

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. birželio 28 d.*

Byloje C-73/06

dėl *Finanzgericht Köln* (Vokietija) 2006 m. sausio 19 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. vasario 8 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Planzer Luxembourg Sàrl

prieš

Bundeszentralamt für Steuern,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ir T. von Danwitz,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinė advokatė V. Trstenjak,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Planzer Liuksemburgas Sàrl*, atstovaujamos *Steuerberater P. Widdau*,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir J.-C. Gracia,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato S. Fiorentino*,
- Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos S. Schreiner,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2007 m. balandžio 19 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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, tvarkos (OL L 331, p. 11, toliau – Aštuntoji direktyva) 3 straipsnio b punkto ir 9 straipsnio antrosios pastraipos bei 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, p. 40, toliau – Tryliktoji direktyva) 1 straipsnio 1 dalies aiškinimu.

- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp pagal Liuksemburgo teisę įsteigtos bendrovės *Planzer Luxembourg Sàrl* ir *Bundeszentralamt für Steuern* (toliau – Vokietijos mokesčių administratorius) pastarajam atmetus prašymus grąžinti pridėtinės vertės mokesťį (toliau – PVM), kuri ši bendrovė sumokėjo už degalų tiekimą Vokietijoje.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

Šeštoji direktyva

- 3 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), redakcijos, galiojusios pagrindinės bylos aplinkybių metu, 17 straipsnio 2 ir 3 dalyse yra tokios nuostatos:

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti šalies viduje, atskaityti:

- a) (PVM), apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą (PVM) tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

- a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokestį būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

<...>“

- 4 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalyje numatytos PVM grąžinimo sąlygos ir teisinė tvarka priklauso nuo to, ar užsienio apmokestinamasis asmuo, prekių ar paslaugų, naudojamų jo apmokestinamiesiems sandoriams, gavėjas, yra įsisteigęs kitoje valstybėje narėje arba už Europos Bendrijos ribų. Pirmasis atvejis išplaukia iš Aštuntosios direktyvos, o antrasis – iš Tryliktosios direktyvos.

Aštuntoji direktyva

- 5 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 šalyse nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos, ir kuris <...> netiekė jokių prekių ar netiekė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar toje šalyje <...>“.

- 6 Tos pačios direktyvos 2 straipsnyje skelbiama:

„Kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsikūrusiems jos teritorijoje, tačiau įsikūrusiems 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 <...>.“

- 7 Pagal Aštuntosios direktyvos 3 straipsnio b punktą, kitoje valstybėje narėje įsikūręs apmokestinamasis asmuo, norėdamas atgauti PVM, „pateikia tos šalies, kurioje jis įsikūręs, valstybinės institucijos išduotą liudijimą, įrodantį, kad jis yra (PVM) mokėtojas toje šalyje“.
- 8 Pagal Aštuntosios direktyvos 6 straipsnį, valstybės narės neturi teisės 2 straipsnyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims įvesti jokių papildomų reikalavimų, be nurodytųjų 3 straipsnyje, „išskyrus prievolę tam tikrais atvejais pateikti informaciją, kuri būtina norint nustatyti, ar prašymas grąžinti (PVM) yra pagrįstas“.
- 9 Pagal Aštuntosios direktyvos 9 straipsnio antrąją pastraipą, „3 straipsnio b punkte <...> minėti pažymėjimai, liudijantys, kad atitinkamas asmuo yra mokesčio mokėtojas, turi būti išrašyti pagal B priede pateiktą pavyzdį“.

- 10 Pagal šį pavyzdį apmokestinamojo asmens statuso liudijime turi būti nurodyta pavardė ir vardai arba ieškovo pavadinimas, jo veiklos pobūdis, įmonės adresas ir PVM registracijos numeris arba, reikalui esant, motyvas, dėl ko ieškovas neturi tokio registracijos numerio.

Tryliktoji direktyva

- 11 Tryliktosios direktyvos 1 straipsnyje numatyta:

„Šioje direktyvoje:

- 1) Apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs Bendrijos teritorijoje yra apmokestinamasis asmuo, nurodytas (Šeštosios) direktyvos <...> 4 straipsnio 1 dalyje, kuris per šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje nurodytą laikotarpį toje teritorijoje nevykdė savo verslo ar neturėjo joje fiksuotos vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokio verslo ar nuolat veikiančios įmonės nėra – neturėjo Bendrijos teritorijoje nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos, ir kuris per tą patį laikotarpį netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar suteiktomis 2 straipsnyje minimoje valstybėje narėje <...>

