Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2014 m. liepos 3 d.[1]

Byla C-446/13

Société Fonderie 2A
prieš
Ministre de l'Économie et des Finances

(Conseil d'État (Prancūzija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Pridėtinės vertės mokestis — Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmas sakinys — Siunčiamų arba gabenamų prekių tiekimo vieta — Siuntimo įsigyjančiam asmeniui pradžios momentas, kai prekė laikinai perdirbama įsigyjančio asmens valstybėje narėje — Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 28a straipsnio 5, 6 ir 7 dalys — Prekės perdavimo ir naudojimo Bendrijos viduje apmokestinimo momentai — Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 28c straipsnio A skirsnio a punktas — Tiekimų Bendrijos viduje atleidimas nuo mokesčio“

I – **Įvadas**

1. Ši byla dar kartą parodo, kokia sudėtinga tarptautinės prekybos apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) sistema Sąjungoje. Net aiškiai apibrėžtais atvejais sprendimas dėl Sąjungos pridėtinės vertės mokesčio sunkiai suprantamų normų nėra lengvas.

2. Nagrinėjamu atveju bendrovė pardavė metalines detales iš Italijos į Prancūziją. Kadangi metalinės detalės prieš gabenant pirkėjui buvo nudažomos dar Prancūzijoje, atsakyti į klausimą, kur reikia apmokestinti pardavimą – Italijoje ar Prancūzijoje, deja, nėra paprasta.

3. Tačiau ši byla suteikia Teisingumo Teismui galimybę papildyti teismo praktiką dėl vadinamojo gabenimo Bendrijos viduje pradžios, pabaigos, trukmės ir priskyrimo[2].

II – **Teisinis pagrindas**

4. Per laikotarpį, kuris pagrindinėje byloje yra svarbus, PVM buvo taikomas remiantis 2001 m. galiojusia 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[3] (toliau – Šeštoji direktyva) redakcija.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Žr. sprendimus *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232), *X* (C-84/09, EU:C:2010:693), *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786) ir *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592).

3 — OL L 145, p. 1.

Apmokestinimo momentai

5. Iš esmės pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių <...> tiekimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia <...> apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“. Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas”.

6. „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“ (Šeštosios direktyvos XVIa antraštinė dalis) sukūrė papildomą apmokestinimo momentą pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punktą:

„a) prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygį šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks. <...>“

7. Taip pat pereinamojo laikotarpio priemonėmis abiem Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte ir 28a straipsnio 1 dalies a punkte minėtais apmokestinimo momentais laikomi tam tikri sandoriai.

8. Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalyje numatyta:

„5. Prekių tiekimu už atlygį laikoma

a) <...>

b) apmokestinamojo asmens verslui skirtų prekių perdavimas į kitą valstybę narę.

Perduotomis į kitą valstybę narę prekėmis laikomas bet koks materialusis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo arba kitas asmuo jo vardu išsiunčia arba išgabena iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, neišvykdamas iš Bendrijos ribų savo verslo tikslais, išskyrus bet kurią toliau nurodytą operaciją:

— <...>

— <...>

— minėtų prekių tiekimą, kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes [šalies teritorijoje] pagal <...> 28c straipsnio A dalyje nustatytas sąlygas,

<...>“

9. Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 6 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„6. Prekių įsigijimu Bendrijos viduje už atlygį taip pat laikomas prekių, atsiųstų ar atgabentų apmokestinamojo asmens ar jo vardu iš kitos valstybės narės, kurios teritorijoje jos buvo pagamintos, išgautos, apdorotos ar pirktos, įsigytų, kaip apibrėžta 1 dalyje, ar importuotų apmokestinamojo asmens į tą valstybę narę jo verslo kontekste, panaudojimas jo verslo tikslais.“

10. Galiausiai Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 7 dalyje nustatyta:

„7. Valstybės narės imasi priemonių, užtikrinančių, kad sandoriai, kurie būtų laikomi „prekių tiekimu“ pagal 5 dalį arba 5 straipsnį, jeigu būtų apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks, įvykdyti šalies teritorijoje, būtų priskiriami „prekių įsigijimams Bendrijos viduje.“

Prekių tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje vieta

11. Pagal sandorio PVM požiūriu vietą nustatoma, kuri valstybė narė turi mokėti PVM, atsirandantį įvykus apmokestinimo momentui.

