

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. balandžio 30 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinų vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 52 straipsnio c punktas ir 55 straipsnis – Paslaugų teikimo vietos nustatymas – Paslaugos gavėjas, registruotas keliose valstybėse narėse kaip pridėtinų vertės mokesčio mokėtojas – Išsiuntimas ar išgabenimas iš valstybės narės, kurioje fiziškai buvo suteiktos paslaugos“

Byloje C-97/14

dėl *Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Vengrija) 2014 m. vasario 17 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2014 m. kovo 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SMK kft

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

Nemzeti Adó- és Vámhivatal

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Ó Caoimh, teisėjai C. Toader ir E. Jarašinas (pranešėjas),
generalinis advokatas J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos G. Koós ir Z. Fehér,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Paraskevopoulou ir I. Kotsoni,
- Europos Komisijos, atstovaujamos V. Bottka ir L. Lozano Palacios,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinų vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, ir klaidų ištaisymas OL L 347, 2006 12 11, p. 60; toliau – PVM direktyva) 52 straipsnio c punkto ir 55

straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Vengrijoje steigtos bendrovės *SMK kft* ginčą su *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (Dél-alföld regiono mokesčių direkcija prie Nacionalinės išdo ir muitų tarnybos, toliau – *Főigazgatóság*) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal* (Nacionalinės išdo ir muitų tarnyba, toliau – NAV) dėl sprendimo, kuriuo *SMK kft* pareigota sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už 2007–2009 m. ir 2010 m. sausio–kovo mėn. laikotarpius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Nors dalis pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo susijusi su 2010 m. sausio–kovo mėn. laikotarpiu, kuriam taikytina PVM direktyva, iš dalies pakeista 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, p. 11), iš prašymo priimti prejudicinę sprendimą matyti, kad jį pateikusiam teismui kyla klausimas tik dėl PVM direktyvos (redakcija, kuri galiojo iki 2010 m. sausio 1 d. prieš pakeičiant šią direktyvą Direktyva 2008/8) 52 straipsnio c punkto ir 55 straipsnio aiškinimo.

4 Pagal PVM direktyvos 52 straipsnį, esant jos V antraštinėje dalyje, kurioje reglamentuojama apmokestinamųjų sandorių vieta:

„Šių paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai suteikiamos:

<...>

c) kilnojamojo materialiojo turto vertinimo [paslaugų] ar tokio turto aptarnavimo paslaugų [paslaugų, kurias sudaro su tokiu turtu susiję darbai].“

5 Šios direktyvos 55 straipsnis suformuluotas taip:

„Nukrypstant nuo 52 straipsnio c punkto, laikoma, kad teikiant paslaugas, apimančias kilnojamojo materialiojo turto vertinimo [paslaugas] ar tokio turto aptarnavimo paslaugas [paslaugas, kurias sudaro su tokiu turtu susiję darbai], jas sąsigyjantiems asmenims, registruotiems PVM mokėjais kitoje valstybėje narėje nei ta, kurios teritorijoje paslaugos fiziškai teikiamos, teikimo vieta yra valstybės narės, suteikusios paslaugas sąsigyjantiui asmeniui PVM mokėtojo kodą, kurį nurodžius jam buvo suteikta paslauga, teritorijoje.

Pirmojoje pastraipoje nurodyta leidžianti nukrypti nuostata taikoma tik tuo atveju, kai prekės išsiunčiamos ar išgabenamos [turtas išsiunčiamas ar išgabenamas] iš valstybės narės, kurioje fiziškai buvo suteiktos paslaugos.“

Vengrijos teisė

6 1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. LXXIV (*az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény*), galiojusio 2007 m. (toliau – PVM įstatymas), 15 straipsnio 4 dalyje buvo numatyta:

„[Šių] paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai suteikiamos:

<...>

c) surinkimo, remonto, techninės priežiūros, atnaujinimo, perdirbimo ar prekės galutinio

pagaminimo (operacijos) (išskyrus su nekilnojamuoju turtu susijusias operacijas).

<...>“

7 Šio ?statymo 15/A straipsnio 12–14 dalyse numatyta:

„12. Kai 15 straipsnio 4 dalies c ir d punktuose nurodyt? paslaug? gav?jas yra apmokestinamasis asmuo, kaip mokes?i? mok?tojas ?registruotas kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurios teritorijoje paslaugos fiziškai teikiamos, teikimo vieta yra valstyb?s nar?s, kurioje paslaugas užsak?s asmuo ?registruotas kaip mokes?i? mok?tojas, teritorijoje.

