

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. liepos 26 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 138 straipsnio 1 dalis – Sandorio kvalifikavimas kaip tiekimo Bendrijos viduje – Prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas – Pirkėjo ketinimas nusipirktas prekes parduoti apmokestinamajam asmeniui kitoje valstybėje narėje prieš jas išsiunčiant iš pirmosios valstybės narės teritorijos – Prekių dalies perdirbimo prieš jas išsiunčiant galimas poveikis“

Byloje C-386/16

dėl Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. liepos 4 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 12 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

UAB „Toridas“

prieš

Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

dalyvaujant

Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai,

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Juhász, teisėjai C. Vajda ir K. Jürimäe (pranešėja),

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- UAB „Toridas“, atstovaujamos advokato R. Mištauto,
- Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos D. Kriaušėno, K. Dieninio ir D. Stepanienės,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Steiblytės,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

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, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60; toliau – PVM direktyva) 138 straipsnio 1 dalies, 140 straipsnio a punkto ir 141 straipsnio, siejamų su šios direktyvos 33 ir 40 straipsniais, išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant UAB „Toridas“ ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ginčą dėl „Torido“ nuo 2008 m. iki 2010 m. sudarytų sandorių kvalifikavimo kaip tiekimo Bendrijos viduje ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už šiuos sandorius kartu su delspinigiais ir mokesčio bauda mokėjimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prekių tiekimas“ – teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

4 Šios direktyvos 20 straipsnyje nustatyta:

„Prekių sigijimas Bendrijos viduje“ – teisė disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui sigijimas, kai prekes sigyjančiam asmeniui ir kitai valstybės narėi, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes sigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes sigyjančio asmens vardu.“

5 Šios direktyvos 32 straipsnyje nustatyta:

„Kai prekes siunčia ar gabena tiekėjas ar prekes sigyjantis asmuo, arba trečiasis asmuo, prekių tiekimo vieta yra laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas jų siuntimas ar gabenimas prekes sigyjančiam asmeniui.

Tačiau laikoma, kad, kai prekių siuntimas ar gabenimas prasideda trečiojoje teritorijoje ar trečiojoje šalyje, importuotojo, pagal 201 straipsnį paskirto ar pripažinto asmens, turinčiu prievolę mokėti PVM, atliekamo tiekimo vieta ir vėlesnis tiekimo vieta yra valstybėje narėje, kurią prekės importuotos.“

6 Šios direktyvos 33 straipsnyje numatyta:

„1. Nukrypstant nuo 32 straipsnio, laikoma, kad prekės, kurias siuntė ar gabeno tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar gabenamos jo vardu, iš kitos valstybės narės nei tos, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, tiekimo vieta yra šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes sigyjančiam asmeniui, jei tenkinamos šios sąlygos:

a) prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekės sigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, arba kitam neapmokestinamajam asmeniui;

b) tiekiamos prekės, kurias tiekia tiekėjas arba kurios siunčiamos ar gabenamos jo vardu, nėra naujos transporto priemonės ar prekės, tiekiamos po jų surinkimo ar instaliavimo (atlikus bandomąjį jų patikrinimą arba be jo).

2. Kai tiekiamos prekės yra siunčiamos arba gabenamos iš trečiosios teritorijos ar trečiosios šalies ir tiekėjas jas importuoja į kitą valstybę narę nei tą, kurioje baigiasi prekės siuntimas ar gabenimas prekes siunčiančiam asmeniui, laikoma, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos iš valstybės narės, į kurią jos buvo importuotos.“

7 PVM direktyvos 40 straipsnyje nustatyta:

„Prekės siunčijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekės siuntimas ar gabenimas į siunčiančiam asmeniui.“

8 Šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Valstybės narės neapmokestina prekės tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes siunčiantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią [Sąjungoje], bet ne jos [jei] atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę [kitoje valstybėje narėje] nei ta, kurioje pradėtas prekės siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes siunčiančio asmens vardu.“

9 Šios direktyvos 140 straipsnis išdėstyta taip:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

a) prekės siunčijimas Bendrijos viduje, kai apmokestinamąjį asmenį vykdomas jo tiekimas visais atvejais būtų neapmokestinamas į atitinkamoje teritorijoje;

