TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. balandžio 30 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — 52 straipsnio c punktas ir 55 straipsnis — Paslaugų teikimo vietos nustatymas — Paslaugos gavėjas, įregistruotas keliose valstybėse narėse kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas — Išsiuntimas ar išgabenimas iš valstybės narės, kurioje fiziškai buvo suteiktos paslaugos“

Byloje C-97/14

dėl *Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Vengrija) 2014 m. vasario 17 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2014 m. kovo 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SMK kft

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

Nemzeti Adó- és Vámhivatal

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Ó Caoimh, teisėjai C. Toader ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos G. Koós ir Z. Fehér,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Paraskevopoulou ir I. Kotsoni,

— Europos Komisijos, atstovaujamos V. Bottka ir L. Lozano Palacios,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: vengrų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, ir klaidų ištaisymas OL L 347, 2006 12 11, p. 60; toliau – PVM direktyva) 52 straipsnio c punkto ir 55 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Vengrijoje įsteigtos bendrovės *SMK kft* ginčą su *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (Dél-alföld regiono mokesčių direkcija prie Nacionalinės iždo ir muitų tarnybos, toliau – *Főigazgatóság*) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal* (Nacionalinė iždo ir muitų tarnyba, toliau – NAV) dėl sprendimo, kuriuo *SMK kft* įpareigota sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už 2007–2009 m. ir 2010 m. sausio–kovo mėn. laikotarpius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Nors dalis pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo susijusi su 2010 m. sausio–kovo mėn. laikotarpiu, kuriam taikytina PVM direktyva, iš dalies pakeista 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, p. 11), iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad jį pateikusiam teismui kyla klausimas tik dėl PVM direktyvos (redakcija, kuri galiojo iki 2010 m. sausio 1 d. prieš pakeičiant šią direktyvą Direktyva 2008/8) 52 straipsnio c punkto ir 55 straipsnio aiškinimo.

4 Pagal PVM direktyvos 52 straipsnį, esantį jos V antraštinėje dalyje, kurioje reglamentuojama apmokestinamųjų sandorių vieta:

„Šių paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai suteikiamos:

<...>

c) kilnojamojo materialiojo turto vertinimo [paslaugų] ar tokio turto aptarnavimo paslaugų [paslaugų, kurias sudaro su tokiu turtu susiję darbai].“

5 Šios direktyvos 55 straipsnis suformuluotas taip:

„Nukrypstant nuo 52 straipsnio c punkto, laikoma, kad teikiant paslaugas, apimančias kilnojamojo materialiojo turto vertinimo [paslaugas] ar tokio turto aptarnavimo paslaugas [paslaugas, kurias sudaro su tokiu turtu susiję darbai], jas įsigyjantiems asmenims, įregistruotiems PVM mokėtojais kitoje valstybėje narėje nei ta, kurios teritorijoje paslaugos fiziškai teikiamos, teikimo vieta yra valstybės narės, suteikusios paslaugas įsigyjančiam asmeniui PVM mokėtojo kodą, kurį nurodžius jam buvo suteikta paslauga, teritorijoje.

Pirmojoje pastraipoje nurodyta leidžianti nukrypti nuostata taikoma tik tuo atveju, kai prekės išsiunčiamos ar išgabenamos [turtas išsiunčiamas ar išgabenamas] iš valstybės narės, kurioje fiziškai buvo suteiktos paslaugos.“

Vengrijos teisė

6 1992 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. LXXIV (*az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény*), galiojusio 2007 m. (toliau – PVM įstatymas), 15 straipsnio 4 dalyje buvo numatyta:

„[Šių] paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai suteikiamos:

<...>

c) surinkimo, remonto, techninės priežiūros, atnaujinimo, perdirbimo ar prekių galutinio pagaminimo (operacijos) (išskyrus su nekilnojamuoju turtu susijusias operacijas).

<...>“

7 Šio įstatymo 15/A straipsnio 12–14 dalyse numatyta:

„12. Kai 15 straipsnio 4 dalies c ir d punktuose nurodytų paslaugų gavėjas yra apmokestinamasis asmuo, kaip mokesčių mokėtojas įregistruotas kitoje valstybėje narėje nei ta, kurios teritorijoje paslaugos fiziškai teikiamos, teikimo vieta yra valstybės narės, kurioje paslaugas užsakęs asmuo įregistruotas kaip mokesčių mokėtojas, teritorijoje.

