



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2024 m. gruodžio 19 d.¹

Byla C-427/23

**Határ Diszkont Kft.
prieš**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(*Szegedi Törvényszék* (Segedo teismas, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 1 straipsnio 2 dalis, 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 78 straipsnis – Sumų, avansu kaip PVM sumokėtų ne Europos Sąjungoje gyvenančių pirkėjų, grąžinimas – Administravimo mokestis – PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų savarankiškas teikimas – Sąvokos „vienas sudėtinis tiekimas ar teikimas“, „pagrindinį tiekimą ar teikimą papildantis tiekimas ar teikimas“ ir „tiekimo ar teikimo savarankiškumas“ – Neapmokestinimas pagal 135 straipsnio 1 dalies d punktą ir 146 straipsnio 1 dalies e punktą – Teisėtų lūkesčių apsauga – Apmokestinamoji vertė“

I. Įvadas

1. Vykstant šiai prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrai Teisingumo Teismo vėl prašoma išnagrinėti praktikoje svarbų klausimą, kada, kai apmokestinami tam tikri sandoriai, reikia manyti, kad kalbama apie vieną prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, o kada – apie kelis tiekimus ar teikimus. Pastaruoju atveju taip pat kyla klausimas, ar tokius tiekimus arba teikimus kvalifikuoti kaip „savarankiškus tiekimus ar teikimus“, ar kaip „vieną sudėtinį tiekimą ar teikimą“, ar kaip „pagrindinį tiekimą ar teikimą papildantį tiekimą ar teikimą“².

2. Nagrinėjamu atveju Vengrijos įmonė pirkėjams, gyvenantiems ne Europos Sąjungoje, pardavė įvairių prekių eksporto už Sąjungos ribų tikslais. Šios prekės buvo parduotos šios įmonės parduotuvėje, esančioje Vengrijoje, netoli sienos su Serbija. Šiems sandoriams, kaip prekių, kurias siunčia ar gabena ne Sąjungoje įsisteigęs pirkėjas, tiekimui, iš esmės nebuvo taikomas pridėtinės vertės mokestis (PVM). Ši įmonė pirkėjams nerezidentams vėliau grąžino sumas, jų sumokėtas avansu kaip PVM, kuris būtų buvęs mokėtinas, jei aptariamas neapmokestinimas nebūtų taikomas. Vis dėlto, už administravimą, susijusį su šiuo grąžinimu, ši įmonė išrašė sąskaitas

¹ Originalo kalba: prancūzų.

² Dėl šių klausimų žr. neseniai priimtus 2021 m. kovo 4 d. Sprendimą *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167) ir 2023 m. balandžio 20 d. Sprendimą *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (C-282/22, EU:C:2023:312). Taip pat žr. mano išvadą, pateiktą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 14–47 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

faktūras sumai, atitinkančiai 15 % grąžintos sumos. Šiomis aplinkybėmis kyla klausimas dėl šio administravimo apmokestinimo. Ar tokia administravimo veikla laikytina atskiru ir apmokestinamu paslaugos teikimu, ar ji reiškia papildomą paslaugos teikimą, kuriam taikoma pagrindinio sandorio, t. y. eksportui skirtų prekių tiekimo, apmokestinimo tvarka? O gal tokia veikla neapmokestinama remiantis kitomis nuostatomis?

3. Ši byla suteikia Teisingumo Teismui progą patikslinti tokių sandorių apmokestinimo PVM kriterijus. Šioje byloje keliami ir klausimai, susiję su teisėtų lūkesčių apsauga tuo atveju, kai mokesčių administratorius kelerius metus tikrino ir priėmė PVM deklaracijas, kuriose šie sandoriai buvo laikomi neapmokestinamais, taip pat susiję su apmokestinamąja verte, į kurią šiuo atveju atsižvelgtina, ir su PMV apskaičiavimo tvarka.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos³ apibrėžiamas Sąjungos teisinis pagrindas. PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

„Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

<...>“

5. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

³ Ginčijamu laikotarpiu taikytina redakcija (toliau – PVM direktyva) (OL L 347, 2006, p. 1).

6. PVM direktyvos 73 straipsnis suformuluotas taip:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

7. Šios direktyvos 78 straipsnyje įtvirtinta:

„Apmokestinamoji vertė apima:

<...>

b) atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, kurias tiekėjui turi padengti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo.

<...>“.

8. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina:

<...>

d) sandoriai, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą;

<...>“

9. Šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

b) prekių tiekimas, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už [Sąjungos] ribų arba tai atlikta jo vardu;

<...>

e) paslaugų teikimas, įskaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, bet išskyrus neapmokestinamas pagal 132 ir 135 straipsnius paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių, kurioms taikomi 61 straipsnis ir 157 straipsnio 1 dalies a punktas, eksportu ar importu.“

B. Vengrijos teisė

10. Šioje byloje reikšmingos nacionalinės teisės dėl PVM nuostatos įtvirtintos taikytinos redakcijos 2007 m. *Általános forgalmi adóról CXXVII. törvény* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII) (*Magyar Közlöny*, 2007/155) (toliau – Vengrijos PVM įstatymas).

11. Vengrijos PVM įstatymo 98 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Neapmokestinamas prekių, išsiųstų paštu arba išvežtų iš šalies į kitą šalį, esančią už [Sąjungos] ribų, tiekimas, jei prekę išsiuntė ar išvežė:

- a) pats tiekėjas arba trečiasis asmuo tiekėjo vardu;
- b) pats pirkėjas arba trečiasis asmuo pirkėjo vardu, jeigu įvykdytos papildomos sąlygos, nurodytos šio straipsnio 3 ir 4 dalyse arba šio įstatymo 99 ir 100 straipsniuose.“

12. Šio įstatymo 99 straipsnyje nustatyta:

„1. Jei pirkėjas yra užsienio keleivis ir tiekiamos prekės <...> yra jo asmeninio ar kelioninio bagažo dalis, siekiant taikyti 98 straipsnio 1 dalyje numatytą neapmokestinimą PVM reikia, kad:

- a) atlygis, įskaitant mokestį, už prekių pristatymą viršytų 175 eurų sumą;
- b) užsienio keleivis įrodytų savo statusą, pagrįsdamas jį galiojančiais kelionės dokumentais ar kitais galiojančiais valdžios institucijų išduotais, Vengrijoje pripažįstamais, dokumentais <...>, padedančiais nustatyti jo asmens tapatybę <...> (toliau visi kartu – kelionės dokumentai);
- c) prekių išvežimo iš [Sąjungos] vietoje institucija patvirtintų, kad jos buvo išvežtos iš šalies teritorijos, uždėdama vizą ir antspaudą šiuo tikslu valstybės mokesčių administratoriaus pateiktoje formoje arba bet kurioje kitoje nacionalinio mokesčių administratoriaus leidžiamoje formoje, kurioje nurodomi 10 dalyje minimi duomenys (toliau bendrai – prašymo grąžinti mokestį forma), kai kartu pateikiamos prekės ir originali sąskaita faktūra, patvirtinanti įvykdytą prekių tiekimą.