<...>“

10 Tos pačios direktyvos 141 straipsnyje numatyta:

„Kiekviena valstybė narė imasi konkrečių priemonių užtikrinti, kad prekės siunčijimas Bendrijos viduje, vykš jos teritorijoje pagal 40 straipsnį, nebūtų apmokestinamas PVM, kai tenkinamos šios sąlygos:

a) prekes siunčia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sąsisteigęs atitinkamoje valstybėje narėje, bet yra registruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje;

b) prekes siunčia a punkte nurodytas asmuo tam, kad paskui šias prekes galėtų tiekti atitinkamoje valstybėje narėje;

c) prekės, kurias tokiu būdu siunčia a punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo, yra tiesiogiai siunčiamos ar gabenamos iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra registruotas PVM mokėtoju, asmeniui, kuriam jis tas prekes patieks vėliau;

d) asmuo, kuriam prekės bus vėliau patiektos, yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris yra registruotas PVM mokėtoju atitinkamoje valstybėje narėje;

e) d punkte nurodytam asmeniui pagal 197 straipsnį tenka prievolė sumokėti PVM, kai tiekimo atlieka apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sąsisteigęs toje valstybėje narėje, kurioje atsiranda prievolė sumokėti PVM.“

Lietuvos teisė

11 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės

mokesčių įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 49 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena).“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 „Toridas“ yra Lietuvoje įsteigta ir kaip PVM mokėtoja registruota bendrovė. 2008 m. liepos 1 d.–2010 m. gruodžio 31 d. laikotarpiu ji importavo į Lietuvą iš Kazachstano šaldytas žuvis (toliau – nagrinjamąsias prekes). Vėliau nagrinjamąsias prekes buvo parduodamos (toliau – pirmieji tiekimai) *Megalain OÜ*, Estijoje įsteigta ir kaip PVM mokėtoja registruotai bendrovei. Šiuos „Torido“ ir *Megalain* pardavimus reglamentavo 2006 m. spalio 10 d. sudaryta komercinio bendradarbiavimo sutartis. Remiantis šia sutartimi *Megalain* įsipareigojo nagrinjamąsias prekes išvežti iš Lietuvos teritorijos per 30 dienų ir pateikti „Toridui“ dokumentus, rodančius, kad prekės iš tiesų buvo išvežtos. „Toridas“ savo ruožtu įsipareigojo rąpintis šiomis prekėmis, įskaitant jų sandėliavimą, ir padengti iki jų faktinio išvežimo iš Lietuvos atsiradusias išlaidas.

13 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad praktiškai vos įsigijusi iš „Torido“ nagrinjamąsias prekes *Megalain* tą pačią ar kitą dieną jas parduodavo (toliau – antrieji tiekimai) kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse, t. y. Danijoje, Vokietijoje, Nyderlanduose ir Lenkijoje, įsisteigusiems ir kaip PVM mokėtojai registruotiems pirkėjams.

14 Dalis nagrinjamų prekių buvo parduodama ir iš karto išsiunčiama iš Lietuvos į kitas valstybes nares, negabenant per Estiją. Kita dalis buvo gabenama į bendrovės „Plungės šaltis“, esančios Lietuvoje, patalpas, kad prekės būtų graduotos, glazruotos ir supakuotos prieš gabenant tiesiogiai pirkėjams į paskirties valstybės nares, nurodytas ankstesniame punkte. Visais atvejais *Megalain* rąpinosi nagrinjamų prekių gradavimu, glazravimu, pakavimu ir eksportu.

15 Kalbant apie pirmuosius tiekimus, reikia pažymėti, kad „Torido“ *Megalain* išrašytose sąskaitose faktrose buvo nurodyta, kad sandoriai apmokestinami 0 % PVM tarifu kaip prekių tiekimai Bendrijos viduje, remiantis PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalimi. Sąskaitose faktrose taip pat buvo nurodyta, kad nagrinjamų prekių pakrovimo ir pristatymo vietos adresas yra bendrovei „Kauno žuvis“ ar „Plungės šaltis“, esančiai Lietuvos teritorijoje, sandėlių adresas.

16 Vykdamant antruosius tiekimus *Megalain* išrašydavo sąskaitas fakturas, kuriose nenurodytas PVM, taikydama PVM direktyvos nuostatas, susijusias su prekių įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimu. Jose taip pat buvo nurodyta nagrinjamų prekių pakrovimo vieta, t. y. „Kauno žuvies“ ar „Plungės šaltis“, esančios Lietuvoje, patalpos ir pristatymo vieta, t. y. kiekvieno pirkėjo adresas atitinkamoje valstybėje narėje.

