

Byla C-245/04

EMAG Handel Eder OHG

prieš

Finanzlandesdirektion für Kärnten

(Verwaltungsgerichtshof (Austrija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Šeštoji PVM direktyva – 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktai, 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmoji pastraipa, 28b straipsnio A skirsnio 1 dalis ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa – Prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje – Tiekimas – Prekių įsigijimas Bendrijos viduje – Grandininiai sandoriai – Sandorių vieta“

Generalinės advokatės J. Kokott išvada, pateikta 2005 m. lapkričio 10 d. I-0000

2006 m. balandžio 6 d. Teisingumo Teismo (pirmoji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo*

(Tarybos direktyvos 77/388 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa)

2. *Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Prekių tiekimas*

(Tarybos direktyvos 77/388 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktai)

1. Kai dėl dviejų vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimo, vykdomo už atlyginimą tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokių, atliekamas vienas šių prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, šiam siuntimui ar gabenimui gali būti priskiriamas tik vienas iš dviejų tiekimo, kuris vienintelis bus atleistas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąją pastraipą.

Šis aiškinimas taikomas, nesvarbu, kuris iš apmokestinamųjų asmenų – pirmasis pardavėjas, tarpinis prekes įsigyjantis asmuo ar antrasis prekes įsigyjantis asmuo – turi teisę disponuoti prekėmis per šį siuntimą ar gabenimą.

Vis? pirma, net jei d?l dviej? vienas po kito einan?i? tiekim? prek?s pervežamos tik vien? kart?, jie turi b?ti laikomi kaip einantys vienas po kito laiko atžvilgiu. Iš tikr?j? tarpinis prekes ?sigyjantis asmuo gali perleisti teis? disponuoti preke kaip savininkui antrajam prekes ?sigyjantiam asmeniui tik tuo atveju, jei jis toki? teis? prieš tai ?gijo iš pirmojo pardav?jo, ir tod?l antrasis tiekimas gali b?ti vykdomas tik atlikus pirm?j? tiekim?. Kadangi tarpinio prekes ?sigyjantio asmens preki? ?sigijimo vieta yra valstyb?je nar?je, ? kuri? šios prek?s atsiun?iamos ar atgabenamos, laikyti, kad šis apmokestinamasis asmuo paskesn? t? pa?i? preki? tiekim? vykdo iš valstyb?s nar?s, iš kurios pradedamas šis siuntimas ar gabenimas, prieštaraut? bet kokiai logikai.

Antra, toks aiškinimas leidžia paprastai pasiekti šios direktyvos XVIa dalyje numatyt? pereinamojo laikotarpio priemoni? siekiam? tiksl?, t. y. perleisti mokesines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsi?stos ar atgabentos prek?s.

(žr. 38–40, 45 punktus, rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Kai d?l dviej? vienas po kito einan?i? t? pa?i? preki? tiekim?, vykdom? už atlyginim? tarp dviej? apmokestinam?j? asmen?, veikian?i? kaip toki?, atliekamas vienas ši? preki? siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, tik tiekimo, d?l kurio vykdomas šis siuntimas ar šis gabenimas, vieta yra nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 8 straipsnio 1 dalies a punkt?; ji laikoma esanti valstyb?je nar?je, kurioje prasideda šis siuntimas ar gabenimas. Kito tiekimo vieta nustatoma pagal tos pa?ios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies b punkt?; ji laikoma esanti valstyb?je nar?je, kurioje prasideda šis siuntimas arba gabenimas, arba valstyb?je nar?je, ? kuri? šios prek?s atsiun?iamos ar atgabenamos, atsižvelgiant ? tai, ar šis tiekimas yra pirmasis, ar antrasis iš dviej? vienas po kito einan?i? tiekim?.

