

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. spalio 2 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Šeštoji PVM direktyva – 8 straipsnio 1 dalies a punktas – Prekių tiekimo vietos nustatymas – Tiekėjas, steigtas kitoje valstybėje narėje nei įgijėjas – Prekės apdorojimas valstybėje narėje, kurioje steigtas įgijėjas“

Byloje C-446/13

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2013 m. liepos 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. rugpjūčio 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Fonderie 2A

prieš

Ministre de l'Économie et des Finances

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot ir A. Arabadžiev,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius V. Tourrès, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2014 m. gegužės 7 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Fonderie 2A*, atstovaujamos advokato D. Le Prado,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas ir J.-S. Pilczer,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos I. Bakopoulos ir M. Skorila,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir C. Soulay,

susipažinęs su 2014 m. liepos 3 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d.

Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274, toliau – Šeštoji direktyva), nuostatų aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Fonderie 2A*, bendrovės, kurios buveinė yra Italijoje, ir ekonomikos ir finansų ministro (*ministre de l'Économie et des Finances*) ginčą dėl jo atsisakymo grąžinti šiai bendrovei pridėtus vertės mokestį (toliau – PVM), kurį 2001 m. ji sumokėjo Prancūzijoje už šioje valstybėje narėje atliktus darbus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Šeštoji direktyva

3 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtus vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1). Tačiau atsižvelgiant į tai, kad pagrindiniuose byloje nagrinėjamas PVM buvo sumokėtas 2001 m., taikytinos Šeštosios direktyvos nuostatos.

4 Šeštosios direktyvos 2 straipsnis išdėstyta taip:

„[PVM] apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

5 Pagal minėtos direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimo“ sąvoka:

„Prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

6 Šeštosios direktyvos 8 straipsnio, pagal kurį nustatoma apmokestinamųjų sandorių vieta, 1 dalies a punkte nustatyta, kad tiekėjo arba asmens, kuriam tiekama, arba trečiojo asmens išsiųstas ar gabenamas prekių atveju vieta, kur prekės yra tuo metu, kai prasideda jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos.

7 Šeštosios direktyvos 28a straipsnyje, kuriame nustatytos pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo, numatyta:

„1. [PVM] taip pat apmokestinami:

a) prekių sigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą šalies teritorijoje sigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks <...>

<...>

3. „Prekių sigijimas Bendrijos viduje“ yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu sigijimas, tampant jo savininku, kai prekes sigyjančiam asmeniui kitose valstybėse nei valstybėse, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes sigyjantis asmuo parduodančio ar prekes sigyjančio asmens vardu.

<...>

5. Prekių tiekimu už atlygą laikoma:

b) apmokestinamojo asmens verslui skirtų prekių perdavimas š kitų valstybų narų.

Perduotomis š kitų valstybų narų prekėmis laikomas: bet koks materialusis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo arba kitas asmuo jo vardu išsiunčia arba išgabena iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, neišvykdamas už Bendrijos ribų savo verslo tikslais, išskyrus bet kurią toliau nurodytą operaciją:

<...>

– paslaugos teikimas apmokestinamajam asmeniui, kai su atitinkamomis prekėmis susijęs darbas faktiškai atliekamas valstybų narų teritorijoje, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, jeigu po to prekės grąžinamos tam pačiam apmokestinamajam asmeniui š valstybų narų, iš kurios jos buvo išsiųstos ar išgabentos.

<...>

6. Prekių įsigijimu Bendrijos viduje už atlygą taip pat laikomas prekių, atsiųstų ar atgabentų apmokestinamojo asmens ar jo vardu iš kitos valstybų narų, kurios teritorijoje jos buvo pagamintos, išgautos, apdorotos ar pirktos, įsigytų, kaip apibrėžta 1 dalyje, ar importuotų apmokestinamojo asmens š tų valstybų narų jo verslo kontekste, panaudojimas jo verslo tikslais.