<...>“

12 Pagal Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį:

„Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsnių ir laikydamosi toliau išvardytų sąlygų, valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, grąžina visą (PVM), jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos (Šeštosios) direktyvos <...> 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai <...>.“

13 Tryliktosios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„2 straipsnio 1 dalyje minimos (PVM) sumos grąžinamos apmokestinamajam asmeniui padavus prašymą. Valstybės narės nustato prašymų padavimo tvarką, terminus, laikotarpį, kurį prašymas turėtų apimti, nurodo instituciją, įgaliotą priimti prašymus, bei mažiausias pridėtinės vertės mokesčio sumas, kurias susigrąžinti siekiant leidžiama paduoti prašymą. Valstybės narės taip pat nustato pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo tvarką, įskaitant grąžinimo terminus. Jos prašytojui iškelia reikalavimus, būtinus nustatyti, ar prašymas yra pagrįstas, ir užkirsti kelią klastotėms, ypač reikalavimą pateikti įrodymą, kad jis verčiasi ekonomine veikla pagal (Šeštosios) direktyvos <...> 4 straipsnį. Prašytojas rašytiniu pareiškimu turi patvirtinti, kad per nustatytą laikotarpį nesudarė jokių sandorių, neatitinkančių šios direktyvos 1 straipsnio 1 punkte nustatytų sąlygų.“

14 Pagal Tryliktosios direktyvos 4 straipsnį:

„1. Šioje direktyvoje apmokestinamojo asmens teisė susigrąžinti pridėtinės vertės mokesčių nustatoma pagal (Šeštosios) direktyvos <...> 17 straipsnį, taikomą pridėtinės vertės mokesčių grąžinančioje valstybėje narėje.

2. Valstybės narės gali nutarti negrąžinti mokesčio už tam tikras išlaidas arba nustatyti papildomas pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo sąlygas.

<...>“

Nacionalinė teisė

15 1993 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 1993*, BGBl. 1993 I, p. 565, toliau – *UStG*) 18 straipsnio 9 dalies ir 1993 m. Nutarimo dėl apyvartos mokesčio įstatymo taikymo (*Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993*, BGBl. 1993 I, p. 600, toliau – *UStDV*) 59 straipsnio nuostatos reglamentuoja užsienyje įsisteigusio apmokestinamojo asmens Vokietijoje sumokėto PVM grąžinimo procedūrą.

16 Pagal *UStG* 18 straipsnio 9 dalies septintąjį sakinį, Bendrijos teritorijoje neįsisteigę apmokestinamieji asmenys neturi teisės į pirkimo mokesčio sumų už degalų tiekimą grąžinimą.

Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

- 17 Ieškovė pagrindinėje byloje turi transporto įmonę. Jos buveinė yra Frisange (Liuksemburgas). Jos vienintelis dalyvis yra bendrovė *Planzer Transport AG* (toliau – *P AG*), kurios buveinė yra Dietikon (Šveicarija).
- 18 Ieškovės pagrindinėje byloje vadovai yra du *P AG* darbuotojai. Vienas iš jų gyvena Šveicarijoje, o kitas – Italijoje.
- 19 Henri Deltgen (toliau – D) ieškovės pagrindinėje byloje buveinėje turi įmonę *Helvetia House*, iš kurios ieškovė nuomojasi savo biurus. Kaip pastarosios vienintelio dalyvio atstovas, jis atsakingas už būtinus veiksmus ją valdant.
- 20 Trylika kitų bendrovių, iš kurių trys yra Šveicarijos transporto įmonių dukterinės įmonės, yra įkūrusios savo buveines tuo pačiu adresu kaip ir ieškovės pagrindinėje byloje.
- 21 1997 m. balandžio mėn. ir 1998 m. gegužės mėn. pastaroji pateikė Vokietijos mokesčių administratoriui prašymus grąžinti PVM, kurį ji sumokėjo Vokietijoje pirkdama degalus. Prašoma grąžinti atitinkamai 11 004,25 DEM už 1996 m. ir 16 670,98 DEM už 1997 metus. Prie kiekvieno iš šių prašymų buvo pridėtas Liuksemburgo mokesčių administratoriaus išduotas liudijimas, atitinkantis Aštuntosios direktyvos B priede pateiktą pavyzdį.