(žr. 51 punkt?, rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. balandžio 6 d. (*)

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? – Šeštoji PVM direktyva – 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktai, 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmoji pastraipa, 28b straipsnio A skirsnio 1 dalis ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa – Preki? siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje – Tiekimas – Preki? ?sigijimas Bendrijos viduje – Grandininiai sandoriai – Sandori? vieta“

Byloje C?245/04,

d?l *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) 2004 m. geguž?s 26 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2004 m. birželio 10 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

EMAG Handel Eder OHG

prieš

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (pranešėjas) ir E. Levits,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2005 m. spalio 27 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *EMAG Handel Eder OHG*, atstovaujamos *Rechtsanwalt W. Dellacher*, padedamo *Wirtschaftsprüfer A. Breschan*,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos H. Dossi,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocati dello Stato G. De Bellis* ir G. Fiengo,
- Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės, atstovaujamos C. Jackson ir S. Nwaokolo, padedamo *barrister M. Angiolini*,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir K. Gross,

susipažinęs su 2005 m. lapkričio 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), ir ypač jos 8 straipsnio 1 dalies, susijusios su prekių tiekimo vieta, išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp Austrijoje įsteigtos bendrovės *EMAG Handel Eder OHG* (toliau – EMAG) ir *Finanzlandesdirektion für Kärnten* (Karintijos žemės finansų direkcija) dėl EMAG atskaityto pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto už pirkimus.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte nustatyta, kad „pridėtinės vertės mokesčiu <...> apmokestinamas prekių tiekimas <...>, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas

teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

5 Šeštosios direktyvos 8 straipsnio, kuris tvirtintas VI antraštiniame dalyje „Apmokestinamųjų sandorių vieta“, 1 dalies a ir b punktuose nustatyta:

„Prekių tiekimo vieta laikoma:

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

b) neišsiųstų ir netransportuojamų prekių atveju: vieta, kur prekės yra, kai vyksta tiekimas.“

6 Šeštojoje direktyvoje yra XVIa dalis „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“, priimta 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1), kuri apima 28a–28m straipsnius.

7 Šeštosios direktyvos 28a straipsnyje nustatyta:

„1. Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami:

a) prekių sigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą šalies teritorijoje sigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį <...>.

<...>

<...>

3. „Prekių sigijimas Bendrijos viduje“ yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu sigijimas, tampant jo savininku, kai prekes sigyjančiam asmeniui – kitai valstybei narai, nei valstybei narai, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes sigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis jo vardu.

<...>

7. Valstybės narės imasi priemonių, užtikrinančių, kad sandoriai, kurie būtų laikomi prekių tiekimu pagal <...> 5 straipsnį, jeigu būtų apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks, vykdyti šalies teritorijoje, būtų priskiriami prekių sigijimams Bendrijos viduje.“ (Pataisytas vertimas)

8 Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 1 dalyje patikslinama:

„Prekių sigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai jos atsiunčiamos ar atgabenamos prekes sigyjančiam asmeniui.“ (Pataisytas vertimas)

9 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa nustato:

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytą atleidimo nuo mokesčio atvejį

taikym? bei užkirsti keli? bet kokiam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokes?io:

a) preki? tiekim?, kaip apibr?žta 5 straipsnyje ir 28a straipsnio 5 dalies a punkte, kurios pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens ar bet kurio j? vardu išsi?stos arba išgabentos ne iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o preki? pirk?jas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstyb?je nar?je, nei valstyb? nar?, iš kurios prek?s išsi?stos arba išgabentos.“

10 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte ir 3 dalies b punkte, pakeistuose tos pa?ios direktyvos 28f straipsnio 1 punktu, nustatyta:

„2. Tiek, kiek prekes <...> apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens, privalan?io mok?ti mokest?, šalies teritorijoje jam patiektas ar tiekiamas prekes ir suteiktas ar teikiamas paslaugas;

<...>

d) prid?tin?s vert?s mokest?, kur? reikia sumok?ti pagal 28a straipsnio 1 dalies a punkt?.

3. Valstyb?s nar?s taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teis? atskaityti ar susigr?žinti šio straipsnio 2 dalyje nurodyt? prid?tin?s vert?s mokest? tiek, kiek prek?s <...> naudojamos šiais tikslais:

<...>

b) sandoriuose, kurie neapmokestinami pagal <...> 28c straipsnio A ir C skirsnius“.