13. 12 dalis netaikoma, jeigu produktai nebuvo išgabenti iš valstyb?s nar?s, kurios teritorijoje fiziškai suteiktos paslaugos.

14. Kai teikimo vieta nustatoma pagal tai, kurios valstyb?s teritorijoje šiame straipsnyje apibr?žtas paslaugas savo vardu perkantis asmuo ar subjektas ?registruotas, ir kai šis asmuo ar paslaugas užsak?s subjektas kaip mokes?i? mok?tojas tuo pa?iu metu ?registruotas keliose valstyb?se nar?se, teikimo vieta laikytina tos valstyb?s nar?s, kurios mokes?i? institucija šiam asmeniui ar subjektui suteik? mokes?i? mok?tojo kod? ir š? kod? jis nurod? ?sigydamas šiame straipsnyje nurodyt? paslaug?, teritorijoje. Apmokestinamasis asmuo, ?sigydamas paslaug?, turi nurodyti kod?, kur? jam suteik? valstyb? nar?, kurioje jis vykdo veikl?, d?l kurios jis apmokestinamas ir kuri? vykdant jam suteikiama paslauga.“

8 2007 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo Nr. CXXVII, galiojan?io nuo 2008 m. sausio 1 d. (toliau – naujasis PVM ?statymas), 42 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Teikiant toliau nurodytas paslaugas, teikimo vieta laikoma vieta, kurioje fiziškai suteikta paslauga:

<...>

d) kuri? sudaro su produktais (išskyrus nekilnojam?j? turt?) susij? darbai.“

9 Pagal naujojo PVM ?statymo 45 1 ir 2 dalis:

„1. Nukrypstant nuo 42 straipsnio, kai paslaug?, nurodyt? 42 straipsnio 1 dalies c ir d punktuose, gav?jas yra apmokestinamasis asmuo, ?registruotas kaip mokes?i? mok?tojas kitoje Bendrijos valstyb?je nar?je nei ta, kurios teritorijoje paslaugos fiziškai teikiamos, ši? paslaug? suteikimo vieta yra Bendrijos valstyb?je nar?je, kurioje gav?jas ?registruotas kaip apmokestinamasis asmuo.

2. 1 dalis taikoma, kai produktai, kuri? atžvilgiu buvo suteiktos 42 straipsnio 1 dalies c ir d punktuose nurodytos paslaugos, išsiun?iami arba išgabunami iš Bendrijos valstyb?s nar?s, kurioje fiziškai buvo suteiktos šios paslaugos.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

10 Kaip matyti iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, *SMK kft* yra ?moni? grup?s SMK nar?, PVM apmokestinama Vengrijoje ir d?l to šioje valstyb?je turinti PVM mok?tojo kod?. Šiai grupei priklauso ir Jungtin?je Karalyst?je ?steigta bendrov? *SMK UK Ltd*, kuri iki 2007 m. liepos 30 d. buvo registruota kaip mokes?i? mok?toja ir Jungtin?je Karalyst?je, ir Vengrijoje, taigi tur?jo Jungtin?s Karalyst?s ir Vengrijos PVM mok?tojo kodus. Belgijoje ?steigta bendrov? *SMK Europe NV* (toliau – *SMK Europe*), ?traukta Vengrijoje ? bendrojo apyvartos mokes?io registr?, taip pat yra min?tos grup?s nar? ir prekiauja grup?s produktais Europoje.

11 Nuo 2002 m. kovo mėn. *SMK UK Ltd.* užsakymu ir jos naudai *SMK kft* Vengrijoje teikė subrangos paslaugas. *SMK UK Ltd* siūdydavo pirminių žaliavų ir detalių, reikalingų galutiniams produktams, t. y. nuotolinio valdymo pulteliams, kurie buvo elektroniniai prietaisai sudedamoji dalis, pagaminti. Gamybos mašinų, įrangos ir rankinių savininkai buvo *SMK UK Ltd.* *SMK kft* savo pirminių žaliavų ar galutinių produktų atsargų neturėjo, o tik atliko šių nuotolinio valdymo pultelių surinkimo operacijas.