- 22 Remiantis šiuo liudijimu, ieškovė pagrindinėje byloje yra PVM mokėtoja, turinti Liuksemburgo registracijos numerį.
- 23 Jos užsienio informacijos centrui informavus, kad ši bendrovė minėtame liudijime nurodytu adresu neturi telefono ryšio, Vokietijos mokesčių administratorius nusprendė, kad ieškovė pagrindinėje byloje neįrodė, kad jos buveinė yra Liuksemburge. Dviem sprendimais, atitinkamai 1998 m. sausio 24 d. ir 1998 m. spalio 29 d., jis atmetė jos prašymus grąžinti PVM motyvuodamas tuo, kad nebuvo įgyvendintos *UStG* 18 straipsnio 9 dalyje ir *UStDV* 59 straipsnyje numatytos PVM grąžinimo sąlygos.
- 24 Ieškovė pagrindinėje byloje apskundė šiuos sprendimus. Ji pateikė papildomą liudijimą, pagal kurį ji yra „prekybos bendrovė tarp Vokietijos ir Liuksemburgo sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo prasme“, kuri moka „Liuksemburgo tiesioginius mokesčius“. Ji teigė, kad jos du vadovai, D ir kitas asmuo, kuris taip pat atsakingas už jos valdymą ir apskaitą, vykdo savo veiklą Liuksemburge, kad penki darbuotojai jos buveinėje dirba vairuotojais ne visą darbo dieną, kad ji turi telefono ryšį, kaip patvirtina ir jos firminis bendrovės blankas, kad sunkvežimiai, įregistruoti Liuksemburge, yra naudojami lėktuvų kroviniams vežti ir kad sąskaitos faktūros yra išrašomos jos buveinėje.
- 25 1999 m. liepos 1 d. sprendimais Vokietijos mokesčių administratorius atmetė minėtus ieškovės pagrindinėje byloje skundus motyvuodamas tuo, kad jos verslo valdymo centras yra Šveicarijoje, o ne Liuksemburge.

- 26 Ieškovė pagrindinėje byloje pateikė ieškinį dėl šių skundus atmetančių sprendimų. 2001 m. spalio 26 d. sprendimu *Finanzgericht Köln* (Kelno mokesčių teismas, Vokietija) patenkino jos ieškinį, laikydamas, kad Liuksemburgas buvo pagrindinė vieta, kurioje ieškovė pagrindinėje byloje priimdavo sprendimus savo Šveicarijoje esančios patronuojančios bendrovės atžvilgiu ir kad jos buveinė yra neginčijamai įsteigta šioje valstybėje narėje.
- 27 2003 m. gegužės 22 d. sprendimu *Bundesfinanzhof* (Federalinis mokesčių teismas) panaikino šį sprendimą, motyvuodamas tuo, kad *Finanzgericht Köln* klaidingai nustatė, remdamasis ieškovės pagrindinėje byloje registruotos buveinės vieta, kad ji yra įsteigta Liuksemburge. Manydamas, kad Vokietijos teisės aktuose, susijusiuose su PVM, vartojamų sąvokų „įsisteigimo vieta“ ir „buveinės vieta“ aiškinimas susijęs su Bendrijos teise, *Bundesfinanzhof* nurodė keletą kriterijų, kurie, jo nuomone, yra reikšmingi šiuo atveju: ieškovės pagrindinėje byloje identifikavimas Liuksemburgo telefonų knygoje jos vardu; biurų nuoma ir sutarčių sudarymas savo vardu; ieškovės pagrindinėje byloje vardu dirbančių darbuotojų, jei jų yra, darbo vieta ir trukmė; sąskaitų išrašymo už paslaugas patronuojančiai bendrovei vieta; sunkvežimių registracijos vieta, sunkvežimių laikymo vieta nesant darbo; Liuksemburgo apyvartos mokesčių deklaracijos; Liuksemburgo mokesčių institucijų dokumentų, susijusių su ieškove pagrindinėje byloje, išdavimas. Jis po to grąžino bylą *Finanzgericht Köln* nagrinėti iš naujo, kad šis teismas atliktų būtiną faktinių aplinkybių vertinimą.
- 28 Sprendime grąžinti bylą nagrinėti iš naujo jis šiuo klausimu konstatavo:

