

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. rugsėjo 21 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Aštuntoji direktyva 79/1072/EEB – Direktyva 2006/112/EB – Kitoje valstybėje narėje reziduojantis apmokestinamasis asmuo – PVM, taikomo importuotoms prekėms, grąžinimas – Sąlygos – Objektinės duomenys, patvirtinantys apmokestinamojo asmens ketinimą importuotas prekes naudoti savo ekonominėje veikloje – Didelė rizika, kad sandoris, pateisinant importą, nevyks“

Byloje C-441/16

dėl *Înalta Curte de Casa și Justiție* (Aukščiausias kasacinis teismas, Rumunija) 2016 m. birželio 22 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. rugpjūčio 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SMS group GmbH

prieš

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Berger (pranešėja), teisėjai E. Levits ir F. Biltgen,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį procesą dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- SMS group GmbH, atstovaujamos advokato E. Bencil,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R. H. Radu, C. M. Florescu ir R. M. Mangu,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir L. Radu Bouyon,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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 šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, 1979, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 79; toliau – Aštuntoji direktyva) 2 – 6 straipsnių ir 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, 1977, p. 1, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 2 dalies ir 3 dalies a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *SMS group GmbH* ir *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București* (Bukarešto valstybės finansų regioninę generalinę direkciją, Rumunija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kurį sumokėjo SMS grupė Rumunijoje 2009 m., grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagrindinė byla susijusi su prašymu grąžinti PVM, pateiktu 2009 m. gruodžio 23 d. po 2009 m. rugsėjo 14 d. atlikto prekių importo. Todėl šiuo atveju *ratione temporis* taikoma Aštuntoji direktyva ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva).

Aštuntoji direktyva

4 Aštuntosios direktyvos 1 straipsnyje numatyta:

„Šioje direktyvoje „apmokestinamas asmuo, kuris nėra šalies teritorijoje“ – tai asmuo, <...> kuris per 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmajame ir antrajame sakiniuose nurodytą laikotarpį toje šalyje neturėjo nei savo ekonominės veiklos vietos, nei fiksuotos vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokios būtų ar fiksuotos vietos nėra – neturėjo toje šalyse nuolatinių ar prastos gyvenamosios vietos, ir kuris per tą patį laikotarpį netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis toje šalyje, išskyrus:

- a) transporto <...> paslaugas <...>;
- b) tokias paslaugas, už kurias mokestį moka tik paslaugos pirkėjas <...>.“

5 Šios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„Kiekviena valstybė narė, laikydamasi toliau išvardintų sąlygų, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems jos teritorijoje, tačiau įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą [PVM] jį sumokėtą už kitą apmokestinamąjį asmenį šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už šalių importuotas prekes, jei tos prekės ir paslaugos naudojamos [Šeštosios] <...> direktyvos <...> 17 straipsnio 3 dalies a ir b punkte nurodytiems sandoriams.“

6 Šios direktyvos 3 straipsnyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kaip nurodyta 2 straipsnyje, kuris netiek? joki? prekį? ar netiek? joki? paslaug?, kurios b?t? laikomos suteiktomis ar patiektomis šalies teritorijoje, nor?damas atgauti prid?tin?s vert?s mokest?:

- a) pateikia kompetentingai institucijai <...> prašym? <...>
- b) pateikia tos šalies, kurioje jis ?sik?r?s, valstybin?s institucijos išduot? pažym?jim?, ?rodant?, kad jis yra [PVM] mok?tojas toje šalyje. <...>
- c) patvirtina raštišku pareiškimu, kad jis per 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmajame ir antrajame sakinyje nurodyt? laikotarp? netiek? joki? prekį? ir netiek? joki? paslaug?, kurios b?t? laikomos patiektomis ar suteiktomis šalies teritorijoje;
- d) ?sipareigoja gr?žinti nepagr?stai jam pervestas sumas.“

