



Teismo praktikos rinkinys

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, gražinimas – Sąlygos – Objektīvūs duomenys, patvirtinantys apmokestinamojo asmens ketinimą importuoti prekes naudoti savo ekonominėje veikloje – Didelė rizika, kad sandoris, pateisiantis importą, neįvyks“

Byloje C-441/16

dėl *Înalta Curte de Casație 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 pirmininkė M. Berger (pranešėja), teisėjai E. Levits ir F. Biltgen,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *SMS group GmbH*, atstovaujamos advokato E. Băncilă,
- 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,

* Proceso kalba: rumunų.

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 įsisteigę 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 regioninė generalinė direkcija, 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 įsikūręs 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 būstinės ar fiksuotos vietos nėra – neturėjo toje šalyse nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos, ir kuris per tą patį laikotarpį netiekė jokių prekių ar netiekė 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, laikydamosi toliau išvardintų sąlygų, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiesiems jos teritorijoje, tačiau įsisteigusiesiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą [PVM] jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į šalį 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 netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos suteiktomis ar patiektomis šalies teritorijoje, norėdamas atgauti pridėtinės vertės mokestį:

- a) pateikia kompetentingai institucijai <...> prašymą <...>
- b) pateikia tos šalies, kurioje jis įsikūręs, valstybinės institucijos išduotą pažymėjimą, įrodantį, kad jis yra [PVM] mokėtojas toje šalyje. <...>
- c) patvirtina raštišku pareiškimu, kad jis per 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmajame ir antrajame sakinyje nurodytą laikotarpį netiekė jokių prekių ir neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis šalies teritorijoje;
- d) įsipareigoja grąžinti nepagrįstai jam pervestas sumas.“

7 Tos pačios direktyvos 4 straipsnyje nustatyta:

„Pridėtinės vertės mokestis gali būti grąžintas tik tiems apmokestinamiesiems asmenims, kaip nurodyta 2 straipsnyje, kurie šalies teritorijoje nėra suteikę jokių paslaugų ar patiekę jokių prekių, kurios būtų 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 sąlygas;
- b) patvirtina raštišku pareiškimu, kad jie per 7 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmajame ir antrajame sakinyje nurodytą laikotarpį netiekė jokių prekių ir neteikė jokių paslaugų, kurios būtų 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 prekės ir paslaugos, už kurias apskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis gali būti grąžinamas, turi tenkinti [Šeštosios direktyvos] 17 straipsnyje nurodytas sąlygas, taikomas pridėtinės vertės mokestį grąžinančioje valstybėje narėje.“

9 Šios direktyvos 6 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstybės narės neturi teisės 2 straipsnyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims įvesti jokių papildomų reikalavimų be nurodytųjų 3 ir 4 straipsniuose, išskyrus prievolę tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti pridėtinės vertės mokestį yra pagrįstas.“

10 Minėtos direktyvos 7 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„3 ir 4 straipsniuose aprašytuose prašymuose prašoma grąžinti pridėtinės vertės mokestį už per ne trumpesnę nei trys mėnesiai ir ne ilgesnę kaip vieneri kalendoriniai metai laikotarpį įsigytas prekes ar gautas paslaugas, už kurias yra išrašytos sąskaitos faktūros, arba importuotas prekes. <...>“

PVM direktyva

- 11 PVM direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikino ir pakeitė Šeštąją direktyvą. Pagal PVM direktyvos 1 ir 3 konstatuojamąsias dalis nauja Šeštosios direktyvos redakcija buvo būtina siekiant pagal pertvarkytą struktūrą ir redakciją aiškiai bei racionaliai išdėstyti taikomas nuostatas, iš esmės nedarant esminių pakeitimų.
- 12 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:
- „Apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.
- „Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. <...>“
- 13 Pagal šios direktyvos 70 straipsnį:
- „Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos.“
- 14 Minėtos direktyvos 146 straipsnio 1 dalyje numatyta:
- „Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:
- a) prekių tiekimas, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų arba tai atlikta jo vardu;
- <...>“
- 15 Šios direktyvos 167 straipsnyje, kuris identiškas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 daliai, nustatyta:
- „Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“
- 16 PVM direktyvos 168 straipsnyje, kurio turinys iš esmės identiškas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 daliai, numatyta:
- „Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:
- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;
- <...>
- e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“
- 17 PVM direktyvos 169 straipsnio turinys iš esmės identiškas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 daliai. Šiame straipsnyje nustatyta:
- „Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę į tame straipsnyje nurodyto PVM atskaitą, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribų vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jei jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje;

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

<...>“

18 PVM direktyvos 170 straipsnis yra suformuluotas taip:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta [Aštuntosios direktyvos] 1 straipsnyje <...> nėra įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti 169 straipsnyje nurodytus sandorius;