2. Tam, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu, prekių pardavėjas turi ne tik išrašyti sąskaitą faktūrą, bet ir užsienio keleivio prašymu užpildyti prašymo grąžinti mokestį formą. Sąskaitoje faktūroje ir prašymo grąžinti mokestį formoje pateikiami duomenys, susiję su užsienio keleivio tapatybės nustatymu, neturi skirtis nuo tų, kurie nurodyti kelionės dokumentuose. Užsienio keleivis privalo prekių pardavėjui pateikti kelionės dokumentus. Prašymo grąžinti mokestį formoje turi būti pateikti tik su prekių tiekimu susiję duomenys iš vienos sąskaitos faktūros, todėl jie negali skirtis nuo pateiktų sąskaitoje faktūroje. Prašymo grąžinti mokestį formą trimis egzemplioriais parengia prekių pardavėjas, kuris pirmus du egzempliorius atiduoda keleiviui, o trečiąjį pasilieka savo apskaitos dokumentuose.

3. Muitinės institucija, patvirtindama 1 dalies c punkte nurodytų prekių išvežimą, iš keleivio paima antrąjį prašymo grąžinti mokestį formos egzempliorių su viza ir antspaudu.

4. Neapmokestinimui taikomos šios sąlygos:

- a) prekių pardavėjas turi turėti pirmąjį prašymo grąžinti mokestį formos egzempliorių su viza ir antspaudu, kaip nurodyta 1 dalies c punkte, ir,
- b) jei mokestis buvo sumokėtas tiekiant prekes, pardavėjas šį mokestį grąžina užsienio keleiviui pagal 5–8 dalis.

5. Užsienio keleivis pats asmeniškai arba jo vardu ir naudai veikiantis įgaliotasis atstovas gali prašyti, kad prekių pardavėjas grąžintų mokestį. Tuo atveju, jei užsienio keleivis

- a) veikia asmeniškai, jis turi pateikti savo kelionės dokumentus;
- b) veikia ne asmeniškai, jo vardu ir jo naudai veikiantis asmuo turi pridėti jo vardu parengtą rašytinį galiojimą.

6. Siekdamas, kad būtų grąžintas mokestis, užsienio keleivis arba jo įgaliotasis atstovas

- a) pateikia prekių pardavėjui pirmąjį prašymo grąžinti mokestį formos egzempliorių su viza ir antspaudu, kaip nurodyta 1 dalies c punkte, ir
- b) pateikia prekių pardavėjui sąskaitos faktūros, patvirtinančios prekių tiekimą, originalą.

7. Užsienio keleiviui mokestis turi būti grąžinamas forintais ir mokamas grynaisiais. Vis dėlto prekių tiekėjas ir užsienio keleivis gali susitarti dėl kitokios valiutos ir kitokio mokėjimo būdo.

8. Prekių pardavėjas taip pat privalo užtikrinti, kad sąskaita faktūra, patvirtinanti įvykdytą prekių tiekimą, nesudarytų pagrindo dar kartą prašyti grąžinti mokestį. Šiuo tikslu prieš grąžindamas [keleiviui] sąskaitos faktūros originalą jis turi joje įrašyti žodžius „PVM apskaitytas“ ir padaryti sąskaitos faktūros su tokiais žodžiais fotokopiją, kurią privalo saugoti savo apskaitoje.

<...>“.

13. Pagal *CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról* (Įstatymas Nr. CLI dėl mokesčių administracinės procedūros) (*Magyar Közlöny*, 2017/192) 98 straipsnio 3 dalį, jei mokesčių mokėtojas neapmokestinamas, jis turi tai įrodyti dokumentu ar bet kuriuo kitu tinkamu būdu.

14. *Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény* (1992 m. Įstatymas Nr. LXXIV dėl pridėtinės vertės mokesčio) (*Magyar Közlöny*, 1992/128), galiojusiame iki 2007 m. gruodžio 31 d., į pagą šio įstatymo 30 straipsnio 1 dalį, siejamą su šio įstatymo 2 priedu, neapmokestinamų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sąrašą buvo įtrauktas „mokesčių grąžinimas užsienio keleiviams, pardavėjo vykdomas pagal konkrečias teisės aktų nuostatas“.

III. Ginčo aplinkybės

15. 2020 m. Vengrijos bendrovė *Határ Diszkont Kft.* (toliau – *Határ Diszkont*) pirkėjams, gyvenantiems ne Sąjungoje (konkrečiai kalbant – pirkėjams, gyvenantiems Serbijoje), savo parduotuvėje Tompa (Vengrija), esančioje netoli Vengrijos ir Serbijos sienos, pardavė įvairių prekių. Šie užsienio pirkėjai įsigytas prekes tą pačią dieną išsivežė iš Vengrijos. Grynaisiais pinigais apmokėtose sąskaitose faktūrose, susijusiuose su šių prekių įsigijimu, buvo įrašyta pastaba „PVM sumokėtas“.

16. Eksportavus prekes, *Határ Diszkont* šiems pirkėjams grąžino visą sąskaitose faktūrose nurodytą PVM ir išdavė su tuo susijusius kasos kvitus. Atrodo, kad pirkėjas nerezidentas, norėdamas susigrąžinti avansu kaip PVM sumokėtas sumas, turėjo fiziškai grįžti į *Határ Diszkont*

parduotuve⁴. Už PVM grąžinimo administravimą *Határ Diszkont* iš užsienio klientų paėmė mokestį, lygų 15 % grąžinto PVM.

17. Mokesčio grąžinimo administravimo procesą sudarė šie etapai: a) pirkėjo nerezidento galiojančio kelionės dokumento patikrinimas pardavimo metu; b) prašymo grąžinti mokestį formos išdavimas ir sąskaitos faktūros išrašymas šiam pirkėjui; c) pirkėjo galiojančio kelionės dokumento ir prašymo grąžinti mokestį formos, pateiktos siekiant PVM grąžinimo, patikrinimas; d) pardavimo sąskaitos faktūros keitimas, kopijavimas ir archyavimas; e) sumos, sumokėtos kaip pardavimo PVM, grąžinimas pirkėjui nerezidentui grynaisiais pinigais; f) pinigų išmokėjimo kvito išdavimas ir pirkėjo pasirašymas šiame kvite; g) sąskaitos faktūros už mokesčio grąžinimo administravimą išrašymas; h) pinigų priėmimo kvito išdavimas ir pirkėjo nerezidento pasirašymas šiame kvite; i) administravimo mokesčio sumokėjimas grynaisiais pinigais.

18. Pardavimo PVM grąžinimo dieną *Határ Diszkont* išrašė sąskaitas faktūras, pagal kurias administravimo mokestis buvo sumokėtas grynaisiais pinigais; tai patvirtinta pinigų priėmimo kvitais. *Határ Diszkont* iš administravimo mokesčio gautas pajamas į PVM deklaracijas įtraukė kaip pajamas, gautas kaip atlygį teikiant neapmokestinamas paslaugas.

19. Mokesčių administratoriui⁵ atliekant 2020 finansinių metų patikrinimą, susijusį, be kita ko, su PVM, *Határ Diszkont* laikėsi požiūrio, kad administravimo veikla, susijusi su sumų, sumokėtų kaip pardavimo PVM, grąžinimu, reiškia paslaugos, kuri neapmokestinama PVM, teikimą.

20. Šiomis aplinkybėmis *Határ Diszkont* rėmėsi paties mokesčių administratoriaus⁶ informacija, pateikta atsakant į konkrečiai dėl šio aspekto užduotą klausimą. Iš šios informacijos buvo matyti, jog, kadangi mokesčio grąžinimo administravimas susijęs su neapmokestinimu, dėl šio administravimo patiriamos išlaidos laikytinos papildomomis prekių tiekimo išlaidomis, todėl joms turi būti taikoma neapmokestinimo PVM sistema, kuri taikoma pagrindiniam sandoriui.