12. Prekių tiekimo vieta pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą laikoma:

„a) tiekėjo arba asmens, kuriam tiekiama, arba trečiojo asmens išsiųstų ar gabenamų prekių atveju: vieta, kur prekės yra tuo metu, kai prasideda jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos. <...>“

13. Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 1 dalį nustatoma kiek kitaip:

„1. Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas.“

Atleidimas nuo mokesčio

14. Prekyboje tarp valstybių narių prekių tiekimas pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnį tam tikrais atvejais atleidžiamas nuo PVM:

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje ir 28a straipsnio 5 dalies a punkte, kurios pardavėjo ar prekes įgyjančio asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos ne iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o prekių pirkėjas yra kitas neapmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje, nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.

<...>“

Atskaita

15. Galiausiai nagrinėjamu atveju yra svarbios taip pat ir teisės į atskaitą nuostatos, ypač pasinaudojimo šia teise tvarka.

16. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą, iš dalies pakeistą 28f straipsnio 1 punktu, kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti „pridėtinės vertės mokestį, <...> kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių <...>, kurias jam pateikė <...> kitas apmokestinamas asmuo“ (pirkimo sandoriai), „[t]iek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“ (pardavimo sandoriai).

17. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą, iš dalies pakeistą 28f straipsnio 1 punktu, ši teisė į atskaitą taikoma ir pardavimo sandoriams, susijusiems su „ekonomine veikla, <...>, kuri vykdoma kitoje šalyje, jeigu vykdant šią veiklą šalies teritorijoje mokestį būti galima atskaityti“.

18. Teise į atskaitą apmokestinamasis asmuo iš esmės pasinaudoja pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą, kai jis „mokestį atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį apskaičiuotos pridėtinės vertės mokesčio sumos atimdamas visą mokesčio sumą, kurią per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę atskaityti“. Jei pagal teisę į atskaitą atskaityta suma yra didesnė, negu apskaičiuota mokėtina suma, skirtumas pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalį apmokestinamajam asmeniui iš esmės yra grąžinamas.

19. Tačiau dėl „pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo“, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalį vis dėlto yra numatyta 17 straipsnio 4 dalies pirmos pirmoje įtraukoje, iš dalies pakeistoje 28f straipsnio 1 punktu, kad jis grąžinamas „apmokestinamiesiems asmenims, įsikūrusiems ne šalies teritorijoje, o kitoje valstybėje narėje, pagal išsamias įgyvendinimo taisykles, nustatytas Direktyvoje 79/1072/EEB“.

20. Pagal ką tik minėtą 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntąją Tarybos direktyvą 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka [4] (toliau – Aštuntoji direktyva) „apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsikūręs šalies teritorijoje“ – tai asmuo, kuris per grąžinimo laikotarpį <...> toje šalyje neturėjo nei savo ekonominės veiklos būstinės, nei fiksuotos vietos <...> ir kuris per tą patį laikotarpį netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis ar [suteiktomis] toje šalyje <...>“.

III – **Pagrindinė byla**

21. Bendrovės *Fonderie 2A* (toliau – *Fonderie 2A*) buveinė yra Italijoje. Ten ji ginčijamais 2001 metais pagamino metalines detales ir tais pačiais metais jas pardavė bendrovei *Atral*, įsikūrusiai Prancūzijoje (toliau – *Atral*).

22. Metalinės detalės iš *Fonderie 2A*, esančios Italijoje, buvo nugabentos *Atral*, esančiai Prancūzijoje, tokiu keliu: pirmiausia *Fonderie 2A* metalines detales nugabeno taip pat Prancūzijoje įsteigtai bendrovei *Saunier-Plumaz*. Pastaroji *Fonderie 2A* sąskaita atliko šių metalinių detalių dažymo darbus. Paskui metalinės detalės iš bendrovės *Saunier-Plumaz* buveinės buvo nugabentos pirkėjui *Atral*.