13. 12 dalis netaikoma, jeigu produktai nebuvo išgabenti iš valstybės narės, kurios teritorijoje fiziškai suteiktos paslaugos.

14. Kai teikimo vieta nustatoma pagal tai, kurios valstybės teritorijoje šiame straipsnyje apibrėžtas paslaugas savo vardu perkantis asmuo ar subjektas įregistruotas, ir kai šis asmuo ar paslaugas užsakęs subjektas kaip mokesčių mokėtojas tuo pačiu metu įregistruotas keliose valstybėse narėse, teikimo vieta laikytina tos valstybės narės, kurios mokesčių institucija šiam asmeniui ar subjektui suteikė mokesčių mokėtojo kodą ir šį kodą jis nurodė įsigydamas šiame straipsnyje nurodytą paslaugą, teritorijoje. Apmokestinamasis asmuo, įsigydamas paslaugą, turi nurodyti kodą, kurį jam suteikė valstybė narė, kurioje jis vykdo veiklą, dėl kurios jis apmokestinamas ir kurią vykdant jam suteikiama paslauga.“

8 2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. CXXVII, galiojančio nuo 2008 m. sausio 1 d. (toliau – naujasis PVM įstatymas), 42 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Teikiant toliau nurodytas paslaugas, teikimo vieta laikoma vieta, kurioje fiziškai suteikta paslauga:

<...>

d) kurią sudaro su produktais (išskyrus nekilnojamąjį turtą) susiję darbai.“

9 Pagal naujojo PVM įstatymo 45 1 ir 2 dalis:

„1. Nukrypstant nuo 42 straipsnio, kai paslaugų, nurodytų 42 straipsnio 1 dalies c ir d punktuose, gavėjas yra apmokestinamasis asmuo, įregistruotas kaip mokesčių mokėtojas kitoje Bendrijos valstybėje narėje nei ta, kurios teritorijoje paslaugos fiziškai teikiamos, šių paslaugų suteikimo vieta yra Bendrijos valstybėje narėje, kurioje gavėjas įregistruotas kaip apmokestinamasis asmuo.

2. 1 dalis taikoma, kai produktai, kurių atžvilgiu buvo suteiktos 42 straipsnio 1 dalies c ir d punktuose nurodytos paslaugos, išsiunčiami arba išgabenami iš Bendrijos valstybės narės, kurioje fiziškai buvo suteiktos šios paslaugos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *SMK kft* yra įmonių grupės SMK narė, PVM apmokestinama Vengrijoje ir dėl to šioje valstybėje turinti PVM mokėtojo kodą. Šiai grupei priklauso ir Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė *SMK UK Ltd*, kuri iki 2007 m. liepos 30 d. buvo registruota kaip mokesčių mokėtoja ir Jungtinėje Karalystėje, ir Vengrijoje, taigi turėjo Jungtinės Karalystės ir Vengrijos PVM mokėtojo kodus. Belgijoje įsteigta bendrovė *SMK Europe NV* (toliau – *SMK Europe*), įtraukta Vengrijoje į bendrojo apyvartos mokesčio registrą, taip pat yra minėtos grupės narė ir prekiauja grupės produktais Europoje.

11 Nuo 2002 m. kovo mėn. *SMK UK Ltd*. užsakymu ir jos naudai *SMK kft* Vengrijoje teikė subrangos paslaugas. *SMK UK Ltd* įsigydavo pirminių žaliavų ir detalių, reikalingų galutiniams produktams, t. y. nuotolinio valdymo pulteliams, kurie buvo elektroninių prietaisų sudedamoji dalis, pagaminti. Gamybos mašinų, įrangos ir įrankių savininkė buvo *SMK UK Ltd*. *SMK kft* savo pirminių žaliavų ar galutinių produktų atsargų neturėjo, o tik atliko šių nuotolinio valdymo pultelių surinkimo operacijas.