7 Tos pa?ios direktyvos 4 straipsnyje nustatyta:

„Prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti gr?žintas tik tiems apmokestinamiesiems asmenims, kaip nurodyta 2 straipsnyje, kurie šalies teritorijoje n?ra suteik? joki? paslaug? ar patiek? joki? prekį?, kurios b?t? laikomos suteiktomis ar patiektomis šalyje, išskyrus paslaugas, nurodytas 1 straipsnio a ir b punktuose, ir kurie:

- a) tenkina 3 straipsnio a, b ir d punktuose nurodytas s?lygas;
- b) patvirtina raštišku pareiškimu, kad jie per 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmajame ir antrajame sakinyje nurodyt? laikotarp? netiek? joki? prekį? ir netiek? joki? paslaug?, kurios b?t? laikomos suteiktomis ar patiektomis šalyje, išskyrus paslaugas, nurodytas 1 straipsnio a ir b punktuose.“

8 Aštuntosios direktyvos 5 straipsnio pirmos pastraipos tekstas yra toks:

„Šioje direktyvoje prek?s ir paslaugos, už kurias apskai?iuotas prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti gr?žinamas, turi tenkinti [Šeštosios direktyvos] 17 straipsnyje nurodytas s?lygas, taikomas prid?tin?s vert?s mokest? gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je.“

9 Šios direktyvos 6 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstyb?s nar?s neturi teis?s 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 prid?tin?s vert?s mokest? yra pagr?stas.“

10 Min?tos direktyvos 7 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„3 ir 4 straipsniuose aprašytuose prašymuose prašoma gr?žinti prid?tin?s vert?s mokest? už per ne trumpesn? nei trys m?nesiai ir ne ilgesn? kaip vieneri kalendoriniai metai laikotarp? ?sigytas prekes ar gautas paslaugas, už kurias yra išrašytos s?skaitos fakt?ros, arba importuotas prekes. <...>“

PVM direktyva

11 PVM direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikino ir pakeit? Šešt?j? direktyv?. Pagal PVM direktyvos 1 ir 3 konstatuojam?sias dalis nauja Šeštosios direktyvos redakcija buvo b?tina siekiant pagal pertvarkyt? strukt?r? ir redakcij? aiškiai bei racionaliai išd?styti taikomas nuostatas, iš

esm?s nedarant esmini? pakeitim?.

12 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. <...> “

13 Pagal šios direktyvos 70 straipsn?:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tada, kai prek?s yra importuotos.“

14 Min?tos direktyvos 146 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

a) preki? tiekimas, kai jas pardav?jas išsiunt? ar išgabeno ? paskirties viet? už Bendrijos rib? arba tai atlikta jo vardu;

<...>“

15 Šios direktyvos 167 straipsnyje, kuris identiškas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 daliai, nustatyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

16 PVM direktyvos 168 straipsnyje, kurio turinys iš esm?s identiškas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 daliai, numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>

e) mok?tin? arba sumok?t? PVM už preki? import? ? t? valstyb? nar?.“

17 PVM direktyvos 169 straipsnio turinys iš esm?s identiškas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 daliai. Šiame straipsnyje nustatyta:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teis? ? tame straipsnyje nurodyto PVM atskait?, jei prek?s ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstyb?s nar?s, kurioje PVM yra mok?tinas arba sumok?tas, rib? vykdoma veikla, už kuriuos b?t? galima atskaityti PVM, jei jie b?t? vykdomi toje valstyb?je nar?je;

b) vykdyti sandorius, kurie neapmokestinami pagal <...> 146 straipsn? <...>;

<...>“

18 PVM direktyvos 170 straipsnis yra suformuluotas taip:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta [Aštuntosios direktyvos] 1 straipsnyje <...> n?ra ?sisteig? valstyb?je nar?je, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teis? susigr?žinti š? PVM, jei prek?s ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti 169 straipsnyje nurodytus sandorius;

<...>“

19 PVM direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM gr?žinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? valstyb?je nar?je, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, pagal [Aštuntojoje direktyvoje] nustatytas išsamias ?gyvendinimo taisykles.

