



Teismo praktikos rinkinys

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 įstojant į Sąjungą — Netaikymas — „Apmokestinamojo asmens, kuris nėra įsikūręs 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

Agencia 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 rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. gegužės 16 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *E.ON Global Commodities SE*, buvusios *E.On Energy Trading SE*, atstovaujamos *avocați* A. Duncea ir A. Ionițoaei,
- 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,

* Proceso kalba: rumunų.

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 įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk. 1 t., p. 79, toliau – Aštuntoji direktyva) nuostatų aiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Vokietijoje įsteigtos bendrovės *E.ON Global Commodities SE*, buvusios *E.On Energy Trading SE* (toliau – E.ON), ginčą su *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Nacionalinė mokesčių administratoriaus agentūra) ir *Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți* (Apmokestinamųjų asmenų nerezidentų administravimo tarnyba prie Bukarešto savivaldybės Viešųjų finansų generalinio direktorato, toliau kartu – mokesčių administratorius) dėl E.ON sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) vykdant sandorius Rumunijoje grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2006/112/EB

- 3 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio 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), įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d.
- Nuostatos, susijusios su elektros energija
- 4 Pagal PVM direktyvos 15 straipsnio 1 dalį elektros energija laikoma materialiuoju turtu PVM tikslais.
- 5 PVM direktyvos 38 straipsnyje nustatyta:

„1. Jei apmokestinamajam prekybininkui tiekiamos dujos gamtinių dujų paskirstymo sistemomis ar tiekiama elektros energija, tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur šis apmokestinamasis prekybininkas yra įsteigęs savo verslą ar turi nuolatinį padalinį, kuriam tiekiamos prekės, arba, nesant tokio verslo ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.

2. Taikant 1 dalį „apmokestinamasis prekybininkas“ – apmokestinamasis asmuo, kurio pagrindinė veikla yra perparduoti nupirkta dujas ar elektros energiją ir kuris saviems poreikiams šių produktų sunaudoja nedaug.“

6 Pagal šios direktyvos 39 straipsnį:

„Tiekiant dujas gamtinių dujų paskirstymo sistemomis ar elektros energiją, kai tokiam tiekimui netaikomas 38 straipsnis, tiekimo vieta laikoma vieta, kur prekes įsigyjantis asmuo faktiškai naudoja ir vartoja prekes.

Kai prekes įsigyjantis asmuo faktiškai nesuvartoja visų dujų ar elektros energijos arba jų dalies, laikoma, kad šios nesuvartotos prekės buvo naudojamomis ir vartojamomis toje vietoje, kur jis yra įsteigęs savo verslą ar turi nuolatinį padalinį, kuriam tiekiamos prekės. Nesant tokio verslo ar nuolatinio padalinio, laikoma, kad prekes įsigyjantis asmuo sunaudojo ir suvartojo prekes vietoje, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

– Nuostatos, susijusios su prievole apskaičiuoti PVM

7 Pagal PVM direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

8 Šios direktyvos 193 straipsnyje numatyta, kad PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą 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 mokėtoju valstybėje narėje, kurioje priklauso mokėti PVM, ir kuriam prekės yra tiekiamos 38 ar 39 straipsniuose nurodytomis sąlygomis, jei jas tiekia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsteigęs 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 mokėtino mokesčio sumos atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, kurį 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 mokėtinas arba sumokėtas, ribų vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jei jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje.

12 PVM direktyvos 170 straipsnis išdėstytas taip:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta [Aštuntosios direktyvos] 1 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, nėra įsteigę 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;
- b) vykdyti sandorius, už kuriuos PVM turi mokėti tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius.“

- 13 PVM direktyvos 171 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„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.

[Aštuntosios direktyvos] 1 straipsnyje nurodyti apmokestinamieji asmenys, taikant šią direktyvą, taip pat laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kurie nėra įsisteigę atitinkamoje valstybėje narėje, kai valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, jie tik tiekė prekes arba teikė paslaugas asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti 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, nustatančia Direktyvoje 2006/112 numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, p. 23). Atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių datą 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 įsikūręs šalies teritorijoje“ – tai asmuo, <...> kuris <...> 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 šalyje nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos, ir kuris <...> netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar [suteiktomis] toje šalyje [išskyrus kai kurias transporto ir kai kurias kitas paslaugas]“.