<...>“

19 PVM direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

<...>.“

Rumunijos teisė

20 *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003 dėl Mokesčių kodekso) 147 ter straipsnyje „Mokesčio grąžinimas apmokestinamajam asmeniui, kuris Rumunijoje nėra registruotas kaip PVM mokėtojas“ numatyta:

„1. Įstatyme nustatytais sąlygomis:

a) kitoje valstybėje narėje įsteigtas apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įregistruotas ir neturi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, gali prašyti grąžinti sumokėtą mokestį; <...>

<...>“

21 *Hotărârea Guvernului Nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal* (Vyriausybės nutarimas Nr. 44/2004 dėl Mokesčių kodekso taikymo taisyklių patvirtinimo) 49 punkte nustatyta:

„<...>

3) <...> apmokestinamasis asmuo yra toks asmuo, kuris <...> neįsiregistravo ir neprivalo įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, <...>, nėra įsisteigęs ir neturi nuolatinio padalinio Rumunijoje, iš kurio būtų vykdoma ekonominė veikla, ir kuris tuo laikotarpiu netiekė prekių ar neteikė paslaugų Rumunijoje, <...>

4) <...> mokestis grąžinamas 3 dalyje nurodytam apmokestinamajam asmeniui, jei Rumunijoje pirktas ar į ją importuotas prekes ar suteiktas paslaugas, už kurias sumokėtas mokestis, apmokestinamasis asmuo naudoja vykdydamas:

a) sandorius, susijusius su ekonomine veikla, už kurių apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti mokestį, jei šie sandoriai vykdomi Rumunijoje <...>;

<...>

5) Tam, kad tenkintų grąžinimo reikalavimus, kiekvienas 3 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo turi įvykdyti šias pareigas:

<...>

c) pateikti rašytinį pareiškimą, patvirtinantį, jog prašyme grąžinti mokestį nurodytu laikotarpiu netiekė prekių ar netiekė paslaugų Rumunijoje arba nelaikoma, kad jos buvo tiekiamos ar suteiktos Rumunijoje <...>;

<...>

6) Kompetentingos mokesčių administravimo įstaigos negali apmokestinamajam asmeniui, kuris prašo grąžinti mokestį <...> nustatyti jokios kitos pareigos, nei numatytosios 5 dalyje. Išimtiniais atvejais kompetentingos mokesčių administravimo institucijos gali prašyti, kad apmokestinamasis asmuo pateiktų papildomos informacijos, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti mokestį yra pagrįstas.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 22 SMS grupė yra Vokietijoje įsteigta bendrovė, kuri parduoda ir montuoja plieno apdirbimo įrengimus. 2008 m. vasario 7 d. *SMS Meer*, subjektas, kurį tuo metu perėmė SMS grupė, kaip pardavėja sudarė sutartį Nr. 27 su *Zimekon Handels GmbH Autriche* (toliau – pirkėja) dėl vamzdžių suvirinimo sistemos, naudojamos gaminti elektrinio išilginio suvirinimo plieno vamzdžius ir profilinius vamzdžius (toliau – RSA). RSA gavėja buvo bendrovė *OOO Zimekon Ukraine*.
- 23 Pagal sutartyje Nr. 27 numatytą mokėjimo planą pirkėja prieš pradėdant pirmuosius RSA gamybos darbus iki 2008 m. kovo mėn. turėjo sumokėti 2 milijonų eurų avansą, paskui 800 000 EUR iki 2008 m. balandžio 15 d., papildomai 1 milijoną eurų iki 2008 m. gegužės 15 d. ir galiausiai 1 milijoną eurų iki 2008 m. birželio 15 d. Gavėjai turėjo būti pristatyta nuo 2009 m. birželio 1 d. iki 2009 m. rugsėjo 30 d. su sąlyga, kad visi sutartyje numatyti mokėjimai bus atlikti nustatytu laiku.
- 24 Nors pirkėja 2008 m. birželio 26 d. sumokėjo tik 2 milijonų eurų avansą, *SMS Meer* sudarė subrangos sutartį su *Asmas AES*, įsteigta Turkijoje, dėl įrangos, kuri *SMS Meer* buvo reikalinga RSA gamybai (toliau – aptariamoms prekėms), tiekimo. 2008 m. lapkričio 5 d. pirkėjos prašymu sutarties Nr. 27 vykdymas buvo sustabdytas iki 2009 m. rugsėjo 1 d. dėl pirkėjos finansinių sunkumų. *SMS Meer* prašė, kad pirkėja atliktų likusius mokėjimus ir nurodė, kad darbai nebus tęsiami, kol nebus sumokėtos mokėtinos sumos.
- 25 2009 m. rugsėjo 14 d. *SMS Meer* importavo iš Turkijos aptariamą prekę ir sumokėjo su tuo susijusį PVM – 1 487 739 Rumunijos lėjų (RON) (apie 327 500 eurų) sumą. Po importo šios prekės buvo laikomos sandėlyje Rumunijoje.