Nacionalin?s teis?s aktai

11 Pagal pagrindini? bylos aplinkybi? metu galiojusios redakcijos *Umsatzsteuergesetz 1994* (toliau – UStG 1994) 3 straipsnio 1, 7 ir 8 dalis:

1. Tiekimu laikomas sandoris, kuriuo tiek?jas suteikia pirk?jui ar pastarojo ?galiotam tre?iajam asmeniui teis? disponuoti preke. Teis? disponuoti preke gali perleisti pats tiek?jas ar jo ?galiotas tre?iasis asmuo.

<...>

7. Tiekimas ?vykdomas toje vietoje, kur yra prek?, kai perleidžiama teis? ja disponuoti.

8. Jei tiekimo objektas yra siun?iamas ar gabenamas pirk?jui ar jo ?galiotam tre?iajam asmeniui, tiekimas laikomas ?vykdytu, kai pradedamas gabenimas arba kai objektas perduodamas ekspeditoriui, vež?jui ar frachtininkui. Siuntimu laikoma tai, kai tiek?jas gabena objekt? tre?iajam asmeniui, padedamas vež?jo ar frachtininko, arba tok? gabenim? užtikrina tarpininkaujant ekspeditoriui.“

12 Šio straipsnio 8 dalis iš dalies buvo pakeista *Steuerreformgesetz 2000* (BGBl. I, 106/1999) siekiant, Austrijos teis?s akt? leid?jo teigimu, suderinti j? su Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktu, ir yra išd?styta taip:

„Jei tiekiam? objekt? gabena ar siun?ia tiek?jas ar pirk?jas, tiekimas laikomas ?vykdytu, kai

pradedamas gabenimas arba siuntimas pirkėjui ar pastarojo galiojamam trečiajam asmeniui. Siuntimu laikoma tai, kai prekė gabena vežėjas, frachtininkas arba kai toks gabenimas užtikrinamas tarpininkaujant ekspeditoriui. Siuntimas prasideda, kai prekė perduodama ekspeditoriui, vežėjui arba frachtininkui.“

13 UStG 1994 12 straipsnio 1 dalies 1 punktas, taikomas už pirkimus sumokėto PVM atskaitos srityje, nustato:

„Tiekėjas gali atskaityti šias už pirkimus sumokėto mokesčio sumas:

1) mokesčių, kuriais kiti tiekėjai atskirai nurodo jam skirtoje sąskaitoje fakturoje (11 straipsnis) už tiekimą ar už kitus jo žmonės naudai Austrijoje vykdytus sandorius <...>“.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

14 1996–1997 metais EMAG steigė spalvotojų metalų iš taip pat Austrijoje steigtos bendrovės K GmbH (toliau – K).

15 Pati K aptariamas prekes steigė iš Italijoje ir Nyderlanduose steigė tiekėjų (toliau – tiekėjai). Žinoma, kad EMAG nepažinojo K tiekėjų. Po kiekvieno sandorio sudarymo, K savo tiekėjams nurodydavo perduoti šias prekes ekspeditoriui, kurį ji galiojo pristatyti jas tiesiogiai sunkvežimiu Austrijoje esančias EMAG patalpas arba ten pat esančias pastarosios klientų patalpas pagal EMAG duotus nurodymus K.

16 K išrašydavo EMAG sąskaitas fakturas, nurodydama jų sutartų prekių pirkimo kainą, padidintą Austrijoje taikomo 20 % PVM. Vėliau EMAG pateikdavo prašymą leisti pasinaudoti šio mokesčio, kaip už pirkimus sumokėto PVM, atskaita.

17 Kompetentinga *Finanzamt*, vėliau *Finanzlandesdirektion für Kärnten*, atsisakė leisti pasinaudoti šia atskaita motyvuodama tuo, kad K suklydo EMAG skirtoje sąskaitoje fakturoje traukdama PVM. Todėl pastaroji pateikė ieškinį *Verwaltungsgerichtshof*.