21. Vykstant patikrinimui *Határ Diszkont* taip pat teigė, kad su avansu kaip PVM sumokėtų sumų grąžinimu susijusios paslaugos teikimas turi būti neapmokestinamas remiantis nacionalinės teisės nuostata, kuria perkeltas finansinių sandorių neapmokestinimas, nurodytas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte, ir nacionalinės teisės nuostata, kuria perkeltas sandorių, susijusių su prekių eksportu, neapmokestinimas, nurodytas šios direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte⁷.

22. Mokesčių administratorius atmetė *Határ Diszkont* argumentus. 2022 m. liepos 22 d. sprendime jis konstatavo, kad *Határ Diszkont* turi sumokėti mokesčio nepriemoką sudarantį PVM skirtumą. Šį sprendimą 2022 m. spalio 27 d. sprendimu patvirtino antrosios pakopos mokesčių administratorius⁸.

23. *Határ Diszkont* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, *Szegedi Törvényszék* (Segedo teismas, Vengrija), pateikė skundą dėl antrosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendimo, prašydama jį panaikinti.

⁴ Šią aplinkybę per posėdį patvirtino Vengrijos vyriausybė. Be to, pagal Vengrijos PVM įstatymo 99 straipsnio 7 dalį grąžintinos sumos, sumokėtos kaip PVM avansas, turi būti sumokėtos grynaisiais pinigais.

⁵ *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága* (Bač Kiškūno apskrities mokesčių ir muitų direkcija prie Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus, Vengrija).

⁶ Informaciją pateikė *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélszolgálati és Tájékoztatási Főosztálya* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus centrinės direkcijos Ryšių su naudotojais ir informacijos departamentas, Vengrija).

⁷ Atitinkamai Vengrijos PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalies d ir e punktais bei 102 straipsnio 1 dalies b punktu.

⁸ *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, Vengrija).

IV. Prejudiciniai klausimai

24. 2023 m. liepos 3 d. nutartimi *Szegedi Törvényszék* (Segedo teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar tokia valstybės narės praktika, kai PVM grąžinimo užsienio keleiviams administravimas, kuris apima administracinius formalumus nuo standartinių prašymo grąžinti PVM formų išdavimo iki PVM grąžinimo ir už kurį PVM turi būti skaičiuojamas ir mokamas pagal bendrąsias taisykles, yra laikomas atskiru paslaugų teikimu, nesusijusiu su neapmokestinamu prekių tiekimu, atitinka [PVM direktyvos] 1 straipsnio 2 dalį, 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 78 straipsnį ir 146 straipsnio 1 dalies e punktą tuo atveju, kai administravimo mokestis, lygus tam tikrai grąžintino PVM procentinei daliai, renkamas ir sąskaita faktūra išrašoma tuo pačiu metu, kai grąžinamas PVM, t. y. ne tada, kai pristatomos prekės ir už jas išrašomos sąskaitos faktūros, o po to, kai pirkėjas sumoka atlygį už prekes ir prekės išvežamos į Sąjungai nepriklausančią šalį?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą atitinka tokia valstybės narės praktika, pagal kurią mokestis, renkamas už PVM grąžinimo administravimą pristačius prekes užsienio keleiviams, nelaikomas PVM neapmokestinamu „sandoriu, susijusiu su mokėjimais ar skolomis“?
3. Jeigu į pirmąjį ir antrąjį klausimus būtų atsakyta teigiamai, ar teisėtų lūkesčių apsaugos principą – vieną iš pagrindinių bendros PVM sistemos principų – atitinka tokia valstybės narės praktika, pagal kurią su administravimo mokesčiu susijusių sąskaitų faktūrų išrašytojas PVM turi sumokėti taip pat ir atgaline data, nors mokesčių administratorius ankstesniais metais, ėjusiais prieš patikrinimo metus, jį jau kelis kartus tikrino ir atlikdamas tuos patikrinimus išnagrinėjo jo praktiką administravimo mokesčio neapmokestinti PVM, tačiau jai neprieštaravo ir nepranešė jam, kad pasikeitė iki 2007 m. gruodžio 31 d. galioję valstybės narės teisės aktai, kuriuose kaip viena iš PVM neapmokestinamų paslaugų buvo aiškiai nurodytas „PVM grąžinimas užsienio keleiviams, pardavėjo vykdomas pagal konkrečius teisės aktus“?
4. Jeigu į pirmuosius tris klausimus būtų atsakyta teigiamai, ar PVM direktyvos 73 ir 78 straipsnių nuostatas atitinka tokia valstybės narės mokesčių administratoriaus praktika, kai atlygis, kuris už administravimo mokestį išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytas kaip neapmokestinamas PVM, laikomas PVM apmokestinamąja verte, nuo kurios pagal mokesčių administratoriaus sprendimą sąskaitų faktūrų išrašytojas turi sumokėti PVM remdamasis bendrosiomis taisyklėmis, nors į užsienio keleivių sumokėtą atlygį tokia suma neįeina?“

25. Vykstant procesui Teisingumo Teisme Vengrijos vyriausybė ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas ir dalyvavo 2024 m. spalio 17 d. įvykusiame posėdyje.

V. Analizė

A. Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

1. Pirminės pastabos

26. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalis, 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 78 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad administravimo veikla, susijusi su „PVM grąžinimu“, kaip antai aptariama pagrindinėje byloje, pirkėjų, gyvenančių ne Sąjungoje, naudai, kai kalbama apie neapmokestinamą prekių tiekimą, reiškia atskiros ir nuo šio prekių tiekimo atsietos paslaugos teikimą, taigi kaip tokį apmokestinamą PVM. Jei taip, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar toks paslaugos teikimas turi būti laikomas neapmokestinamu pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą.

27. Pirmiausia pažymėtina, kad šioje byloje formaliai PVM „grąžinimo“ nėra. Iš tikrųjų neginčijama, kad nagrinėjamu atveju aptariamų prekių, kurias *Határ Diszkont* pardavė pirkėjams, gyvenantiems ne Sąjungoje, pardavimas neapmokestinamas PVM pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktą, atsižvelgiant į tai, kad šios prekės buvo eksportuotos. Kadangi tokie sandoriai neapmokestinami, už juos nereikia mokėti PVM. Vadinasi, negali būti ir PVM „grąžinimo“.

28. Nagrinėjamu atveju pirkėjai nerezidentai įsigydami prekes sumoka *Határ Diszkont* visą *bruto* kainą (toliau – *bruto* kaina), į kurią įeina suma, atitinkanti PVM, kuris būtų mokėtinas, jei aptariamasis neapmokestinimas nebūtų taikomas, nes prekės galiausiai nebūtų eksportuotos arba pirkėjas nebūtų pateikęs dokumentų, būtinų siekiant įrodyti, kad yra įvykdytos esminės neapmokestinimo sąlygos. Šiomis aplinkybėmis *Határ Diszkont* atlikti mokėjimai pirkėjams nerezidentams – tai avansu sumokėtų sumų, atitinkančių sumas, kurias galimai reikėtų mokėti kaip PVM (toliau – avansu kaip PVM sumokėtos sumos), grąžinimas. Taigi tai nėra PVM „grąžinimas“.

