

Byla C-242/19**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 m. kovo 20 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Tribunalul București (Rumunija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. sausio 18 d.

Pareiškėja:

CHEP Equipment Pooling NV

Atsakovai:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți

Pagrindinės bylos dalykas

Administracinis skundas dėl 2016 m. spalio 11 d. priimto *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații* (Bukarešto regiono viešųjų finansų generalinio direktorato Skundų nagrinėjimo tarnyba) sprendimo, kuriuo pareiškėjos mokestinis skundas buvo atmestas kaip nepagrįstas, panaikinimo; 2016 m. balandžio 14 d. *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți* (Bukarešto regiono viešųjų finansų generalinio direktorato Mokesčių mokėtojų nerezidentų mokesčių administratorius) sprendimo dėl pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie yra įsisteigę ne Rumunijoje, o kitoje valstybėje narėje, panaikinimo ir 185 822,23 Rumunijos lejų (RON) grąžinimo pareiškėjai.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Vadovaujantis SESV 267 straipsniu, prašoma išaiškinti Direktyvos 2006/112 17 straipsnį ir 214 straipsnio 1 dalį bei Direktyvos 2008/9 2 straipsnio 1 dalį ir 3 straipsnį.

Prejudiciniai klausimai

- 1) Ar padėklų gabenimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę siekiant vėliau toje valstybėje narėje juos išnuomoti apmokestinamajam asmeniui, kuris yra įsisteigęs ir yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, nelaikomas pervežimu į kitą valstybę narę, kaip apibrėžta Direktyvos [2006/112/EB] 17 straipsnio 2 dalyje?
- 2) Neatsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, ar apmokestinamuoju asmeniu, kaip apibrėžta Direktyvos 2008/9/EB 2 straipsnio 1 dalyje, laikomas apmokestinamasis asmuo pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies nuostatas įsisteigęs ne PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o kitos valstybės narės teritorijoje, net jei tas asmuo yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas arba turėtų būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas PVM grąžinančioje valstybėje narėje?
- 3) Ar, atsižvelgiant į Direktyvos 2008/9/EB nuostatas, sąlyga, kad asmuo nebūtų įregistruotas kaip PVM mokėtojas PVM grąžinančioje valstybėje narėje, yra papildoma Direktyvos 2008/9/EB 3 straipsnyje nustatyta sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir neįsisteigęs PVM grąžinančioje valstybėje narėje, galėtų pasinaudoti teise gauti grąžinimą tokiu atveju, koks nagrinėjamas šioje byloje?
- 4) Ar Direktyvos 2008/9/EB 3 straipsnis turėtų būti aiškinamas taip, kad pagal jį nacionaliniam administratoriui draudžiama atsisakyti sugrąžinti PVM dėl vien nacionalinės teisės aktuose nustatytos sąlygos nesilaikymo?

Sąjungos teisės nuostatos, kuriomis remiamasi

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112) 17 straipsnis ir 214 straipsnio 1 dalis;

2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, 2 straipsnio 1 dalis ir 3 straipsnis.

Nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis remiamasi

2003 m. gruodžio 22 d. *Legea nr. 571 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, toliau – „Mokesčių kodeksas“):

128 straipsnis – „Prekių tiekimas

(1) Prekių tiekimas – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas .

<...>

(9) Prekių tiekimas Sąjungos viduje yra prekių tiekimas, apibrėžtas 1 dalyje, kai tiekėjas arba asmuo, kuriam jos tiekiamos, arba kitas jų vardu veikiantis subjektas jas siunčia ar gabena iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę.

(10) Jei prekes, sudarančias apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, šis asmuo perveža į kitą valstybę narę, šis pervežimas laikomas prekių tiekimu už atlygį, išskyrus atvejus, kai tai nėra pervežimas, numatytas 12 dalyje.

(11) Pervežimas pagal 10 dalį yra bet koks kilnojamojo materialiojo turto siuntimas ar gabenimas iš Rumunijos į kitą valstybę narę, atliekamas apmokestinamojo asmens arba jo vardu jo verslo tikslais.