18 EMAG tvirtina, kad UStG 1994 3 straipsnio 8 dalis nebuvo taikoma jos naudai K vykdomiems tiekimams, nes nurodymą vykdyti prekių siuntimą Austrijoje davė ne ji, bet K. Šiuo klausimu ji pabrėžia, kad ji nepažinojo K tiekėjų, kad pastaroji iki kiekvieno tiekimo pabaigos turėjo galimybę keisti paskirties vietą ar gavėjų ir kartais pasinaudodavo šia galimybe ir kad būtų K tekdavo visa prekių praradimo ir sugadinimo rizika tol, kol jas gaudavo EMAG arba pastarosios klientai.

19 Taigi EMAG mano, kad jos naudai K vykdyti tiekimai vyko Austrijoje, todėl šiems tiekimams buvo taikomas Austrijos PVM, kuris tekdavo K. Taigi K buvo teisi dėl to, kad sąskaitose fakturose traukė PVM ir kad ji pati paprašė leisti atskaityti už pirkimus sumokėtą PVM.

20 *Finanzlandesdirektion* teigimu, visų pirma K sumokėdavo už prekes savo tiekėjams, kurie jas perduodavo K dispozicijon Nyderlanduose arba Italijoje. Antra, K patikėdavo ekspeditoriams prekių gabenimą iš Italijos ar Nyderlandų Austrijoje, kur jos būdavo pristatomos EMAG arba, jos nurodymu, jos klientams. *Finanzlandesdirektion* pažymi, kad prekių gabenimą vykdė K, jog vykdytų tiekimo sąpareigojimą EMAG atžvilgiu, ir kad pastaroji apie tai buvo informuota.

21 Atsižvelgdama į šias aplinkybes, *Finanzlandesdirektion* mano, kad UStG 1994 3 straipsnio 8 dalis buvo taikoma K vykdomiems tiekimams EMAG atžvilgiu. Kadangi prekės K galiojantiems ekspeditoriams buvo perduodamos Italijoje ar Nyderlanduose, K atliktų tiekimų EMAG naudai vieta, remiantis šia nuostata, buvo vienoje ar kitoje iš šių dviejų valstybių narių. Pagal UStG 1994 12 straipsnio 1 dalies 1 punktą už pirkimus sumokėto PVM atskaita buvo galima tik tuo atveju, jei sąskaitose fakturose nurodyti sandoriai buvo vykdyti Austrijoje. Kadangi visi sandoriai buvo

vykdyti Italijoje arba Nyderlanduose, būtų klaidinga, jei EMAG atskaitytų už pirkimus sumokėtą PVM.

22 Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas konstatuoja, kad jo nagrinėjamoje byloje buvo vykdyti du atskiri tiekimai atliekant vieną fizinių prekių pervežimą.

23 Jis mano, kad pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą pirmojo tiekimo, kurį vykdo Italijos ar Nyderlandų tiekėjai K naudai, vieta yra ta, kurioje prasidėjo prekių siuntimas ar gabenimas, t. y. Italijoje arba Nyderlanduose. Tačiau jam kyla klausimas dėl antrojo tiekimo, kurį K vykdo EMAG naudai, vietos.

24 Šiuo atžvilgiu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas mano, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmame sakinyje neaptariamas klausimas, ar prekių pervežimui Bendrijos viduje priskirtinas tik pirmasis tiekimas, ar tuo pačiu metu jam gali būti priskirti abu tiekimai. Šiuo antruoju atveju jis klausia, ar antrojo EMAG naudai K vykdyto tiekimo vieta yra faktiškai prekių išsiuntimo ar išgabenimo vieta (pagrindiniame byloje – Italija arba Nyderlandai) arba vieta, kurioje buvo baigtas pirmasis tiekimas (pagrindiniame byloje – Austrija).

25 Tokiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

„1) Ar Šeštosios direktyvos <...> 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmas sakinytis turi būti aiškinamas taip, kad vieta, kurioje buvo pradėtas siuntimas ar gabenimas, yra svarbi ir tada, kai skirtingos šalių sudaro tiekimo sandorą dėl tos pačios prekės, o šie skirtingi tiekimo sandoriai vykdomi atliekant vieną prekių pervežimą?