<...>

8 Šios direktyvos 28f straipsnyje „Teisė š atskaitė“ nustatyta:

„1) 17 straipsnio 2, 3 ir 4 dalys pakeičiamos taip:

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą [PVM] toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>

3. Valstybų narų taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti šio straipsnio 2 dalyje nurodytą [PVM] tiek, kiek prekių ir paslaugos naudojamoms šiais tikslais:

a) ekonominei veiklai, kaip apibrėžta 4 straipsnio 2 dalyje, kuri vykdoma kitoje šalyje, jeigu vykdančią šią veiklą šalies teritorijoje mokesčių bėgti galima atskaityti;

<...>

4. 3 dalyje numatytas [PVM] grąžinimas vykdomas:

– apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems šalies teritorijoje, tačiau įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje pagal [1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntojoje Tarybos] direktyvoje 79/1072/EEB [dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinų vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 79) (toliau – Aštuntoji

direktyva)] nustatytas taikymo sąlygas,

<...>

<...>“

Aštuntoji direktyva

9 Aštuntosios direktyvos 1 straipsnyje nustatyta:

„[A]pmokestinamasis asmuo, kuris nėra sąsistemingai Bendrijos teritorijoje – tai asmuo, nurodytas [Šeštosios direktyvos] 4 straipsnio 1 dalyje, kuris per 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmajame ir antrajame sakiniuose nurodytą laikotarpį toje šalyje neturėjo nei savo ekonominės veiklos būstinių, nei fiksuotos vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokios būstinės ar fiksuotos vietos nėra – neturėjo toje šalyse nuolatinės ar prastinės gyvenamosios vietos, ir kuris per tą patį laikotarpį netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar toje šalyje <...>“

10 Šios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsiskirusiems jos teritorijoje, tačiau įsiskirusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą pridėtinąsias vertės mokestį, jį sumokėtą už kitą apmokestinamąjį asmenį šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos [Šeštosios direktyvos] 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai arba teikiant paslaugas, nurodytas 1 straipsnio b punkte.“

Prancūzijos teisė

11 Pagrindinei bylai taikomos Bendrojo mokesčių kodekso (*code général des impôts*, toliau – CGI) redakcijos 256 straipsnyje numatyta:

„I. [PVM] apmokestinamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip toks, atlygintinas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas.

II. 1. Prekių tiekimu laikomas teisės perdavimas disponuoti kaip savininkui kilnojamuoju turtu.

<...>“

12 CGI 258 straipsnis išdėstytas taip:

„I. Kilnojamojo turto tiekimo vieta laikoma Prancūzija, kai prekės yra Prancūzijoje:

a) kai prekes siunčia arba gabena tiekėjas, prekes sigyjantis asmuo arba kai tai daroma į sąskaita prekes sigyjantiam asmeniui;

b) kai prekės surenkamos arba rengiamos pirkėjo arba jo sąskaita;

c) kai prekės suteikiamos disponuoti jas sigyjantiam asmeniui jį nesiunčiant arba negabenant;

<...>“

13 CGI 271 straipsnyje ir II priedo 242^o M straipsniu gyvendinami Aštuntosios direktyvos 1 ir 2 straipsniai.

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

14 2001 m. ieškovas pagrindinis byloje pagamino Italijoje metalines detales, o *Atral*, kurios buveinis yra Prancūzijoje, jas pardavė.

15 Prieš tiekdamas jas *Atral*, ieškovas pagrindinis byloje šias detales savo sąskaita išsiuntė kitai Prancūzijos bendrovei *Saunier-Plumaz* tam, kad pastaroji atliktų užbaigimo, t. y. dažymo, darbus ir vėliau jas išsiųstų tiesiai galutinei įgijėjai.

16 Minėti detalės pardavimo kaina, kuri *Fonderie 2A* sąskaitoje fakturoje nurodė *Atral*, apėmė šiuos užbaigimo darbus. Už tuos pačius užbaigimo darbus paslaugą teikė, t. y. *Saunier-Plumaz*, pateikė *Fonderie 2A* sąskaitą fakturą nurodydama sumą, kuri taip pat apėmė PVM už šiuos darbus.

17 Remdamasi nacionaliniais nuostatomis, kuriomis gyvendinama Aštuntoji direktyva, *Fonderie 2A* prašė Prancūzijos mokesčių administratoriaus grąžinti jai taip priskaituotą PVM.

18 Šis prašymas buvo atmestas dėl to, kad pagal nacionalines nuostatas, kuriomis gyvendinama Šeštoji direktyva, prekės tiekimo vieta buvo Prancūzijoje.

