

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 šioje – Sėjung – 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

Agenția 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. Ionișoarei,

– 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 nupirkta 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 nesuvalytos prekės buvo naudojamomis ir vartojamomis toje vietoje, kur jis yra steigis savo verslą ar turi nuolatinį padalinį, kuriam tiekiamos prekės. Nesant tokio verslo ar nuolatinio padalinio, laikoma, kad prekes steigijantis asmuo sunaudojo ir suvaltyjo 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 prievolę apskaičiuoti mokėti atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

8 Šios direktyvos 193 straipsnyje numatyta, kad PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinamų prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, 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 mokėtojų valstybėje narėje, kurioje priklauso mokėti PVM, ir kuriam prekės yra tiekiamos 38 ar 39 straipsniuose nurodytomis sąlygomis, jei jas tiekia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra steigis 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 tiekimą ir paslaugų teikimą, 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 išdėstyta taip:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta [Aštuntosios direktyvos] 1 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, nėra steigis 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 steigijantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius.“

13 PVM direktyvos 171 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

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

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

taip pat laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kurie nėra ?sisteig? atitinkamoje valstyb?je nar?je, kai valstyb?je nar?je, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, jie tik tiek? prekes arba tiek? paslaugas asmeniui, kuriam tenka prievol? sumok?ti 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, nustatan?ia Direktyvoje 2006/112 numatyto prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, išsamias taisykles (OL L 44, p. 23). Atsižvelgiant ? pagrindin?je byloje nagrin?jam? sandorį dat? 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 ?sik?r?s šalies teritorijoje“ – tai asmuo, <...> kuris <...> toje šalyje netur?jo nei savo ekonomin?s veiklos b?stin?s, nei fiksuotos vietos, per kuri? b?t? vykdomi verslo sandoriai, o kai tokios b?stin?s ar fiksuotos vietos nėra – netur?jo toje šalyje nuolatin?s ar ?prastin?s gyvenamosios vietos, ir kuris <...> netiek? joki? preki? ar neteik? joki? paslaug?, kurios b?t? laikomos patiektomis ar [suteiktomis] toje šalyje [išskyrus kai kurias transporto ir kai kurias kitas paslaugas]“.

16 Pagal Aštuntosios direktyvos 2 straipsn? kiekviena valstyb? nar?, atsižvelgdama ? Aštuntojoje direktyvoje išvardytas s?lygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, ne?sisteigusiems jos teritorijoje, ta?iau ?sisteigusiems kitoje valstyb?je nar?je, gr?žina vis? PVM, j? sumok?t? už kit? apmokestinam?j? asmen? šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiekt? kilnojam?j? turt?, jei tos prek?s ir paslaugos naudojamos PVM direktyvos 169 straipsnio a punkte nurodytiems sandoriams.

17 Aštuntosios direktyvos 3 ir 4 straipsniuose išvardytos s?lygos, kurios turi b?ti ?gyvendintos apmokestinamojo asmens, kuris nori susigr?žinti sumok?t? PVM.

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

Rumunijos teis?

19 ?statymu Nr. 571/2003 d?l mokes?i? kodekso (*Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d., toliau – Mokes?i? kodeksas) ? Rumunijos teis? perkeliama PVM direktyva ir Aštuntoji direktyva.

20 Mokes?i? kodekso 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatyta iš esm?s tais pa?iais žodžiais, kaip ir PVM direktyvos 38 straipsnyje, kad elektros energijos tiekimo apmokestinamajam prekybininkui vieta laikoma ta vieta, kur šis apmokestinamasis prekybininkas yra ?steig?s savo versl?.

21 Mokes?i? kodekso 150 straipsnio 1 dalies d punktu ? Rumunijos teis? perkeliamas PVM direktyvos 195 straipsnis ir jame iš esm?s numatyta, kad kai apmokestinamasis asmuo, kuris nėra Rumunijos rezidentas, nors jis ir yra ?registruotas kaip PVM mok?tojas Rumunijoje, tiekia elektros energij? apmokestinamajam prekybininkui, kuris ?registruotas kaip PVM mok?tojas Rumunijoje,

PVM moka apmokestinamasis prekybininkas.

22 Mokesčių kodekso 1472 straipsnio „Mokesčių grąžinimas Rumunijoje kaip PVM mokėjėjams neįregistruotiems apmokestinamiesiems asmenims“ 1 dalies a punkte numatyta, jog pagal taikymo taisyklęse 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 aplinkybės 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 įsteigtas 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, išrašymus.

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 nurodė 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 atstovę mokesčių tikslais ir jo tarpininkaujamam 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

dalies 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 mėn.) E.ON ne?vykdo? Mokes?i? kodekso 1472 straipsnio 1 dalies a punkte ?tvirtint? reikalavim?, nes pagal šį 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*, todėl E.ON buvo faktiškai ?siregistravusi kaip PVM mok?toja Rumunijoje.

38 Administracinis skundas dėl 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, atvirkšt?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 nėra ?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 tokį papildom? s?lyg??

3. Ar Aštuntosios direktyvos 3 ir 4 straipsni? nuostatos gali tur?ti tiesiogin? poveik?, t. y. ar, ?vykdo?s šiose nuostatose aiškiai nustatytas s?lygas, juridinis asmuo, kuris nėra ?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?“

Dėl prejudicini? klausim?

41 Savo trimis klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Aštuntosios direktyvos nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad dėl 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?sisiteigusi šalies teritorijoje ir dėl to tur?ti teis? ? PVM gr?žinim? pagal šios direktyvos 2 straipsn?. Pirma, aptariamas apmokestinamasis asmuo neturi tur?ti jokio padalinio valstyb?je nar?je, kurioje jis prašo gr?žinti PVM. Antra, jis netiek? prek? 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.

Dėl 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 prek? 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 paprasčiausias 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 padaliniui šalies teritorijoje, kaip tai suprantama pagal Aštuntosios direktyvos 1 straipsn?, prieštarauja šiai nuostatai.

Dėl s?lygos, susijusios su prek? 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? prek? 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 prekių arba netiekusi paslaugų, kurių tiekimą arba teikimą 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 į 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 pateikuso 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 neperkėlė direktyvos? nacionalinės teisės ar ją perkėlė 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, sąsistemingas valstybėje narėje ir tiekis elektros energiją apmokestinamiesiems prekybininkams, sąsistemingiems 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 pateikuso 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 tiekis elektros energiją apmokestinamiesiems prekybininkams, sąsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, turi teisę remtis Aštuntąja direktyva 79/1072 šioje antrojoje 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.