12 Surinkti galutiniai produktai likdavo *SMK kft* patalpose, paslaugą gavęja *SMK UK Ltd* juos parduodavo kitai grupei, vėliau *SMK Europe*, o ši savo ruožtu juos parduodavo kitoje valstybėje, narėje arba trečiojoje valstybėje asocijuotiems įmonėms. *SMK kft* buvo *SMK UK Ltd* galiota tiekti šiuos produktus šiems įmonėms. Už parduodamus produktus *SMK UK Ltd* išrašydavo sąskaitas fakturas – jos prilygo vežimo dokumentams – galutinei produktų įmonėms, t. y. *SMK Europe*, bet šie produktai buvo tiesiogiai siunčiami Europos Sąjungoje arba trečiojoje šalyje esantiems galutiniams įmonėms, kuriems *SMK Europe* perparduodavo šiuos produktus. Kiekvienu atveju galutiniai produktai buvo išvežami iš Vengrijos teritorijos, bet Jungtinės Karalystės niekada nebuvo nugabenti.

13 *SMK kft* už suteiktas paslaugas išrašydavo *SMK UK Ltd* sąskaitas fakturas, kuriose galutiniai produktų gamybos kainai nurodydavo be mokesčio su nuoroda „nepatenka į PVM teritorinio taikymo sritį“. Sąskaitose fakturose ji nurodydavo *SMK UK Ltd* Jungtinės Karalystės PVM mokėtojo kodą.

14 Bekėšo regiono mokesčių inspekcijos Mokesčių mokėtojų kontrolės skyrius prie Nacionalinės išdo ir muitų tarnybos (toliau – pirmos grandies mokesčių institucija), patikrino *SMK kft* PVM deklaracijas už 2007 m. sausio 1 d.–gruodžio 31 d. laikotarpį.

15 Po šio patikrinimo pirmos grandies mokesčių institucija nusprendė, kad nagrinėjamo subrangos paslaugų teikimo vieta buvo ta vieta, kurioje paslaugos suteiktos fiziškai, t. y. Vengrijoje. Konkrečiai ji nurodė, kad *SMK kft* neįrodė, kad galutiniai produktai buvo išsiunčiami iš Vengrijos, dėl to nebuvo manoma paslaugų teikimo vieta laikyti Jungtinės Karalystės. Taigi ši mokesčių institucija konstatavo, kad mokesčių skola sudaro 27 712 000 Vengrijos forintų (HUF), ir pareigojo *SMK kft* ją sumokėti.

16 *SMK kft* skundė pirmos grandies mokesčių institucijos sprendimą *Főigazgatóság* tvirtindama, kad buvo tenkinamos PVM įstatymo 15/A straipsnio 12 ir 13 dalyse tvirtintos sąlygos, todėl išrašomose sąskaitose fakturose už pagrindinę bylą nagrinėjamas subrangos paslaugas, kaip teisinius sandorius, vykdytus ne šio įstatymo teritorinio taikymo srityje, buvo galima nenurodyti PVM. Ji teigė, kad nebuvo pareigos galutinius produktus nugabenti į paslaugą gavėjos valstybę narę.

17 2012 m. gruodžio 10 d. sprendimu *Főigazgatóság*, kuri administracinį skundą nagrinėjo kaip antros grandies mokesčių institucija, paliko nepakeistą pirmos grandies mokesčių institucijos priimtą sprendimą. Ji konstatavo, kad *SMK UK Ltd* galutinius produktus pardavė *SMK Europe* dar prieš ją išgabenimą, t. y. kai jie dar buvo Vengrijos teritorijoje. Ji nusprendė, kad tokiomis aplinkybomis šių produktų išgabenimas buvo jį pardavimo, o ne subrangos paslaugų teikimo pasekmė.

18 Be to, pirmos grandies mokesčių institucija atliko PVM ir pelno mokesčio deklaracijų už 2008 ir 2009 m. ir už 2010 m. sausio–kovo mėn. patikrinimą. Tuo laikotarpiu *SMK kft* taip pat teikė *SMK UK Ltd* naudai subrangos paslaugas, už kurias sąskaitose fakturose nenurodė PVM.

19 Atlikus šio patikrinimo peržiūrą *Főigazgatóság* generalinis direktorius konstatavo 107 616

000 HUF dydžio mokestin?s *SMK kft* skolos egzistavim?, skyr? jai 21 523 000 HUF dydžio mokestin? baud? ir ?pareigojo sumok?ti 38 208 000 HUF dydžio delspinigius. Jis nusprend?, kad pagal naujojo PVM ?statymo 42 straipsnio 1 dalies b–d punktus ir 45 straipsn? subrangos paslaug?, kurias ši bendrov? teik? pirma nurodytu laikotarpiu, teikimo vieta buvo Vengrijoje.