17 Lietuvos mokesčių inspekcija, atlikusi mokesčių patikrinimą, susijusį su PVM mokėjimu, nusprendė, kad pirmieji tiekimai buvo tiekimai šalies viduje, apmokestinami standartiniu tarifu, o ne tiekimai Bendrijos viduje, neapmokestinami PVM. Šis vertinimas, iš pradžių patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, vėliau Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pripažino nepagrįstu.

18 Vilniaus apygardos administracinis teismas, gavęs Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos skundą, panaikino Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą ir nusprendė, kad vietos mokesčių administratoriaus ir centrinio mokesčių administratoriaus vertinimai buvo pagrįsti.

19 „Toridas“ š? sprendim? apeliacine tvarka apskund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

20 Šiam teismui kyla klausim? d?l pirm?j? tiekim? kvalifikavimo PVM tikslais. Kadangi po ši? sandori? buvo ?vykdyti antrieji tiekimai, o nagrin?jamos prek?s buvo siun?iamos ar gabenamos Bendrijos viduje tik kart?, šis teismas siekia išsiaiškinti, kurie – pirmieji ar antrieji – tiekimai turi b?ti laikomi tiekimais Bendrijos viduje, neapmokestinamais remiantis PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalimi.

21 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia, kad nustatyta, jog nagrin?jamos prek?s buvo nugabentos galutiniais pirk?jams, kurie savo atitinkamose valstyb?se nar?se deklaravo atitinkamus ?sigijimus Bendrijos viduje. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad bylos medžiagoje esantys ?rodymai leidžia pagr?stai manyti, kad „Toridas“ žinojo visas reikšmingas antr?j? tiekim? aplinkybes. Atsižvelgdamas ? 2006 m. balandžio 6 d. Sprendime *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2006:232), b?tent jo 36 punkte, pateiktus išaiškinimus, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja, kad pirmieji tiekimai gali b?ti neapmokestinami remiantis PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalimi.

22 Kita vertus, šis teismas nurodo, kad vykdant vienas po kito tos pa?ios preki? siuntos tiekimus, dalyvavo skirtingose valstyb?se nar?se registruoti ?kio subjektai, o *Megalain* veik? kaip tarpinink?. Tai leidžia manyti, kad komerciniai sandoriai, vertinami kartu, gali b?ti laikomi „trikampiais“ sandoriais, kuriuose dalyvauja trys ?kio subjektai, ?steigti ir ?registruoti kaip PVM mok?tojai trijose skirtingose valstyb?se nar?se, kurie vykdo vien? po kito du tiekimus, sudaran?ius tik vien? gabenim? Bendrijos viduje. D?l to jiems gal?t? b?ti taikomas PVM direktyvos 141 straipsnis. Galiausiai šiam teismui kyla klausim? d?l preki? dalies perdirbimo poveikio galimam pirm?j? tiekim? neapmokestinimui.

23 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nuog?stauja, kad d?l to, jog *Megalain* registruota kaip PVM mok?toja Estijoje, d?l galimo atsisakymo neapmokestinti pirmuosius tiekimus tas pats komercinis sandoris gali b?ti apmokestintas du kartus – tiek tiekimo lygmeniu, tiek ?sigijimo lygmeniu.

24 Šiomis aplinkyb?mis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar [PVM] direktyvos 138 straipsnio 1 dalis, 140 straipsnio a punktas ir (ar) 141 straipsnis, skaitomi *inter alia* kartu su 33 ir 40 straipsniais, turi b?ti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kokios susiklost? šioje <...> byloje, <...> turi b?ti neapmokestinamas pirmoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio apmokestinamojo asmens atliekamas preki? tiekimas, kai prieš sudarant š? tiekimo sandor? pirk?jas (antroje valstyb?je nar?je identifikav?sis apmokestinamasis asmuo) išreiškia ketinim? prieš išgabendamas prekes iš pirmos valstyb?s nar?s jas (prekes) iš karto parduoti tre?ioje valstyb?je nar?je ?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kuriam šios prek?s ? tre?i? valstyb? nar? yra išgabenos (išsiun?iamos)?

2) Ar atsakymui ? pirm? klausim? turi reikšm?s faktin? aplinkyb?, jog dalis preki?, prieš jas išgabenant ? tre?i?j? valstyb? nar?, antroje valstyb?je nar?je ?sisteigusio (identifikuoto) apmokestinamojo asmens užsakymu buvo perdirtos?“

D?l prejudicini? klausim?

