

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. vasario 6 d. (*)

„Direktyva 79/1072/EEB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Kitoje valstybėje narėje reziduojantys apmokestinamieji asmenys – PVM grąžinimo taisyklės – Apmokestinamieji asmenys, paskyrę atstovą mokesčių tikslais pagal nacionalines nuostatas, galiojusias prieš stojant Sąjungai – Netaikymas – „Apmokestinamojo asmens, kuris nėra šios šalies teritorijoje“ sąvoka – Padalinio nebuvimo sąlyga – Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo nebuvimo sąlyga – Elektros tiekimas apmokestinamiesiems prekybininkams – Direktyva 2006/112/EB – 171 straipsnis“

Byloje C-323/12

dėl *Curtea de Apel București* (Rumunija) 2011 m. balandžio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. liepos 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

E.ON Global Commodities SE, buvusi *E.On Energy Trading SE*,

prieš

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro dešimtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis A. Rosas, teisėjai D. Šváby ir C. Vajda (pranešėjas)

generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. gegužės 16 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *E.ON Global Commodities SE*, buvusios *E.On Energy Trading SE*, atstovaujamos avokatai A. Duncea ir A. Ionișoaei,

– Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R. H. Radu bei A. L. Crișan, R. M. Giurescu ir E. Gane,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Keppenne ir L. Lozano Palacios bei G. D. Balan,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? suderinimo – Prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk. 1 t., p. 79, toliau – Aštuntoji direktyva) nuostat? aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Vokietijoje ?steigtos bendrov?s *E.ON Global Commodities SE*, buvusios *E.On Energy Trading SE* (toliau – E.ON), gin?? su *Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor* (Nacionalin? mokes?i? administratoriaus agent?ra) ir *Direc?ia General? a Finan?elor Publice a Municipiului Bucure?ti – Serviciul de administrare a contribuabililor nereziden?i* (Apmokestinam?j? asmen? nerezident? administravimo tarnyba prie Bukarešto savivaldyb?s Vieš?j? finans? generalinio direktorato, toliau kartu – mokes?i? administratorius) d?l E.ON sumok?to pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) vykdant sandorius Rumunijoje gr?žinimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Direktyva 2006/112/EB

3 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeista 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB (OL L 346, p. 13; toliau – PVM direktyva), ?sigaliojo 2007 m. sausio 1 d.

– Nuostatos, susijusios su elektros energija

4 Pagal PVM direktyvos 15 straipsnio 1 dal? elektros energija laikoma materialiuoju turtu PVM tikslais.

5 PVM direktyvos 38 straipsnyje nustatyta:

„1. Jei apmokestinamajam prekybininkui tiekiamos dujos gamtini? duj? paskirstymo sistemomis ar tiekiama elektros energija, tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur šis apmokestinamasis prekybininkas yra ?steig?s savo versl? ar turi nuolatin? padalin?, kuriam tiekiamos prek?s, arba, nesant tokio verslo ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.

2. Taikant 1 dal? „apmokestinamasis prekybininkas“ – apmokestinamasis asmuo, kurio pagrindin? veikla yra perparduoti nupirktas dujas ar elektros energij? ir kuris saviems poreikiams ši? produkt? sunaudoja nedaug.“

6 Pagal šios direktyvos 39 straipsn?:

„Tiekiant dujas gamtini? duj? paskirstymo sistemomis ar elektros energij?, kai tokiam tiekimui netaikomas 38 straipsnis, tiekimo vieta laikoma vieta, kur prekes ?sigyjantis asmuo faktiškai naudoja ir vartoja prekes.

Kai prekes ?sigyjantis asmuo faktiškai nesuvartoja vis? duj? ar elektros energijos arba j? dalies,

laikoma, kad šios nesuvaldytos prekės buvo naudojamos ir vartojamos toje vietoje, kur jis yra steigėjas savo verslo ar turi nuolatinį padalinį, kuriam tiekiamos prekės. Nesant tokio verslo ar nuolatinio padalinio, laikoma, kad prekes įsigyjantis asmuo sunaudojo ir suvaldytojas prekes vietoje, kur jis turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

– Nuostatos, susijusios su prievole apskaičiuoti PVM

7 Pagal PVM direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda atlikus prekių tiekimo ar paslaugų teikimo.

8 Šios direktyvos 193 straipsnyje numatyta, kad PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdydamas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus minėtos direktyvos 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.