„1. Remiantis jos vardu sudarytu 1996 m. sausio 1 d. susitarimu dėl lėktuvo krovinių vežimo tarifų, ieškovė 1997–1998 m. P AG išrašė daug sąskaitų faktūrų dėl transporto išlaidų, kurias ji apmokėjo banko pavedimais. Tuo pačiu metu ji P AG bendrovei pateikė sąskaitas faktūras išlaidoms, susijusioms su puspriekabių

naudojimu, apmokėti. Nuo 1995 m. gruodžio 26 d., tarpininkaujant jos darbuotojui Robert Surber, ji su bendrove *Helvetia House* – *Henri Deltgen* sudarė rašytinę nuomos sutartį, kuri įsigaliojo 1996 m. sausio 1 d., dėl biurų, esančių Frisange adresu Liuksemburgo g. Nr. 23. Ji taip pat mokėjo šių biurų šildymo mokesčius. Su ja buvo galima susisiekti bendrovės *Helvetia House* telefono numeriu, kuris iš tiesų telefonų knygoje buvo įregistruotas D vardu, ir ji taip pat šį numerį naudojo ant savo bendrovės firminių blankų. Nuo 1996 m. iki 1998 m. ji Transporto ministerijoje taip pat savo vardu įregistravo septynis sunkvežimius ir gavo Vidutinių klasių ir turizmo ministerijos išduotą verslo pažymėjimą. Remiantis jos pateiktu darbuotojų sąrašu, 1998 m. birželio 15 d. joje dirbo septyni darbuotojai, kurių daugumą ji buvo įdarbinusi nuo 1996 m., kiti buvo priimti pakeičiant taip pat nuo 1996 m. dirbusius darbuotojus, kurie išėjo iš darbo. Ieškovė su šiais darbuotojais sudarė tinkamas rašytines darbo sutartis. Galiausiai ji Liuksemburgo mokesčių administratoriaus įstaigoje apyvartos mokesčio tikslais buvo įregistruota Nr. 1995 2408 871 ir turėjo identifikacijos numerį TVA LU 1648750. Ji, be to, pildė jai skirtas PVM deklaracijas ir gavo su PVM susijusius dokumentus. Taip pat ji tiesioginių mokesčių tikslais buvo įregistruota Nr. 1995/2408/871.

2. Ieškovei 2002 m. liepos 11 d. pateikus prašymą Liuksemburgo mokesčių administratoriui dėl papildomos informacijos pateikimo, kilo tokios pasekmės <...>: šio administratoriaus teigimu, ieškovė nuomojosi patalpas iš *Helvetia House*, kuri iš dalies tvarkė sekretoriato ir apskaitos reikalus. Ieškovė savo registruotoje buveinėje neturėjo nei įrangos, nei kitų objektų, o, be to, jos atsakingi asmenys nebūdavo nuolat Liuksemburge. Šiuo adresu ji neturėjo nei sandėlių, nei stovėjimo vietų sunkvežimiams. Tačiau sunkvežimių vairuotojai ir sunkvežimiai buvo registruoti Liuksemburge. 1997 m. ieškovė Liuksemburge deklaravo 575 129,56 euro metinę apyvartą.

3. 2006 m. sausio 19 d. posėdyje teisėjų kolegija šiuo klausimu dar konstatavo, kad du ieškovės vadovai būdavo Liuksemburge 2–3 dienas per savaitę (*Surber*) ir

2–4 dienas per savaitę (*Gemple*). Būtent čia ir buvo priimami svarbiausi verslo valdymo klausimai (sunkvežimių pirkimas, darbuotojų įdarbinimas) ir buvo bendrovės administracija (buhalterija, išrašomos sąskaitos faktūros, apskaičiuojami atlyginimai). Tačiau verslo veiklą (sunkvežimių maršrutų paskirstymas ir organizavimas, ryšiai su klientais) užtikrino Šveicarijoje esanti bendrovė *P AG*. Taigi ieškovė, remiantis šia informacija, vežimo paslaugas teikė minėtais sunkvežimiais, kurių savininkė ji buvo. 100% paslaugų buvo teikiamos *P AG* bendrovei, o ieškovė sąskaitas faktūras už šias paslaugas *P AG* bendrovei išrašydavo Liuksemburge.

4. Dėl klausimo, ar ieškovė vežimo paslaugas teikė nacionalinėje teritorijoje, ieškovė prie 2006 m. sausio 10 d. laiško dėl laikotarpių, už kuriuos prašoma grąžinti PVM, pridėjo pažymą apie nulinio mokesčio taikymą vykdant atskaitos procedūrą <...>.“

29 Pažymint, kad pagrindinis klausimas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje yra tas, ar ieškovė pagrindinėje byloje yra įsikūrusi už Bendrijos teritorijos, o tokiu atveju ji neturi teisės, atsižvelgiant į *UStG* 18 straipsnio 9 dalies septintąją pastraipą, į Vokietijoje sumokėto PVM perkant degalus grąžinimą, minėtas teismas sutinka su *Bundesfinanzhof* nuomone, kad „verslo vietos“ sąvoka šios nuostatos prasme turi būti aiškinama remiantis Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punktu. Tačiau jis išreiškia abejones dėl teisingo šios nuostatos aiškinimo.