12 Surinkti galutiniai produktai likdavo *SMK kft* patalpose, paslaugų gavėja *SMK UK Ltd* juos parduodavo kitai grupės įmonei *SMK Europe*, o ši savo ruožtu juos parduodavo kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje įsisteigusiems įgijėjams. *SMK kft* buvo *SMK UK Ltd* įgaliota tiekti šiuos produktus šiems įgijėjams. Už parduodamus produktus *SMK UK Ltd* išrašydavo sąskaitas faktūras – jos prilygo vežimo dokumentams – galutinei produktų įgijėjai, t. y. *SMK Europe*, bet šie produktai buvo tiesiogiai siunčiami Europos Sąjungoje arba trečiosiose šalyse esantiems galutiniams įgijėjams, kuriems *SMK Europe* perparduodavo šiuos produktus. Kiekvienu atveju galutiniai produktai buvo išvežami iš Vengrijos teritorijos, bet į Jungtinę Karalystę niekada nebuvo nugabenti.

13 *SMK kft* už suteiktas paslaugas išrašydavo *SMK UK Ltd* sąskaitas faktūras, kuriose galutinių produktų gamybos kainą nurodydavo be mokesčio su nuoroda „nepatenka į PVM teritorinio taikymo sritį“. Sąskaitose faktūrose ji nurodydavo *SMK UK Ltd* Jungtinės Karalystės PVM mokėtojo kodą.

14 Bekėšo regiono mokesčių inspekcijos Mokesčių mokėtojų kontrolės skyrius prie Nacionalinės iždo ir muitų tarnybos (toliau – pirmos grandies mokesčių institucija), patikrino *SMK kft* PVM deklaracijas už 2007 m. sausio 1 d.–gruodžio 31 d. laikotarpį.

15 Po šio patikrinimo pirmos grandies mokesčių institucija nusprendė, kad nagrinėjamų subrangos paslaugų teikimo vieta buvo ta vieta, kurioje paslaugos suteiktos fiziškai, t. y. Vengrijoje. Konkrečiai ji nurodė, kad *SMK kft* neįrodė, kad galutiniai produktai buvo išsiunčiami iš Vengrijos, dėl to nebuvo įmanoma paslaugų teikimo vieta laikyti Jungtinės Karalystės. Taigi ši mokesčių institucija konstatavo, kad mokestinę skolą sudaro 27 712 000 Vengrijos forintų (HUF), ir įpareigojo *SMK kft* ją sumokėti.

16 *SMK kft* skundė pirmos grandies mokesčių institucijos sprendimą *Főigazgatóság* tvirtindama, kad buvo tenkinamos PVM įstatymo 15/A straipsnio 12 ir 13 dalyse įtvirtintos sąlygos, todėl išrašomose sąskaitose faktūrose už pagrindinėje byloje nagrinėjamas subrangos paslaugas, kaip teisinius sandorius, įvykdytus ne šio įstatymo teritorinio taikymo srityje, buvo galima nenurodyti PVM. Ji teigė, kad nebuvo pareigos galutinius produktus nugabenti į paslaugų gavėjos valstybę narę.

17 2012 m. gruodžio 10 d. sprendimu *Főigazgatóság*, kuri administracinį skundą nagrinėjo kaip antros grandies mokesčių institucija, paliko nepakeistą pirmos grandies mokesčių institucijos priimtą sprendimą. Ji konstatavo, kad *SMK UK Ltd* galutinius produktus pardavė *SMK Europe* dar prieš jų išgabenimą, t. y. kai jie dar buvo Vengrijos teritorijoje. Ji nusprendė, kad tokiomis aplinkybėmis šių produktų išgabenimas buvo jų pardavimo, o ne subrangos paslaugų teikimo pasekmė.

18 Be to, pirmos grandies mokesčių institucija atliko PVM ir pelno mokesčio deklaracijų už 2008 ir 2009 m. ir už 2010 m. sausio–kovo mėn. patikrinimą. Tuo laikotarpiu *SMK kft* taip pat teikė *SMK UK Ltd* naudai subrangos paslaugas, už kurias sąskaitose faktūrose nenurodė PVM.

