apskaičiavimo bendrovei dėl prekių įsigijimo Bendrijos viduje Lenkijoje klausimas nebuvo vienintelis ginčytinas klausimas byloje. Institucijoms atlikus tiekimo grandinės eigos patikrinimą, taip pat buvo užginčyta bendrovės teisė atskaityti pirkimo PVM, apskaičiuotą ir sumokėtą pagal sąskaitas faktūras už jos įsigytas iš BOP prekes – veiklą, kurią abu subjektai laikė tiekimu šalies viduje. Iš naujo įvertindamos šiuos sandorius kaip prekių tiekimą Bendrijos viduje, institucijos nusprendė, kad bendrovė neturi teisės atskaityti PVM iš šiose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodyto PVM. Vis dėlto kartu jos laikėsi pozicijos, kad subjektas, kuris išrašė šias sąskaitas faktūras, privalėjo apskaičiuoti 23 proc. PVM, nes bendrovė šiems sandoriams naudojo Lenkijos PVM mokėtojo kodą. Pirmiau išdėstyta problema nėra susijusi su prejudiciniu klausimu, vis dėlto verta paminėti, jog priimtas teisės aiškinimas ir taikymas byloje lėmė, kad bendrovei iš viso buvo apskaičiuotas 46 proc. PVM.

*Naczelny Sąd Administracyjny* (toliau – NSA) vykstantis procesas

- 6 Bendrovė apskundė visą nurodytą sprendimą, kaltindama pirmosios instancijos teismą, kad jis pažeidė, be kita ko:
- PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies 1 punktą, siejamą su 25 straipsnio 1 dalimi, nacionalinėje situacijoje (t. y. kai gabenimas pradedamas valstybėje, kuri suteikė sąskaitose faktūrose nurodytą PVM mokėtojo kodą) klaidingai pasirinkęs taikyti PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalį – nuostatą, kuri gali būti taikoma tik sandoriams Bendrijos viduje;
  - PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalį ir Direktyvos 2006/112 41 straipsnį, siejamą su Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 16 straipsniu, nes netinkamai juos aiškino, neteisingai pripažindamas, kad PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalis gali būti taikoma situacijai, kai sandoris jau buvo apmokestintas kaip prekių tiekimas Lenkijoje;
  - PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies 1 punktą, nes netinkamai jį aiškino, neteisingai pripažindamas, kad ši nuostata gali būti taikoma situacijai, kai tiekimai buvo apmokestinti šalyje, kurioje baigiasi prekių gabenimas (įskaitant atvejį, kai jį atlieka kitas subjektas nei PVM įstatymo 25 straipsnio 2 dalies 1 punkte nurodytas gavėjas).

**[orig. p. 8]**

III. Nacionalinio teismo (NSA) prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo priežastys

- 7 NSA nuomone, priimant sprendimą dėl dalies bendrovės kasaciniame skunde pateiktų pagrindų reikalinga Europos Sąjungos Teisingumo Teismo nuomonė dėl Direktyvos 2006/112/EB 41 straipsnio aiškinimo ir taikymo taisyklių proporcingumo ir neutralumo principų kontekste. <...> [SESV 267 straipsnio tekstas]