- 26 Kadangi pirkėja neatliko likusių mokėjimų, sutartis Nr. 27 nebuvo vykdoma. SMS grupės teigimu, aptariamoms prekėms negalėjo būti naudojamos kituose projektuose ir ji ketina jas priduoti kaip metalo laužą.
- 27 2009 m. gruodžio 23 d. *SMS Meer* paprašė mokesčių administratoriaus grąžinti Rumunijoje sumokėtą PVM dėl aptariamų prekių importo. Atsakydama į mokesčių administratoriaus prašymą pateikti daugiau informacijos *SMS Meer* teigė, kad sutarties Nr. 27 neįvykdymo 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 skundų 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, šį pirmąjį sprendimą panaikino *Înalta Curte de Casație 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 147ter straipsnio 1 dalies a punktu turėjo pateikti įrodymų dėl importuotų į Rumuniją 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 įvykdymas iš dalies buvo apmokestinamasis sandoris. Be to, sutartis Nr. 27 buvo taip pat įvykdyta pervedus 2 milijonų eurų avansą iš visos sutartos sumos, sudarius subrangos sutartį ir iš Turkijos tiekėjo nupirkus dalį įrangos, 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 įrodymų, o sutartis Nr. 27 nebuvo galutinai įvykdyta. Importo momentu šalys dar pageidavo, kad sandoris įvyktų.
- 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 įvyko dieną, kai šios sutarties vykdymas buvo sustabdytas, reiškia, kad aptariamoms importuotoms prekėms nebeturi ryšio su sutarties vykdymu.
- 32 Tokiomis aplinkybėmis *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukščiausiasis 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 įrodymų, 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 didelę riziką, kad prekių tiekimas ir (arba) sandoris, kuriam buvo skirtos importuotos prekės, nebebus vykdomi?
2. Ar vėlesnio importuotų prekių gabenimo įrodymo, t. y. patvirtinimo, kad importuotos prekės iš tikrųjų buvo skirtos mokesčių mokėtojo 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 mokesčių 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 įvykdytas? Ar tokiais atvejais svarbi yra reali prekių paskirtis, t. y. aplinkybė, 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 pagrindinėje 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 įvykdytas, o apmokestinamasis asmuo nepateikė įrodymo 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 jurisprudencija).
- 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 visą pridėtinės vertės mokestį, jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų į šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos PVM direktyvos 170 straipsnyje nurodytiems sandoriams.
- 36 Šiuo klausimu, Aštuntosios 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 jurisprudencija).
- 39 Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, teisė į atskaitą 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 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

- 40 Iš tiesų, atskaitos sistema, todėl ir grąžinimu, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančią ekonominę veiklą mokėtino 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 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 41 Konkrečiau kalbant apie teisės į grąžinimą sąlygas, iš PVM direktyvos 170 straipsnio kartu su jos 169 straipsniu, matyti, kad visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta Aštuntosios direktyvos 1 straipsnyje, nėra įsisteigę valstybėje narėje, į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį mokestį, jei prekės ir paslaugos naudojamos vykdančiam sandorius, susijusius su PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta veikla, vykdoma už valstybės narės, kurioje šis mokestis yra mokėtinas arba sumokėtas, ribų, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jeigu jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje arba vykdančiam tam tikruose neapmokestinamus sandorius.
- 42 Pagal PVM direktyvos 70 ir 167 straipsnius ši teisė į grąžinimą 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. Pirma, aptariamas apmokestinamasis asmuo per šios direktyvos 7 straipsnio 1 dalyje numatytą laikotarpį neturi turėti fiksuotos vietos šalyje, kurioje prašo grąžinimo. Antra, jis neturėjo 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 neginčijama, kad *SMS Meer* įvykdė šias sąlygas. Konkrečiai neginčijama, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo importo momentu ši bendrovė buvo PVM mokėtoja Vokietijoje, kaip šioje valstybėje narėje ekonominę veiklą, kurią sudarė plieno apdirbimo įrengimų pardavimas ir montavimas, vykdančią bendrovė, 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 sąvoka „apmokestinamasis asmuo“, remiantis PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi, apibrėžta kartu su sąvoka „ekonominė veikla“ (2012 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, 24 punktą 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 punktą 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 punktą; 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 17 punktą ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 20 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 47 Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikė kaip toks, yra fakto klausimas, kuris turi būti vertinamas atsižvelgiant į visas konkrečias aplinkybes, įskaitant atitinkamo turto pobūdį ir laikotarpį nuo jo įsigijimo ir naudojimo šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai (2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 41 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