<...>.“

Rumunijos teis?

20 *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (?statymas Nr. 571/2003 d?I Mokes?i? kodekso) 147ter straipsnyje „Mokes?io gr?žinimas apmokestinamajam asmeniui, kuris Rumunijoje n?ra registruotas kaip PVM mok?tojas“ numatyta:

„1. ?statyme nustatytomis s?lygomis:

a) kitoje valstyb?je nar?je ?steigtas apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra ?registruotas ir neturi b?ti ?registruotas kaip PVM mok?tojas Rumunijoje, gali prašyti gr?žinti sumok?t? mokest?; <...>

<...> “

21 *Hot?rârea Guvernului Nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal* (Vyriausyb?s nutarimas Nr. 44/2004 d?I Mokes?i? kodekso taikymo taisykli? patvirtinimo) 49 punkte nustatyta:

„<...>

3) <...> apmokestinamasis asmuo yra toks asmuo, kuris <...> ne?siregistravo ir neprivalo ?siregistruoti kaip PVM mok?tojas Rumunijoje, <...>, n?ra ?sisteig?s ir neturi nuolatinio padalinio Rumunijoje, iš kurio b?t? vykdoma ekonomin? veikla, ir kuris tuo laikotarpiu netiek? preki? ar neteik? paslaug? Rumunijoje, <...>

4) <...> mokestis gr?žinamas 3 dalyje nurodytam apmokestinamajam asmeniui, jei Rumunijoje pirktas ar ? j? importuotas prekes ar suteiktas paslaugas, už kurias sumok?tas mokestis, apmokestinamasis asmuo naudoja vykdydamas:

a) sandorius, susijusius su ekonomine veikla, už kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti mokest?, jei šie sandoriai vykdomi Rumunijoje <...>;

<...>

5) Tam, kad tenkint? gr?žinimo reikalavimus, kiekvienas 3 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo turi ?vykdyti šias pareigas:

<...>

c) pateikti rašytin? pareiškim?, patvirtinant?, jog prašyme gr?žinti mokest? nurodytu laikotarpiu netiek? preki? ar neteik? paslaug? Rumunijoje arba nelaikoma, kad jos buvo tiekiamos ar suteiktos Rumunijoje <...>;

<...>

6) Kompetentingos mokes?i? administravimo ?staigos negali apmokestinamajam asmeniui, kuris prašo gr?žinti mokest? <...> nustatyti jokios kitos pareigos, nei numatytosios 5 dalyje. Išimtiniais atvejais kompetentingos mokes?i? administravimo institucijos gali prašyti, kad apmokestinamasis asmuo pateikt? papildomos informacijos, kuri b?tina norint nustatyti, ar prašymas gr?žinti mokest? yra pagr?stas.

<...> “

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

22 SMS grup? yra Vokietijoje ?steigta bendrov?, kuri parduoda ir montuoja plieno apdirbimo ?rengimus. 2008 m. vasario 7 d. *SMS Meer*, subjektas, kur? tuo metu per?m? SMS grup?, kaip pardav?ja sudar? sutart? Nr. 27 su *Zimekon Handels GmbH Autriche* (toliau – pirk?ja) d?l vamzdži? suvirinimo sistemos, naudojamos gaminti elektrinio išilginio suvirinimo plieno vamzdžius ir profilinius vamzdžius (toliau – RSA). RSA gav?ja buvo bendrov? *OOO Zimekon Ukraine*.