29. Tai paaiškinus pažymėtina, jog, kadangi administravimo veikla, susijusi su avansu kaip PVM sumokėtų sumų grąžinimu, kaip antai aptariama pagrindinėje byloje, reiškia tik atitinkamo neapmokestinimo taikymą, ji nesuteikia pagrindo kalbėti apie konkrečios paslaugos teikimą, kuris būtų apmokestinamas ir kuriam būtų taikomas PVM (žr. 2 skirsnį); subsidiariai pažymėtina, kad, jei reikėtų pripažinti, jog šioje byloje iš tikrųjų kalbama apie apmokestinamą paslaugos teikimą, vis dėlto tai reikštų papildomą paslaugą, kuri nebūtų atsietą nuo pagrindinio sandorio, t. y. nuo neapmokestinamų prekių tiekimo, kuriam taikoma neapmokestinimo sistema turėtų būti taikoma ir šios papildomos paslaugos teikimui (žr. 3 skirsnį); galiausiai bet kuriuo atveju PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytas neapmokestinimas nagrinėjamu atveju neturi reikšmės (žr. 4 skirsnį).

2. Dėl apmokestinamo paslaugos teikimo nebuvimo

30. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM apmokestinamas paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

31. Apmokestinamieji sandoriai suponuoja, kad egzistuoja šalių sandoris, kuriame numatyta kaina ir atlygis. Taigi paslaugų teikimas apmokestinamas tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo yra teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai vykdomos prievolės, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis atitinka realią gavėjui suteiktos paslaugos vertę⁹.

32. Taigi administravimo veikla, susijusi su avansu kaip PVM sumokėtų sumų grąžinimu, reiškia konkrečią apmokestinamą paslaugą tik tuo atveju, jeigu įmanoma nustatyti tokį teisinį santykį, suteikiantį pagrindą abipusiškai vykdyti prievolės.

33. Nagrinėjamu atveju pirkėjai, gyvenantys ne Sąjungoje, iš *Határ Diszkont* įsigyja prekių, kurioms pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punktą PVM netaikomas. Vis dėlto tam, kad šie sandoriai nebūtų taip apmokestinami, *Határ Diszkont*, kaip apmokestinamasis asmuo, mokesčių administratoriui turi pateikti įrodymus, kad yra įvykdyti esminiai reikalavimai, susiję su tokiu neapmokestinimu¹⁰. Iš tikrųjų dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti¹¹.

34. Tam, kad galėtų mokesčių administratoriui pateikti tokį įrodymą, *Határ Diszkont* turi turėti visus dokumentus, būtinus siekiant įrodyti, kad iš tikrųjų kalbama apie neapmokestinamus sandorius. Šie dokumentai, kuriuos paprastai privalo pateikti pirkėjas, turi, be kita ko, patvirtinti, kad įsigyta prekė tikrai buvo eksportuota. Taigi jie negali būti pateikti prekės pirkimo metu, tai gali būti padaryta tik po to, kai prekė faktiškai buvo eksportuota. Tai, beje, aiškiai matyti iš Vengrijos PVM įstatymo 99 straipsnio.

35. Vadinas, tam, kad galėtų įrodyti, jog esminės neapmokestinimo sąlygos yra įvykdytos¹², *Határ Diszkont* turi gauti, tvarkyti ir tikrinti visus dokumentus, reikšmingus siekiant neapmokestinimo taikymo. Be to, jai tenka rizika, susijusi su galimomis klaidomis ar bet kuria kita problema dėl šių dokumentų.

36. Šiomis aplinkybėmis, kaip matyti iš šios išvados 17 punkto, ji turi atlikti daug administracinio pobūdžio užduočių, pradedant prašymo grąžinti mokestį formos išdavimu ir baigiant atitinkamų sumų grąžinimu, kai jau turi visus dokumentus, įrodančius, kad esminės neapmokestinimo sąlygos yra įvykdytos.

37. Visa ši veikla, dėl kurios, be abejo, patiriama išlaidų, užbaigiama siekiant užtikrinti neapmokestinimą, susijusį su eksportuojamų prekių tiekimu, ir neatrodo, kad tai reikštų specifinės ir savarankiškos paslaugos teikimą tiekiant šias prekes.

38. Sąjungoje pirkėjų nerezidentų vykdomų pirkimo sandorių ekonominis tikslas – prekių įsigijimas pagal neapmokestinimo PVM sistemą siekiant jas eksportuoti. Vis dėlto, nevykdant minėtos administravimo veiklos šie sandoriai negalėtų būti neapmokestinami PVM, o be šio

⁹ Žr., be kita ko, 2023 m. spalio 26 d. Sprendimą *GIS* (C-249/22, EU:C:2023:813, 32 ir 33 punktai bei juose nurodyta jurisprudencija), taip pat 2024 m. liepos 4 d. Sprendimą *Credidam* (C-179/23, EU:C:2024:571, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹⁰ Tai, beje, Vengrijos teisėje aiškiai nustatyta 2017 m. Įstatymo Nr. CLI 98 straipsnio 3 dalyje.

¹¹ Žr., be kita ko, 2024 m. vasario 29 d. Sprendimą *B2 Energy* (C-676/22, EU:C:2024:186, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

¹² Dėl esminių sąlygų, kurios turi būti įvykdytos, tam, kad būtų galima taikyti šį neapmokestinimą, žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *BAKATI PLUS* (C-656/19, EU:C:2020:1045, 55 ir paskesni punktai).

neapmokestinimo prekės veikiausiai nebūtų perkamos; tai, beje, aiškiai matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą¹³. Vadinasi, neapmokestinimo taikymas yra esminis aspektas siekiant pirkimo sandorių ekonominio tikslo.

39. Tai reiškia, kad atsižvelgiant į šį ekonominį tikslą aptariama administravimo veikla atrodo neatsiejama nuo šių sandorių ir yra būtina jiems užbaigti.

40. Šiomis sąlygomis išskaidyti administravimo veiklą, susijusią su avansu kaip PVM sumokėtų sumų grąžinimu, remiantis prekių tiekimo neapmokestinimu, mano nuomone, būtų dirbtina¹⁴. Atsižvelgiant į visas aplinkybes, kuriomis vykdomi šie sandoriai, iš tikrųjų kalbama apie vieną sandorį, kurį ekonominiu požiūriu sudaro vienas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, ir kuris neturi būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakenkta PVM sistemos veikimui¹⁵.

41. Šiomis aplinkybėmis, su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atliks faktinių aplinkybių vertinimą, sumos, surinktos kaip administravimo mokestis, reiškia tiesiog prekių pardavimo kainos padidėjimą, su kuriuo sutinka pirkėjai nerezidentai, siekiant padengti vėlesnes išlaidas, patiriamas taikant neapmokestinimą, susijusį su prekių įsigijimu. Taigi, pavyzdžiui, jei taikomas PVM tarifas yra 27 %, o eksportui skirtos prekės pirkimo *bruto* kaina yra 127 (100 – prekės kaina + 27 avansu kaip PVM sumokėta suma), ir jei taikomas neapmokestinimas, prekės įsigijimo (*neto*) kaina galiausiai bus 104,05¹⁶.

42. Be to, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, *Határ Diszkont* parduotuvėje pateikė informaciją apie administravimo mokestį ir apie tai informavo pirkėjus nerezidentus. Taigi pirkdami eksportui skirtas prekes jie gerai žinojo apie šį mokestį ir neabejotinai turėjo į jį atsižvelgti priimdami sprendimą pirkti eksportui skirtas prekes. Tai reiškia, kad šie pirkėjai, sudarydami atitinkamų prekių pirkimo pardavimo sutartį, būtinai turėjo, bent jau netiesiogiai, sutikti su šiomis sąlygomis. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktas *Határ Diszkont* ir pirkėjų, gyvenančių ne Sąjungoje, sutartinių santykių aprašymas patvirtina šį vertinimą¹⁷.