9 PVM direktyvos 195 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, kuris yra registruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje, kurioje priklauso mokėti PVM, ir kuriam prekės yra tiekiamos 38 ar 39 straipsniuose nurodytomis sąlygomis, jei jas tiekia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra steigėjas toje valstybėje narėje.“

– Nuostatos, susijusios su sumokėto pirkimo PVM atskaita ir grąžinimu

10 PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti valstybėje narėje, kurioje vykdo šiuos sandorius, teisę iš mokėtinio mokesčio sumos atskaityti mokėtinį ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimo ir paslaugų teikimo, kur jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.

11 PVM direktyvos 169 straipsnio a punkte priduriama, kad, be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos vykdyti sandoriams, susijusiems su už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinis arba sumokėtas, ribą vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jei jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje.

12 PVM direktyvos 170 straipsnis išdėstytas taip:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta [Aštuntosios direktyvos] 1 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, nėra steigėjas valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba kuri importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti 169 straipsnyje nurodytus sandorius;

b) vykdyti sandorius, už kuriuos PVM turi mokėti tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius.“

13 PVM direktyvos 171 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra steigėjas valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba kuri importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra steigėjas kitoje valstybėje narėje, pagal [Aštuntojoje direktyvoje] nustatytas išsamias sąlygas taisyklės.

[Aštuntosios direktyvos] 1 straipsnyje nurodyti apmokestinamieji asmenys, taikant šią direktyvą,

taip pat laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kurie nėra sąsistemingai atitinkamoje valstybėje narėje, kai valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba kuri importuoja PVM apmokestinamas prekes, jie tik tiek prekes arba teik paslaugas asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal 194–197 ar 199 straipsnius.“

Aštuntoji direktyva

14 Nuo 2010 m. sausio 1 d. Aštuntoji direktyva buvo panaikinta 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112 numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsistemingai PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra sąsistemingai kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, p. 23). Atsižvelgiant pagrindinėje byloje nagrinjamam sandoriui datai šioje byloje taikytina tik Aštuntoji direktyva, kuri galiojo iki 2009 m. gruodžio 31 d.

15 Aštuntosios direktyvos 1 straipsnyje numatyta:

„Šioje direktyvoje „apmokestinamas asmuo, kuris nėra sąsistemingai šalies teritorijoje“ – tai asmuo, <...> kuris <...> toje šalyje neturįjo nei savo ekonominės veiklos būstinės, nei fiksuotos vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokios būstinės ar fiksuotos vietos nėra – neturįjo toje šalyje nuolatinės ar prastinės gyvenamosios vietos, ir kuris <...> netiek jokių prekių ar neteik jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar [suteiktomis] toje šalyje [išskyrus kai kurias transporto ir kai kurias kitas paslaugas]“.

16 Pagal Aštuntosios direktyvos 2 straipsnį kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į Aštuntojoje direktyvoje išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems jos teritorijoje, tačiau įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą PVM, jį sumokėtą už kitą apmokestinamąjį asmenį šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektas kilnojamąjį turtą, jei tos prekės ir paslaugos naudojamos PVM direktyvos 169 straipsnio a punkte nurodytiems sandoriams.

17 Aštuntosios direktyvos 3 ir 4 straipsniuose išvardytos sąlygos, kurios turi būti gyvendintos apmokestinamojo asmens, kuris nori susigrąžinti sumokėtą PVM.

18 Pagal Aštuntosios direktyvos 6 straipsnį valstybės narės neturi teisės 2 straipsnyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims įvesti jokių papildomų reikalavimų, be nurodytųjų šios direktyvos 3 ir 4 straipsniuose, išskyrus prievolę tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti PVM yra pagrįstas.

Rumunijos teisė

19 Įstatymu Nr. 571/2003 dėl mokesčių kodekso (*Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d., toliau – Mokesčių kodeksas) Rumunijos teisė perkeliama PVM direktyva ir Aštuntoji direktyva.

20 Mokesčių kodekso 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatyta iš esmės tais pačiais žodžiais, kaip ir PVM direktyvos 38 straipsnyje, kad elektros energijos tiekimo apmokestinamajam prekybininkui vieta laikoma ta vieta, kur šis apmokestinamasis prekybininkas yra steigęs savo verslą.