23 Pagal sutartyje Nr. 27 numatyt? mok?jimo plan? pirk?ja prieš pradedant pirmuosius RSA gamybos darbus iki 2008 m. kovo 7 d. tur?jo sumok?ti 2 000 000 EUR avans?, paskui 800 000 EUR iki 2008 m. balandžio 15 d., 1 000 000 EUR iki 2008 m. geguž?s 15 d. ir galiausiai 1 000 000 EUR iki 2008 m. birželio 15 d. Gav?jai tur?jo b?ti pristatyta nuo 2009 m. birželio 1 d. iki 2009 m. rugs?jo 30 d. su s?lyga, kad visi sutartyje numatyti mok?jimai bus atlikti nustatytu laiku.

24 Nors pirk?ja 2008 m. rugpj??io 26 d. sumok?jo tik 2 000 000 EUR avans?, *SMS Meer* sudar? subrangos sutart? su *Asmas AES*, ?steigta Turkijoje, d?l ?rangos, kuri *SMS Meer* buvo reikalinga RSA gamybai (toliau – aptariamos prek?s), tiekimo. 2008 m. lapkri?io 5 d. pirk?jos prašymu sutarties Nr. 27 vykdymas buvo sustabdytas iki 2009 m. rugs?jo 1 d. d?l pirk?jos finansini? sunkum?. *SMS Meer* praš?, kad pirk?ja atlikt? likusius mok?jimus ir nurod?, kad darbai nebus t?siami, kol nebus sumok?tos mok?tinos sumos.

25 2009 m. rugs?jo 14 d. *SMS Meer* importavo iš Turkijos aptariamas prekes ir sumok?jo su tuo susijus? PVM – 1 487 739 Rumunijos l?j? (RON) (apie 327 500 eur?) sum?. Po importo šios prek?s buvo laikomos sand?lyje Rumunijoje.

26 Kadangi pirk?ja neatliko likusi? mok?jim?, sutartis Nr. 27 nebuvo vykdoma. SMS grup?s teigimu, aptariamos prek?s negal?jo b?ti naudojamos kituose projektuose ir ji ketina jas priduoti kaip metalo lauž?.

27 2009 m. gruodžio 23 d. *SMS Meer* papraš? mokes?i? administratoriaus gr?žinti Rumunijoje sumok?t? PVM d?l aptariam? preki? importo. Atsakydama ? mokes?i? administratoriaus prašym? pateikti daugiau informacijos *SMS Meer* teig?, kad sutarties Nr. 27 ne?vykdymo atveju ji ketino

prekes eksportuoti. Vis dėlto, ji nepateikė konkrečios informacijos dėl šio eksporto paskirties vietos ar datos.

28 Mokesčių administratorius atsisakė grąžinti PVM, nes nusprendė, kad *SMS Meer* nepateikė pateisinančių dokumentų, susijusių su vėlesniu aptariamų prekių gabenimu ir jų galutiniu gavėju. Po to, kai mokesčių administratoriaus skundą nagrinėjimo tarnyba atmetė *SMS Meer* pateiktą administracinį skundą dėl šio neigiamo sprendimo, *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija), pirmuoju 2012 m. gegužės 30 d. sprendimu atmetė *SMS Meer* prašymą panaikinti šiuos du mokesčių administratoriaus sprendimus.

29 Vis dėlto, šis pirmasis sprendimas panaikino *Înalta Curte de Casa și Justiție* (Aukščiausias kasacinis teismas, Rumunija), kuris grąžino bylą nagrinėti *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas). 2014 m. liepos 9 d. šis teismas vėl atmetė *SMS Meer* prašymą kaip nepagrįstą, nes kaip jis teigia mokesčių administratorius teisingai reikalavo, kad *SMS Meer* pateisintų vėlesnį aptariamų prekių gabenimą. Iš tiesų *SMS Meer* remiantis įstatymo Nr. 571/2003 147-ter straipsnio 1 dalies a punktu turėjo pateikti rodymą dėl importuotų iš Rumunijos prekių paskirties vietos, nes reali jų paskirties vieta buvo reikšminga taikytinai apmokestinimo tvarkai.