19 Taigi *Fonderie 2A* apskundė šį prašymo atmetimą *tribunal administratif de Paris* (Paryžiaus administracinis teismas), šis atmetė skundą 2008 m. liepos 3 d. sprendimu. Kadangi 2010 m. spalio 21 d. sprendimu *cour administrative d'appel de Paris* (Paryžiaus apeliacinis administracinis teismas) atmetė apeliacinį skundą, ieškovas pagrindinis byloje pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État* (Valstybės Taryba).

20 Kasaciniame skunde ieškovas pagrindinis byloje nurodo, kad *cour administrative d'appel de Paris* pažeidė CGI nuostatas, priimtas siekiant užtikrinti, kad Prancūzijos teisė būtų perkelta Šeštoji direktyva. Ji mano atlikusi prekės tiekimą Bendrijos viduje iš Italijos ir neatlikusi apmokestinamojo sandorio Prancūzijoje. Todėl įgijėjas turi būti PVM už šį įgijimą Bendrijos viduje mokėtoja.

21 Šiomis aplinkybomis *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar remiantis Šeštosios direktyvos nuostatomis, pagal kurias apibrėžiama tiekimo Bendrijos viduje vieta, reikia manyti, kad bendrovės atliekamas prekės tiekimas klientui kitą Europos Sąjungos valstybę narę, prekės pardavėjo sąskaita jį apdorojus kliento valstybėje steigtos kitos bendrovės buveinyje, yra tiekimas tarp pardavėjo valstybės ir galutinio gavėjo valstybės, ar tiekimas galutinio gavėjo valstybės viduje iš buveinės, kurioje atliktas apdorojimas?“

Dėl prejudicinio klausimo

Pirminės pastabos

22 Iš Aštuntosios direktyvos 1 ir 2 straipsnių matyti, kad prekės tiekėjas, susiklosčius tokiai padėčiai, kaip ieškovo pagrindinis byloje, turi teisę PVM už šią prekę, kurį jis sumokėjo kitoje valstybėje narėje steigtam paslaugų teikėjui, gražinimui, tik jei šis tiekėjas neatliko jokio prekės tiekimo arba paslaugų teikimo, laikomo atliktu pastarojoje valstybėje narėje. Iš tiesų, jei tiekėjas, susiklosčius tokiai padėčiai, kaip ieškovo pagrindinis byloje, tiek prekes šioje valstybėje narėje,

pagal PVM neutralumo principą nereikalaujama grąžinti paslaugą teikėjui sumokėto PVM, nes šis tiekėjas tiek, kiek minėto teikėjo suteiktos paslaugos naudojamos šio tiekėjo apmokestinamiesiems sandoriams, turi teisę PVM atskaitę pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto redakciją, išplaukiančią remiantis minėtos direktyvos 28f straipsnio 1 punktu.

23 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia nustatyti, ar tiekėjo, susiklosčius tokiai padėtiai, kaip ieškovės pagrindinėje byloje, prekė tiekimas kitoje valstybėje narėje steigtam įgijėjui yra laikomas atliktu pastarojoje valstybėje narėje, jei šis tiekėjas patiki atlikti užbaigimo darbus toje pačioje valstybėje narėje steigtam teikėjui prieš išgabenant minėtas prekes minėtam įgijėjui.

24 Nors pateiktame klausime yra bendra nuoroda į Šeštosios direktyvos nuostatas, pagal kurias galima nustatyti tiekimo Bendrijos viduje vietą, manytina, kad jis yra susijęs su šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto aiškinimu. Iš tiesų, iš teismo praktikos matyti, kad šioje nuostatoje nedaroma jokio skirtumo tarp tiekimo „Bendrijos viduje“ ir tiekimo „valstybės viduje“ (žr. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, 46 punktą).

25 Todėl, kaip savo išvados 52 punkte nurodė generalinis advokatas, metaliniai detalės *Fonderie 2A* tiekimo *Atral* vieta turi būti nustatoma tik pagal minėto 8 straipsnio 1 dalies a punktą ir tai, ar yra vykęs „perdavimas“ arba „naudojimas“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies a punktą ir 6 dalį, nėra reikšminga šiuo klausimu, todėl nebūtina aiškinti pastarąjį nuostatą siekiant atsakyti į pateiktą klausimą.

26 Šiomis aplinkybomis manytina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, jog vienoje valstybėje narėje steigtos bendrovės atliekamas prekės tiekimas įgijėjui, steigtam kitoje valstybėje narėje, paslaugą teikėjui atlikus su preke susijusius užbaigimo darbus prieš minėtam teikėjui į išsiunčiant įgijėjui, turi būti laikomas atliktu valstybėje narėje, kurioje steigtas tiekėjas, ar, atvirkščiai, valstybėje narėje, kurioje steigtas įgijėjas.