- 16 Pagal Aštuntosios direktyvos 2 straipsnį kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į Aštuntojoje direktyvoje išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems jos teritorijoje, tačiau įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą PVM, jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą, jei tos prekės ir paslaugos naudojamos PVM direktyvos 169 straipsnio a punkte nurodytiems sandoriams.
- 17 Aštuntosios direktyvos 3 ir 4 straipsniuose išvardytos sąlygos, kurios turi būti įgyvendintos apmokestinamojo asmens, kuris nori susigrąžinti sumokėtą PVM.
- 18 Pagal Aštuntosios direktyvos 6 straipsnį valstybės narės neturi teisės 2 straipsnyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims įvesti jokių papildomų reikalavimų, be nurodytųjų šios direktyvos 3 ir 4 straipsniuose, išskyrus prievolę tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti PVM yra pagrįstas.

Rumunijos teisė

- 19 Įstatymu Nr. 571/2003 dėl mokesčių kodekso (*Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d., toliau – Mokesčių kodeksas) į Rumunijos teisę perkeliama PVM direktyva ir Aštuntoji direktyva.
- 20 Mokesčių kodekso 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatyta iš esmės tais pačiais žodžiais, kaip ir PVM direktyvos 38 straipsnyje, kad elektros energijos tiekimo apmokestinamajam prekybininkui vieta laikoma ta vieta, kur šis apmokestinamasis prekybininkas yra įsteigęs savo verslą.

- 21 Mokesčių kodekso 150 straipsnio 1 dalies d punktu į Rumunijos teisę perkeliamas PVM direktyvos 195 straipsnis ir jame iš esmės numatyta, kad kai apmokestinamasis asmuo, kuris nėra Rumunijos rezidentas, nors jis ir yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, tiekia elektros energiją apmokestinamajam prekybininkui, kuris įregistruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, PVM moka apmokestinamasis prekybininkas.
- 22 Mokesčių kodekso 147² straipsnio „Mokesčio grąžinimas Rumunijoje kaip PVM mokėtojams neįregistruotiems apmokestinamiesiems asmenims“ 1 dalies a punkte numatyta, jog pagal taikymo taisyklėse 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 aplinkybėms 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 neišregistravo ir neprivalo įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas Rumunijoje <...>, nėra įsisteigęs ir neturi nuolatinio padalinio Rumunijoje, iš kurio vykdo ekonominę veiklą, ir kuris tuo laikotarpiu netiekė prekių ar netiekė paslaugų Rumunijoje, nebent tai yra:
- <...>
- b) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas, kai su juo susijusį 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 įvykdyti kitoje nei Rumunija valstybėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui taikomus reikalavimus pagal Mokesčių kodekso redakciją, galiojusią iki Rumunijai įstojant 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 buveinę Bukarešte ir įregistruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje.
- 27 Kaip E.ON atstovė 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 atstovė mokesčių tikslais vykdė veiklą, kurią sudarė elektros energijos tiekimo veikla ir sąskaitų faktūrų už gabenimo paslaugas, už kurias ji išrašė mokestines sąskaitas, išrašymas.
- 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 komercinių partnerių, Rumunijos juridinių asmenų, kaip paslaugų teikėjų, išrašytas sąskaitas faktūras. Šią 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 bendrovės,
 - 97 RON PVM už maitinės paslaugas ir
 - 38 475 RON PVM už elektros energijos perdavimo paslaugas, suteiktas elektros energijos tinklų valdymo bendrovės.
- 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, įvykdytais 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 nebenurodė 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 atstovą 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 užginčijo 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 Casație 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 į Rumunijos teisę, 147² straipsnio 1 dalies a punktą.