21 Mokesčių kodekso 150 straipsnio 1 dalies d punktu Rumunijos teisė perkeliama PVM direktyvos 195 straipsnis ir jame iš esmės numatyta, kad kai apmokestinamasis asmuo, kuris nėra Rumunijos rezidentas, nors jis ir yra registruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, tiekia elektros energiją apmokestinamajam prekybininkui, kuris registruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje,

PVM moka apmokestinamasis prekybininkas.

22 Mokesčių kodekso 1472 straipsnio „Mokesčių grąžinimas Rumunijoje kaip PVM mokėjams neįregistruotiems apmokestinamiesiems asmenims“ 1 dalies a punkte numatyta, jog pagal taikymo taisyklę numatytas sąlygas „neįregistruotas apmokestinamasis asmuo, kuris neprivalo būti įregistruotas Rumunijoje kaip PVM mokėtojas ir kuris įsisteigęs kitoje valstybėje narėje“, gali prašyti grąžinti sumokėtą mokestį.

23 2004 m. sausio 22 d. Rumunijos vyriausybės sprendimo Nr. 44, kuriuo patvirtintos Mokesčių kodekso taikymo taisyklės (*Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 112, 2004 m. vasario 6 d.), pagrindinės bylos aplinkyboms taikytinos redakcijos 49 straipsnio 3 dalyje nustatytos tokios Mokesčių kodekso taikymo taisyklės:

„Mokesčių kodekso 1472 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo yra apmokestinamasis asmuo, kuris per 1 dalyje numatytą laikotarpį neįsiregistravo ir neprivalo įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas Rumunijoje <...>, nėra įsisteigęs ir neturi nuolatinio padalinio Rumunijoje, iš kurio vykdo ekonominę veiklą, ir kuris tuo laikotarpiu netiekia prekių ar neteikia paslaugų Rumunijoje, nebent tai yra:

<...>

b) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas, kai su juo susijęs mokestį sumoka asmenys, kuriems prekės buvo tiekiamos ir (ar) paslaugos teikiamos, pagal Mokesčių kodekso 150 straipsnio 1 dalies <...> d <...> [punktą].“

24 Pagal Mokesčių kodekso 151 straipsnio 3 dalį, kuri galiojo iki 2006 m. gruodžio 31 d., jei kitoje nei Rumunija valstybėje įsisteigęs asmuo vykdo Rumunijoje apmokestinamą prekių tiekimą, jis privalo paskirti šioje valstybėje atstovą mokesčių tikslais. Ši nuostata buvo panaikinta Rumunijai stojant į Europos Sąjungą.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

25 E.ON, Rumunijos rinkoje esanti nuo 2005 m. spalio mėn., vykdo energijos prekybos veiklą.

26 Siekdama vykdyti kitoje nei Rumunija valstybėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui taikomus reikalavimus pagal Mokesčių kodekso redakciją, galiojusią iki Rumunijai stojant į Sąjungą 2007 m. sausio 1 d., E.ON paskyrė *SC Haarmann, Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL*, tapusią *RSM Hemmelrath Consulting SRL* (toliau – *Haarmann*), atstove mokesčių tikslais Rumunijoje. *Haarmann* yra pagal Rumunijos teisę steigtas juridinis asmuo, turintis savo būstinę Bukarešte ir įregistruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje.

27 Kaip E.ON atstovą mokesčių tikslais *Haarmann* sudarė sutartis su Rumunijos juridiniais asmenimis. 2005 m. spalio 15 d.–2006 m. gruodžio 31 d. *Haarmann* E.ON vardu kaip jos atstovą mokesčių tikslais vykdė veiklą, kuri sudarė elektros energijos tiekimo veiklą ir sąskaitų faktūrų už gabenimo paslaugas, už kurias ji išrašė mokestines sąskaitas, išrašymas.

28 Kadangi pareiga turėti atstovą mokesčių tikslais buvo panaikinta, kai Rumunija tapo Sąjungos nare, nuo 2007 m. sausio 1 d. *Haarmann* nustojo rašyti mokestines sąskaitas E.ON vardu. Tačiau *Haarmann* ir toliau atstovavo E.ON Rumunijoje, be kita ko, palaikant santykius su mokesčių administratoriumi.