Pirmin?s pastabos

25 Savo dviem klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prašo Teisingumo Teismo išaiškinti PVM direktyvos 33, 40 straipsnius, 138 straipsnio 1 dal?, 140 straipsnio a punkt? ir 141 straipsn?. Jis konkre?iai siekia išsiaiškinti, ar prekė? tiekimai, kaip antai pirmieji tiekimai, gali b?ti neapmokestinami remiantis PVM direktyvos nuostatomis, taikomomis sandoriams Bendrijos viduje.

26 Vis d?lto reikia konstatuoti, kad tik šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalis susijusi su prekė? tiekimo neapmokestinimu, o PVM direktyvos 140 straipsnio a punktas, 141 ir 40 straipsniai taikomi tik prekė? ?sigijimui Bendrijos viduje. Taip pat pažym?tina, kad PVM direktyvos 33 straipsnis susij?s su prekė? tiekimo vieta, o prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l prekė? tiekimo neapmokestinimo schemas.

27 Šiomis aplinkyb?mis š? prašym? priimti prejudicin? sprendim? reikia nagrin?ti tik tiek, kiek jis pateiktas d?l PVM direktyvos 40 straipsnio ir 138 straipsnio 1 dalies aiškinimo.

D?l pirmojo klausimo

28 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis pagal ši? nuostat? turi b?ti PVM neapmokestinamas pirmoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio apmokestinamojo asmens atliekamas prekė? tiekimas, kai prieš sudarant š? tiekimo sandor? pirk?jas, kaip PVM mok?tojas ?siregistrav?s antroje valstyb?je nar?je, informuoja tiek?j?, kad prek?s bus iš karto parduotos tre?ioje valstyb?je nar?je ?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui – dar prieš išgabenant iš pirmos valstyb?s nar?s ir nugabenant šiam tre?iam apmokestinamajam asmeniui.

29 Pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dal? valstyb?s nar?s neapmokestina prekė? tiekimo, kai tas prekes pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo išsiun?ia ar išgabena ? paskirties viet?, esan?i? S?jungoje, bet ne j? atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikian?iam kaip toks kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje prad?tas prekė? siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardav?jo ar prekes ?sigyjant?io asmens vardu.

30 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad pagal š? straipsn? prekė? tiekimas neapmokestinamas tik kai teis? kaip savininkui disponuoti preke perduota ?sigyjant?iam asmeniui, tiek?jas ?rodo, kad ši prek? buvo išsi?sta ar išgabenta ? kit? valstyb? nar? ir išsiuntus ar išgabenus jos fiziškai neb?ra tiekimo valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Euro Tyre Holding*, C?430/09, EU:C:2010:786, 29 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

31 Taip pat pažym?tina, kad tiekimas Bendrijos viduje, numatytas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje, sietinas su ?sigijimu Bendrijos viduje, apibr?žtu šios direktyvos 20 straipsnyje, tod?l šias dvi nuostatas reikia aiškinti suteikiant joms vienod? reikšm? ir apimt? (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C?409/04, EU:C:2007:548, 34 punkt?).

32 Pažym?tina, kad iš šios direktyvos 20 straipsnio matyti, kad ?sigijimas gali b?ti laikomas ?sigijimu Bendrijos viduje tik su s?lyga, kad prek? buvo išsi?sta ar išgabenta ?sigyjant?iam asmeniui.

33 Tod?l reikia pripažinti, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies taikymo s?lygos ne?vykdytos, jei prek?, kuri yra tiekimo objektas, neišgabenta ar neišsi?sta j? ?sigyjan?iam asmeniui, kai jos ?sigijimas susij?s su nagrin?jamu tiekimu.

34 Kiek tai susij? su sandoriais, kaip antai nagrin?jamais pagrindin?je byloje, sudaran?iais vienas po kito einan?i? dviej? tiekim? grandin?, kuri apima tik vien? gabenim? Bendrijos viduje, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, viena vertus, kad prie gabenimo Bendrijos viduje gali b?ti priskirtas tik vienas iš dviej? tiekim?, kuris d?l to neapmokestinamas taikant PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal? (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C?245/04, EU:C:2006:232, 45 punkt?).