30 Jo teigimu, pirmiausia reikia išsiaiškinti ieškovės pagrindinėje byloje pateiktų pažymėjimų teisinę galią. Tačiau laikant, kad šie pažymėjimai leidžia nustatyti aptariamo asmens, kaip PVM mokančio ūkio subjekto, statusą, jam kyla klausimas, ar galima daryti nenuginčijamą prielaidą dėl šio asmens verslo vietos valstybėje narėje, kurioje yra administracija, kurios atžvilgiu buvo išduotas pažymėjimas (pažymėjimą išdavusi valstybė narė).

- 31 Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ji nori žinoti, ar „ekonominės veiklos vietos“ sąvoka Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkto prasme reiškia vietą, kurioje yra bendrovės buveinė ir kurioje yra priimami svarbiausi verslo valdymo sprendimai (šiuo atveju – Liuksemburgas), arba vietą, per kurią būdavo vykdomas verslas (pagrindinės bylos atveju ši vieta yra Šveicarija).
- 32 Esant šioms sąlygoms, *Finanzgericht Köln* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar iš Aštuntosios direktyvos B priedo pavyzdį atitinkančio verslininko pažymėjimo išplaukia privaloma pasekmė arba nenuginčijama prezumpcija, kad verslininkas turi būti įsisteigęs (pažymėjimo išdavimo) valstybėje?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą bus atsakyta neigiamai:

Ar Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 dalies sąvoką „ekonominės veiklos vieta“ reikia aiškinti kaip vietą, kurioje bendrovė turi savo registruotą buveinę?

Ar tokio aiškinimo tikslu reikia orientuotis į vietą, kurioje priimami verslo valdymo sprendimai?

Ar svarbi yra vieta, kurioje priimami įprastinei kasdienei veiklai svarbūs sprendimai?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 33 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Aštuntosios direktyvos B priedo pavyzdį atitinkantis verslininko pažymėjimas visais atvejais įrodo, kad apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs pažymėjimą išdavusioje valstybėje narėje.
- 34 Šiuo požiūriu reikia priminti, kad Aštuntąja direktyva siekiama nustatyti valstybėje narėje apmokestinamųjų asmenų, įsisteigusių kitoje valstybėje narėje, sumokėto PVM grąžinimo tvarką ir taip suderinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalyje nustatytą teisę susigrąžinti mokesťį (šiuo klausimu žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Rink. p. I-6109, 20 punktą ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Rink. p. I-2425, 26 punktą).
- 35 Kaip išplaukia iš direktyvos antros konstatuojamosios dalies, pirmasis šios direktyvos tikslas yra išvengti, kad kitoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo būtų dvigubai apmokestinamas dėl to, kad jis turi galutinai sumokėti kitoje valstybėje narėje jam sąskaitoje faktūroje nurodytą mokesťį. Kaip nurodė Komisija, valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens teisė į kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM grąžinimą, kaip tai numato Aštuntoji direktyva, atitinka jam Šeštojoje direktyvoje numatytą teisę į pirkimo PVM atskaitą jo buvimo valstybėje narėje.
- 36 Iš Aštuntosios direktyvos šeštos konstatuojamosios dalies išplaukia, kad kitas bendras jos tikslas yra užkirsti kelią tam tikroms mokesčių mokėjimo vengimo ar piktnaudžiavimo formoms (šiuo klausimu žr. 1998 m. birželio 11 d. Sprendimo *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, C-361/96, Rink. p. I-3495, 28 punktą).