Teisingumo Teismo atsakymas

27 Pirma, šiuo klausimu reikia remtis Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktu, pagal kurį prekė tiekimo vieta yra laikoma „vieta, kur prekės yra tuo metu, kai prasideda jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos“. Taigi pažodžiui aiškinant šis nuostatą negalima manyti, kad tokio tiekimo, kaip vykęs tarp ieškovės pagrindinėje byloje ir įgijėjos, vieta yra valstybėje narėje, kurioje steigta tiekėja. Iš tiesų nagrinėjamos prekės buvo išsiųstos kitoje valstybėje narėje steigta paslaugą teikėjai, kuri vėliau, atlikusi užbaigimo darbus, jas išsiuntė įgijėjai, steigta pastarojoje valstybėje narėje. Vienintelės prekės, dėl kurių sudaryta tiekėjos ir įgijėjos sutartis, t. y. užbaigtos prekės, „kai prasid[?]jo jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą, jau buvo valstybėje narėje, kurioje yra steigta įgijėja.

28 Antra, šis pažodinis aiškinimas pagrindžiamas minėtos nuostatos bendra struktūra. Iš tiesų „prek[i?] tiekim[o]“, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį, vieta, t. y. teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimo vieta, turi būti nustatoma taikant Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalyje tvirtintas normas. Taigi prekė tiekėja, susiklosčius tokiai padėtiai, kaip ieškovės pagrindinėje byloje, jas išsiųsdama paslaugą teikėjai, kad būtų atlikti užbaigimo darbai, neperduoda įgijėjai teisės kaip savininkei disponuoti materialiuoju turtu. Taip išsiunčiant tik siekiama, kad prekės atitiktų tiekėjos sutartines prievolės tam, jog vėliau jos galėtų būti patiektos įgijėjai.

29 Šiuo klausimu taip pat reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkte reikalaujama, jog būtų pakankamas laiko ir materialinis ryšys tarp nagrinėjamo prekės tiekimo ir jo siuntimo ir sandorio tirtinumas (žr. Sprendimo X, C-84/09, EU:C:2010:693, 33 punkt?).

30 Taigi nėra tokio ryšio ir tirtinumo, jei tiekėjai išsiunčiant prekes paslaugų teikėjai siekiama jas apdoroti prieš patiekiant vartotojui tam, kad jos atitiktų tiekėjos sutartines prievoles. Šiomis sąlygomis tiekimo vieta, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą, yra laikoma vieta, kurioje yra prekės, tapusios atitinkančios prievoles pagal šią dviejų šalių sutartį.

31 Galiausiai, toks aiškinimas atitinka Šeštosios direktyvos nuostatą, susijusį su apmokestinamųjų sandorių vietos nustatymu, tikslą, kuriuo siekiama išvengti minėtų sandorių dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo (šiuo klausimu dži Šeštosios direktyvos 9 straipsnio žr. Sprendimo *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, 27 punktą ir nurodytą teismo praktiką). Iš tiesų, juo remiantis galima, kaip išvados 42 punkte nurodė generalinis advokatas, aiškiai nustatyti prekės tiekimo vietą, savaime lemiančią, kuri valstybė narė turi rinkti PVM už šį sandorį.

32 Šiomis aplinkybomis pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad prekės, kurių vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė pardavė vartotojui, įsteigtam kitoje valstybėje narėje, ir su kuria susijusius užbaigimo darbus prieš išsiųsdamas jį vartotojui pardavėjo užsakymu atliko paslaugos teikėjas, įsteigtas šioje kitoje valstybėje narėje, tiekimo vieta turi būti laikoma valstybėje narėje, kurioje pastarasis įsteigtas.

Dži bylinėjimosi išlaidų

33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dži valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad prekės, kurių vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė pardavė vartotojui, įsteigtam kitoje valstybėje narėje, ir su kuria susijusius užbaigimo darbus prieš išsiųsdamas jį vartotojui pardavėjo užsakymu atliko paslaugos teikėjas, įsteigtas šioje kitoje valstybėje narėje, tiekimo vieta turi būti laikoma valstybėje narėje, kurioje pastarasis įsteigtas.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.