(12) Taikant šią antraštinę dalį, pervežimu nelaikomas prekių siuntimas ar gabenimas iš Rumunijos į kitą valstybę narę, vykdomas apmokestinamojo asmens arba jo vardu, kai vykdomi šie sandoriai:

<...>

g) laikinas šių prekių naudojimas valstybės narės teritorijoje, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, kai teikdamas paslaugas prekes naudoja apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs Rumunijoje;

h) laikinas šių prekių naudojimas, kuris negali būti ilgesnis kaip 24 mėnesiai, kitos valstybės narės teritorijoje, į kurią importuojant šias prekes iš trečiosios šalies laikinam panaudojimui būtų taikomos laikinojo įvežimo procedūros visiškai neapmokestinant importo muitais.

Jeigu kuri nors iš 12 dalyje nustatytų sąlygų nebetenkinama, laikoma, kad prekės buvo pervežtos iš Rumunijos į kitą valstybę narę. Tokiais atvejais pervežimas laikomas įvykęs tuo momentu, nuo kurio sąlyga nebetenkinama.“

130¹ straipsnis – Prekių įsigijimas Bendrijos viduje

<...>

(2) Įsigijimu Bendrijos viduje už atlygį laikomi toliau išvardyti sandoriai:

a) prekių panaudojimas Rumunijoje apmokestinamojo asmens verslo tikslais, jei tas prekes apmokestinamasis asmuo arba kitas asmuo jo vardu atsiuntė arba atgabeno iš kitos valstybės narės, kurioje jos buvo pagamintos, išgautos, apdorotos, nupirktos, įsigytos ar importuotos jo verslo tikslais, kai tokių prekių gabenimas ar siuntimas, jei yra vykdomas iš Rumunijos į kitą valstybę narę, yra laikomas prekių pervežimu į paskirties vietą kitoje valstybėje narėje pagal 128 straipsnio 10 ir 11 dalių nuostatas; <...>“

147² straipsnio 1 dalies a punktas

„a) Rumunijoje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kuris yra įsisteigęs kitoje valstybėje narėje, kurio tapatybė nėra nustatyta ir kuris neprivalo būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, gali būti grąžinamas pridėtinės vertės mokestis, sumokėtas už prekių ir (arba) paslaugų importą ir pirkimą Rumunijoje; <...>“.

153 straipsnio 5 dalis:

„Prašymą įregistruoti PVM mokėtoju pagal šį straipsnį prieš vykdant sandorius pateikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsteigtas Rumunijoje ir įregistruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje ir kuris ketina:

- a) įvykdyti prekių, už kurias mokestis turi būti sumokėtas pagal 151 straipsnį, įsigijimą Bendrijos viduje; arba
- b) privykdėti neapmokestinamų prekių tiekimą Bendrijos viduje.“

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (Mokesčių kodekso įgyvendinimo taisyklės), patvirtintos *Hotărârea de Guvern* (Vyriausybės dekretas) Nr. 44/2004 (toliau – Įgyvendinimo nuostatos).

6 punkto 11 dalis:

„Mokesčių kodekso 128 straipsnio 10 dalies tikslais pervežimas yra prekių tiekimui Sąjungoje už atlygį prilyginamas sandoris, kurį vykdant turi būti laikomasi visų prekių tiekimui Bendrijos viduje taikomų sąlygų ir taisyklių, įskaitant taisykles, susijusias su neapmokestinimu. Šiam sandoriui būdinga tai, kad prekę išsijunčiant iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, kartu nėra vykdomas tiekimas, kaip apibrėžta Mokesčių kodekso 128 straipsnio 1 dalyje, todėl tas pats apmokestinamasis asmuo, kuris deklaruoja pervežimą į valstybę narę, kurioje prasideda prekės gabenimas, taip pat deklaruoja lygiavertį įsigijimą Bendrijos viduje, valstybėje narėje, kurioje prekę įsigijama. Pervežimo pavyzdžiai: gabenimas į kitą valstybę narę prekių, kurias į Rumuniją importavo importo procedūras atlikęs asmuo, išsiuntimo metu nesudarant sandorio; kilnojamojo materialiojo turto gabenimas ir (arba) siuntimas iš Rumunijos į kitą valstybę narę siekiant sudaryti parduoti toje valstybėje narėje skirtų prekių atsargas; prekių vežimas į kitą valstybę narę siekiant tas prekes įtraukti į kilnojamąjį ar nekilnojamąjį turtą toje valstybėje narėje, kai atitinkamas asmuo

teikia paslaugas toje pačioje valstybėje narėje; materialiojo kilnojamojo turto gabenimas ir (arba) siuntimas iš Rumunijos į kitą valstybę narę siekiant jį sutaisyti, kai vėliau jis nebesugražinamas į Rumuniją; pastaruoju atveju pradžioje pervežimu nelaikytas atvejis tampa pervežimu.“