- 37 2009 m. sausio 29 d. sprendimu mokesčių administratorius atmetė šį prašymą grąžinti PVM, manydamas, kad per aptariamą laikotarpį (2007 m. sausio–rugpjūčio mėn.) E.ON neįvykdė Mokesčių kodekso 147² straipsnio 1 dalies a punkte įtvirtintų reikalavimų, nes pagal šią nuostatą PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie neįsiregistravę kaip PVM mokėtojai ir kuriems netaikoma pareiga įsiregistruoti kaip PVM mokėtojams Rumunijoje, o E.ON ir toliau Rumunijoje atstovavo mokesčių tikslais *Haarmann*, todėl E.ON buvo faktiškai įsiregistravusi kaip PVM mokėtoja Rumunijoje.
- 38 Administracinis skundas dėl šio sprendimo buvo atmestas, nes mokesčių administratorius manė, kad, be kita ko, Aštuntosios direktyvos nuostatų nereikia taikyti nerezidento, įsiregistravusio kaip PVM mokėtojo, kuris turi teisę į PVM, susijusio su įvykdytais sandoriais, atskaitą, atveju.
- 39 E.ON apskundė 2009 m. sausio 29 d. sprendimą *Curtea de Apel București* ir iš esmės tvirtino, kad, atvirksčiai tam, ką teigia mokesčių administratorius, Aštuntojoje direktyvoje nenumatyta sąlyga, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi būti neįsiregistravęs kaip PVM mokėtojas ir jam turi būti netaikoma pareiga įsiregistruoti kaip PVM mokėtojui Rumunijoje, kad jam galėtų būti sugrąžintas sumokėtas PVM. Mokesčių administratorius nepateikė savo procesinės pozicijos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.
- 40 Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel București* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar apmokestinamasis asmuo, turintis pagrindinę buveinę ne Rumunijoje, bet kitoje <...> Sąjungos valstybėje narėje, kuris, remdamasis iki Rumunijai įstojant į <...> Sąjungą galiojusiais teisės aktais, turi Rumunijoje kaip PVM mokėtoją įregistruotą atstovą mokesčių tikslais, gali būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu, kuris nėra įsikūręs šalies teritorijoje“, kaip tai suprantama pagal [Aštuntosios direktyvos] 1 straipsnį?
 2. Ar reikalavimas, kad juridinis asmuo nebūtų įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas, nustatytas Mokesčių kodekso 147² straipsnio 1 dalies a punkte, kuriuo perkeliama [Aštuntosios] direktyvos nuostatos, yra papildoma sąlyga, palyginti su tomis, kurios aiškiai nurodytos Aštuntosios direktyvos 3 ir 4 straipsniuose, ir, jei būtų atsakyta teigiamai, ar [Aštuntosios] direktyvos 6 straipsniu leidžiama nustatyti tokią papildomą sąlygą?
 3. Ar Aštuntosios direktyvos 3 ir 4 straipsnių nuostatos gali turėti tiesioginį poveikį, t. y. ar, įvykdęs šiose nuostatose aiškiai nustatytas sąlygas, juridinis asmuo, kuris nėra įsikūręs Rumunijoje, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnį, įgyja teisę susigrąžinti PVM, neatsižvelgiant į tai, kaip šios nuostatos įgyvendintos nacionalinės teisės aktuose?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 41 Savo trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Aštuntosios direktyvos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad dėl to, jog apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs valstybėje narėje ir tiekęs elektros energiją kitoje valstybėje narėje, paskiria atstovą mokesčių tikslais, kuris įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas šioje antrojoje valstybėje, šis apmokestinamasis asmuo negali remtis Aštuntąja direktyva šioje valstybėje, kad jam būtų sugrąžintas sumokėtas pirkimo PVM.
- 42 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Aštuntosios direktyvos 1 straipsnyje iš esmės numatytos dvi kumuliacinės sąlygos, kurios turi būti įgyvendintos, kad apmokestinamasis asmuo galėtų būti laikomas neįsisteigusiu šalies teritorijoje ir dėl to turėtų teisę į PVM grąžinimą pagal šios direktyvos 2 straipsnį.

Pirma, aptariamas apmokestinamasis asmuo neturi turėti jokio padalinio valstybėje narėje, kurioje jis prašo grąžinti PVM. Antra, jis netiekė prekių ar netiekė paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis toje valstybėje, išskyrus tam tikras specialias paslaugas.

- 43 Svarbu pridurti, kad pagal Aštuntosios direktyvos 6 straipsnį valstybės narės neturi teisės šios direktyvos 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 PVM yra pagrįstas.
- 44 Reikia nagrinėti dvi šio sprendimo 42 punkte nurodytas sąlygas.