43. Be to, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog *Határ Diszkont* tvirtina (ir niekas jai neprieštarauja), kad administravimo mokesčio suma, t. y. 15 % nuo avansu kaip PVM sumokėtų ir vėliau grąžintų sumų, buvo apskaičiuota remiantis patirtomis išlaidomis. Taigi sumos, surinktos kaip administravimo mokestis, ne tiek reiškia atlygį, atitinkantį tikrąją gavėjui suteiktos paslaugos vertę, suteikiančią pagrindą pajamoms, gaunamoms iš kitos ekonominės veiklos, nei susijusi su neapmokestinamu prekių tiekimu, kiek iš esmės yra skirtos padengti vėlesnes *Határ Diszkont* išlaidas, kurias lemia neapmokestinimo, susijusio su atitinkamų prekių tiekimu, taikymas.

44. Taip pat pažymėtina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją PVM srityje tiekėjai veikia kaip mokesčių rinkėjai valstybės naudai ir papildo valstybės iždą. Šie tiekėjai turi sumokėti PVM, neatsižvelgiant į tai, kad šį mokestį, kaip vartojimo mokestį, galiausiai turi padengti galutinis

¹³ Žr. prašymo priimti prejudicinį sprendimą vertimo į prancūzų kalbą dalies „Pagrindinėje byloje nagrinėjamas skundas“ antrą skyrių (p. 8 ir 9).

¹⁴ Žr., be kita ko, 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimą *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. mano išvadą, pateiktą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 16 ir paskesni punktai bei juose nurodyta jurisprudencija).

¹⁵ Žr., be kita ko, 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimą *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, 35 punktas).

¹⁶ 15 % nuo 27 yra 4,05.

¹⁷ Žr. prašymo priimti prejudicinį sprendimą vertimo į prancūzų kalbą dalies „Pagrindinėje byloje nagrinėjamas skundas“ trečią skyrių (p. 9).

vartotojas¹⁸. Vis dėlto, apmokestinant PVM *Határ Diszkont* atlygį už tokią surinkimo veiklą – ar net veiklą, kuria užtikrinamas neapmokestinimo taikymas sumažinant kainą nuo 127 iki 104,05 – valstybės naudai būtų bent jau prieštaraujama sistemai.

45. Dėl mokesčių administratoriaus sprendime pabrėžtos aplinkybės, kad eksportuojamos prekės buvo parduodamos ir administravimo veikla buvo vykdoma ne tuo pačiu metu¹⁹ pažymėtina, kad prekės tiekimo ar paslaugos teikimo kainos pasikeitimas iš principo niekada nevyksta vienu metu su pardavimu arba tiekimu ar teikimu, tai visada vyksta vėliau. Nagrinėjamu atveju tai galiausiai reiškia, kad kalbama apie kainos pasikeitimą. Jei pirkėjai nerezidentai norėjo sudaryti neapmokestinamų prekių pirkimo iš *Határ Diszkont* parduotuvės sandorį, jie turėjo sutikti su tuo, kad vėliau, kai bus taikomas neapmokestinimas, kaina pasikeis. Jeigu jie nebūtų sutikę, būtų turėję kreiptis į kitą parduotuvę.

46. Apibendrinant – iš to kas išdėstyta, darytina išvada, kad nagrinėjamu atveju administravimo veikla, susijusi su avansu kaip PVM sumokėtų sumų grąžinimu, siekiant, kad aptariamų prekių tiekimui nebūtų taikomas PVM, mano manymu, nesuteikia pagrindo kalbėti apie specifinės ir atskiros paslaugos teikimą, kuris būtų apmokestinamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

3. Subsidiariai, dėl nesavarankiško papildomo tiekimo ar teikimo pobūdžio

47. Jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad administravimo veikla, susijusi su avansu kaip PVM sumokėtų sumų grąžinimu, reiškia atskirą paslaugos teikimą, mano nuomone, tai bet kuriuo atveju būtų papildoma paslauga, susijusi su pagrindiniu sandoriu, t. y. su neapmokestinamu prekių tiekimu, todėl jai būtų taikoma tokia pati mokesstinė tvarka, kaip ir pagrindiniam sandoriui, t. y. neapmokestinimo sistema.

48. Teisingumo Teismo suformuotoje jurisprudencijoje remiamasi principu, kad PVM tikslais kiekvienas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas iš esmės turi būti laikomas atskiru ir savarankišku. Vis dėlto kiekvieno prekių tiekimo ar paslaugų teikimo savarankiškumo principas nėra absoliutus. Pagal šią jurisprudenciją nuo šio principo galima nukrypti, jei kalbama apie prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuris yra tiesiog papildomas tiekimas ar teikimas, susijęs su pagrindiniu tiekimu ar teikimu²⁰.

49. Taigi tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai skirtingi tiekimai ar teikimai, kurie gali būti vykdomi atskirai ir atskirai apmokestinami ar neapmokestinami, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra savarankiški. Taip yra, be kita ko, tuo atveju, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi sudarančiais pagrindinį tiekimą ar teikimą, ir, atvirkščiai, kiti elementai turi būti laikomi vienu ar keliais papildomais tiekimais ar teikimais, kuriems taikoma pagrindinio tiekimo ar teikimo apmokestinimo tvarka²¹.

¹⁸ 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas).

¹⁹ Žr. prašymo priimti prejudicinį sprendimą vertimo į prancūzų kalbą dalies „Pirmosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendimas“ ketvirtą skyrį (p. 6).

²⁰ Žr., be kita ko, 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimą *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. mano išvadą, pateiktą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 16 ir paskesni punktai bei juose nurodyta jurisprudencija).

²¹ Žr., be kita ko, 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimą *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, 36 ir 37 punktai bei juose nurodyta jurisprudencija).

50. Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje nurodė tam tikrus požymius, pagal kuriuos galima nustatyti, ar kalbama apie nesavarankišką papildomą tiekimą arba teikimą.

51. Pirma, nesavarankiškam papildomam tiekimui ar teikimui būdinga tai, kad prekės ar paslaugos gavėjas nėra ja atskirai ekonomiškai suinteresuotas. Ekonominiu požiūriu tokiu tiekimu ar teikimu siekiama tik užbaigti ar papildyti pagrindinį tiekimą ar teikimą, todėl paprastai jis atliekamas tik dėl pagrindinio tiekimo ar teikimo²². Vidutinio vartotojo požiūriu jo ekonominis tikslas gali būti pasiektas tik kartu su pagrindiniu tiekimu ar teikimu. Taigi tiekimas ar teikimas turi būti laikomas papildančiu pagrindinį tiekimą ar teikimą, jei klientams jis pats yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis pagrindiniu tiekimu ar teikimu²³.

52. Nagrinėjamu atveju šis kriterijus tenkinamas. Iš tikrųjų, kaip matyti iš šios išvados 38 ir 39 punktų, pirkėjai, gyvenantys ne Sąjungoje, ekonominiu požiūriu suinteresuoti administravimu, susijusiu su avansu kaip PVM sumokėtų sumų grąžinimu, kuris nėra savarankiškas pagrindinio sandorio, sudaryto dėl PVM neapmokestinamo eksportui skirtų prekių tiekimo, atžvilgiu. Neapmokestinimas, taigi ir veiklos, skirtos neapmokestinimo taikymui, vykdymas, tiesiogiai priklauso nuo šio prekių tiekimo. Be prekių tiekimo, taigi ir be neapmokestinimo, ši administravimo veikla nebūtų vykdoma ir atvirkščiai. Vadinas, ekonominis suinteresuotumas, kad būtų tiekiamos prekės ir kad būtų vykdoma administravimo veikla, yra glaudžiai susiję.