30 *SMS Meer* pateikė kasacinį skundą dėl 2014 m. liepos 9 d. sprendimo ir teigė, kad sutarties Nr. 27 sudarymas su pirkėju ir jos vykdymas iš dalies buvo apmokestinamasis sandoris. Be to, sutartis Nr. 27 buvo taip pat vykdyta pervedus 2 milijonų eurų avansą iš visos sutartos sumos, sudarius subrangos sutartį ir iš Turkijos tiekėjo nupirkus dalį rangos, reikalingos RSA gamybai. Taigi, *SMS Meer* nustatė tiesioginį ryšį tarp aptariamų prekių importo ir jos apmokestinamųjų sandorių. *SMS Meer* teigimu, PVM grąžinimas nepriklauso nuo šių prekių gabenimo po importo rodymo, o sutartis Nr. 27 nebuvo galutinai vykdyta. Importo momentu šalys dar pageidavo, kad sandoris vyktų.

31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, importo dieną *SMS Meer* labai rizikavo dėl sutarties Nr. 27 nutraukimo, nes pirkėja nebevykdė mokėjimų dalimis pagal šią sutartį. Šiomis aplinkybėmis kyla klausimas, ar faktas, kad importas vyko dieną, kai šios sutarties vykdymas buvo sustabdytas, reiškia, kad aptariamoms importuotoms prekėms nebeteri ryšio su sutarties vykdymu.

32 Tokiomis aplinkybėmis *Înalta Curte de Casa și Justiție* (Aukščiausias kasacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Aštuntosios direktyvos 2–5 straipsniai, kartu su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi ir 3 dalies a punktu, turi būti aiškinami taip, kad draudžiama nacionalinio mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią laikoma, kad nėra objektyvių rodymų, kurie patvirtintų apmokestinamojo asmens deklaruotą ketinimą panaudoti importuotas prekes savo ekonominėje veikloje, kai realaus importo metu sutarties, pagal kurią apmokestinamas asmuo įsigijo ir importavo prekes, vykdymas buvo sustabdytas, o tai sukėlė didelį riziką, kad prekės tiekimas ir (arba) sandoris, kuriam buvo skirtos importuotos prekės, nebebus vykdomi?

2. Ar vėlesnio importuotų prekių gabenimo rodymo, t. y. patvirtinimo, kad importuotos prekės iš tikrųjų buvo skirtos mokesių mokėtojų apmokestinamiesiems sandoriams, ir paaiškinimo, kaip tai buvo padaryta, pateikimo pareiga yra pagal Aštuntosios direktyvos 6 straipsnį draudžiama papildoma PVM grąžinimo sąlyga, nenurodyta tos pačios direktyvos 3 ir 4 straipsniuose, ar vis dėlto tai yra būtina informacija apie esminę grąžinimo sąlygą, susijusi su importuotų prekių panaudojimu vykdant apmokestinamuosius sandorius, kurios mokesių administratorius gali paprašyti pagal Aštuntosios direktyvos 6 straipsnį?

3. Ar Aštuntosios direktyvos 2–5 straipsnius, kartu su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi ir 3 dalies a punktu galima aiškinti taip, kad grąžinti PVM gali būti atsisakyta, kai vėlesnis numatytas sandoris, kuriame turėjo būti panaudotos importuotos prekės, galiausiai nebuvo vykdytas? Ar tokiais atvejais svarbi yra reali prekių paskirtis, t. y. aplinkybės, ar jos vis dėlto buvo panaudotos ir kaip, taip pat, kurioje teritorijoje – valstybės narės, kurioje buvo sumokėtas PVM, ar kitur? “

Dėl prejudicinių klausimų

33 Trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Aštuntąją direktyvą, kartu su PVM direktyvos 170 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia valstybei narei nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, kuris neįsisteigęs jos teritorijoje, teisės susigrąžinti PVM, kurį jis sumokėjo už importuotas prekes, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindiniame byloje, kai importo momentu sutarties, dėl kurios apmokestinamasis asmuo nusipirko ir importavo šias prekes, vykdymas yra sustabdytas, sandoris, kuriam jos turėjo būti panaudotos, galiausiai nėra vykdytas, o apmokestinamasis asmuo nepateikė rodymo dėl prekių tolesnio gabenimo.