29 2007 m. sausio 1 d.–rugpjūčio 31 d. E.ON norėjo atskaityti jos sumokėtą 5 118 071 Rumunijos lėjų (RON) PVM pagal komercinį partnerį, Rumunijos juridinį asmenį, kaip paslaugų teikėjų, išrašytas sąskaitas faktūras. Ši sumą sudaro:

- 2 466 611 RON PVM už energetinio anglies pakeitimo paslaugas Rumunijos šiluminėje elektrinėje,
- 2 612 888 RON PVM už akmens anglies gabenimo geležinkeliais paslaugas, suteiktas Rumunijos transporto bendrovei,
- 97 RON PVM už muitinės paslaugas ir
- 38 475 RON PVM už elektros energijos perdavimo paslaugas, suteiktas elektros energijos tinklų valdymo bendrovei.

30 *Haarmann*, kaip E.ON atstovė, 2007 m. balandžio, liepos, rugpjūčio ir rugsėjo mėn. pateikė mokesčių administratoriui keturias PVM deklaracijas atitinkamai už 2007 m. kovo, birželio, liepos ir rugpjūčio mėn. siekdama atskaityti minėtą PVM sumą.

31 Pateikus deklaracijas buvo atliktas *Haarmann* dalinis mokestinis patikrinimas už laikotarpį nuo 2005 m. spalio 19 d. iki 2007 m. rugpjūčio 31 d.

32 2008 m. gegužės 21 d. patikrinimo akte mokesčių administratorius atsisakė leisti atskaityti 5 118 071 RON sumą, susijusią su sandoriais, vykdytais po 2007 m. sausio 1 d. Jis iš esmės manė, kad pagal Mokesčių kodekso 150 straipsnio 1 dalies d punktą, įsigaliojusį 2007 m. sausio 1 d., E.ON nebeprivalėjo Rumunijoje mokėti PVM už energijos tiekimo sandorius, t. y. ji sąskaitose faktūrose nebuvo nurodę ir neberinko PVM už Rumunijoje vykdytus minėtus sandorius; nuo šios dienos ši pareiga buvo nustatyta gavėjui. Taigi, kadangi ji Rumunijoje nevykdė jokios PVM apmokestinamos veiklos, jos atstovė mokesčių tikslais neturėjo teisės atskaityti PVM, susijusio su pirkimais, atliktais norint tiekti elektros energiją po 2007 m. sausio 1 d. Be to, nuo 2007 m. sausio 1 d. pagal teisės aktus nebebuvo galima pasirinkti Rumunijoje turėti atstovė mokesčių tikslais ir jo tarpininkaujama sudaryti sandorius.

33 Remdamasis mokestinio patikrinimo aktu, 2008 m. gegužės mėn. mokesčių administratorius pateikė mokestinį pranešimą dėl papildomo PVM.

Pirmas teisminis procesas

34 E.ON užginėjo šį mokestinį pranešimą. Kadangi mokesčių administratorius atmetė šį skundą, E.ON *Curtea de Apel București* pateikė skundą ir šis skundas buvo patenkintas. Mokestinis pranešimas buvo panaikintas, kiek jis buvo susijęs su 5 118 071 RON suma, ir mokesčių administratorius turėjo grąžinti šią sumą E.ON.

35 Mokesčių administratoriui pateikus apeliacinį skundą, *Înalta Curte de Casa și Justiție* pakeitė *Curtea de Apel București* sprendimą ir 2011 m. vasario 8 d. sprendimu galutinai atmetė visą E.ON pateiktą skundą. Rengiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą šio sprendimo motyvai dar buvo nežinomi.

Antras teisminis procesas

36 Mokesčių administratoriui nepripažinus teisės atskaityti PVM, 2008 m. birželio 30 d. E.ON pateikė prašymą grąžinti 5 118 071 RON PVM už 2007 kalendorinius metus pagal Aštuntąją direktyvą ir Mokesčių kodekso, kuriuo perkeliama ši direktyva, Rumunijos teisė, 1472 straipsnio 1

dalis a punkt?.

37 2009 m. sausio 29 d. sprendimu mokes?i? administratorius atmet? š? prašym? gr?žinti PVM, manydamas, kad per aptariam? laikotarp? (2007 m. sausio–rugpj??io m?n.) E.ON ne?vykd? Mokes?i? kodekso 1472 straipsnio 1 dalies a punkte ?tvirtint? reikalavim?, nes pagal ši? nuostat? PVM gr?žinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie ne?siregistrav? kaip PVM mok?tojai ir kuriems netaikoma pareiga ?siregistruoti kaip PVM mok?tojams Rumunijoje, o E.ON ir toliau Rumunijoje atstovavo mokes?i? tikslais *Haarmann*, tod?l E.ON buvo faktiškai ?siregistravusi kaip PVM mok?toja Rumunijoje.