2) Ar galima skirtingus tiekimus laikyti atleistais nuo mokesčių tiekimais Bendrijos viduje, kai skirtingos šalių sudaro tiekimo sandorą dėl tos pačios prekės ir šie skirtingi tiekimo sandoriai vykdomi atliekant vieną prekių pervežimą?

3) Jei pirmą klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar vieta, kurioje prasidėjo antrasis tiekimas, laikoma faktine prekės išsiuntimo ar išgabenimo vieta ar vieta, kurioje baigiasi pirmasis tiekimas?

4) Ar atsakymui pirmus tris klausimus svarbu žinoti, kuriam asmeniui priklauso teisė disponuoti prekėmis jų pervežimo laikotarpiu?“

Pirminės pastabos

26 Visų pirma reikia priminti, kad Direktyva 91/680, kuria siekiama panaikinti fiskalines sienas tarp valstybių narių, Bendrijos teisės aktų leidėjas nuo 1993 m. sausio 1 d. visiškai panaikino prekyboje tarp valstybių narių apmokestinimą importo atveju ir atleidimą nuo mokesčių eksporto atveju (šios direktyvos antra ir trečia konstatuojamosios dalys).

27 Tačiau kadangi Bendrijos teisės aktų leidėjas konstatavo, kad tai dienai nebuvo vykdytos sąlygos, kurios leistų gyvendinti apmokestinimo valstybėje narėje, iš kurios pristatytos prekės ar suteiktos paslaugos, principų, prekyboje tarp Bendrijos apmokestinamųjų asmenų nepažeidžiant mokesčių pajamų priskyrimo principo, pagal kurį mokesčiai galutiniame vartojimo etape taikomas valstybėje narėje, kurioje vyksta šis galutinis vartojimas, Šeštosios direktyvos XVIa dalimi jis tvirtino pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo, pagrįstas naujo apmokestinimo momento, t. y. prekių įsigijimas Bendrijos viduje, nustatymu (Direktyvos septinta–dešimta konstatuojamosios dalys).

28 Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punktas nustato, kad tam tikromis sąlygomis PVM apmokestinami „prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą šalies teritorijoje įsigyja

apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“. To paties straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje prekių siuntimas Bendrijoje apibrėžiamas kaip „teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu siuntimas, tampant jo savininku, kai prekes siunčiamas asmeniui kitai valstybei, nei valstybei, iš kurios prekės yra išsiųtos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes siunčiantis asmuo parduodančiojo ar prekes siunčiančio asmens vardu“.

29 Be to, kaip pastebėjo generalinis advokatas savo išvados 23–25 punktuose, bet koks siuntimas Bendrijos viduje, apmokestinamas valstybėje narėje, kuri atsiunčiamos ar atgabenamos prekės Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmąjį pastraipą sudaro tiekimą, kuris atleidžiamas nuo mokesčio valstybėje narėje, kurioje prasideda šis siuntimas ar gabenimas, pagal tos pačios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąjį pastraipą.

30 Kalbant apie Šeštosios direktyvos XVIa dalimi nustatytas pereinamąsias priemones, pardavėjas, viena vertus, vykdo tiekimą, atleistą nuo mokesčio valstybėje narėje, kurioje prasideda prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje pagal šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąjį pastraipą, ir, kita vertus, ši valstybė narė jam leidžia atskaityti ar susigrąžinti šioje valstybėje narėje už šiuos prekių pirkimus mokėtą ar sumokėtą PVM pagal tos pačios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą, pakeistą šios direktyvos 28f straipsnio 1 punktu. Savo ruožtu prekes siunčiantis asmuo vykdo siuntimą Bendrijos viduje, apmokestinamą valstybėje narėje, kuri atsiunčiamos arba atgabenamos prekės Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 1 dalies a punkto pirmąjį pastraipą ir 28b straipsnio A skirsnio 1 dalį.

31 Šis mechanizmas mokesčines pajamas leidžia perleisti valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųtos ar atgabentos prekės.