23. Pagrindinė byla yra susijusi su Prancūzijoje sumokėto 44 348,49 EUR dydžio PVM, kurį bendrovė *Saunier-Plumaz* už dažymo darbus nurodė bendrovei *Fonderie 2A* išrašytoje sąskaitoje faktūroje, grąžinimu. Nekyla abejonių, kad *Fonderie 2A* tokiu atveju iš esmės turi teisę į atskaitą. Tačiau yra ginčytina, ar ši teisė nagrinėjamu atveju pagrindžia taip pat *Fonderie 2A* teisę reikalauti grąžinti šią pinigų sumą.

24. *Fonderie 2A* tokį reikalavimą Prancūzijos Respublikai grindžia grąžinimo tvarka, įtvirtinta pagal Aštuntąją direktyvą. Pagal šios direktyvos 1 straipsnį šios tvarkos taikymo sąlyga yra ta, kad *Fonderie 2A* per nagrinėjamą laikotarpį nevykdė jokio apmokestinamo verslo sandorio Prancūzijoje.

25. Tačiau Prancūzijos mokesčių administratorius mano, kad *Fonderie 2A*, pergabendama nudažytas metalines detales iš bendrovės *Saunier-Plumaz* buveinės bendrovei *Atral*, įvykdė apmokestinamą prekių tiekimą Prancūzijoje. Jeigu taip, tai *Fonderie 2A*, siekdama pasinaudoti savo teise į atskaitą, Prancūzijoje turėtų pateikti mokesčio deklaraciją, kurioje ji turėtų deklaruoti taip pat ir apmokestinamą prekių tiekimą Prancūzijoje. Atsižvelgiant į tai, iš mokėtino PVM *Fonderie 2A* tuomet galėtų atskaičiuoti tik sumą, kurią ji turi teisę atskaityti.

4 — OL L 331, p. 11.

IV – **Procesas Teisingumo Teisme**

26. Atsižvelgdama į šias aplinkybes, dabar ginčą nagrinėjanti institucija *Conseil d'État* (Valstybės Taryba), pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui pateikė šį prejudicinį kausimą:

Ar remiantis Šeštosios direktyvos nuostatomis, pagal kurias apibrėžiama tiekimo Bendrijos viduje vieta, reikia manyti, kad bendrovės atliekamas turto tiekimas klientui į kitą Europos Sąjungos valstybę narę, turto pardavėjo sąskaita jį apdorojus kitos bendrovės, įsteigtos kliento valstybėje, yra tiekimas tarp pardavėjo valstybės ir galutinio gavėjo valstybės, ar tiekimas galutinio gavėjo valstybės viduje iš buveinės, kurioje atliktas apdorojimas?

27. Procese Teisingumo Teisme pastabas raštu pateikė Prancūzijos Respublika ir Komisija ir žodinio proceso metu išreiškė savo nuomonę. Ieškovė pagrindinėje byloje *Fonderie 2A* ir Graikijos Respublika apsiribojo raštu pateiktomis pastabomis.

V – **Teisinis vertinimas**

28. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori žinoti, kur pradinės bylos aplinkybėmis yra metalinių detalių tiekimo vieta PVM tikslais, kai prekes tiekia Italijos pardavėjas *Fonderie 2A* Prancūzijos pirkėjui *Atral*.

29. *Fonderie 2A* mano, kad ši vieta yra Italijoje.

30. Nagrinėjamu atveju *Fonderie 2A* Italijoje buvo pritaikytas tiekimui Bendrijos viduje atleidimas nuo mokesčio remiantis Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punktu. Pirkėjas *Atral* nagrinėjamu atveju pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 1 dalies a punktą Prancūzijoje būtų turėjęs sumokėti mokestį nuo prekių įsigijimo Bendrijos viduje, tačiau tuo pačiu metu galėjo pasinaudoti šio PVM atskaita [5].