19 Atlikus šio patikrinimo peržiūrą *Főigazgatóság* generalinis direktorius konstatavo 107 616 000 HUF dydžio mokestinės *SMK kft* skolos egzistavimą, skyrė jai 21 523 000 HUF dydžio mokestinę baudą ir įpareigojo sumokėti 38 208 000 HUF dydžio delspinigius. Jis nusprendė, kad pagal naujojo PVM įstatymo 42 straipsnio 1 dalies b–d punktus ir 45 straipsnį subrangos paslaugų, kurias ši bendrovė teikė pirma nurodytu laikotarpiu, teikimo vieta buvo Vengrijoje.

20 *SMK kft* pirmos grandies mokesčių institucijos sprendimą apskundė NAV, o ši 2013 m. sausio 8 d. sprendimu paliko nepakeistą minėtą sprendimą, nes laikė, kad subrangos paslaugų teikimo vieta buvo Vengrijoje.

21 *SMK kft* dėl 2012 m. gruodžio 10 d. *Főigazgatóság* sprendimo ir 2013 m. sausio 8 d. NAV sprendimo pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Pirma, dėl *Főigazgatóság* sprendimo *SMK kft* tvirtina, be kita ko, kad nustatant paslaugų, kurias sudaro su turtu susiję darbai, teikimo vietą PVM direktyvos 55 straipsnyje nereikalaujama, kad šis turtas būtų pristatytas į paslaugų gavėjo valstybę narę. Jos nuomone, pakanka, kad šis turtas būtų išgabentas ar išsiųstas iš valstybės narės, kurioje jis baigtas gaminti.

22 *SMK kft* pabrėžia, kad, jai baigus teikti paslaugas, galutiniai produktai, kurie buvo parduodami kitose nei Vengrija valstybėse esantiems įgijėjams, dėl šios priežasties iš Vengrijos teritorijos buvo išvežti. Jos manymu, tai, kad paslaugų gavėja, t. y. *SMK UK Ltd*, 2007 m. buvo registruota Vengrijos PVM mokėtojų registre, nereiškia, jog įforminant jai suteiktas paslaugas turėjo būti nurodytas Vengrijos PVM mokėtojo kodas, nes jos pagrindinė veikla buvo susijusi su kitoje valstybėje narėje esančia buveine. *SMK kft* nuomone, PVM įstatymo 15/A straipsnio 14 dalis prieštarauja PVM direktyvai.

23 *Főigazgatóság* tvirtina, kad *SMK kft* turėjo įforminti bendrovei *SMK UK Ltd* suteiktas paslaugas nurodydama pastarosios bendrovės Vengrijos PVM mokėtojo kodą, nes galutiniai produktai, *SMK kft* pagaminti atlikus darbus, buvo parduodami Vengrijoje. Vadinasi, jos nuomone, paslaugų suteikimo vieta turėjo būti šioje valstybėje narėje, todėl šių paslaugų teikimas negalėjo nepatekti į PVM įstatymo teritorinio taikymo sritį. Galutinių produktų išgabenimas, jos manymu, neturi įtakos aplinkybei, kad už suteiktas paslaugas *SMK kft* privalėjo sumokėti PVM.

24 Antra, dėl 2013 m. sausio 8 d. NAV sprendimo *SMK kft* mano, kad pagal PVM direktyvą jai negalėjo kilti pareiga sumokėti PVM, nebent būtų remiamasi prieštaraujančiu šiai direktyvai aiškinimu. Jos nuomone, paslaugų gavėja turėjo nuspręsti, kam tenka mokestinė pareiga. Galiausiai atsisakymas neapmokestinti nagrinėjamų paslaugų pažeistų PVM teritorialumo ir neutralumo principus.

25 NAV tvirtina, kad, siekiant taikyti PVM direktyvos 55 straipsnyje numatytą išimtį, reikia išnagrinėti, ar subrangos paslaugų gavėja turėjo arba turėjo turėti Vengrijos PVM mokėtojo kodą. Šiuo klausimu ji pabrėžia, kad *SMK kft* surinkti galutiniai produktai buvo siunčiami ne į valstybę narę, kurios teritorijoje buvo *SMK UK Ltd* buveinė, bet parduodami dar Vengrijoje, todėl turi būti laikoma, kad *SMK UK Ltd* vykdytų pardavimų vieta buvo šios valstybės narės teritorijoje.