- 37 Kad būtų įgyvendinti šie du tikslai, Aštuntoji direktyva apmokestinamajam asmeniui numato teisę kitoje valstybėje narė, kurioje jis neturi buveinės, fiksuotos vietos, gyvenamosios ar nuolatinės gyvenamosios vietos ir kurioje jis netiekia prekių bei netiekia paslaugų, susigrąžinti pirkimo PVM (šiuo klausimu žr. 2001 m. sausio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-429/97, Rink. p. I-637, 28 punktą), numatant PVM grąžinimo sąlygą – valstybės narės, kurioje yra prašoma grąžinti PVM (toliau – PVM grąžinanti valstybė narė), mokesčių administratoriui pateikus pažymėjimą, kuriuo patvirtinamas prašančio grąžinti PVM ūkio subjekto – PVM mokėtojo – statusas.
- 38 Šitaip, kaip pažymi Komisija, Aštuntojoje direktyvoje numatyta PVM grąžinimo tvarka grindžiama pažymėjimą išdavusios valstybės narės ir PVM grąžinančios valstybės narės bendradarbiavimo ir tarpusavio pasitikėjimo sistema.
- 39 Atsižvelgiant į šį kontekstą, siekiant užtikrinti darnų šios sistemos veikimą, Aštuntosios direktyvos 9 straipsnio antroji pastraipa numato, kad valstybės narės išduoti pažymėjimai, liudijantys, jog atitinkamas asmuo yra mokesčio mokėtojas, turi atitikti B priede pateiktą pavyzdį. Pagal šį pavyzdį, šiame pažymėjime turi būti nurodyta PVM registracijos numeris ir suinteresuotojo asmens „įmonės adresas“. Be to, minėtos direktyvos 3 straipsnio b punkte numatyta, kad pažymėjimą išduoda šalies, kurioje jis įsikūręs, administratorius.
- 40 Kaip teigia Italijos vyriausybė ir Komisija, Aštuntosios direktyvos B priede pateiktą pavyzdį atitinkantis pažymėjimas leidžia daryti prielaidą, kad suinteresuotasis asmuo yra ne tik PVM mokėtojas pažymėjimą išduodančioje valstybėje narėje, bet taip pat yra ten viena ar kita forma įsisteigęs, kad ten yra jo ekonominės veiklos arba fiksuota vieta, iš kurios vykdomi verslo sandoriai.

- 41 PVM grąžinančios valstybės narės mokesčių administratorius iš esmės yra *de facto* ir *de jure* saistomas šiame pažymėjime nurodytų duomenų.
- 42 Tačiau, kalbant apie PVM grąžinimo sąlygas, dėl esamų skirtumų tarp Aštuntojoje direktyvoje nustatytos tvarkos kitoje valstybėje narėje nei PVM grąžinančioje valstybėje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims ir Tryliktojoje direktyvoje nustatytos tvarkos Bendrijos teritorijoje neįsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, pažymėjimų išdavimas pagal Aštuntosios direktyvos B priede pateiktą pavyzdį neturėtų sutrukdyti, kaip tvirtina Vokietijos, Prancūzijos ir Italijos vyriausybės ir Komisija, PVM grąžinančios valstybės narės mokesčių administratoriui įsitikinti, kad įmonė, kurios adresas yra nurodytas tokiaame pažymėjime, iš tikrųjų ten vykdo veiklą.
- 43 Šiuo požiūriu svarbu priminti, kad atsižvelgti į realią veiklą yra svarbus kriterijus taikant bendrą PVM sistemą (1997 m. vasario 20 d. Sprendimo *DFDS*, C-260/95, Rink. p. I-1005, 23 punktą).
- 44 Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką, bylos šalys negali apgaule arba piktnaudžiaudamos remtis Bendrijos teisės aktais (PVM srityje, be kita ko, žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, Rink. p. I-1599, 32 punktą ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 68 punktą).
- 45 Toks būtų atvejis, jei apmokestinamasis asmuo galėtų pasinaudoti PVM grąžinimo tvarka pagal Aštuntojoje direktyvoje skelbiamas sąlygas, nors įmonė, kurios adresas nurodytas pagal šios direktyvos B priede pateiktą pavyzdį išduotame pažymėjime, pažymėjimą išdavusioje valstybėje narėje nevykdo jokios realios veiklos ir nors, beje, suinteresuotasis asmuo nebūtų laikomas įsisteigusiu Bendrijos teritorijoje, jam būtų taikoma minėta direktyva, o ne Tryliktoji.