31. Šis atleidimas nuo mokesčio kilmės valstybėje narėje ir įsigijimo apmokestinimas paskirties valstybėje narėje yra numatytas prekybos Bendrijos viduje apmokestinimo PVM sistemoje siekiant atleisti kilmės valstybės narės prekę nuo bet kokios mokestinės naštos ir perduoti mokestinę priežiūrą vien tik paskirties valstybei narei [6]. Kartu ši sistema turi padėti kilmės valstybėje narėje įsikūrusiam tiekėjui išvengti mokestinių prievolių vykdymo paskirties valstybėje narėje. Tas prievoles turi vykdyti prekes įsigyjantis asmuo, apmokestinant prekių įsigijimą Bendrijos viduje.

32. Tačiau Prancūzijos Respublika ir Graikijos Respublika ir Komisija mano, kad metalinių detalių tiekimo vieta PVM tikslais yra Prancūzijoje.

33. Šiuo atveju *Fonderie 2A* Prancūzijoje turėtų sumokėti mokestį už prekių tiekimą už atlygį pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, ir šiam tiekimui atleidimas nuo mokesčio nebūtų taikomas. Vis dėlto *Fonderie 2A* galėtų atsirandantį PVM nurodyti savo pirkėjui *Atral* išrašytoje sąskaitoje faktūroje, nes *Atral* iš esmės tuoj pat turėtų teisę į atskaitą [7]. Jei *Fonderie 2A* būtų turėjusi sumokėti mokestį Prancūzijoje, *Atral* neturėtų jo mokėti nuo turto įsigijimo.

5 — Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį, iš dalies pakeistą 28f straipsnio 1 punktu.

6 — Šiuo klausimu žr. mano išvadą *Emag Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 19–25 punktai).

7 — Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą, iš dalies pakeistą 28f straipsnio 1 punktu.

34. Jei metalinių detalių tiekimo vieta yra Prancūzijoje, o ne Italijoje, vertinant paprastai ekonomiškai dėl to nei *Fonderie 2A*, nei *Atral* nėra skirtumo dėl jų mokestinės naštos. Taip pat Prancūzijoje, kuri yra paskirties valstybė narė, pardavimas turėtų būti apmokestintas. Esminis skirtumas tik tas, kad nagrinėjamu atveju ne Prancūzijoje įsikūręs pardavėjas *Fonderie 2A* Prancūzijoje turėtų pats deklaruoti sandorį ir mokėti PVM.

35. Aš taip pat manau, kad metalinių detalių tiekimo vieta yra Prancūzijoje. Tai pagrįsiu remdamasi Šeštosios direktyvos 8 straipsnio aiškinimu, kur reglamentuojama prekių tiekimo vieta (šiuo klausimu žr. A skirsnį).

36. Tačiau Komisija savo išvadoje susidarė tokią pat nuomonę remdamasi ne Šeštosios direktyvos 8 straipsniu, bet prekės perdavimo ir naudojimo Bendrijos viduje apmokestinimo momentais pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 ir 6 dalis. Kadangi šis sprendimo pagrindas buvo išsamiai aptartas per posėdį, šiuo klausimu išsakysiu nuomonę ir aš (šiuo klausimu žr. B skirsnį).

A – *Prekių tiekimo vieta pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmą sakinį*

37. Pagrindinės bylos susiklosčiusioje situacijoje prekių tiekimo vieta PVM tikslais yra nustatoma remiantis Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmu sakiniu. Pagal tai tiekimo vieta prekės siuntimo atveju laikoma vieta, kurioje prekė yra išsiuntimo arba išgabenimo prekes įsigyjančiam asmeniui *pradžios* momentu. Prancūzijos Respublika ir Graikijos Respublika nagrinėjamu atveju teisingai atkreipė dėmesį į tai, kad šią taisyklę reikia taikyti nepriklausomai nuo to, ar tai yra tarptautinis prekių tiekimas, ar jų tiekimas tik šalies viduje.

38. Todėl reikia nustatyti, kur nagrinėjamu atveju *prasidėjo* metalinių detalių siuntimas prekes įsigyjančiam asmeniui *Atral*. Ar jis prasidėjo jau Italijoje, kai tiekėjas *Fonderie 2A* šias prekes išsiuntė bendrovei *Saunier-Plumaz* į Prancūziją dažyti, ar tik Prancūzijoje, kai jau nudažytos metalinės detalės buvo toliau gabenamos prekes įsigyjančiam asmeniui *Atral*.