26 Šiomis aplinkybėmis *Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Gyula administracinis ir darbo teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis taikytinas tik tiems paslaugų gavėjams apmokestinamiesiems asmenims, kurie neįregistruoti kaip PVM mokėtojai arba neprivalėjo būti įregistruoti kaip PVM mokėtojai valstybėje narėje, kurios teritorijoje paslaugos fiziškai teikiamos?

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar nustatant paslaugų teikimo vietą taikytinas tik PVM direktyvos 52 straipsnis?

3. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, ar PVM direktyvos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kai subrangos paslaugų gavėjas apmokestinamasis asmuo turi PVM mokėtojo kodą arba turėtų jį turėti keliose valstybėse narėse, būtent tik jis pats sprendžia, kurį mokesčio mokėtojo kodą nurodyti įsigyjant paslaugas (įskaitant tą atvejį, kai paslaugos gavėjas apmokestinamasis asmuo laikomas įsisteigusiu paslaugų fizinio suteikimo vietos valstybėje narėje, tačiau PVM mokėtojo kodą taip pat turi ir kitoje valstybėje narėje)?

4. Jeigu atsakymas į trečiąjį klausimą būtų toks, kad paslaugų gavėjo teisė rinktis yra neribota, ar PVM direktyvos 55 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad:

   — iki 2009 m. gruodžio 31 d. galima laikyti, kad paslauga suteikta nurodžius tą PVM mokėtojo kodą, kurį pasirinko paslaugų gavėjas, jeigu šis asmuo taip pat yra apmokestinamasis asmuo, registruotas (įsteigtas) kitoje valstybėje narėje, o produktai išsiunčiami arba išgabenami iš valstybės narės, kurioje fiziškai suteikta paslauga,

   — nustatant paslaugų teikimo vietą įtakos turi ta aplinkybė, kad paslaugų gavėjas yra kitoje valstybėje narėje įsteigtas apmokestinamasis asmuo, kuris galutinius produktus, juos išsiųsdamas arba išgabendamas iš valstybės narės, kurioje paslauga suteikta, tiekia tarpininkui, kuris savo ruožtu perparduoda prekes trečioje Sąjungos valstybėje narėje, kai subrangos paslaugų gavėjas tų prekių pirmiau į savo paties buveinę neveža?

5. Jeigu paslaugų gavėjo pasirinkimo teisė nėra neribota, ar PVM direktyvos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnio taikymui įtakos turi:

   — aplinkybės, kuriomis gamybos paslaugų gavėjas įsigyja pirminių žaliavų ir jas perduoda tą gamybą atliksiančiam asmeniui,

   — tai, kurioje valstybėje narėje paslaugos gavėjas apmokestinamasis asmuo parduoda taip pagamintus produktus ir kurios valstybės narės suteiktą mokesčių mokėtojo kodą nurodo,

   — tai, kad, kaip pagrindinės bylos atveju, atlikus gamybos operacijas pagaminti produktai, kai jie dar buvo gamybos vietos šalyje, buvo parduoti kelis kartus sudarant sandorių grandinę, o tada jie buvo iš tos šalies išgabenti tiesiogiai galutinio įgijėjo adresu?“

Dėl prejudicinių klausimų

27 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką vykdant SESV 267 straipsnyje įtvirtintą nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo procedūrą Teisingumo Teismas nacionaliniam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris leistų priimti sprendimą jo nagrinėjamoje byloje. Tokiu atveju Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktus klausimus (žr. Sprendimo *Douane Advies Bureau Rietveld*, C-541/13, EU:C:2014:2270, 18 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

28 Šiuo klausimu iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas ginčas dėl subrangos paslaugų teikimo vietos nustatymo PVM tikslais; šias paslaugas Vengrijoje teikė ieškovė pagrindinėje byloje, veikusi *SMK UK Ltd*, kuri buvo įsteigta Jungtinėje Karalystėje ir kuri buvo produktų, kurie buvo šių paslaugų teikimo objektas, savininkė, užsakymu ir naudai. Iš Teisingumo Teismui pateiktų dokumentų taip pat matyti, kad teikiamas nagrinėjamas paslaugas sudarė ieškovės pagrindinėje byloje vykdomas *SMK UK Ltd* priklausančių nuotolinio valdymo pultelių surinkimas. Surinkti nagrinėjami galutiniai produktai likdavo Vengrijoje. *SMK UK*