35 Kita vertus, siekiant nustatyti, kuris iš dviej? tiekim? turi b?ti kvalifikuojamas kaip gabenimas Bendrijos viduje, reikia visapusiškai ?vertinti visas konkre?ias atvejo aplinkybes (šiuo atveju žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Euro Tyre Holding*, C?430/09, EU:C:2010:786, 27 punkt? ir 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C?587/10, EU:C:2012:592, 32 punkt?).

36 Atliekat š? vertinim? reikia, be kita ko, nustatyti, kada ?vyko antrasis teis?s kaip savininkui disponuoti preke perdavimas galutiniam j? ?sigijusiam asmeniui. Iš ties?, jei antrasis šios teis?s perdavimas, t. y. antrasis tiekimas, ?vyko prieš gabenim? Bendrijos viduje, prie pastarojo negali b?ti priskiriamas pirmasis tiekimas pirmojo prek? ?sigijusio asmens naudai (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C?587/10, EU:C:2012:592, 32 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

37 Dviej? vienas po kito einan?i? tiekim?, kurie sudaro tik vien? gabenim? Bendrijos viduje, atveju siekiant nustatyti, kur? iš dviej? tiekim? priskirti prie šio gabenimo, reikia išsiaiškinti, ar šis gabenimas vykdytas po antrojo tiekimo. Jei taip b?t?, tik antrasis tiekimas turi b?ti laikomas tiekimu Bendrijos viduje ir, konkre?iu atveju, neapmokestinamas remiantis PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalimi.

38 Šiuo atveju iš nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodyt? aplinkybi? matyti, kad *Megalain* atliko tiekim? galutiniams pirk?jams prieš gabenim? Bendrijos viduje.

39 Nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat pažymima, kad tarpinis ?kio subjektas *Megalain*, kaip PVM mok?tojas ?registruotas Estijoje, nebuvo asmuo, kuriam skirtas nagrin?jam? prek? gabenimas Bendrijos viduje, nes šios prek?s buvo tiesiogiai išgabentos ? valstybes nares, kuriose ?sisteig? galutiniai pirk?jai, t. y. ? Danij?, Vokietij?, Nyderlandus ir Lenkij?.

40 Tod?l pirmieji pagrindin?je byloje nagrin?jami tiekimai yra tiekimai šalies viduje, kurie negali b?ti neapmokestinami PVM pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal?, bet tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

41 Šiai išvadai neturi ?takos faktas, kad tarpinis ?kio subjektas buvo ?steigtas ir ?registruotas kaip PVM mok?tojas Estijoje. Tiesa, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s mano, kad nusprendus, jog pirmieji tiekimai turi b?ti laikomi apmokestinamaisiais sandoriais, kilt? dvigubo apmokestinimo rizika, nes *Megalain* savo ?sigijimus deklaravo Estijoje.

42 Vis d?lto iš PVM direktyvos 20 straipsnio ir 138 straipsnio 1 dalies matyti, kad ?kio subjekto ?siregistravimo kaip PVM mok?tojo vieta n?ra tiekimo Bendrijos viduje ar ?sigijimo Bendrijos viduje kvalifikavimo kriterijus.

43 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s mano, kad nusprendus,

jog pirmieji tiekimai turi būti laikomi apmokestinamaisiais sandoriais, gali kilti dvigubo apmokestinimo rizika. Vis dėlto, kaip teigia Komisija savo rašytinėse pastabose, ši rizika negali pateisinti šių sandorių neapmokestinimo, nes teisingas PVM direktyvos taikymas leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir užtikrinti mokesčio neutralumą.

44 Todėl pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal šią nuostatą neturi būti neapmokestinamas PVM pirmoje valstybėje narėje susiteigusio apmokestinamojo asmens vykdomas prekių tiekimas, kai prieš sudarydamas šį tiekimo sandorį pirkėjas, kaip PVM mokėtojas sūsi registruotas antroje valstybėje narėje, informuoja tiekėją, kad prekės bus iš karto parduotos trečioje valstybėje narėje susiteigusiam apmokestinamajam asmeniui – dar prieš jas išgabenant iš pirmos valstybės narės ir nugabenant šiam trečiajam apmokestinamajam asmeniui, su sąlyga, kad šis antrasis tiekimas buvo vykdytas, o prekės paskui buvo išgabentos iš pirmosios valstybės narės į trečiojo apmokestinamojo asmens valstybę narę. Pirmo prekes sugijusio asmens sūsi registravimas kaip PVM mokėtojo valstybėje narėje, kuri nėra pirmojo tiekimo vieta ar galutinio sugijimo vieta, nėra nei sandorio Bendrijos viduje kvalifikavimo kriterijus, nei savaime rodymas, kurio pakanka sandorio, kaip vykdyto Bendrijos viduje, pobūdžiui rodyti.