53. Antra, Teisingumo Teismas atsižvelgia į atitinkamą pagrindinio ir papildomo tiekimo ar teikimo vertę; pastaroji paprastai būna nereikšminga palyginti su pagrindinio tiekimo ar teikimo verte²⁴.

54. Nagrinėjamu atveju *Határ Diszkont* dėl administravimo patirtų išlaidų suma lygi 15 % avansu kaip PVM, kurio tarifas, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, yra 27 %, sumokėtų sumų. Paslaugos teikimo (jei toks yra), kurį sudaro šių sumų grąžinimo administravimas, vertė lygi 4,05 % prekių tiekimo kainos ir gali būti laikoma nereikšminga palyginti su pagrindinio sandorio verte.

55. Aplinkybė, kurią savo pastabose pabrėžė Komisija, kad prašymas grąžinti avansu kaip PVM sumokėtas sumas, galėtų būti pateiktas darbuotojui, kuriam patikėta tvarkyti dokumentus, taigi paslaugą galėtų suteikti ir trečiasis asmuo, nepriklausomas nuo prekes tiekusio ekonominės veiklos vykdytojo, neturi reikšmės. Iš tikrųjų iš jurisprudencijos matyti, jog tai, kad nesavarankišką papildomą tiekimą ar teikimą teoriškai galėtų vykdyti trečiasis asmuo, netrukdo tiekimo ar teikimo laikyti nesavarankišku ir papildomu²⁵. Be to, nesavarankišką papildomą tiekimą ar teikimą visada vykdo tas pats ekonominės veiklos vykdytojas, kuris atlieka pagrindinį tiekimą ar teikimą. Tai neatsiejama nuo atitinkamo tiekimo ar teikimo papildomojo pobūdžio. Jei šį tiekimą ar teikimą trečiasis asmuo vykdytų kaip savarankišką, taigi ne papildomą, jis būtų apmokestinamas. Kaip pavyzdį galima pateikti transporto išlaidas: jei pardavėjas pats atveža prekes (pavyzdžiui, knygas), tai yra papildoma paslauga (apmokestinama taikant lengvatinį tarifą), o jei pirkėjas paprašo, kad prekes (knygas) atvežtų trečiasis asmuo, tai yra savarankiška paslauga (apmokestinama taikant įprastą tarifą).

²² Šiuo klausimu žr. mano išvadą, pateiktą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

²³ Žr., be kita ko, 2023 m. gegužės 4 d. Sprendimą *Finanzamt X (Stacionariai įrengti įrenginiai ir mašinos)* (C-516/21, EU:C:2023:372, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimą *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

²⁴ Žr. mano išvadą, pateiktą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

²⁵ Žr. mano išvadą, pateiktą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

56. Galiausiai prekių tiekimui taikomu neapmokestinimu, numatytu PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies b punkte, siekiama tarptautinės prekybos srityje laikytis atitinkamų prekių apmokestinimo jų paskirties vietoje principo ir taip užtikrinti, kad aptariamas sandoris būtų apmokestinamas tik atitinkamų prekių vartojimo vietoje²⁶. Kadangi PVM yra vartojimo mokestis, renkamas Vengrijos teritorijoje, o eksportuojamos prekės bus vartojamos už jos ribų, PVM neturi būti taikomas tokių prekių tiekimui. Taip išvengiama dvigubo apmokestinimo (paprastai kita šalis apmokestina importuotas prekes)²⁷ ir Sąjungoje pagamintos bei iš jos eksportuojamos prekės netampa mažiau konkurencingos dėl tokio dvigubo apmokestinimo.

57. Vis dėlto, PVM direktyvos aiškinimas, kuris leistų laikyti apmokestinamu tiekimą ar teikimą, kuriuo siekiama grąžinti avansu kaip PVM sumokėtas sumas taikant minėtą neapmokestinimą, prieštarautų šiems tikslams. Iš tikrųjų apmokestinus PVM papildomą tiekimą ar teikimą, būtiną sumų grąžinimui taikant minėtą neapmokestinimą, būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas, kurio laikomasi dėl eksportuojamų prekių.

4. Dėl neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punktą

58. Be to, subsidiariai išnagrinėsiu klausimą dėl PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nurodyto neapmokestinimo, kuriuo remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, taikymo.

59. PVM direktyvos IX antraštinės dalies 6 skyriuje esančio 146 straipsnio 1 dalies e punkte valstybėms narėms nustatyta pareiga neapmokestinti PVM „paslaugų teikim[o], įskaitant transporto paslaugas ir pagalbinius sandorius, bet išskyrus neapmokestinamas pagal 132 ir 135 straipsnius paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių, kurioms taikomi [šios direktyvos] 61 straipsnis ir 157 straipsnio 1 dalies a punktas, eksportu ar importu“.

60. Iš aptariamų nuostatų formuluotės matyti, kad, išskyrus neapmokestinimą, taikomą su visuomenės interesais susijusiai veiklai, nurodytai PVM direktyvos 132 straipsnyje, taip pat neapmokestinimą, taikomą įvairiai veiklai, nurodytai šios direktyvos 135 straipsnyje, pagal ją neapmokestinamas paslaugų teikimas, įskaitant transporto paslaugas ir papildomus sandorius, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių, *kurioms taikomi PVM direktyvos 61 straipsnis arba 157 straipsnio 1 dalies a punktas*, eksportu ar importu.

61. PVM direktyvos 61 straipsnyje nurodytos prekės – tai prekės, kurios ne išleidžiamos į laisvą apyvartą, o padedamos į muitinės ar panašų sandėlį²⁸, arba kurios išleidžiamos į laisvą apyvartą, bet joms taikoma Sąjungos vidaus tranzito sistema, arba kurioms taikoma laikinojo įvežimo visiškai neapmokestinant importo muitais sistema, arba kurioms taikoma išorės tranzito sistema. Šios direktyvos 157 straipsnio 1 dalies a punktas susijęs su prekėmis, kurioms taikomos sandėliavimo procedūros, išskyrus muitinės ar panašų sandėliavimą.

²⁶ 2019 m. spalio 17 d. Sprendimas *Unitel* (C-653/18, EU:C:2019:876, 20 punktas) ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *BAKATI PLUS* (C-656/19, EU:C:2020:1045, 50 punktas).

²⁷ Generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvada, pateikta byloje *BAKATI PLUS* (C-656/19, EU:C:2020:599, 66 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

²⁸ Šios direktyvos 61 straipsnyje aiškiai daroma nuoroda į šios direktyvos 156 straipsnį.

62. Vis dėlto, reikia konstatuoti, jog iš šios bylos medžiagos nematyti, kad prekės, kurios buvo eksportuotos, būtų priskirtinos kuriam nors iš PVM direktyvos 146 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytų atvejų. Tai reiškia, kad ši nuostata šioje byloje netaikytina²⁹.