Ltd juos parduodavo *SMK Europe*, o ši juos perparduodavo įgijėjams, įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje. Taigi šie galutiniai produktai būdavo išgabenami arba išsiunčiami iš Vengrijos tik po to, kai jie būdavo perparduoti.

29 Taip pat pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas skiria laikotarpį, kuriuo paslaugų gavėja buvo registruota kaip PVM mokėtoja Vengrijoje ir Jungtinėje Karalystėje, ir laikotarpį, kuriuo ji nebeturėjo Vengrijos PVM mokėtojo kodo.

30 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad penkiais prejudiciniais klausimais, kurie nagrinėtini kartu, iš esmės siekiama sužinoti, ar PVM direktyvos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas tokioms aplinkybėms, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai paslaugų gavėjas kaip PVM mokėtojas buvo registruotas ir valstybėje narėje, kurioje buvo fiziškai suteiktos paslaugos, ir kitoje valstybėje narėje, o vėliau – tik šioje kitoje valstybėje narėje ir kai kilnojamasis materialusis turtas, kuris buvo šių paslaugų teikimo objektas, buvo išsiųstas ar išgabentas iš valstybės narės, kurioje šios paslaugos buvo fiziškai suteiktos, ne suteikus šias paslaugas, bet vėliau pardavus šį turtą.

31 PVM direktyvoje, kuri pakeitė 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), yra V antraštinė dalis, skirta apmokestinamųjų sandorių vietai. Šioje antraštinėje dalyje esantis 3 skyrius susijęs su paslaugų teikimo vieta, o jo 1 ir 2 skirsniuose nustatytos atitinkamai bendrosios paslaugų apmokestinimo vietos nustatymo taisyklės ir specialiosios nuostatos, susijusios su specifinių paslaugų teikimu. Kaip Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 ir 3 dalyse, PVM direktyvos 44–59 straipsniuose įtvirtintos taisyklės, pagal kurias nustatoma specifinių paslaugų teikimo vieta mokesčių tikslais (žr. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 37 ir 38 punktus).

32 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką paslaugų teikimo vietos mokesčių tikslais nustatymo taisyklėmis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

33 Taigi tokia nuostata, kaip antai PVM direktyvos 55 straipsniu, nustatoma paslaugų teikimo vieta mokesčių tikslais ir valstybių narių jurisdikcijos ribos. Šiuo tikslu minėtoje nuostatoje siekiama racionaliai nustatyti atitinkamų PVM reglamentuojančių nacionalinės teisės aktų taikymo srities ribas, vienodai apibrėžiant paslaugų teikimo vietą mokesčių tikslais (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 50 ir 51 punktus).

34 Reikia priminti, kad bendra taisyklė, kurią taikant nustatoma paslaugų, kurias sudaro su kilnojamuoju materialiuoju turtu susiję darbai, teikimo vieta mokesčių tikslais, yra įtvirtinta PVM direktyvos 52 straipsnio c punkte, pagal kurį šių paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai suteiktos.

35 PVM direktyvos 55 straipsnyje nustatyta, kad, nukrypstant nuo šios taisyklės, laikoma, kad teikiant pirma nurodytas paslaugas gavėjams, kurie įregistruoti kaip PVM mokėtojai kitoje valstybėje narėje nei ta, kurios teritorijoje paslaugos fiziškai teikiamos, paslaugų teikimo vieta yra valstybės narės, suteikusios paslaugų gavėjui PVM mokėtojo kodą, kuris nurodytas įforminant jam suteiktą paslaugą, teritorijoje. Ši leidžianti nukrypti nuostata taikoma tik tuo atveju, kai turtas išsiunčiamas ar išgabenamas iš valstybės narės, kurioje fiziškai buvo suteiktos paslaugos.