Dėl sąlygos, susijusios su padalinio neturėjimu atitinkamoje valstybėje narėje

- 45 Remiantis visų suinteresuotųjų asmenų, kurie pateikė pastabas Teisingumo Teismui, nuomone, reikia konstatuoti, kad tai, jog valstybėje narėje įsteigtas apmokestinamasis asmuo turi atstovą mokesčių tikslais, kuris įregistruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje, negali būti prilyginama padalinio įgijimui šioje valstybėje narėje, kaip tai suprantama pagal Aštuntosios direktyvos 1 straipsnį.
- 46 Iš tiesų iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog tam, kad padalinys galėtų būti laikomas tokiu, su kuriuo susijęs apmokestinamojo asmens prekių teikimas arba paslaugų teikimas, reikia, kad jis būtų pakankamai stabilus, o žmogiškųjų ir techninių išteklių požiūriu – tinkama struktūra aptariamiems sandoriams savarankiškai vykdyti (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *ARO Lease*, C-190/95, Rink. p. I-4383, 16 punktą ir 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Lease Plan*, C-390/96, Rink. p. I-2553, 24 punktą).
- 47 Taigi paprasčiausias atstovo mokesčių tikslais paskyrimas yra nepakankamas, kad aptariamas apmokestinamasis asmuo būtų laikomas turinčiu pakankamo pastovumo laipsnio struktūrą ir savo darbuotojus, atsakingus už jo ekonominės veiklos valdymą.
- 48 Darytina išvada, kad nacionalinės teisės aktas, kuriame atstovas mokesčių tikslais prilyginamas padaliniui šalies teritorijoje, kaip tai suprantama pagal Aštuntosios direktyvos 1 straipsnį, prieštarauja šiai nuostatai.

Dėl sąlygos, susijusios su prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atitinkamoje valstybėje narėje nebuvimu

- 49 Iš Aštuntosios direktyvos 1 straipsnio teksto, priminto šio sprendimo 42 punkte, matyti, kad šioje direktyvoje apmokestinamiesiems asmenims numatyta teisė į PVM grąžinimą taip pat taikoma sąlyga, jog per atitinkamą laikotarpį prašantysis grąžinti minėtą PVM nebūtų tiekęs jokių prekių ar nebūtų tiekęs jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis toje šalyje.
- 50 Siekiant įvertinti, ar tokia situacija, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, atitinka tokį reikalavimą, pirmiausia reikia pažymėti, kad pagal PVM direktyvos 38 straipsnio 1 dalį elektros energijos tiekimo „apmokestinamajam prekybininkui“, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 2 dalį, atveju tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur šis apmokestinamasis prekybininkas yra įsteigęs savo verslą.
- 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 prievolė sumokėti PVM pagal PVM direktyvos 195 straipsnį tenka gavėjams, ir taikant Aštuntąją direktyvą laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kurie nėra įsisteigę šioje valstybėje narėje.

Taigi šis 195 straipsnis būtent taikomas, kai tiekama elektros energija apmokestinamajam prekybininkui, kuris įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas valstybėje narėje, kurioje mokėtinas mokestis, ir kuriam tiekiamos prekės PVM direktyvos 38 straipsnyje numatytais sąlygomis.

- 53 Atvirkščiai, nei teigia Rumunijos vyriausybė, tokios bendrovės, kaip E.ON, įsiregistravimo kaip PVM mokėtojos Rumunijoje tarpininkaujant atstovui mokesčių tikslais nacionalinės teisės sistemoje negalima pagrįstai laikyti įrodymu, kad tokia bendrovė faktiškai tiekė prekes arba teikė 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 į 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 pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagrindinės bylos aplinkybėmis E.ON gali būti faktiškai laikoma netiekusi prekių arba netiekusi paslaugų, kurių tiekimo arba teikimo 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 atstovę mokesčių tikslais, pateko į teisinę 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 įvykdyti esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamasis asmuo nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Iš tiesų mokesčių neutralumo principas draudžia taikyti sankciją, kuria atsisakoma suteikti teisę į 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 nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką visais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra besąlyginės ir pakankamai tikslios, asmenys gali jomis remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, jei per nurodytą laikotarpį ji neperkėlė direktyvos į nacionalinę teisę ar ją perkėlė netinkamai (žr. 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Orfey Bulgaria*, C-549/11, 51 punktą ir jame nurodytą teismų 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 į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Aštuntosios direktyvos nuostatos, siejamos su PVM direktyvos 38, 171 ir 195 straipsniais, turi būti aiškinamos taip, kad apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs valstybėje narėje ir tiekęs elektros energiją apmokestinamiesiems prekybininkams, įsisteigusiems 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 įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas pastarojoje valstybėje, paskyrimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 58 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. 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 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, įsisteigęs valstybėje narėje ir tiekęs elektros energiją apmokestinamiesiems prekybininkams, įsisteigusiems 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 įsiregistravęs kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas pastarojoje valstybėje, paskyrimo.

Parašai.