20 *SMK kft* pirmos grandies mokes?i? institucijos sprendim? apskund? NAV, o ši 2013 m. sausio 8 d. sprendimu paliko nepakeist? min?t? sprendim?, nes laik?, kad subrangos paslaug? teikimo vieta buvo Vengrijoje.

21 *SMK kft* d?l 2012 m. gruodžio 10 d. *F?igazgatóság* sprendimo ir 2013 m. sausio 8 d. NAV sprendimo pateik? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Pirma, d?l *F?igazgatóság* sprendimo *SMK kft* tvirtina, be kita ko, kad nustatant paslaug?, kurias sudaro su turtu susij? darbai, teikimo viet? PVM direktyvos 55 straipsnyje nereikalaujama, kad šis turtas b?t? pristatytas ? paslaug? gav?jo valstyb? nar?. Jos nuomone, pakanka, kad šis turtas b?t? išgabentas ar išsi?stas iš valstyb?s nar?s, kurioje jis baigtas gaminti.

22 *SMK kft* pabr?žia, kad, jai baigus teikti paslaugas, galutiniai produktai, kurie buvo parduodami kitose nei Vengrija valstyb?se esantiems ?gij?jams, d?l šios priežasties iš Vengrijos teritorijos buvo išvežti. Jos manymu, tai, kad paslaug? gav?ja, t. y. *SMK UK Ltd*, 2007 m. buvo registruota Vengrijos PVM mok?tojų registre, nereiškia, jog ?forminant jai suteiktas paslaugas tur?jo b?ti nurodytas Vengrijos PVM mok?tojo kodas, nes jos pagrindin? veikla buvo susijusi su kitoje valstyb?je nar?je esan?ia buveine. *SMK kft* nuomone, PVM ?statymo 15/A straipsnio 14 dalis prieštarauja PVM direktyvai.

23 *F?igazgatóság* tvirtina, kad *SMK kft* tur?jo ?forminti bendrovei *SMK UK Ltd* suteiktas paslaugas nurodydama pastarosios bendrov?s Vengrijos PVM mok?tojo kod?, nes galutiniai produktai, *SMK kft* pagaminti atlikus darbus, buvo parduodami Vengrijoje. Vadinas, jos nuomone, paslaug? suteikimo vieta tur?jo b?ti šioje valstyb?je nar?je, tod?l ši? paslaug? teikimas negal?jo nepatekti ? PVM ?statymo teritorinio taikymo srit?. Galutin? produkt? išgabenimas, jos manymu, neturi ?takos aplinkybei, kad už suteiktas paslaugas *SMK kft* prival?jo sumok?ti PVM.

24 Antra, d?l 2013 m. sausio 8 d. NAV sprendimo *SMK kft* mano, kad pagal PVM direktyv? jai negal?jo kilti pareiga sumok?ti PVM, nebent b?t? remiamasi prieštaraujan?iu šiai direktyvai aiškinimu. Jos nuomone, paslaug? gav?ja tur?jo nuspr?sti, kam tenka mokestin? pareiga. Galiausiai atsisakymas neapmokestinti nagrin?jam? paslaug? pažeist? PVM teritorialumo ir neutralumo principus.

25 NAV tvirtina, kad, siekiant taikyti PVM direktyvos 55 straipsnyje numatyt? išimt?, reikia išnagrin?ti, ar subrangos paslaug? gav?ja tur?jo arba tur?jo tur?ti Vengrijos PVM mok?tojo kod?. Šiuo klausimu ji pabr?žia, kad *SMK kft* surinkti galutiniai produktai buvo siun?iami ne ? valstyb? nar?, kurios teritorijoje buvo *SMK UK Ltd* buvein?, bet parduodami dar Vengrijoje, tod?l turi b?ti laikoma, kad *SMK UK Ltd* vykdyt? pardavim? vieta buvo šios valstyb?s nar?s teritorijoje.