49 punkto 1 dalis:

„Pagal Mokesčių kodekso 147² straipsnio 1 dalies a punktą bet kuriam ne Rumunijoje, o kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui gali būti sugražinamas PVM, sumokėtas už į Rumuniją importuotas ir Rumunijoje įsigytas prekes ir (arba) paslaugas. Pridėtinės vertės mokestį grąžina Rumunija, jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo įvykdo šias sąlygas:

- a) per PVM grąžinimo laikotarpį Rumunijoje jis neturėjo savo ekonominės veiklos vykdymo vietos arba nuolatinio padalinio, iš kurių būtų vykdomi verslo sandoriai, arba, nesant tokios vietos ar nuolatinio padalinio, neturėjo nuolatinės ar įprastos gyvenamosios vietos;
- b) per PVM grąžinimo laikotarpį jis nebuvo įregistruotas ir neprivalėjo būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje pagal Mokesčių kodekso 153 straipsnį;
- c) per PVM grąžinimo laikotarpį jis netiekė prekių ar netiekė paslaugų, kurios būtų laikomos tiekiamomis ar teikiamomis Rumunijoje, išskyrus šiuos sandorius:
 1. transporto ir susijusių papildomų paslaugų, neapmokestinamų PVM pagal Mokesčių kodekso 143 straipsnio 1 dalies c–m punktus, 144 straipsnio 1 dalies c punktą ir 144¹ straipsnį, teikimą;
 2. prekių tiekimą ir paslaugų teikimą asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal Mokesčių kodekso 150 straipsnio 2–6 dalis.“

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 Pareiškėja *CHEP Equipment Pooling NV* (toliau – *CHEP BE*) yra Belgijoje įsteigta bendrovė, kurios specializacija – Europos lygmeniu teikiamos krovinių padėklų (toliau – padėklai) nuomos paslaugos. Europos padėklų atsargos subrangos pagrindu pernuomojamos visose ES šalyse įsteigtoms *CHEP* bendrovėms, įskaitant bendrovę *CHEP Pooling Services România SRL* (toliau – *CHEP România*), o šios bendrovės, savo ruožtu, nuomoja padėklus galutiniams klientams atitinkamoje šalyje. Šiam darbui atlikti *CHEP BE* daugumoje Europos šalių, įskaitant Rumuniją, perka naujus padėklus, kad patenkintų vietinę padėklų paklausą.
- 2 Remdamasi tuo, kad 2014 m. spalio 1 d. – 2014 m. gruodžio 31 d. laikotarpiu ne kartą pirkė padėklus iš vieno Rumunijos tiekėjo, pareiškėja paprašė Rumunijos mokesčių administratoriaus sugražinti 185 822,23 RON PVM sumą.

- 3 2016 m. balandžio 14 d. sprendimu dėl PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Rumunijoje ir kurie yra įsisteigę kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje, atsakovas *Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți* (Mokesčių mokėtojų nerezidentų mokesčių administratorius) atmetė pareiškėjos prašymą grąžinti mokesťį. Šiame sprendime pažymėta, kad pastaroji bendrovė išnuomojo bendrovei *CHEP România* ne tik iš Rumunijos tiekėjo nupirktus padėklus, bet ir kitų rūšių padėklus, kuriuos pareiškėja buvo įsigijusi iš kitų Sąjungos valstybių narių ir išsiuntusi į Rumuniją. Jame laikytasi nuomonės, kad prekių gabenimas arba siuntimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, neperduodant teisės disponuoti turtu kaip savininkui, yra pervežimas į kitą valstybę narę, kurioje buvo pradėtas prekių gabenimas, ir sandoris, kuris yra laikomas prekių įsigijimu Bendrijos viduje, valstybėje narėje, kurioje buvo užbaigtas prekių gabenimas (šiuo atveju Rumunijoje), todėl pareiškėja turėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtoja Rumunijoje pagal Mokesčių kodekso 153 straipsnio 5 dalies a punktą.
- 4 2016 m. spalio 11 d. sprendimu *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații* (Bukarešto regiono viešųjų finansų generalinio direktorato Skundų nagrinėjimo tarnyba) atmetė pareiškėjos skundą dėl 2016 m. balandžio 14 d. sprendimo.
- 5 Pareiškėja kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantį teismą, prašydama panaikinti du pirmiau minėtus sprendimus ir grąžinti 185 822,23 RON PVM.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