38 Administracinis skundas d?l šio sprendimo buvo atmestas, nes mokes?i? administratorius man?, kad, be kita ko, Aštuntosios direktyvos nuostat? nereikia taikyti nerezidento, ?siregistravusio kaip PVM mok?tojo, kuris turi teis? ? PVM, susijusio su ?vykdytais sandoriais, atskait?, atveju.

39 E.ON apskund? 2009 m. sausio 29 d. sprendim? *Curtea de Apel Bucure?ti* ir iš esm?s tvirtino, kad, atvirkš?iai tam, k? teigia mokes?i? administratorius, Aštuntojoje direktyvoje nenumatyta s?lyga, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo turi b?ti ne?siregistrav?s kaip PVM mok?tojas ir jam turi b?ti netaikoma pareiga ?siregistruoti kaip PVM mok?tojui Rumunijoje, kad jam gal?t? b?ti sugr?žintas sumok?tas PVM. Mokes?i? administratorius nepateik? savo procesin?s pozicijos prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme.

40 Šiomis aplinkyb?mis *Curtea de Apel Bucure?ti* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar apmokestinamasis asmuo, turintis pagrindin? buvein? ne Rumunijoje, bet kitoje <...> S?jungos valstyb?je nar?je, kuris, remdamasis iki Rumunijai ?stojant ? <...> S?jung? galiojusiais teis?s aktais, turi Rumunijoje kaip PVM mok?toj? ?registruot? atstov? mokes?i? tikslais, gali b?ti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu, kuris n?ra ?sik?r?s šalies teritorijoje“, kaip tai suprantama pagal [Aštuntosios direktyvos] 1 straipsn??

2. Ar reikalavimas, kad juridinis asmuo neb?t? ?siregistrav?s kaip PVM mok?tojas, nustatytas Mokes?i? kodekso 1472 straipsnio 1 dalies a punkte, kuriuo perkeliamos [Aštuntosios] direktyvos nuostatos, yra papildoma s?lyga, palyginti su tomis, kurios aiškiai nurodytos Aštuntosios direktyvos 3 ir 4 straipsniuose, ir, jei b?t? atsakyta teigiamai, ar [Aštuntosios] direktyvos 6 straipsniu leidžiama nustatyti toki? papildom? s?lyg??

3. Ar Aštuntosios direktyvos 3 ir 4 straipsni? nuostatos gali tur?ti tiesiogin? poveik?, t. y. ar, ?vykd?s šiose nuostatose aiškiai nustatytas s?lygas, juridinis asmuo, kuris n?ra ?sik?r?s Rumunijoje, kaip tai suprantama pagal 1 straipsn?, ?gyja teis? susigr?žinti PVM, neatsižvelgiant ? tai, kaip šios nuostatos ?gyvendintos nacionalin?s teis?s aktuose?“

D?l prejudicini? klausim?

41 Savo trimis klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Aštuntosios direktyvos nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad d?l to, jog apmokestinamasis asmuo, ?sisteig?s valstyb?je nar?je ir tiek?s elektros energij? kitoje valstyb?je nar?je, paskiria atstov? mokes?i? tikslais, kuris ?siregistrav?s kaip PVM mok?tojas šioje antrojoje valstyb?je, šis apmokestinamasis asmuo negali remtis Aštunt?ja direktyva šioje valstyb?je, kad jam b?t? sugr?žintas sumok?tas pirkimo PVM.

42 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad Aštuntosios direktyvos 1 straipsnyje iš esm?s numatytos dvi kumuliacin?s s?lygos, kurios turi b?ti ?gyvendintos, kad apmokestinamasis asmuo gal?t? b?ti

laikomas ne?sisteigusiu šalies teritorijoje ir d?l to tur?ti teis? ? PVM gr?žinim? pagal šios direktyvos 2 straipsn?. Pirmia, aptariamas apmokestinamasis asmuo neturi tur?ti jokio padalinio valstyb?je nar?je, kurioje jis prašo gr?žinti PVM. Antra, jis netiek? preki? ar neteik? paslaug?, kurios b?t? laikomos patiektomis ar suteiktomis toje valstyb?je, išskyrus tam tikras specialias paslaugas.