39. Prancūzijos Respublika ir Graikijos Respublika šiuo klausimu laikėsi nuomonės, kad siuntimas prekes įsigyjančiam asmeniui negali prasidėti, kol prekė nėra galutinis produktas ar nėra tinkamos vartoti būklės. Kadangi metalinės detalės tokią būklę būtų įgijusios tik tada, kai būtų nudažytos bendrovėje *Saunier-Plumaz*, esančioje Prancūzijoje, siuntimo prekes įsigyjančiam asmeniui pradžia galima laikyti taip pat tik nuo šio momento. Todėl metalinių detalių tiekimo vieta yra Prancūzijoje.

40. Iš esmės sutinku su šiuo požiūriu.

41. Kadangi Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmame sakinyje kalbama apie prekės siuntimo „asmeniui, kuriam jos tiekiamos“, pradžią, būtent tuo momentu prekė turi būti sutartį atitinkančios būklės. Tai neturėtų reikšti, kad tai galutinis ar tinkamos vartoti būklės produktas, nes taip pat ir žaliavų produktai gali būti tiekimo dalykas. Tačiau, jei prekė dar nėra sutartį atitinkančios būklės, tai prekės siuntimas taip pat dar nėra skirtas tam, kad būtų perduota prekė įsigyjančiam asmeniui, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje, bet prireikus siunčiama tik siekiant užtikrinti prekės, atitinkančios sutartį, būklės sukūrimą, kaip antai nagrinėjamu atveju metalinių detalių dažymas.

42. Toks rėmimasis sutartį atitinkančia prekės būkle siūlo aiškų kriterijų, kad būtų nustatyta siuntimo arba gabenimo pradžia. Aiškus kriterijus yra reikalingas, nes nuo to priklauso prekių tiekimo vieta PVM tikslais ir ši vieta lemia, kuri valstybė narė turi rinkti PVM už prekės tiekimą. Todėl itin reikalingas teisinis saugumas. Priešingu atveju dėl kilmės ir paskirties valstybių narių atliktų galimai skirtingų vertinimų gresia dvigubas apmokestinimas ar neapmokestinimas. Pastarųjų bendroje PVM

sistemoje reikia vengti [8].

43. Toliau Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į leistiną gabenimo Bendrijos viduje trukmę, jau nustatė, kad sandorio priskyrimas prekių tiekimui Bendrijos viduje reikalauja nustatyti laiko ir faktinį ryšį tarp prekės tiekimo ir jos gabenimo [9]. Todėl ir šiomis aplinkybėmis būtina reikalauti nustatyti faktinį ryšį tarp prekės tarptautinio siuntimo ir jos tiekimo prekę įsigyjančiam asmeniui.

44. Tačiau pakankamo faktinio ryšio nėra, jei tarptautinis siuntimas iš pradžių skirtas prekės apdirbimui. Tada pirmiausia yra faktinis siuntimo ryšys su prekės apdirbimu, bet ne su jos tiekimu prekę įsigyjančiam asmeniui. Kadangi šį apdirbimą nagrinėjamu atveju būtų galėjęs atlikti taip pat ir dažytojas kitoje valstybėje narėje, todėl metalinių detalių siuntimas vyko veikiau atsitiktinai į šias prekes įsigyjančio gavėjo valstybę narę.

45. Todėl pakankamas faktinis prekės siuntimo ryšys su jos tiekimu atsiranda tik tada, kai sutartį atitinkanti prekė siunčiama prekę įsigyjančiam asmeniui. Kadangi nagrinėjamu atveju tai įvyko tik Prancūzijoje nudažius metalines detales, todėl tik ten prasidėjo siuntimas prekę įsigyjančiam asmeniui. Taigi, pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmą sakinį prekių tiekimo vieta yra Prancūzijoje, todėl prekes ten ir reikia apmokestinti.