36 Taigi iš PVM direktyvos 55 straipsnio formuluotės matyti, kad šiame straipsnyje numatyta leidžianti nukrypti nuostata taikoma, jeigu tenkinamos dvi kumuliacinės sąlygos. Pirma, paslaugų gavėjas turi būti „įregistruotas kaip PVM mokėtojas“ kitoje valstybėje narėje nei ta, kurios teritorijoje šios paslaugos fiziškai suteiktos, ir, antra, turtas turi būti išsiunčiamas ar išgabenamos iš valstybės narės, kurioje fiziškai buvo suteiktos paslaugos.

37 Kadangi paslaugų teikimo vieta turi būti nustatoma atsižvelgiant tik į faktines aplinkybes, susijusias su nagrinėjamu apmokestinamuoju sandoriu, PVM direktyvos 55 straipsnyje įtvirtinta antroji jame numatytos leidžiančios nukrypti nuostatos taikymo sąlyga turi būti vertinama atsižvelgiant tik į šias aplinkybes, o ne į vėliau galinčius įvykti sandorius.

38 Todėl, kad būtų galima taikyti PVM direktyvos 55 straipsnį, turtas turi būti išgabentas ar išsiųstas vykdant sandorį, susijusį su paslaugomis, kurias sudaro su šiuo turtu susiję darbai, prieš vykdant, jei reikia, kitą su šiuo turtu susijusį sandorį, apmokestinamą PVM.

39 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktų dokumentų ir kaip priminta šio sprendimo 28 punkte, surinkti nagrinėjami galutiniai produktai likdavo Vengrijoje ir iš šios valstybės narės buvo išvežami tik įvykdžius šių produktų pardavimo ir perpardavimo sandorius.

40 Vadinasi, teikiant pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugas turtas nebuvo išgabentas ar išsiųstas iš valstybės narės, kurioje šios paslaugos fiziškai suteiktos. Todėl nebuvo tenkinama PVM direktyvos 55 straipsnyje numatyta sąlyga dėl turto išgabenimo ar išsiuntimo. Taigi šių paslaugų teikimo vieta mokesčių tikslais turi būti nustatyta taikant šios direktyvos 52 straipsnio c punktą, pagal kurį ši vieta yra toje valstybėje narėje, kur jos fiziškai suteiktos, t. y. nagrinėjamu atveju – Vengrijoje.

41 Be to, dėl pirmosios PVM direktyvos 55 straipsnio taikymo sąlygos reikia konstatuoti, kad tai, jog nagrinėjamų paslaugų teikimo laikotarpiu šių paslaugų gavėja buvo registruota kaip PVM mokėtoja tiek Vengrijoje, tiek Jungtinėje Karalystėje, o vėliau – tik pastarojoje valstybėje narėje, neturi įtakos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje priimtinam sprendimui, nes teikiant šias paslaugas turtas iš Vengrijos nebuvo išvežtas ar išgabentas.

42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis netaikomas aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, kai paslaugų gavėjas kaip PVM mokėtojas buvo įregistruotas ir valstybėje narėje, kurioje paslaugos buvo fiziškai suteiktos, ir kitoje valstybėje narėje, o vėliau – tik šioje kitoje valstybėje narėje ir kai kilnojamasis materialusis turtas, kuris buvo šių paslaugų teikimo objektas, buvo išsiųstas ar išgabentas iš valstybės narės, kurioje šios paslaugos buvo fiziškai suteiktos, ne suteikus šias paslaugas, bet vėliau pardavus šį turtą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (redakcija, galiojusi iki 2010 m. sausio 1 d.) 55 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis netaikomas aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, kai paslaugų gavėjas kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas buvo įregistruotas ir valstybėje narėje, kurioje paslaugos buvo fiziškai suteiktos, ir kitoje valstybėje narėje, o vėliau – tik šioje kitoje valstybėje

narėje ir kai kilnojamasis materialusis turtas, kuris buvo šių paslaugų teikimo objektas, buvo išsiųstas ar išgabentas iš valstybės narės, kurioje šios paslaugos buvo fiziškai suteiktos, ne suteikus šias paslaugas, bet vėliau pardavus šį turtą.

Parašai.