Dėl antrojo klausimo

45 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar, aiškinant PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, tarpinio pirkėjo užsakymu prieš išgabenant į galutinio pirkėjo valstybę narę atliktas prekių perdirbimas esant dviejų vienas po kito vykdomų tiekimų grandinei, kaip antai nagrinėjamai pagrindinėje byloje, turi poveikį pirmojo tiekimo neapmokestinimo sąlygoms.

46 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų prekių dalis buvo perdirbta, t. y. graduota, glazuota ir supakuota, *Megalain* užsakymu jau atlikus antruosius tiekimus ir prieš jas išgabenant į valstybes nares, kuriose susiteigę galutiniai pirkėjai. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad PVM direktyvos nuostatą analizę leidžia daryti išvadą, kad neapmokestinimo atveju turi būti tiekiamos tos pačios, t. y. neperdirbtos, prekės.

47 Šiuo klausimu pažymėtina, kad šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyta valstybių narių pareiga neapmokestinti prekių tiekimo, jei jis atitinka toje nuostatoje išsamiai išvardytas esmines sąlygas (2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 29 punktą). Prekių, kurios yra tiekimo objektas, perdirbimas nėra šiame straipsnyje nustatytą esminį sąlygų dalis.

48 Dėl dviejų tiekimų grandinės, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pakanka konstatuoti, kad iš atsakymo į pirmąjį klausimą matyti, jog pirmieji tiekimai negali būti laikomi tiekimais Bendrijos viduje, nes jie negali būti priskirti prie gabenimo Bendrijos viduje. Galimas prekių perdirbimas, vykdytas po pirmąjį tiekimą, negali pakeisti šios išvados.

49 Todėl antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, kad tarpinio pirkėjo užsakymu prieš išgabenant į galutinio pirkėjo valstybę narę vykdytas prekių perdirbimas esant dviejų vienas po kito vykdomų tiekimų grandinei, kaip antai nagrinėjamai pagrindinėje byloje, neturi tokios pirmojo tiekimo galimo neapmokestinimo sąlygoms, kai šis perdirbimas vykdytas atlikus pirmąjį tiekimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti

prejudicin? sprendim? pateikuso 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 138 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal ši? nuostat? neturi b?ti neapmokestinamas prid?tin?s vert?s mokes?iu pirmoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio apmokestinamojo asmens vykdomas prek? tiekimas, kai prieš sudarydamas š? tiekimo sandor? pirk?jas, kaip prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojas ?siregistrav?s antroje valstyb?je nar?je, informuoja tiek?j?, kad prek?s bus iš karto parduotos tre?ioje valstyb?je nar?je ?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui – dar prieš jas išgabenant iš pirmosios valstyb?s nar?s ir nugabenant šiam tre?iam apmokestinamajam asmeniui, su s?lyga, kad šis antrasis tiekimas buvo ?vykdytas, o prek?s paskui buvo išgabentos iš pirmosios valstyb?s nar?s ? tre?io apmokestinamojo asmens valstyb? nar?. Pirmo prekes ?sigijusio asmens ?siregistravimas kaip prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojo valstyb?je nar?je, kuri n?ra pirmojo tiekimo vieta ar galutinio ?sigijimo vieta, n?ra nei sandorio Bendrijos viduje kvalifikavimo kriterijus, nei savaimis ?rodytas, kurio pakanka sandorio, kaip ?vykdyto Bendrijos viduje, pob?džiui ?rodyti.**

2. **Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, kad tarpinio pirk?jo užsakymu prieš išgabenant ? galutinio pirk?jo valstyb? nar? ?vykdytas prek? perdirbimas esant dviej? vienas po kito vykdom? tiekim? grandinei, kaip antai nagrin?jamai pagrindin?je byloje, neturi ?takos pirmojo tiekimo galimo neapmokestinimo s?lygoms, kai šis perdirbimas ?vykdytas atlikus pirm?j? tiekim?.**

Juhász

Vajda

Jürimäe

Paskelbta 2017 m. liepos 26 d. viešame pos?dyje Liuksemburge.

Kancleris

Devintosios kolegijos pirmininkas

A. Calot Escobar

E. Juhász

* Proceso kalba: lietuvi?.