46. Tačiau negalima neatkreipti dėmesio į tai, kad nagrinėjamu atveju pasiūlytas sprendimas iškelia problemų, susijusių su vidaus rinkos funkcionavimu. Taip nagrinėjamu atveju tiekėjas *Fonderie 2A* gali išvengti su apmokestinimu Prancūzijoje susijusios administracinės naštos, pasirinkdamas Italijoje įsikūrusį dažytoją ir iš ten metalines detales siųsdamas įsigyjančiam asmeniui į Prancūziją. Tokiu atveju prekių tiekimo vieta PVM tikslais būtų Italijoje, kur *Fonderie 2A* prekių tiekimas Bendrijos viduje būtų atleistas nuo mokesčio remiantis Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punktu. Taip *Fonderie 2A* išvengtų metalinių detalių tiekimo apmokestinimo Prancūzijoje [10]. Todėl prireikus atsiranda paskata pasitelkti paslaugų teikėjus savo valstybėje narėje, siekiant išvengti mokestinių prievolių kitoje valstybėje narėje.

47. Tačiau alternatyva būtų tokia, kad dėl to potencialiai kiekvienas vykstančiame gamybos procese prekės tarptautinis gabenimas arba siuntimas, kuris galiausiai turėtų įsilieti į gabenimą prekes įsigyjančiam asmeniui, būtų atleistas nuo mokesčio už tiekimą Bendrijos viduje. Tačiau dėl to dingtų itin glaudus laiko ryšys tarp prekės tarptautinio gabenimo arba siuntimo, dėl kurio būtų atleidžiama nuo mokesčio, ir prekės įsigijimo Bendrijos viduje deklaravimo pas prekes įsigijusį asmenį. Tai galėtų labai pakenkti prekių judėjimo Bendrijos viduje priežiūrai, ypač kovoje su sukčiavimu. Todėl Komisija teisingai pažymėjo, kad tarptautinės prekybos PVM sistemoje ypatingą dėmesį reikia skirti veiksmingai mokesčių kontrolei [11].

48. Galiausiai į pateiktą prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: prekės gabenimas arba siuntimas prekes įsigyjančiam asmeniui, kaip tai apibrėžta Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmame sakinyje, gali prasidėti tik tada, kai prekė yra sutartį atitinkančios būklės. Tai reiškia, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis metalinių detalių tiekimo vieta PVM tikslais yra Prancūzijoje.

8 — Dėl paslaugos teikimo vietos nustatymo žr. mano išvadą *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:340, 23–26 punktai ir ten nurodyta teismo praktika).

9 — Sprendimas *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 33 punktas).

10 — Žr. šios išvados 30 punktą.

11 — Žr. ypač Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio įvadinį sakinį ir 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 91/680/EEB, papildančios bendrą pridėtinės vertės sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas, dvyliktą konstatuojamąją dalį (OL L 376, p. 1), kuria buvo įvestos pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo.

B – *Prekės perdavimo ir naudojimo Bendrijos viduje apmokestinimo momento reikšmė pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 ir 6 punktus*

49. Vis dėlto, Komisijos nuomone, tokią išvadą galima daryti ne remiantis Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmo sakinio aiškinimu. Ji darytina veikiau atsižvelgus į prekės perdavimo ir naudojimo Bendrijos viduje apmokestinimo momentą pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 ir 6 dalis.

50. Komisija įžvelgia, kad metalinių detalių siuntimas iš Italijos, kai jos dar siunčiamos dažyti bendrovėje *Saunier-Plumaz*, esančioje Prancūzijoje, kilmės valstybėje narėje Italijoje iš esmės apmokestintiną PVM perdavimą Bendrijos viduje pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punktą. Taip pat yra ir lygiai toks pats bendrovės *Fonderie 2A* paskirties valstybėje narėje Prancūzijoje apmokestintinas naudojimas Bendrijos viduje pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 6 dalies pirmą pastraipą. Tik perdavus metalines detales ir jas panaudojus reikia apmokestinti šių prekių tiekimą bendrovei *Atral* ir būtent Prancūzijoje.

51. Tačiau Komisijos nurodyti apmokestinimo momentai nagrinėjamai procedūrai nėra reikšmingi.

52. Iš tiesų perduodant metalines detales iš *Fonderie 2A* bendrovei *Atral* bet kuriuo atveju įvyksta prekių tiekimo už atlygį apmokestinimo momentas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą. Todėl taip pat reikia nustatyti šio sandorio vietą PVM tikslais. Tačiau prekių tiekimo vieta yra nustatoma tik pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio nuostatas. Tai, ar, be to, yra įvykę dar ir kiti apmokestinimo momentai, kaip antai perdavimas arba naudojimas Bendrijos viduje, prekių tiekimo vietos pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą nustatymui nėra reikšminga.