26 Šiomis aplinkyb?mis *Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Gyula administracinis ir darbo teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis taikytinas tik tiems paslaug? gav?jams apmokestinamiesiems asmenims, kurie ne?registruoti kaip PVM mok?tojai arba neprival?jo b?ti ?registruoti kaip PVM mok?tojai valstyb?je nar?je, kurios teritorijoje paslaugos fiziškai teikiamos?

2. Jeigu atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? teigiamas, ar nustatant paslaug? teikimo viet?

taikytinas tik PVM direktyvos 52 straipsnis?

3. Jeigu atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? neigiamas, ar PVM direktyvos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad kai subrangos paslaug? gav?jas apmokestinamasis asmuo turi PVM mok?tojo kod? arba tur?t? j? tur?ti keliose valstyb?se nar?se, b?tent tik jis pats sprendžia, kur? mokes?io mok?tojo kod? nurodyti ?sigyjant paslaugas (?skaitant t? atvej?, kai paslaugos gav?jas apmokestinamasis asmuo laikomas ?sisteigusiu paslaug? fizinio suteikimo vietos valstyb?je nar?je, ta?iau PVM mok?tojo kod? taip pat turi ir kitoje valstyb?je nar?je)?

4. Jeigu atsakymas ? tre?i?j? klausim? b?t? toks, kad paslaug? gav?jo teis? rinktis yra neribota, ar PVM direktyvos 55 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad:

– iki 2009 m. gruodžio 31 d. galima laikyti, kad paslauga suteikta nurodžius t? PVM mok?tojo kod?, kur? pasirinko paslaug? gav?jas, jeigu šis asmuo taip pat yra apmokestinamasis asmuo, registruotas (?steigtas) kitoje valstyb?je nar?je, o produktai išsiun?iami arba išgabunami iš valstyb?s nar?s, kurioje fiziškai suteikta paslauga,

– nustatant paslaug? teikimo viet? ?takos turi ta aplinkyb?, kad paslaug? gav?jas yra kitoje valstyb?je nar?je ?steigtas apmokestinamasis asmuo, kuris galutinius produktus, juos išsi?sdamas arba išgabendamas iš valstyb?s nar?s, kurioje paslauga suteikta, tiekia tarpininkui, kuris savo ruožtu perparduoda prekes tre?ioje S?jungos valstyb?je nar?je, kai subrangos paslaug? gav?jas t? prekį pirmiau ? savo paties buvein? neveža?

5. Jeigu paslaug? gav?jo pasirinkimo teis? n?ra neribota, ar PVM direktyvos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnio taikymui ?takos turi:

– aplinkyb?s, kuriomis gamybos paslaug? gav?jas ?sigyja pirmini? žaliav? ir jas perduoda t? gamyb? atliksian?iam asmeniui,

– tai, kurioje valstyb?je nar?je paslaugos gav?jas apmokestinamasis asmuo perduoda taip pagamintus produktus ir kurios valstyb?s nar?s suteikt? mokes?i? mok?tojo kod? nurodo,

– tai, kad, kaip pagrindin?s bylos atveju, atlikus gamybos operacijas pagaminti produktai, kai jie dar buvo gamybos vietos šalyje, buvo perduoti kelis kartus sudarant sandori? grandin?, o tada jie buvo iš tos šalies išgabenti tiesiogiai galutinio ?gij?jo adresu?“

D?I prejudicini? klausim?

27 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? vykdamas SESV 267 straipsnyje ?tvirtint? nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo proced?r? Teisingumo Teismas nacionaliniam teismui turi pateikti nauding? atsakym?, kuris leist? priimti sprendim? jo nagrin?jamoje byloje. Tokiu atveju Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktus klausimus (žr. Sprendimo *Douane Advies Bureau Rietveld*, C?541/13, EU:C:2014:2270, 18 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

28 Šiuo klausimu iš nutarties d?I prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas gin?as d?I subrangos paslaug? teikimo vietos nustatymo PVM tikslais; šias paslaugas Vengrijoje teik? ieškov? pagrindin?je byloje, veikusi *SMK UK Ltd*, kuri buvo ?steigta Jungtin?je Karalyst?je ir kuri buvo produkt?, kurie buvo ši? paslaug? teikimo objektas, savinink?, užsakymu ir naudai. Iš Teisingumo Teismui pateikt? dokument? taip pat matyti, kad teikiamas nagrin?jamas paslaugas sudar? ieškov?s pagrindin?je byloje vykdomas *SMK UK Ltd* priklausan?i? nuotolinio valdymo pulteli? surinkimas. Surinkti nagrin?jami galutiniai produktai

likdavo Vengrijoje. *SMK UK Ltd* juos pardavdavo *SMK Europe*, o ši juos perpardavdavo ?gij?jams, ?sisteigusiems kitoje valstyb?je nar?je arba tre?iojoje valstyb?je. Taigi šie galutiniai produktai b?davo išgabunami arba išsiun?iami iš Vengrijos tik po to, kai jie b?davo perparduoti.