43 Svarbu pridurti, kad pagal Aštuntosios direktyvos 6 straipsn? valstyb?s nar?s neturi teis?s šios direktyvos 2 straipsnyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims ?vesti joki? papildom? reikalavim?, be nurodyt?j? 3 ir 4 straipsniuose, išskyrus prievol? tam tikrais atvejais pateikti informacij?, kuri b?tina norint nustatyti, ar prašymas gr?žinti PVM yra pagr?stas.

44 Reikia nagrin?ti dvi šio sprendimo 42 punkte nurodytas s?lygas.

D?l s?lygos, susijusios su padalinio netur?jimu atitinkamoje valstyb?je nar?je

45 Remiantis vis? suinteresuot?j? asmen?, kurie pateik? pastabas Teisingumo Teismui, nuomone, reikia konstatuoti, kad tai, jog valstyb?je nar?je ?steigtas apmokestinamasis asmuo turi atstov? mokes?i? tikslais, kuris ?registruotas kaip PVM mok?tojas kitoje valstyb?je nar?je, negali b?ti prilyginama padalinio ?gijimui šioje valstyb?je nar?je, kaip tai suprantama pagal Aštuntosios direktyvos 1 straipsn?.

46 Iš ties? iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, jog tam, kad padalinys gal?t? b?ti laikomas tokiu, su kuriuo susij?s apmokestinamojo asmens preki? teikimas arba paslaug? teikimas, reikia, kad jis b?t? pakankamai stabilus, o žmogišk?j? ir technini? ištekli? poži?riu – tinkama strukt?ra aptariamiems sandoriams savarankiškai vykdyti (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *ARO Lease*, C?190/95, Rink. p. I?4383, 16 punkt? ir 1998 m. geguž?s 7 d. Sprendimo *Lease Plan*, C?390/96, Rink. p. I?2553, 24 punkt?).

47 Taigi papras?iausias atstovo mokes?i? tikslais paskyrimas yra nepakankamas, kad aptariamas apmokestinamasis asmuo b?t? laikomas turin?iu pakankamo pastovumo laipsnio strukt?r? ir savo darbuotojus, atsakingus už jo ekonomin?s veiklos valdym?.

48 Darytina išvada, kad nacionalin?s teis?s aktas, kuriame atstovas mokes?i? tikslais prilyginamas padalinio šalies teritorijoje, kaip tai suprantama pagal Aštuntosios direktyvos 1 straipsn?, prieštarauja šiai nuostatai.

D?l s?lygos, susijusios su preki? tiekimo ir paslaug? teikimo atitinkamoje valstyb?je nar?je nebuvimu

49 Iš Aštuntosios direktyvos 1 straipsnio teksto, priminto šio sprendimo 42 punkte, matyti, kad šioje direktyvoje apmokestinamiesiems asmenims numatyta teisei ? PVM gr?žinim? taip pat taikoma s?lyga, jog per atitinkam? laikotarp? prašantysis gr?žinti min?t? PVM neb?t? tiek?s joki? preki? ar neb?t? teik?s joki? paslaug?, kurios b?t? laikomos patiektomis ar suteiktomis toje šalyje.

50 Siekiant ?vertinti, ar tokia situacija, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, atitinka tok? reikalavim?, pirmiausia reikia pažym?ti, kad pagal PVM direktyvos 38 straipsnio 1 dal? elektros energijos tiekimo „apmokestinamajam prekybininkui“, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 2 dal?, atveju tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur šis apmokestinamasis prekybininkas yra ?steig?s savo versl?.

51 Be to, pagal PVM direktyvos 15 straipsnio 1 dalį elektros energija laikoma materialiuoju turtu PVM tikslais, todėl jokia išimtis dėl tam tikrų paslaugų teikimo, numatyta Aštuntosios direktyvos 1 straipsnyje, negali būti taikoma.

52 Galiausiai pagal PVM direktyvos 171 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą Aštuntosios direktyvos 1 straipsnyje numatyti apmokestinamieji asmenys, kurie atitinkamoje valstybėje narėje tik vykdo prekių tiekimą, už kurį prievolę sumokėti PVM pagal PVM direktyvos 195 straipsnį tenka gavėjams, ir taikant Aštuntąją direktyvą laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kurie nėra sąsistemingi šioje valstybėje narėje. Taigi šis 195 straipsnis būtų taikomas, kai tiekama elektros energija apmokestinamajam prekybininkui, kuris sąsistemingai kaip PVM mokėtojas valstybėje narėje, kurioje mokėtinas mokestis, ir kuriam tiekiamos prekės PVM direktyvos 38 straipsnyje numatytomis sąlygomis.