- 6 **Pareiškėja** teigia, kad turi teisę į PVM grąžinimą pagal Direktyvą 2008/9 ir kad mokesčių administratoriaus nurodyta priežastis nesuteikti jai šios teisės, t. y., kad ji privalėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtoja pagal Mokesčių kodekso 147² straipsnio 1 dalies a punktą, yra Rumunijoje taikomas reikalavimas, kuris nėra aiškiai nustatytas minėtoje direktyvoje. Tai reiškia, kad šis Rumunijos mokesčių kodekse nustatytas reikalavimas prieštarauja ES teisei.
- 7 Pareiškėja taip pat teigia, kad, bet kuriuo atveju, ji neprivalėjo įsiregistruoti PVM mokėtoja Rumunijoje, nes kitose Sąjungos valstybėse narėse įsigytų prekių siuntimo į Rumuniją sandoriai, dėl kurių buvo priimti ginčijami sprendimai, PVM apmokestinami ne kaip pervežimas, o kaip nepervežimas, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 128 straipsnio 2 dalies g ir h punktus, todėl negali būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje, įvykusi Rumunijoje.
- 8 **Atsakovės** teigia, kad iš dokumentų, pridėdamų prie pareiškėjos prašymo grąžinti mokesťį, aiškiai matyti, kad ji nuomojo bendrovei *CHEP România* ir kitas prekes, kurios buvo įsigytos kitose Sąjungos valstybėse narėse ir gabentos į Rumuniją siekiant išnuomoti arba pernuomoti. Pareiškėja neįrodė, kad tos prekės buvo sugrąžintos į valstybę narę, iš kurios pradžioje buvo išsiųstos arba išgabentos paslaugų teikimo tikslais, todėl negali teigti, jog įvykdytas sandoris nėra

pervežimas, kad jam būtų taikoma Mokesčių kodekso 128 straipsnio 2 dalies g ir h punktuose nurodyta nukrypti leidžianti nuostata.

Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 9 Būtina nustatyti, ar nerezidento vykdomas padėklų gabenimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę siekiant vėliau toje valstybėje narėje jas išnuomoti apmokestinamajam asmeniui, kuris yra įsisteigęs ir įregistruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, nelaikomas pervežimu, kaip apibrėžta Direktyvos 2006/112 17 straipsnio 2 dalyje.
- 10 Taip pat būtina nustatyti, ar bendrovė nerezidentė turi būti įregistruota PVM mokėtoja Rumunijoje, nes Rumunijoje ji neturi jokių techninių ir žmogiškųjų išteklių, kad galėtų vykdyti apmokestinamuosius sandorius toje valstybėje, o tik teikia paslaugas, kurių sandorių vieta PVM tikslais yra Rumunijoje.
- 11 Net jei bendrovė nerezidentė privalėtų būti įregistruota kaip PVM mokėtoja Rumunijoje, kyla klausimas, ar bendrovė nerezidentė turi teisę į PVM grąžinimą, remiantis tuo, kad Direktyvoje 2008/9 tokia sąlyga nenustatyta. Kadangi reikalavimas, kad juridinis asmuo nebūtų įregistruotas kaip PVM mokėtojas, nustatytas Mokesčių kodekso 147² straipsnio 1 dalies a punkte ir Įgyvendinimo nuostatų 49 punkto 1 dalyje, yra papildoma sąlyga Direktyvos 2008/9 3 straipsniu reglamentuojamų sąlygų atžvilgiu, ji, atrodo, prieštarauja tos direktyvos nuostatoms.