Dėl antrojo ir ketvirtojo klausimų

32 Antruoju ir ketvirtuoju klausimais, kurie nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tada, kai dėl dviejų vienas po kito einančių pačių prekių tiekimų, vykdomų už atlyginimą tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, atliekamas vienas šių prekių siuntimas arba gabenimas Bendrijos viduje, abu šie tiekimai gali būti laikomi tiekimais, atleistais nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąjį pastraipą ir ar atsakymo į šį klausimą tikslais yra svarbu žinoti, kuris – pirmasis pardavėjas, tarpinis prekes siunčiantis asmuo ar antrasis prekes siunčiantis asmuo – turi teisę disponuoti prekėmis jų siuntimo arba gabenimo laikotarpiu.

33 Pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos atveju du vienas po kito einantys tiekimai galėtų būti atleisti nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąjį pastraipą tik tuo atveju, jei abu tiekimai tuo pačiu metu būtų priskirti vienam pervežimui Bendrijos viduje.

34 Jei taip būtų šiuo atveju, pasekmės būtų šios.

35 Pirmą, pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą pirmasis pardavėjas vykdytų pirmąjį tiekimą valstybėje narėje, iš kurios išsiunčiamos ar išgabenamos prekės. Šis pirmasis tiekimas per pirmąjį siuntimą Bendrijos viduje vykdytų tarpinis prekes siunčiantis asmuo, o šio pirmojo tiekimo vieta pagal 28b straipsnio A skirsnio 1 dalį būtų valstybėje narėje, kuri prekės atsiunčiamos arba atgabenamos.

36 Antra, pats tarpinis ?gij?jas atlikt? antr?j? tiekim?, kurio vieta pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkt? b?t? valstyb?je nar?je, iš kurios prek?s išsiun?iamos arba išgabamos, kadangi šis antrasis tiekimas savo ruožtu atliekamas per antr?j? ?gijim? Bendrijos viduje, kur? ?vykdo antrasis prekes ?sigyjantis asmuo ir kurio vieta yra valstyb?je nar?je, ? kuri? prek?s yra atsiun?iamos arba atgabamos.

37 Tokia grandin? b?t? nelogiška ir kartu prieštaraut? šio sprendimo 26–31 straipsniuose aprašyt? pereinamojo laikotarpio priemoni? d?l prekybos tarp valstybi? nari? apmokestinimo tikslui.

38 Vis? pirma, net jei d?l dviej? vienas po kito einan?i? tiekim? prek?s pervežamos tik vien? kart?, jie turi b?ti laikomi kaip einantys vienas po kito laiko atžvilgiu. Iš tikr?j? tarpinis prekes ?sigyjantis asmuo antrajam prekes ?sigyjantiam asmeniui teis? disponuoti preke kaip savininkui gali perleisti tik tuo atveju, jei jis toki? teis? prieš tai ?gijo iš pirmojo pardav?jo, ir tod?l antrasis tiekimas gali b?ti vykdomas tik atlikus pirm?j? tiekim?.

39 Kadangi tarpinio prekes ?sigyjantio asmens ?vykdyto preki? ?sigijimo vieta yra valstyb?je nar?je, ? kuri? šios prek?s atsiun?iamos ar atgabamos, tai laikyti, kad šis apmokestinamasis asmuo paskesn? t? pa?i? preki? tiekim? vykdo iš valstyb?s nar?s, iš kurios pradedamas šis siuntimas ar gabenimas, prieštaraut? bet kokiai logikai.