- 46 Nors PVM grąžinančios valstybės narės mokesčių administratorius išreiškia abejones, pvz., tariamo piktnaudžiavimo mokesčių srityje atveju, dėl šiame pažymėjime nurodytos įmonės realios veiklos, jis vis dėlto negali, atsižvelgdamas į prielaidą, susijusią su šiuo pažymėjimu, atsisakyti grąžinti PVM apmokestinamajam asmeniui prieš tai nepatikrinęs kitais būdais.
- 47 Panašiu atveju, kaip nurodo ir generalinė advokatė išvados 53 punkte, šis administratorius turi galimybę, kurią jam suteikia Aštuntosios direktyvos 6 straipsnis, pareikalauti, kad apmokestinamasis asmuo pateiktų būtinus duomenis, kurie leistų įvertinti prašymo grąžinti PVM pagrįstumą (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Monte Dei Paschi Di Siena* 31 punktą), pavyzdžiui, informaciją, kuri jam leistų nustatyti, ar pažymėjime nurodyta įmonė vykdo realią veiklą.
- 48 Kaip nurodė Komisija, minėtas administratorius taip pat turi galimybę pasinaudoti Bendrijos administracinio bendradarbiavimo ir pagalbos priemonėmis, kurios leistų teisingai nustatyti PVM ir kovoti su sukčiavimu bei mokesčių vengimu šioje srityje, pavyzdžiui, priemonės, numatytas 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamente (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančiame Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, p. 1), ir 2004 m. spalio 29 d. Komisijos reglamente (EB) Nr. 1925/2004, nustatančiame Reglamento Nr. 1798/2003 tam tikrų nuostatų taikymą (OL L 331, p. 13).
- 49 Kadangi iš gautos informacijos matyti, kad apmokestinamojo asmens statuso liudijime nurodytas adresas nesutampa nei su apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos vieta, nei su fiksuota vieta, iš kurios jis vykdo savo sandorius, PVM grąžinančios valstybės narės mokesčių administratorius turi teisę atsisakyti grąžinti PVM, kurio prašo apmokestinamasis asmuo, neatimdamas iš pastarojo galimybės kreiptis į teismą su ieškiniu (dėl piktnaudžiavimo mokesčių srityje žr. minėto

sprendimo *Fini H* 33 ir 34 punktus; dėl EB 43 straipsnio analogiškai žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 55 punktą).

- 50 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Aštuntosios direktyvos 3 straipsnio b punktas ir 9 straipsnio antroji pastraipa turi būti aiškinami taip, kad pagal šios direktyvos B priede pateiktą pavyzdį išduotas liudijimas iš esmės leidžia daryti prielaidą, kad suinteresuotasis asmuo yra ne tik PVM mokėtojas pažymėjimą išdavusio mokesčių administratoriaus valstybėje narėje, bet ir yra įsisteigęs šioje valstybėje narėje. Tačiau iš šių nuostatų neišplaukia, kad PVM grąžinančios valstybės narės mokesčių administratoriui, kuris abejoja dėl įmonės, kurios adresas nurodytas šiame pažymėjime, realios veiklos, yra draudžiama įsitikinti šios vykdomos veiklos realumu remiantis šiam tikslui PVM reglamentuojančiuose Bendrijos teisės aktuose numatytais administracinėmis priemonėmis.

Dėl antrojo klausimo

- 51 Antruoju klausimu prašymą pateikęs teismas prašo išaiškinti Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkte pateiktą sąvoką „ekonominės veiklos vieta“.
- 52 Pirmiausia reikia pabrėžti, kad Tryliktosios direktyvos prasme Bendrijos teritorijoje neįsisteigusio apmokestinamojo asmens statusui įrodyti reikia, kad apmokestinamasis asmuo šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje numatytu laikotarpiu nebūtų minėtos direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje nurodytais būdais susijęs su šia teritorija.

- 53 Vienas iš šių būdų kaip tik ir yra „ekonominės veiklos vietos“ ir „fiksotos vietos, iš kurios būtų vykdomi verslo sandoriai“ buvimas.
- 54 Remiantis nusistovėjusia teismo praktika PVM srityje, „fiksotos įmonės vietos“ sąvoka reikalauja, kad ji būtų tam tikro minimalaus dydžio ir joje nuolat būtų paslaugai teikti būtini žmogiškieji ir techniniai ištekliai (žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Berkholz*, 168/84, Rink. p. 2251, 18 punktą; minėto sprendimo *DFDS* 20 punktą ir 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *ARO Lease*, C-190/95, Rink. p. I-4383, 15 punktą). Taip ji suponuoja pakankamą pastovumo laipsnį, o žmogiškųjų ir techninių išteklių požiūriu – tinkamą struktūrą aptariamoms paslaugoms teikti (žr. minėto sprendimo *ARO Lease* 16 punktą).
- 55 Kalbant konkrečiai apie transporto veiklą, ši sąvoka Bendrijos teisės aktų dėl PVM taikymo tikslais reikalauja, kad būtų bent jau biuras, kuriame galėtų būti sudaromos sutartys ir priimami su kasdiene veikla susiję administraciniai sprendimai, taip pat su šia veikla susijusių transporto priemonių laikymo vieta (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *ARO Lease* 19 ir 27 punktus ir 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Lease Plan*, C-390/96, Rink. p. I-2553, 26 punktą). Tačiau minėtų transporto priemonių registracija atitinkamoje valstybėje narėje nėra įrodymas apie nuolat šioje valstybėje narėje veikiančią įmonę (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Lease Plan* 21 ir 27 punktus).
- 56 Fiksuota vieta nelaikoma vieta, naudojama vien tam, kad įmonė galėtų vykdyti paruošiamuosius ar pagalbinius veiksmus, pvz., priimti darbuotojus arba pirkti įmonės veiklai reikalingas technines priemones.