34 Siekiant atsakyti į šį klausimą visų pirma primintina, kad Aštuntosios direktyvos tikslas yra nustatyti PVM, kurį valstybėje narėje sumokėjo kitoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, grąžinimo tvarką ir suderinti grąžinimo teisę, kuri kyla iš PVM direktyvos 170 straipsnio (2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, 34 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

35 Šiomis aplinkybėmis iš Aštuntosios direktyvos 2 straipsnio matyti, kad kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į šioje direktyvoje nustatytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsikūrusiems jos teritorijoje, tačiau įsikūrusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visų pridėtinės vertės mokestį, jį sumokėję už kitą apmokestinamąjį asmenį į šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos PVM direktyvos 17 straipsnyje nurodytiems sandoriams.

36 Šiuo klausimu, Aštuntos direktyvos 3 ir 4 straipsniuose apibrėžiama mokesčio grąžinimo tvarka.

37 Vis dėlto, kaip teisingai savo rašytinėse pastabose nurodė Europos Komisija, Aštuntosios direktyvos tikslas nėra nustatyti nei teisės į grąžinimą suteikimo sąlygų, nei jos apimtys. Iš tiesų iš šios direktyvos 5 straipsnio matyti, kad teisė į PVM grąžinimą nustatoma remiantis atitinkamomis PVM direktyvos nuostatomis.

38 Šiomis aplinkybėmis primintina, kad valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens teisė į kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM grąžinimą, kaip tai numatyta Aštuntojoje direktyvoje, atitinka jam PVM direktyvoje numatytą teisę į pirkimo PVM atskaitą jo valstybėje narėje (2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Daimler ir Widex*, C-318/11 ir C-319/11, EU:C:2012:666, 41 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

39 Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Iš tiesų, atskaitos sistema, todėl ir grąžinimu, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtiną ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai PVM apmokestinamai ūkinei veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatą, tenka neutrali mokesčių našta, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 35 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

41 Konkrečiau kalbant apie teisės grąžinimo sąlygas, iš PVM direktyvos 170 straipsnio kartu su jos 169 straipsniu, matyti, kad visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta Aštuntosios direktyvos 1 straipsnyje, nėra sąsistemingai valstybėje narėje, kuri importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį mokestį, jei prekės ir paslaugos naudojamos vykdančiam sandoriui, susijusius su PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta veikla, vykdoma už valstybės narės, kurioje šis mokestis yra mokėtinas arba sumokėtas, ribą, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jeigu jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje arba vykdančiam tikruose neapmokestinamuose sandoriuose.

42 Pagal PVM direktyvos 70 ir 167 straipsnius ši teisė grąžinimo atsiranda tada, kai atsiranda prievolė mokėti mokestį, t. y. kai atliekamas prekių importas (pagal analogiją žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 36 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

43 Pirmiausia kalbant apie klausimą, ar *SMS Meer* gali būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Aštuntosios direktyvos 1 straipsnį, reikia priminti, kad šioje nuostatoje iš esmės numatytos dvi kumuliacinės sąlygos. Pirmą, aptariamas apmokestinamasis asmuo per šios direktyvos 7 straipsnio 1 dalyje numatytą laikotarpį neturi turėti fiksuotos vietos šalyje, kurioje prašo grąžinimo. Antra, jis neturėtų tiekti prekių ar teikti paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis toje valstybėje, išskyrus tam tikras specialias paslaugas (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *E.ON Global Commodities*, C-323/12, EU:C:2014:53, 42 punktą).