5. Tarpinė išvada

63. Taigi siūlau į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip. PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalis ir 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinami taip, kad pardavėjo vykdoma administravimo veikla, susijusi su pirkėjų, gyvenančių ne Sąjungoje, avansu kaip PVM sumokėtų sumų grąžinimu, sudarius PVM neapmokestinamą sandorį dėl prekių, kurios vėliau buvo eksportuotos, tiekimo, nėra atskira paslauga, atsieta nuo šio tiekimo. Vadinasi, tokia veikla neapmokestinama pagal šią direktyvą, nes reiškia paprastą neapmokestinimo taikymą ir nereiškia konkrečios ekonominės veiklos, kuri skiriasi nuo veiklos, susijusios su prekių tiekimu.

B. Dėl antrojo, trečiojo ir ketvirtojo prejudicinių klausimų

64. Atsižvelgiant į tai, kaip siūlau atsakyti į pirmąjį prejudicinį klausimą, į antrąjį, trečiąjį ir ketvirtąjį prejudicinius klausimus atsakyti nebūtina. Vis dėlto toliau papildomai pateiksiu glaustą šių klausimų analizę.

1. Dėl antrojo prejudicinio klausimo

65. Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar, tuo atveju, jei aptariama administravimo veikla reikštų apmokestinamą paslaugos teikimą, ji turi būti laikoma neapmokestinama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą.

66. Pagal šią nuostatą valstybės narės neapmokestina sandorių, be kita ko, dėl „indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų“.

67. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimų dėl šios nuostatos taikymo, nes ne Sąjungoje gyvenantys pirkėjai, kuriems buvo pristatytos prekės, pagal įstatymą yra įsiskolinę *Határ Diszkont* dėl avansu kaip PVM sumokėtų sumų grąžinimo ir atitinkama administravimo veikla yra susijusi su šia skola.

68. Nagrinėjamu atveju nebuvo sudarytas joks finansinis sandoris, kuriuo būtų galima pagrįsti aptariamą nuostatą taikymą³⁰. Pirmiausia pažymėtina, kad *Határ Diszkont* nesuteikė kredito pirkėjams nerezidentams. Ji tik laikė sumas, lygias su aptariamais pirkimais susijusiam PVM, kurias būtų turėjusi sumokėti į valstybės iždą, jei neapmokestinimas nebūtų taikomas, laukdama, kol pirkėjai nerezidentai pateiks dokumentus, leidžiančius įrodyti, kad esminės neapmokestinimo sąlygos tikrai buvo įvykdytos. Kai atitinkami dokumentai buvo pateikti, išsiaiškinusi, kad už šiuos sandorius PVM nemokėtinas, nes jiems taikomas neapmokestinimas, ji pirkėjams nerezidentams atitinkamą sumą grąžino.

²⁹ Šiuo klausimu pažymėtina, kad 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Cartrans Spedition* (C-495/17, EU:C:2018:887), kurį nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, buvo susijęs su prekėmis, kurioms taikoma išorės tranzito sistema (žr. šio sprendimo 8, 24, 51 ir 61 punktus).

³⁰ Šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *Franck* (C-801/19, EU:C:2020:1049, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

69. Tai reiškia, kad bet kuriuo atveju PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte nurodytas apmokestinimas šioje byloje netaikytinas.

2. Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

70. Trečiuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar, tuo atveju, jeigu į pirmąjį ir antrąjį klausimus būtų atsakyta neigiamai, pagal teisėtų lūkesčių apsaugos principą mokesčių administratoriui draudžiama apmokestinti PVM tam tikrus sandorius, susijusius su praėjusiu laikotarpiu, trimis atvejais: pirma, jei šis administratorius anksčiau kelerius metus tikrino apmokestinamojo asmens PVM deklaracijas ir jas priėmė, po kelis kartus atliktų mokesčių patikrinimų neprieštaravęs dėl šių sandorių laikymo „PVM neapmokestinamais sandoriais“; antra, jeigu jis apmokestinamajam asmeniui nepranešė, kad pasikeitė galioję nacionalinės teisės aktai, kuriuose, iki pakeitimo galiojusioje redakcijoje, šie sandoriai buvo aiškiai nurodyti prie neapmokestinamo paslaugų teikimo, ir, trečia, atsižvelgiant į nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytą aplinkybę, kad, vykstant 2020 m. mokesčiniam patikrinimui, *Határ Diszkont* paprašė mokesčių administratoriaus pateikti nuomonę³¹. *Határ Diszkont* gavo atsakymą, kuriame buvo nurodyta, kad aptariamo administravimo išlaidos laikytinos papildomomis išlaidomis, susijusiomis su PVM neapmokestinamu prekių tiekimu, todėl, kiek tai susiję su neapmokestinimo PVM sistema, joms taikoma tokia pati tvarka, kaip ir pagrindiniam sandoriui.

71. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją teisėtų lūkesčių principas yra vienas iš pagrindinių Sąjungos principų³². Teisingumo Teismas patikslino, kad teisę remtis šiuo principu turi kiekvienas asmuo, kuriam administracinė institucija sukėlė pagrįstų lūkesčių, suteikdama konkrečių garantijų³³. Pagal šį principą daroma prielaida, kad administracinių institucijų veiksmai atsargiam ir nuovokiam ekonominės veiklos vykdytojui sukėlė pagrįstų ir teisėtų lūkesčių³⁴.

72. Pirma, kyla klausimas dėl suderinamumo su teisėtų lūkesčių principu dėl to, kad atliekant kelis mokesčinius patikrinimus nebuvo ginčijamas administravimo veiklos, susijusios su avansu kaip PVM sumokėtų sumų grąžinimu, laikymas „PVM neapmokestinamu sandoriu“.

73. Iš jurisprudencijos matyti, kad vien tai, kad nacionalinis mokesčių administratorius net kelerius metus priimdavo PVM deklaracijas, į kurias neįtrauktos su tam tikrais sandoriais susijusios sumos, negali būti laikoma konkrečia garantija, kurią šis administratorius suteikė dėl PVM netaikymo šiems sandoriams, todėl negali sukelti teisėtų lūkesčių šiuo atžvilgiu³⁵. Be to, paprastas apmokestinamojo asmens PVM deklaracijų priėmimas kelerius metus, mokesčio patikrinimo metu neginčijant šių sandorio laikymo „PVM neapmokestinamais sandoriais“, mano

³¹ Žr. šios išvados 20 punktą.

³² Žr. 2005 m. birželio 7 d. Sprendimą *VEMW ir kt.* (C-17/03, EU:C:2005:362, 73 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija), taip pat 2013 m. kovo 14 d. Sprendimą *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C-545/11, EU:C:2013:169, 23 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

³³ Žr., be kita ko, 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimą *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 90 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

³⁴ Šiuo klausimu žr. mano išvadą, pateiktą byloje *BALTIC CONTAINER TERMINAL* (C-376/23, EU:C:2024:616, 68 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

³⁵ 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 92 punktą).

nuomone, negali reikšti konkrečios garantijos. Taigi toks priėmimas negali įprastai atsargiam ir nuovokiam ekonominės veiklos vykdytojui sukelti teisėtų lūkesčių dėl šių sandorių neapmokestinimo³⁶.

74. Vis dėlto, nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog mokesčių patikrinimų ataskaitos „aiškiai patvirtina“, kad „mokesčių administratorius kelerius metus laikėsi nuomonės, jog [*Határ Diszkont*] teisėtai išrašė sąskaitas faktūras už PVM neapmokestinamą administravimo paslaugą“. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo klausimu daugiau patikslinimų nepateikia. Taigi jis turėtų patikrinti, ar šiose ataskaitose esama „konkrečių garantijų“, kaip tai suprantama pagal minėtą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, dėl aptariamų administravimo paslaugų apmokestinimo, jei tokia paslauga – *quod non* – būtų pripažinta šioje byloje³⁷.