29 Taip pat pažym?tina, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas skiria laikotarp?, kuriuo paslaug? gav?ja buvo registruota kaip PVM mok?toja Vengrijoje ir Jungtin?je Karalyst?je, ir laikotarp?, kuriuo ji nebetur?jo Vengrijos PVM mok?tojo kodo.

30 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad penkiais prejudiciniais klausimais, kurie nagrin?tini kartu, iš esm?s siekiama sužinoti, ar PVM direktyvos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis taikomas tokioms aplinkyb?ms, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kai paslaug? gav?jas kaip PVM mok?tojas buvo registruotas ir valstyb?je nar?je, kurioje buvo fiziškai suteiktos paslaugos, ir kitoje valstyb?je nar?je, o v?liau – tik šioje kitoje valstyb?je nar?je ir kai kilnojamasis materialusis turtas, kuris buvo ši? paslaug? teikimo objektas, buvo išsi?stas ar išgabentas iš valstyb?s nar?s, kurioje šios paslaugos buvo fiziškai suteiktos, ne suteikus šias paslaugas, bet v?liau pardavus š? turt?.

31 PVM direktyvoje, kuri pakeit? 1977 m. geguž?s 17 d. Šešt?j? Tarybos direktyv? 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), yra V antraštin? dalis, skirta apmokestinam?j? sandori? vietai. Šioje antraštin?je dalyje esantis 3 skyrius susij?s su paslaug? teikimo vieta, o jo 1 ir 2 skirsniuose nustatytos atitinkamai bendrosios paslaug? apmokestinimo vietos nustatymo taisykl?s ir specialiosios nuostatos, susijusios su specifini? paslaug? teikimu. Kaip Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 ir 3 dalyse, PVM direktyvos 44–59 straipsniuose ?tvirtintos taisykl?s, pagal kurias nustatoma specifini? paslaug? teikimo vieta mokes?i? tikslais (žr. Sprendimo *Welmory*, C?605/12, EU:C:2014:2298, 37 ir 38 punktus).

32 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? paslaug? teikimo vietos mokes?i? tikslais nustatymo taisykl?mis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, d?l kurios gali b?ti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajam? neapmokestinimo (Sprendimo *Welmory*, C?605/12, EU:C:2014:2298, 42 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

33 Taigi tokia nuostata, kaip antai PVM direktyvos 55 straipsniu, nustatoma paslaug? teikimo vieta mokes?i? tikslais ir valstybi? nari? jurisdikcijos ribos. Šiuo tikslu min?toje nuostatoje siekiama racionaliai nustatyti atitinkam? PVM reglamentuojan?i? nacionalin?s teis?s akt? taikymo srities ribas, vienodai apibr?žiant paslaug? teikimo viet? mokes?i? tikslais (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Welmory*, C?605/12, EU:C:2014:2298, 50 ir 51 punktus).

34 Reikia priminti, kad bendra taisykl?, kuri? taikant nustatoma paslaug?, kurias sudaro su kilnojamuoju materialiuoju turtu susij? darbai, teikimo vieta mokes?i? tikslais, yra ?tvirtinta PVM direktyvos 52 straipsnio c punkte, pagal kur? ši? paslaug? teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai suteiktos.

35 PVM direktyvos 55 straipsnyje nustatyta, kad, nukrypstant nuo šios taisykl?s, laikoma, kad teikiant pirma nurodytas paslaugas gav?jams, kurie ?registruoti kaip PVM mok?tojai kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurios teritorijoje paslaugos fiziškai teikiamos, paslaug? teikimo vieta yra valstyb?s nar?s, suteikusios paslaug? gav?jui PVM mok?tojo kod?, kuris nurodytas ?forminant jam suteikt? paslaug?, teritorijoje. Ši leidžianti nukrypti nuostata taikoma tik tuo atveju, kai turtas išsiun?iamas ar išgabenamamas iš valstyb?s nar?s, kurioje fiziškai buvo suteiktos paslaugos.