44 Šiuo atveju neginėjama, kad *SMS Meer* vykdo šias sąlygas. Konkrečiai neginėjama, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo importo momentu ši bendrovė buvo PVM mokėtoja Vokietijoje, kaip šioje valstybėje narėje ekonominę veiklą, kuri sudarė plieno apdirbimo rengimų pardavimas ir montavimas, vykdančią bendrovę, ir ji neturėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtoja Rumunijoje.

45 Antra, kalbant apie klausimą, ar *SMS Meer* veikė kaip apmokestinamasis asmuo importuodama aptariamas prekes į Rumuniją, primintina, kad sėvoka „apmokestinamasis asmuo“, remiantis PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi, apibrėžta kartu su sėvoka „ekonominė veikla“ (2012 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

46 Asmuo, kuris importuoja prekes ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tai atlieka kaip apmokestinamasis asmuo, net jei šios prekės iškart nėra naudojamos tai ekonominei veiklai (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Iš tiesų, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad asmuo, patiriantis investicinių išlaidų, ketindamas vykdyti ekonominę veiklą, kai tai patvirtina objektyvūs duomenys, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (šiuo klausimu žr.

1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 24 punkt?; 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C?110/94, EU:C:1996:67, 17 punkt? ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C?126/14, EU:C:2015:712, 20 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

47 Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veik? kaip toks, yra fakto klausimas, kuris turi b?ti vertinamas atsi?velgiant ? visas konkretaus atvejo aplinkybes, ?skaitant atitinkamo turto pob?d? ir laikotarp? nuo jo ?sigijimo ir naudojimo šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai (2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 41 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

48 Šiomis aplinkybomis primintina, kad atsi?velgiant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? tik nacionalinis teismas yra kompetentingas vertinti pagrindin?s bylos faktus ir aiškinti nacionalin?s teis?s aktus. Vis d?lto, Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui naudingus atsakymus, taigi jis turi kompetencij?, remdamasis pagrindin?s bylos medžiaga ir jam pateiktomis pastabomis, pateikti gaires, kurios leist? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui priimti sprendim? (2017 m. geguž?s 11 d. Sprendimo *Posnania Investment*, C?36/16, EU:C:2017:361, 37 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

49 Šiuo atveju yra nustatyta, kad *SMS Meer*, gavusi 2 milijon? eur? apmok?jim?, 2008 m. birželio 26 d. sudar? subrangos sutart? d?l aptariam? prek?, kurios buvo nupirktos kaip RSA pagaminti reikalinga ?ranga, tod?l vykdydama sutart? Nr. 27. Iš ši? aplinkybi? matyti, kad ši bendrov? aptariamas prekes importavo ketindama vykdyti ekonomin? veikl?, o tai ?rodo objektyv?s duomenys,.

50 Šiuo klausimu vien aplinkyb?, kad sutarties Nr. 27 vykdymas sustabdytas dien?, kai aptariam?s prek?s buvo importuotos, neturi reikšm?s, nes, vis? pirma, preziumuotina, jog *SMS Meer* b?t? pažeidusi savo sutartines pareigas subrangovo atžvilgiu, jei b?t? atsisakiusi prek? tiekimo tik d?l sutarties Nr. 27 vykdymo sustabdymo. Be to, tik po prek? importo sutartis galutinai buvo ne?vykdyta d?l priežas?i?, kurios nepriklaus? nuo *SMS Meer* valios, t. y. d?l mok?jim? sunkum?, su kuriais susid?r? pirk?ja.

51 Taigi, importuodama aptariamas *SMS Meer* prekes veik? kaip apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?.

52 Tre?ia, kalbant apie aptariam? prek? naudojimą vykdan? sandorius, numatytuose PVM direktyvos 170 straipsnyje, negin?ytina, kad RSA, d?l kuri? *SMS Meer* ?sigijo šias prekes, gav?ja yra Ukrainoje. Tod?l ši? prek? importas buvo ?vykdytas tam, kad galiausiai b?t? ?vykdytas eksportas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 146 straipsn?, t. y. sandoris, kur? nurodo šios direktyvos 170 straipsnis.