53 Atvirkščiai, nei teigia Rumunijos vyriausybė, tokios bendrovės, kaip E.ON, sąsistemingumo kaip PVM mokėtojos Rumunijoje tarpininkaujant atstovui mokesčių tikslais nacionalinės teisės sistemoje negalima pagrįstai laikyti rodymu, kad tokia bendrovė faktiškai tiekia prekes arba teikia paslaugas šioje valstybėje narėje, kaip tai suprantama pagal Aštuntosios direktyvos 1 straipsnį. Iš tiesų iš šio straipsnio ir PVM direktyvos 171 straipsnio aiškiai matyti, kad siekiant netaikyti teisės PVM grąžinimą pagal Aštuntąją direktyvą turi būti nustatytas ne vien galėjimas vykdyti apmokestinamuosius sandorius valstybėje, kurioje pateiktas prašymas grąžinti PVM, bet faktinis tokių sandorių vykdymas.

54 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas turi patikrinti, ar pagrindinės bylos aplinkybėmis E.ON gali būti faktiškai laikoma netiekusi prekės arba netiekusi paslauga, kurių tiekimo arba teikimo vieta laikoma Rumunija, kaip tai suprantama pagal Aštuntosios direktyvos 1 straipsnį.

55 Be to, dėl per posėdį Rumunijos vyriausybės ginto argumento, kad E.ON, pasilikusi savo atstovą mokesčių tikslais, pateko į teisinį spragą, dėl kurios ji neturi jokios galimybės susigrąžinti PVM, reikia priminti, kad jeigu dėl atitinkamo elektros energijos tiekimo negalima taikyti Aštuntosios direktyvos, teisė atskaityti sumokėtą pirkimo PVM turi būti iš esmės suteikta, jeigu vykdyti esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamasis asmuo nesilaiko tam tikrų formalių reikalavimų. Iš tiesų mokesčių neutralumo principas draudžia taikyti sankciją, kuria atsisakoma suteikti teisę PVM grąžinimą arba atskaitą (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, 71 ir 77 punktus; taip pat pagal analogiją žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 31 punktą).

56 Galiausiai dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo trečiojo klausimo reikia pažymėti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką visais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra besilyginės ir pakankamai tikslios, asmenys gali jomis remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, jei per nurodytą laikotarpį ji neperkvieta direktyvos nacionalinės teisės ar jį perkvieta netinkamai (žr. 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Orfey Bulgaria*, C-549/11, 51 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Reikia konstatuoti, kad pirmiau nagrinėtos nuostatos, visų pirma Aštuntosios direktyvos 1, 3 ir 4 straipsniai ir PVM direktyvos 171 ir 195 straipsniai, atitinka šias sąlygas.

57 Atsižvelgiant į visus šiuos svarstymus pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Aštuntosios direktyvos nuostatos, siejamos su PVM direktyvos 38, 171 ir 195 straipsniais, turi būti aiškinamos taip, kad apmokestinamasis asmuo, sąsistemingai valstybėje narėje ir tiekiant elektros energiją apmokestinamiesiems prekybininkams, sąsistemingai kitoje valstybėje narėje, turi teisę remtis Aštuntąja direktyva šioje antrojoje valstybėje, kad jam būtų sugrąžintas sumokėtas pirkimo PVM. Ši teisė neprarandama vien dėl atstovo mokesčių tikslais, kuris sąsistemingai kaip PVM mokėtojas

pastarojoje valstybėje, paskyrimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

58 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų šalies teritorijoje, tvarka nuostatos, siejamos su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB, 38, 171 ir 195 straipsniais, turi būti aiškinamos taip, kad apmokestinamasis asmuo, sąsisteigų valstybėje narėje ir tiekios elektros energiją apmokestinamiesiems prekybininkams, sąsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, turi teisę remtis Aštuntąja direktyva 79/1072 šioje antrojeje valstybėje, kad jam būtų sugrąžintas sumokėtas pirkimo pridėtinės vertės mokestis. Ši teisė neprarandama vien dėl atstovo mokesčių tikslais, kuris sąregistruotas kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas pastarojoje valstybėje, paskyrimo.

Parašai.

* Proceso kalba: rumunų.