53. Būtina pridurti, kad, pirma, šiuo atveju prekės perdavimo Bendrijos viduje apmokestinimo momento įvykimo pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punktą vertinti visiškai nereikia, prieš tai nenustačius metalinių detalių tiekimo vietos, nes pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkto trečią įtrauką šis apmokestinimo momentas nėra įvykęs, jei turtą jo tiekimo tikslams siunčia apmokestinamasis asmuo šalies viduje Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnyje įtvirtintomis sąlygomis. Prekės perdavimo Bendrijos viduje nereikia apmokestinti ypač tada, kai *perdavimas* vykdomas remiantis neapmokestinamu prekių tiekimu Bendrijos viduje pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punktą.

54. Tačiau toks neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje būtų, jei metalinių detalių tiekimo vieta pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmą sakinį būtų nustatyta Italijoje. Priešingai, nei mano Komisija, atleidimui nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punktą neprieštarautų tai, kad nuosavybės perdavimas bendrovei *Atral* įvyktų tik po metalinių detalių pergabenimo per sieną momento, nes nei Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto tekste, nei teismo praktikoje[12] nėra reikalavimo, susijusio su nuosavybės perdavimu[13]. Priešingai, šioje nuostatoje aiškiai numatyta, kad prekes gali gabenti pats pardavėjas. Jei prekes pardavėjas gabena pats, tai tuo momentu prekes įsigyjantis asmuo dar negali disponuoti prekėmis kaip savininkas.

12 — Žr. sprendimus *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 70 punktas) ir *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 29 ir 30 punktai).

13 — Klausimas, kada ir kur perduodama teisė, kaip savininkui disponuoti turtu, remiantis teismo praktika gali būti svarbus tik tada, jei du iš karto vienas po kito vykstantys prekių tiekimai yra priskirtini vienam (vieninteliam) gabenimui Bendrijos viduje (žr. sprendimą *Euro Tyre Holding* [C-430/09, EU:C:2010:786, 45 punktas]). Tačiau šiuo atveju kalbama tik apie vienintelį prekių tiekimą.

55. Antra, gali būti ir nenagrinėjama, ar *Fonderie 2A* šiuo atveju Prancūzijoje įvykdė *naudojimo* Bendrijos viduje apmokestinimo momentą pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 6 dalies pirmą pastraipą. Todėl yra didelių abejonių dėl neaiškaus nuostatos teksto [14] ir jos santykio su Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 7 dalimi. Tačiau bet kuriuo atveju šio klausimo išaiškinimas nėra svarbus nei atsakant į prejudicinį klausimą, nei pagrindinės bylos sprendimui, nes jei metalinių detalių tiekimas, kaip minėta [15], vyko Prancūzijoje, tai šiuo atveju mokesčio grąžinimas pagal Aštuntąją direktyvą ir taip jau negalimas.

VI – **Išvada**

56. Išvadoje siūlau atsakyti į *Conseil d'État* pateiktą prejudicinį klausimą taip:

Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmą sakinį reikia aiškinti taip, kad prekių gabenimas arba siuntimas prekes įsigyjančiam asmeniui gali prasidėti tik tada, kai prekė yra sutartį atitinkančios būklės. Todėl pagrindinės bylos aplinkybėmis pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinama metalinių detalių tiekimo vieta yra Prancūzijoje.

14 — Žr. tik Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 6 dalies tekstuose vokiečių ir prancūzų kalbomis skirtumus, kur, pirma, kalbama apie prekės naudojimą, kai ją apmokestinamasis asmuo naudoja „savo įmonėje“ („in seinem Unternehmen“), ir, antra, kur kas plačiau „įmonės tikslams“ („für Zwecke seines Unternehmens“ („aux besoins de son enterprise“).

15 — Žr. šios išvados 37–48 punktus.