- 57 Tokiu atveju, koks yra pagrindinėje byloje ir kaip išplaukia iš šio sprendimo 31 punkto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į skirtingas faktines išvadas (žr. šio sprendimo 28 punktą), mano, kad vieta, iš kurios ieškovė pagrindinėje byloje iš esmės realiai atlieka vežimą, yra, yra būtent Šveicarijoje.
- 58 Kalbant apie ekonominės veiklos vietą Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkto prasme, reikia pažymėti, kad nors akivaizdu, jog ta pati vieta tuo pačiu metu gali sutapti su aptariamąs įmonės ekonominės veiklos vieta ir fiksuota vieta, vien tai, kad ši nuostata, kaip, beje, ir Aštuntosios direktyvos 1 straipsnis, skirtingai apibrėžia ekonominės veiklos vietą ir fiksuotą vietą, iš kurios vykdomi verslo sandoriai, parodo, kad, Bendrijos teisės aktų leidėjo nuomone, pirmoji sąvoka yra nesusijusi su antrąja.
- 59 Iš to išplaukia, kad aplinkybė, jog, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktais argumentais nagrinėjant pagrindinę bylą, vieta, iš kurios realiai vykdoma ieškovės veikla, nėra pažymėjimą išdavusioje valstybėje narėje, nereiškia, kad ieškovė pagrindinėje byloje ten nebuvo įsteigusi ekonominės veiklos vietos.
- 60 Kalbant apie bendrovę, kokia yra pagrindinėje byloje, sąvoka „ekonominės veiklos vieta“ Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 dalies prasme reiškia vietą, kurioje priimami svarbiausi šios bendrovės valdymo sprendimai ir atliekamos jos pagrindinės administracijos funkcijos.
- 61 Nustatant bendrovės ekonominės veiklos vietą, reikia atsižvelgti į keletą aspektų, tarp kurių pirmiausia – registruota buveinė, centrinės administracijos vieta, vadovų susirinkimų vieta ir vieta, kurioje sprendžiama šios bendrovės strategija (paprastai ji

sutampa su susirinkimų vieta). Taip pat galima atsižvelgti ir į kitus aspektus: pagrindinių vadovų gyvenamąją vietą, visuotinių susirinkimų vietą, administracinių dokumentų ir apskaitos dokumentų priėmimo vietą ir į pagrindinę finansinių, būtent banko, operacijų vietą.

- 62 Taip fiktyvi įmonė, kokia yra bendrovė „pašto dėžutė“ ar „ekranas“, negali būti traktuojama kaip ekonominės veiklos vieta Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punkto prasme (analogiškai žr. 2006 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Eurofood IFSC*, C-341/04, Rink. p. I-3813, 35 punktą ir minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 68 punktą).
- 63 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į antrąją klausimą reikia atsakyti taip: Tryliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 punktą reikia aiškinti taip, kad bendrovės ekonominės veiklos vieta yra ta vieta, kurioje priimami svarbiausi šios bendrovės valdymo sprendimai ir atliekamos pagrindinės jos administracijos funkcijos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 64 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusiai 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. 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, tvarkos 3 straipsnio b punktas ir 9 straipsnio antroji pastraipa turi būti aiškinami taip, kad pagal šios direktyvos B priede pateiktą pavyzdį išduotas liudijimas iš esmės leidžia daryti prielaidą, jog suinteresuotasis asmuo yra ne tik PVM mokėtojas liudijimą išdavusioje valstybėje narėje, bet ir yra įsisteigęs šioje valstybėje narėje.

Tačiau iš šių nuostatų neišplaukia, kad PVM grąžinančios valstybės narės mokesčių administratoriui, nagrinėjančiam prašymą dėl sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo, kuris abejoja dėl įmonės, kurios adresas nurodytas šiame liudijime, realios veiklos, yra draudžiama įsitikinti šios vykdomos veiklos realumu remiantis šiam tikslui pridėtinės vertės mokesčių reglamentuojančiuose Bendrijos teisės aktuose numatytais administracinėmis priemonėmis.

2. 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos 1 straipsnio 1 punktą reikia aiškinti taip, kad bendrovės ekonominės veiklos vieta yra ta vieta, kurioje priimami svarbiausi šios bendrovės valdymo sprendimai ir atliekamos jos pagrindinės administracijos funkcijos.

Parašai.