53 Šiomis aplinkybomis konstatuotina, kad importuodama aptariamas prekes ? Rumunij? *SMS Meer* ?gijo teis? ? sumok?to PVM gr?žinim?.

54 Šios teis?s egzistavimu neleidžia abejoti faktas, kad sandoris, kuriam tur?jo b?ti panaudotos aptariam?s prek?s, galiausiai nebuvo ?vykdytas ir *SMS Meer* negal?jo pateikti mokes?i? administratoriaus reikalaujam? ?rodym? d?l tolesnio ši? prek? gabenimo.

55 Iš ties?, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad ?gyta teis? ? gr?žinim? išlieka, tik jei n?ra suk?iavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybi? ir išskyrus galimus patikslinimus pagal PVM direktyvoje numatytas s?lygas (pagal analogij? žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 46 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

56 Konkre?iau kalbant, jei apmokestinamasis asmuo negal?jo naudoti prek?, d?l kuri? gal?jo susigr?žinti mokest? vykdydamas numatytus sandorius d?l nuo jo valios nepriklausan?i?

aplinkybi?, teis? ? gr?žinim? išliko, nes tokiu atveju n?ra jokios suk?iavimo ar piktnaudžiavimo rizikos, galin?ios pateisinti atsisakym? gr?žinti (pagal analogij? žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 47 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?). Šie argumentai *a fortiori* taikyti apmokestinamajam asmeniui, koks yra *SMS Meer*, nes remiantis jo pareiškimais, jis kitais tikslais nenaudojo aptariam? prekį?.

57 Iš to šiuo atveju matyti, kadangi nacionalin?s mokes?i? institucijos neturi objektyvi? duomen?, ?rodan?i?, kad teis? ? gr?žinim? atsirado piktnaudžiaujant ar suk?iaujant, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, faktai, atsirad? po importo, n?ra reikšmingi. Konkre?iai kalbant, reikalavimas, kad *SMS Meer* pateikt? ?rodym?, jog aptariam?s prek?s galiausiai buvo eksportuotos iš Rumunijos, iš ties? reiškia papildom? esmin? teis?s ? gr?žinim? taikymo s?lyg?, nenumatyt?, PVM sistemoje.

58 Atsižvelgiant ? min?tus svarstymus ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Aštunt?j? direktyv?, kartu su PVM direktyvos 170 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia valstybei narei nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, kuris ne?sisteig?s jos teritorijoje, teis?s susigr?žinti PVM, kur? jis sumok?jo už importuotas prekes, esant tokiai situacijai, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai importo momentu sutarties, d?l kurios apmokestinamasis asmuo nusipirko ir importavo šias prekes, vykdymas yra sustabdytas, sandoris, kuriam jos tur?jo b?ti panaudotos, galiausiai n?ra ?vykdytas, o apmokestinamasis asmuo nepateik? ?rodymo d?l prekį? tolesnio gabenimo.

D?l bylin?jimosi išlaid?

59 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

1979 m. gruodžio 6 d. Aštunt?j? Tarybos direktyv? 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 kartu su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 170 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia valstybei narei nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, kuris ne?sisteig?s jos teritorijoje, teis?s susigr?žinti PVM, kur? jis sumok?jo už importuotas prekes, esant tokiai situacijai, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai importo momentu sutarties, d?l kurios apmokestinamasis asmuo nusipirko ir importavo šias prekes, vykdymas yra sustabdytas, sandoris, kuriam jos tur?jo b?ti panaudotos, galiausiai n?ra ?vykdytas, o apmokestinamasis asmuo nepateik? ?rodymo d?l prekį? tolesnio gabenimo.

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.