- 48 Šiomis aplinkybėmis primintina, kad atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą tik nacionalinis teismas yra kompetentingas vertinti pagrindinės bylos faktus ir aiškinti nacionalinės teisės aktus. Vis dėlto, Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui naudingus atsakymus, taigi jis turi kompetenciją, remdamasis pagrindinės bylos medžiaga ir jam pateiktomis pastabomis, pateikti gaires, kurios leistų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui priimti sprendimą (2017 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 37 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 49 Šiuo atveju yra nustatyta, kad *SMS Meer*, gavusi 2 milijonų eurų apmokėjimą, 2008 m. birželio 26 d. sudarė subrangos sutartį dėl aptariamų prekių, kurios buvo nupirktos kaip RSA pagaminti reikalinga įranga, todėl vykdydama sutartį Nr. 27. Iš šių aplinkybių matyti, kad ši bendrovė aptariamas prekes importavo ketindama vykdyti ekonominę veiklą, o tai įrodo objektyvūs duomenys.
- 50 Šiuo klausimu vien aplinkybė, kad sutarties Nr. 27 vykdymas sustabdytas dieną, kai aptariamos prekės buvo importuotos, neturi reikšmės, nes, visų pirma, preziumuotina, jog *SMS Meer* būtų pažeidusi savo sutartines pareigas subrangovo atžvilgiu, jei būtų atsisakiusi prekių tiekimo tik dėl sutarties Nr. 27 vykdymo sustabdymo. Be to, tik po prekių importo sutartis galutinai buvo neįvykdyta dėl priežasčių, kurios nepriklausė nuo *SMS Meer* valios, t. y. dėl mokėjimų sunkumų, su kuriais susidūrė pirkėja.
- 51 Taigi, importuodama aptariamas *SMS Meer* prekes veikė kaip apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį.
- 52 Trečia, kalbant apie aptariamų prekių naudojimą vykdant sandorius, numatytuose PVM direktyvos 170 straipsnyje, neginčytina, kad RSA, dėl kurių *SMS Meer* įsigijo šias prekes, gavėja yra Ukrainoje. Todėl šių prekių importas buvo įvykdytas tam, kad galiausiai būtų įvykdytas eksportas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 146 straipsnį, t. y. sandoris, kurį nurodo šios direktyvos 170 straipsnis.
- 53 Šiomis aplinkybėmis konstatuotina, kad importuodama aptariamas prekes į Rumuniją *SMS Meer* įgijo teisę į sumokėto PVM grąžinimą.
- 54 Šios teisės egzistavimu neleidžia abejoti faktas, kad sandoris, kuriam turėjo būti panaudotos aptariamos prekės, galiausiai nebuvo įvykdytas ir *SMS Meer* negalėjo pateikti mokesčių administratoriaus reikalaujamų įrodymų dėl tolesnio šių prekių gabenimo.
- 55 Iš tiesų, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad įgyta teisė į grąžinimą išlieka, tik jei nėra sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių ir išskyrus galimus patikslinimus pagal PVM direktyvoje numatytas sąlygas (pagal analogiją žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 46 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 56 Konkrečiau kalbant, jei apmokestinamasis asmuo negalėjo naudoti prekių, dėl kurių galėjo susigrąžinti mokesčių vykdydamas numatytus sandorius dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių, teisė į grąžinimą išliko, nes tokiu atveju nėra jokios sukčiavimo ar piktnaudžiavimo rizikos, galinčios pateisinti atsisakymą grąžinti (pagal analogiją žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 47 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Šie argumentai *a fortiori* taikyti apmokestinamajam asmeniui, koks yra *SMS Meer*, nes remiantis jo pareiškimais, jis kitais tikslais nenaudojo aptariamų prekių.
- 57 Iš to šiuo atveju matyti, kadangi nacionalinės mokesčių institucijos neturi objektyvių duomenų, įrodančių, kad teisė į grąžinimą atsirado piktnaudžiaujant ar sukčiaujant, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, faktai, atsiradę po importo, nėra reikšmingi. Konkrečiai kalbant, reikalavimas, kad *SMS Meer* pateiktų įrodymą, jog aptariamos prekės galiausiai buvo eksportuotos iš Rumunijos, iš tiesų reiškia papildomą esminę teisės į grąžinimą taikymo sąlygą, nenumatytą, PVM sistemoje.

- 58 Atsižvelgiant į minėtus svarstymus į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: 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 pagrindinėje 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 įvykdytas, o apmokestinamasis asmuo nepateikė įrodymo dėl prekių tolesnio gabenimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 59 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą 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. Aštuntąją Tarybos direktyvą 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka kartu su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 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 pagrindinėje 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 įvykdytas, o apmokestinamasis asmuo nepateikė įrodymo dėl prekių tolesnio gabenimo.

Parašai.