36 Taigi iš PVM direktyvos 55 straipsnio formuluot?s matyti, kad šiame straipsnyje numatyta leidžianti nukrypti nuostata taikoma, jeigu tenkinamos dvi kumuliacin?s s?lygos. Pirma, paslaug?

gav?jas turi b?ti „?registruotas kaip PVM mok?tojas“ kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurios teritorijoje šios paslaugos fiziškai suteiktos, ir, antra, turtas turi b?ti išsiun?iamas ar išgabentomas iš valstyb?s nar?s, kurioje fiziškai buvo suteiktos paslaugos.

37 Kadangi paslaug? teikimo vieta turi b?ti nustatoma atsižvelgiant tik ? faktines aplinkybes, susijusias su nagrin?jamu apmokestinamuoju sandoriu, PVM direktyvos 55 straipsnyje ?tvirtinta antroji jame numatytos leidžian?ios nukrypti nuostatos taikymo s?lyga turi b?ti vertinama atsižvelgiant tik ? šias aplinkybes, o ne ? v?liau galin?ius ?vykti sandorius.

38 Tod?l, kad b?t? galima taikyti PVM direktyvos 55 straipsn?, turtas turi b?ti išgabentas ar išsi?stas vykdant sandor?, susijus? su paslaugomis, kurias sudaro su šiuo turtu susij? darbai, prieš vykdant, jei reikia, kit? su šiuo turtu susijus? sandor?, apmokestinam? PVM.

39 Nagrin?jamu atveju, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateikt? dokument? ir kaip priminta šio sprendimo 28 punkte, surinkti nagrin?jami galutiniai produktai likdavo Vengrijoje ir iš šios valstyb?s nar?s buvo išvežami tik ?vykdžius ši? produkt? pardavimo ir perpardavimo sandorius.

40 Vadinasi, teikiant pagrindin?je byloje nagrin?jamas paslaugas turtas nebuvo išgabentas ar išsi?stas iš valstyb?s nar?s, kurioje šios paslaugos fiziškai suteiktos. Tod?l nebuvo tenkinama PVM direktyvos 55 straipsnyje numatyta s?lyga d?l turto išgabavimo ar išsiuntimo. Taigi ši? paslaug? teikimo vieta mokes?i? tikslais turi b?ti nustatyta taikant šios direktyvos 52 straipsnio c punkt?, pagal kur? ši vieta yra toje valstyb?je nar?je, kur jos fiziškai suteiktos, t. y. nagrin?jamu atveju – Vengrijoje.

41 Be to, d?l pirmosios PVM direktyvos 55 straipsnio taikymo s?lygos reikia konstatuoti, kad tai, jog nagrin?jam? paslaug? teikimo laikotarpiu ši? paslaug? gav?ja buvo registruota kaip PVM mok?toja tiek Vengrijoje, tiek Jungtin?je Karalyst?je, o v?liau – tik pastarojoje valstyb?je nar?je, neturi ?takos prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje priimtinaam sprendimui, nes teikiant šias paslaugas turtas iš Vengrijos nebuvo išvežtas ar išgabentas.

42 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis netaikomas aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, kai paslaug? gav?jas kaip PVM mok?tojas buvo ?registruotas ir valstyb?je nar?je, kurioje paslaugos buvo fiziškai suteiktos, ir kitoje valstyb?je nar?je, o v?liau – tik šioje kitoje valstyb?je nar?je ir kai kilnojamasis materialusis turtas, kuris buvo ši? paslaug? teikimo objektas, buvo išsi?stas ar išgabentas iš valstyb?s nar?s, kurioje šios paslaugos buvo fiziškai suteiktos, ne suteikus šias paslaugas, bet v?liau pardavus š? turt?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

43 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis netaikomas aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, kai paslaug? gav?jas kaip prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojas buvo ?registruotas ir valstyb?je nar?je, kurioje paslaugos buvo fiziškai suteiktos, ir kitoje valstyb?je nar?je, o v?liau – tik šioje kitoje valstyb?je nar?je ir kai kilnojamasis

materialusis turtas, kuris buvo šių paslaugų teikimo objektas, buvo išsiųstas ar išgabentas iš valstybės narės, kurioje šios paslaugos buvo fiziškai suteiktos, ne suteikus šias paslaugas, bet vėliau pardavus šį turtą.

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.