40 Antra, atitinkam? Šeštosios direktyvos nuostat? aiškinimas, kad vienam preki? pervežimui Bendrijos viduje priskirtinas tik vienas iš dviej? vienas po kito einan?i? tiekim?, leidžia paprastai pasiekti šios direktyvos XVla dalyje numatyt? pereinamojo laikotarpio priemoni? siekiam? tiksl?, t. y. perleisti mokestines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsi?stos ar atgabentos prek?s. Šis perleidimas vieno sandorio, d?l kurio vykdomas vienas preki? pervežimas Bendrijos viduje, iš tikr?j? užtikrinamas taikant Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirm?j? pastraip? (valstyb?s nar?s, iš kurios pradedamas tiekimas, d?l kurio atliekamas siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vykdomas atleidimas nuo mokes?io) kartu su 17 straipsnio 3 dalies b punktu, kuris buvo pakeistas 28f straipsnio 1 punktu (valstyb?s nar?s, iš kurios pradedamas tiekimas, taikoma šioje valstyb?je nar?je mok?tino ar sumok?to PVM už pirkimus atskaita ar susigr?žinimas), ir 28a straipsnio 1 dalies a punkt? (valstyb?s nar?s, ? kuri? atsiun?iamos ar atgabamos prek?s, vykdomas ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimas). Šis mechanizmas užtikrina aišk? atitinkam? valstybi? nari? mokestinio suvereniteto atskyrim?.

41 Ta?iau atitinkamos Šeštosios direktyvos nuostatos negali b?ti aiškinamos taip, kad vienam preki? pervežimui Bendrijos viduje turi b?ti priskiriami abu vienas po kito einantys tiekimai.

42 Iš tikr?j? antr?j? Bendrijos viduje ?vykdyt? sandor? vertinti kaip priskirtin? vienam vežimui Bendrijos viduje n?ra naudinga užtikrinant mokestini? pajam? perleidim? valstybei narei, kurioje atsi?stos ar atgabentos prek?s buvo galutinai suvartotos, kadangi šis perleidimas jau buvo ?vykdytas per pirm?j? sandor?, kaip buvo pažym?ta šio sprendimo 40 punkte.

43 Be to, reikia konstatuoti, kad jeigu du vienas po kito einantys teikimai b?t? priskirti vienam preki? pervežimui Bendrijos viduje, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktas, pakeistas tos pa?ios direktyvos 28f straipsnio f punktu, antrojo tiekimo, ?vykdyto tarpinio prekes ?gyjantio asmens, atžvilgiu netekt? prasm?s, nes pastarasis neišvengiamai valstyb?je nar?je, iš kurios pradedamas preki? Bendrijos viduje gabenimas ar siuntimas, jokio PVM už pirkimus neb?t? sumok?j?s.

44 Vis d?lto, kad b?t? išvengta pavojaus prarasti mokestines pajamas, 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 218/92 d?l administracinio bendradarbiavimo netiesiogini?

mokesčių (PVM) srityje (OL L 24, p. 1), nuo 2004 m. sausio 1 d. pakeistas 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėjus vertės mokesčių srityje, panaikinant Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, p. 1), nustatant bendrą kompetentingų valstybių narių institucijų pasikeitimo informaciją apie sandorius Bendrijos viduje sistemą. Todėl šio sprendimo 41 punkte nurodytas aiškinimas padidinti skaičių atvejų, kai būtinas toks pasikeitimas informacija, ir apskinti kompetentingų mokesčių institucijų vykdomą atitinkamą sandorių administravimą.

45 Taigi antrąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: kai dėl dviejų vienas po kito einančių pačių prekių tiekimo, vykdomo už atlyginimą tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokių, atliekamas vienas šių prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, šiam siuntimui ar gabenimui gali būti priskirtinas tik vienas iš dviejų tiekimo, kuris vienintelis bus atleistas nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąjį pastraipį. Šis aiškinimas taikomas, nesvarbu, kuris iš apmokestinamųjų asmenų – pirmasis pardavėjas, tarpinis prekes sigyjantis asmuo ar antrasis prekes sigyjantis asmuo – turi teisę disponuoti prekėmis per šį siuntimą ar gabenimą.

Dėl pirmojo klausimo

46 Visų pirma reikia pažymėti, kad tiekimo vietos nustatymo atžvilgiu Šeštoji direktyva nedaro jokio skirtumo tarp tiekimo „Bendrijos viduje“ ir tiekimo „valstybės viduje“. Kadangi šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalis atskiria tik tiekimus, dėl kurių prekės yra siunčiamos ar gabenamos (a punktas), tiekimus, dėl kurių prekės nėra siunčiamos ar gabenamos (b punktas), ir tiekimus, kurie Bendrijos viduje vykdomi laivais, orlaiviais ar traukiniais arba panaudojant keleivinio transporto dalį, pastarasis atvejis pagrindinėje byloje nėra svarbus.