75. Antra, dėl nepranešimo apie galiojančių nacionalinės teisės aktų pasikeitimą, nežinau, kaip toks galimas nepranešimas galėtų reikšti „konkrečią garantiją“, sukeliančią pagrįstų lūkesčių, kaip tai suprantama pagal šios išvados 71 punkte minėtą jurisprudenciją. Be to, neatrodo, kad mokesčių administratorius būtų įpareigotas pranešti apmokestinamiesiems asmenims apie mokesčių teisės aktų pakeitimus, apie kuriuos turėtų patys žinoti įprastai atsargūs ir nuovokūs ekonominės veiklos vykdytojai.

76. Trečia, informacija, kurią mokesčių administratorius pateikė atsakydamas į *Határ Diszkont* prašymą, mano manymu, nagrinėjamu atveju taip pat negali būti laikoma „konkrečia garantija“, sukeliančia pagrįstų lūkesčių. Iš tikrųjų, kaip pažymi pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ši nuomonė – kuri, be to, nebuvo privalomojo pobūdžio – buvo pateikta vykstant mokesčiniui patikrinimui (ir dėl šio patikrinimo). Taigi tokia neįpareigojanti „ex post“ informacija negalėjo turėti įtakos įvykdytiems sandoriams, kurie buvo mokesčio patikrinimo dalykas.

3. Dėl ketvirtojo prejudicinio klausimo

77. Pateikdamas ketvirtąjį prejudicinį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl PVM direktyvos 73 ir 78 straipsnių aiškinimo, kiek tai susiję su apmokestinamąja verte, į kurią atsižvelgtina nagrinėjamu atveju, taip pat su PVM apskaičiavimo tvarka. Konkrečiai kalbant, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo jurisprudenciją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl mokesčių administratoriaus požiūrio, pagal kurį šioje byloje administravimo išlaidos laikytinos *neto* suma, o ne *bruto* suma, įskaitant PVM. Į šį klausimą reikėtų atsakyti tik tuo atveju, jeigu, į pirmuosius tris klausimus atsakius neigiamai, minėta administravimo veikla turėtų būti laikoma apmokestinama, o ne neapmokestinama paslauga.

78. Šiuo klausimu primintina, kad pagal PVM direktyvos 73 straipsnį apmokestinamoji vertė apima „viską, kas sudaro atlygį“, kurį paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti. Atlygio vertė atitinka sutartą kainą, kurią sumoka paslaugos gavėjas. PVM direktyvos 78 straipsnio a punkte nurodyta,

³⁶ Šiuo klausimu taip pat žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei* (C-144/14, EU:C:2015:452, 46 punktas) ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 47 ir 48 punktai).

³⁷ Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad tam tikrais konkrečiais atvejais mokesčių administratoriaus praktika, susijusi su kai kurių sandorių apmokestinimu, ekonominės veiklos vykdytojui gali sukelti pagrįstų lūkesčių dėl tokio apmokestinimo, todėl kitoks taikymas atgaline data, grindžiamas šio administratoriaus nuomonės pasikeitimu, galėtų būti problemiškas. Vis dėlto, atsižvelgdama į tai, kaip siūlau atsakyti į pirmąjį prejudicinį klausimą, nemanau, kad dabar būtina nagrinėti keblų klausimą, kaip nustatyti, ką reiškia mokesčių administratoriaus „konkreči garantija“ atliekant mokesčius patikrinimus, susijusius su ankstesniais mokesčiais laikotarpiams.

kad apmokestinamoji vertė apima visus mokesčius, išskyrus patį PVM. Šiai apmokestinamajai vertei turi būti taikomas atitinkamas mokesčio tarifas (šios direktyvos 93 straipsnis). Šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje dar aiškiau nurodyta, kad už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip: iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama priskirtino PVM suma³⁸.

79. Tai reiškia, kad, siekiant nustatyti apmokestinamąją vertę, iš bet kurio atlygio, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 73 straipsnį, pagal šios direktyvos 78 straipsnio a punktą turi būti išskaičiuojamas pagal įstatymą mokėtinas PVM³⁹.

80. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad PVM visada įskaičiuojamas į kiekvieną sutartą (*bruto*) kainą taikant įstatyme nustatytą (taikytiną) PVM tarifą, o ar sutarties šalys apie šį taikytiną tarifą žinojo, ar ne, mokesčių kreditoriui mokėtinam mokesčiui neturi reikšmės⁴⁰.

81. Taigi Teisingumo Teismas aiškiai nusprendė, jog PVM direktyvos 78 straipsnio a punkto taikymo pasekmė ta, kad PVM visada *ipso jure* įtraukiamas į sutartą kainą, net jei apmokestinamasis asmuo klaidingai nustatė taikytiną tarifą⁴¹.

82. Šioje byloje tuo atveju, jei aptariama administravimo veikla turėtų būti – *quod non* – laikoma apmokestinama, o ne neapmokestinama paslauga, sutarta kaina, t. y. 15 % nuo avansu kaip PVM sumokėtų ir vėliau grąžintų sumų, turėtų būti laikoma *bruto* kaina, į kurią jau įtrauktas PVM. Atitinkamai turėtų būti apskaičiuojama apmokestinamoji vertė, kuriai tada turėtų būti taikomas PVM tarifas. Aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo galimai neteisingai laikė aptariamus sandorius neapmokestinamais, todėl, jo manymu, šiems sandoriams taikomas mokesčio tarifas turėjo būti lygus nuliui, šiuo atžvilgiu neturėtų reikšmės.

VI. Išvada

83. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į *Szegedi Törvényszék* (Segedo teismas, Vengrija) prejudicinius klausimus taip:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 1 straipsnio 2 dalis ir 2 straipsnio 1 dalies c punktas

turi būti aiškinami

taip, kad pardavėjo vykdoma administravimo veikla, susijusi su pirkėjų, gyvenančių ne Sąjungoje, avansu kaip pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sumokėtų sumų grąžinimu, sudarius PVM neapmokestinamą sandorį dėl prekių, kurios vėliau buvo eksportuotos, tiekimo, nėra atskira

³⁸ Žr. mano išvadą, pateiktą byloje *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Galimybė koreguoti neteisingo tarifo atveju)* (C-606/22, EU:C:2023:893, 29 punktas).

³⁹ Žr. mano išvadą, pateiktą byloje *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Galimybė koreguoti neteisingo tarifo atveju)* (C-606/22, EU:C:2023:893, 30 punktas).

⁴⁰ Žr. mano išvadą, pateiktą byloje *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Galimybė koreguoti neteisingo tarifo atveju)* (C-606/22, EU:C:2023:893, 32 punktas). Taip pat žr. 2024 m. kovo 21 d. Sprendimą *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Galimybė ištaisyti klaidingą tarifą)* (C-606/22, EU:C:2024:255, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

⁴¹ 2024 m. kovo 21 d. Sprendimas *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Galimybė ištaisyti klaidingą tarifą)* (C-606/22, EU:C:2024:255, 27 punktas).

paslauga, atsieta nuo šio tiekimo. Vadinasi, tokia veikla neapmokestinama pagal šią direktyvą, nes reiškia paprastą neapmokestinimo taikymą ir nereiškia konkrečios ekonominės veiklos, kuri skiriasi nuo veiklos, susijusios su prekių tiekimu.