## III. Dėl prejudicinio klausimo

- 8 Išanalizavus įrodymus, surinktus vykdant mokesčių procedūras, galima pagrįstai sutikti su institucijų ir pirmosios instancijos teismo išvadomis, kad bendrovė klaidingai įvertino tiekimą, kuriuose dalyvavo, eiga; „mobilusis“ tiekimas buvo tiekimas tarp BOP ir bendrovės – taigi tai buvo prekių tiekimas Bendrijos viduje. Bendrovė byloje neatmeta tokio vertinimo, bet nesutinka su išvadomis dėl taip patikrintų sandorių apmokestinimo būdo.
- 9 Konstatavus tokias pirmiau išdėstytas faktines išvadas, PVM bendrovei buvo apskaičiuotas remiantis PVM įstatymo 25 straipsnio 1 dalimi ir 2 dalies 1 punktu – nuostata, kuria į nacionalinę teisę perkeliama Direktyvos 2006/112 41 straipsnis. Iš 41 straipsnio matyti, jog kalbama apie „PVM mokėtojo kodą, kuriuo naudodamasis įsigyjantis asmuo įvykdė tokį prekių įsigijimą Bendrijos viduje“, o tai atitinka Lenkijos nuostatą, jog įsigyjantis asmuo sąskaitoje faktūroje nurodė kitą PVM mokėtojo kodą, nei suteikė valstybė narė, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas „įsigyjant prekes Bendrijos viduje“. Byloje problema yra tai, kad bendrovė, nurodydama sąskaitoje faktūroje Lenkijos PVM mokėtojo kodą, tai padarė ne dėl įsigijimo Bendrijos viduje, o dėl vidaus sandorio, kuriuo laikė prekių įsigijimą iš BOP. Jei būtų laikoma, kad šis subjektyvus bendrovės motyvacijos elementas neturi įtakos nurodytų nuostatų taikymui, išlieka padarytos klaidos pasekmių vertinimas. Byloje nenustatyta, kad bendrovės ir jos kontrahentų veiksmai buvo sukčiavimas ar piktnaudžiavimas. Ankstesni sandoriai buvo apmokestinami tinkamai. **[orig. p. 9]**
- 10 Neabejotina, kad tokių nuostatų kaip Direktyvos 2006/112 41 straipsnis (prieš tai Šeštosios direktyvos 28 straipsnio B skirsnio A punktas) įgyvendinimo tikslas buvo kova su sukčiavimu mokesčių srityje. Buvo siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui tuo atveju, kai įsigyjantis asmuo, įsigydamas prekes, dar nėra tikras, kurioje šalyje baigsis jų siuntimas ar gabenimas. Įtvirtintas reglamentavimas taip pat leidžia pašalinti neapmokestinimo atvejus, kai įsigyjantis asmuo neturi PVM mokėtojo kodo šalyje, kurioje baigiasi siuntimas ar gabenimas, bet turi tokį kodą kitoje valstybėje narėje. Ši sistema užtikrina bendros PVM sistemos išsamumą ir padeda išvengti rizikos, kad tam tikrame apyvartos etape sandoriai nebus apmokestinami.
- 11 Be to, prievolė apmokestinėti prekių įsigijimą Bendrijos viduje toje šalyje, kurioje buvo suteiktas įsigyjančio asmens nurodytas PVM mokėtojo kodas, kartu taikant prekių apmokestinimo šalyje, kurioje baigiasi jų gabenimas, principą, lemia, kad tas pats veiksmas, t. y. prekių įsigijimas Bendrijos viduje, gali būti apmokestinamas dviejose skirtingose Bendrijos šalyse. Nuo tokios pasekmės apsaugo prekes įsigyjančio asmens galimybė įrodyti, kad sandoris buvo apmokestinamas pagal taisyklę, įtvirtintą 40 straipsnyje, t. y. šalyje, kurioje baigiasi gabenimas.
- 12 Faktinėmis bylos aplinkybėmis neginčijama, kad analizuojami sandoriai buvo apmokestinami toje šalyje, kurioje baigėsi gabenimas, vis dėlto tai padarė ne

bendrovė, nes jų nelaikė prekių įsigijimu Bendrijos viduje, o jos gavėjai. Šioje byloje dėl to, kad už procesą atsakingoms institucijoms nepakako kompetencijos patikrinti visą tiekimo grandinę, siekiant tinkamai apmokestinti tiekimus, ir patikrinimas apsiribojo tik grandinės dalimi, pažeistas ne tik PVM neutralumo, bet ir proporcingumo principas. Kadangi bendrovė neturi galimybės atsižvelgti savo apskaitoje į šalyje, kurioje baigėsi gabenimas, kontrahentų sumokėtą mokestį už prekių įsigijimą Bendrijos viduje (atsižvelgiant į tai, kad mokestinė prievolė susijusi su 2012 m.), tai sukels neproporcingą mokesčių našta.

- 13 Išdėstytos abejonės, susijusios su Direktyvos 2006/112/EB 41 straipsnio aiškinimu neutralumo ir proporcingumo principų kontekste, pateisina kreipimąsi į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su pradžioje pateiktu prejudiciniu klausimu. **[orig. p. 10]**
- 14 Dėl pateikto klausimo *Naczelny Sąd Administracyjny* sustabdė kasacinę procedūrą remdamasis *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* (Administracinių bylų teisenos įstatymas) 124 straipsnio 1 dalies 5 punktu.