47 Iš atsakymo antrąjį ir ketvirtąjį klausimus matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos atveju vienam prekių pervežimui Bendrijos viduje gali būti priskiriamas tik vienas iš dviejų vienas po kito einančių tiekimo.

48 Pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą šio tiekimo vieta yra valstybėje narėje, kurioje prasideda prekių siuntimas ar gabenimas.

49 Kai dėl tiekimo prekės nesiunčiamos ar negabenamos, pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punktą šio tiekimo vieta yra vieta, kur prekės yra, kai vyksta šis tiekimas.

50 Jei tiekimas, dėl kurio yra vykdomas prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje ir dėl kurio prekių sigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas valstybėje narėje, kuri šios prekių atsiunčiamos ar atgabenamos, yra pirmasis iš dviejų vienas po kito einančių tiekimo, antrojo tiekimo vieta yra laikoma vieta, kurioje po jo vyksta prekių sigijimas Bendrijos viduje, t. y. valstybėje narėje, kuri atsiunčiamos arba atgabenamos prekės. Priešingai, jei tiekimas, dėl kurio vykdomas prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, yra antrasis iš dviejų vienas po kito einančių tiekimo, pirmojo tiekimo, pradėto bet kuriuo atveju iki prekių siuntimo ar gabenimo, vieta yra valstybėje narėje, kurioje prasideda šis siuntimas ar gabenimas.

51 Taigi pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: tik tiekimo, dėl kurio vykdomas prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vieta yra nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą; ji laikoma esanti valstybėje narėje, kurioje prasideda šis siuntimas ar gabenimas. Kito tiekimo vieta nustatoma pagal tos pačios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies b punktą; ji laikoma esanti valstybėje narėje, kurioje prasideda šis siuntimas arba gabenimas, arba valstybėje narėje, kuri šios prekių atsiunčiamos ar atgabenamos, atsižvelgiant tai, ar šis tiekimas yra pirmasis, ar antrasis iš dviejų vienas po kito einančių tiekimo.

D?I tre?iojo klausimo

52 Atsižvelgiant ? pateikt? pirmojo klausimo atsakym?, n?ra reikalo atsakyti ? antr?j? klausim?.

D?I bylin?jimosi išlaid?

53 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?I prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. Kai d?I dviej? vienas po kito einan?i? t? pa?i? prek? tiekim?, vykdom? už atlyginim? tarp dviej? apmokestinam?j? asmen?, veikian?i? kaip toki?, atliekamas vienas ši? prek? siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, šiam siuntimui ar gabenimui gali b?ti priskiriamas tik vienas iš dviej? tiekim?, kuris vienintelis bus atleistas nuo mokes?io pagal 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirm?j? pastraip?.

Šis aiškinimas taikomas, nesvarbu, kuris iš apmokestinam?j? asmen? – pirmasis pardav?jas, tarpinis prekes ?sigyjantis asmuo ar antrasis prekes ?sigyjantis asmuo – turi teis? disponuoti prek?mis per š? siuntim? ar gabenim?.

2. Tik tiekimo, d?I kurio vykdomas prek? siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vieta yra nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 77/0388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 8 straipsnio 1 dalies a punkt?; ji laikoma esanti valstyb?je nar?je, kurioje prasideda šis siuntimas ar gabenimas. Kito tiekimo vieta nustatoma pagal tos pa?ios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies b punkt?; ji laikoma esanti valstyb?je nar?je, kurioje prasideda šis siuntimas arba gabenimas, arba valstyb?je nar?je, ? kuri? šios prek?s atsiun?iamos ar atgabenamos, atsižvelgiant ? tai, ar šis tiekimas yra pirmasis, ar antrasis iš dviej? vienas po kito einan?i? tiekim?.

Parašai.

* Pocesio kalba: vokie?i?.