

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 įijėjas – Prekės apdorojimas valstybėje narėje, kurioje steigtas įijėjas“

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. Arabadjiev,

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 pridėtins 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 pridėtins 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 teisė, 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 išsiųstų ar gabenamų 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 įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks <...>

<...>

3. „Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ yra teisė disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjantį asmenį kitą valstybę narį nei valstybę narį, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo parduodančio ar prekes įsigyjantio asmens vardu.

<...>

5. Prekių tiekimu už atlygą laikoma:

b) apmokestinamojo asmens verslui skirtų prekių perdavimas į kitą valstybę narį.

Perduotomis į kitą valstybę narį 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 valstybės narės teritorijoje, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, jeigu po to prekių grąžinamos tam pačiam apmokestinamajam asmeniui į valstybę narį, 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 valstybės narės, kurios teritorijoje jos buvo pagamintos, išgautos, apdorotos ar pirktos, įsigytų, kaip apibrėžta 1 dalyje, ar importuotų apmokestinamojo asmens į tą valstybę narį jo verslo kontekste, panaudojimas jo verslo tikslais.

<...>“

8 Šios direktyvos 28f straipsnyje „Teisė į atskaitą“ 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. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti šio straipsnio 2 dalyje nurodytą [PVM] tiek, kiek prekių ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) ekonominei veiklai, kaip apibrėžta 4 straipsnio 2 dalyje, kuri vykdoma kitoje šalyje, jeigu vykdant šią veiklą šalies teritorijoje mokėtu bėtu 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 – Pridėtinės 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 sąsieteigų 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 būstinės, nei fiksuotos vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokios būstinės ar fiksuotos vietos nėra – neturėjo toje šalyse nuolatinės ar įprastinės 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, neįsiskurusiems jos teritorijoje, tačiau įsiskurusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą pridėtinąs vertės mokestį, jį sumokėtą už kitą apmokestinamąjį asmenį šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už tą 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 išdėstyta taip:

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

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

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

c) kai prekės suteikiamos disponuoti jas įsigyjantiam asmeniui į nesiunčiant arba negabenant;

<...>“

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

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

14 2001 m. ieškovas pagrindinis byloje pagamino Italijoje metalines detales, o *Atral*, kurios buveinė 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 Minėtų detalių pardavimo kaina, kurią *Fonderie 2A* sąskaitoje faktūroje nurodė *Atral*, apėmė šiuos užbaigimo darbus. Už tuos pačius užbaigimo darbus paslaugą teikė, t. y. *Saunier-Plumaz*, pateikė *Fonderie 2A* sąskaitą faktūrą nurodydama sumą, kuri taip pat apėmė PVM už šiuos darbus.

17 Remdamasi nacionalinėmis nuostatomis, kuriomis įgyvendinama Aštuntoji direktyva, *Fonderie 2A* prašė Prancūzijos mokesčių administratoriaus grąžinti jai taip priskaičiuotą PVM.

18 Šis prašymas buvo atmestas dėl to, kad pagal nacionalines nuostatas, kuriomis įgyvendinama Šeštoji direktyva, prekių 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 prekių tiekimą Bendrijos viduje iš Italijos ir neatlikusi apmokestinamojo sandorio Prancūzijoje. Todėl įgijėjas turi būti PVM už šį įgijimą Bendrijos viduje mokėtoja.

21 Šiomis aplinkybėmis *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 į apdorojus kliento valstybę įsteigtos kitos bendrovės buveinėje, 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 ieškovas pagrindinis byloje, turi teisę PVM už šią prekę, kurį jis sumokėjo kitoje valstybėje narėje įsteigtam paslaugų teikėjui, gražinimui, tik jei šis tiekėjas neatliko jokio prekių tiekimo arba paslaugų teikimo, laikomo atliktu pastarojoje valstybėje narėje. Iš tiesų, jei tiekėjas, susiklosčius tokiai padėčiai, kaip ieškovas 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 teisė PVM atskaitą 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 padėčiai, kaip ieškovs pagrindinėje byloje, prekų 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, metalinių detalių *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 pastarojo nuostatą siekiant atsakyti į pateiktą klausimą.

26 Šiomis aplinkybėmis 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 prekų 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 prekų tiekimo vieta yra laikoma „vieta, kur prekų yra tuo metu, kai prasideda jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos“. Taigi pažodžiui aiškinant šį nuostatą negalima manyti, kad tokio tiekimo, kaip vykęs tarp ieškovų pagrindinėje byloje ir įgijėjos, vieta yra valstybėje narėje, kurioje steigta tiekėja. Iš tiesų nagrinjamos prekų buvo išsiųstos kitoje valstybėje narėje steigtai paslaugą teikėjai, kuri vėliau, atlikusi užbaigimo darbus, jas išsiuntė įgijėjai, steigtai pastarojoje valstybėje narėje. Vienintelės prekų, dėl kurių sudaryta tiekėjos ir įgijėjos sutartis, t. y. užbaigtos prekų, „kai prasid[?] 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 prekų tiekėja, susiklosčius tokiai padėčiai, kaip ieškovs pagrindinėje byloje, jas išsiųsdama paslaugą teikėjai, kad būtų atlikti užbaigimo darbai, neperduoda įgijėjai teisės kaip savininkei disponuoti materialiuoju turtu. Taip išsiunčiant tik siekiama, kad prekų atitiktų tiekėjos sutartines prievoleles 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 tęstinumas (žr. Sprendimo X, C-84/09, EU:C:2010:693, 33 punktą).

30 Taigi nėra tokio ryšio ir tęstinumo, jei tiekėjai išsiunčiant prekes paslaugą teikėjai siekiama jas apdoroti prieš patiekiant vartojėjui 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 dėl 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 vartojėjui, įsteigiam kitoje valstybėje narėje, ir su kuria susijusius užbaigimo darbus prieš išsiųsdamas į vartojėjui pardavėjo užsakymu atliko paslaugos teikėjas, įsteigtas šioje kitoje valstybėje narėje, tiekimo vieta turi būti laikoma valstybėje narėje, kurioje pastarasis įsteigtas.

Dėl 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 dėl 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 vartojėjui, įsteigiam kitoje valstybėje narėje, ir su kuria susijusius užbaigimo darbus prieš išsiųsdamas į vartojėjui pardavėjo užsakymu atliko paslaugos teikėjas, įsteigtas šioje kitoje valstybėje narėje, tiekimo vieta turi būti laikoma valstybėje narėje, kurioje pastarasis įsteigtas.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.