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, kurią 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 rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– UAB „Toridas“, atstovaujamos advokato R. Mištauto,

– Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos D. Kriaučiūno, K. Dieninio ir D. Stepanienės,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Steiblytės,

* Proceso kalba: lietuvių.

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 tiekimų 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“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

4 Šios direktyvos 20 straipsnyje nustatyta:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

5 Šios direktyvos 32 straipsnyje nustatyta:

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

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

6 Šios direktyvos 33 straipsnyje numatyta:

„1. Nukrypstant nuo 32 straipsnio, laikoma, kad prekių, 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 įsigyjančiam asmeniui, jei tenkinamos šios sąlygos:

a) prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekių įsigijimai 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 prekių siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjančiam asmeniui, laikoma, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos iš valstybės narės, į kurią jos buvo importuotos.“

7 PVM direktyvos 40 straipsnyje nustatyta:

„Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjančiam asmeniui.“

8 Šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

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

9 Šios direktyvos 140 straipsnis išdėstytas taip:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

a) prekių įsigijimas Bendrijos viduje, kai apmokestinamųjų asmenų vykdomas jų tiekimas visais atvejais būtų neapmokestinamas jų atitinkamoje teritorijoje;

<...>“

10 Tos pačios direktyvos 141 straipsnyje numatyta:

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

a) prekes įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs atitinkamoje valstybėje narėje, bet yra įregistruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje;

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

c) prekės, kurias tokiu būdu įsigyja a punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo, yra tiesiogiai siunčiamos ar gabenamos iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra įregistruotas 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 įregistruotas PVM mokėtoju atitinkamoje valstybėje narėje;

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

Lietuvos teisė

11 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 49 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam 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 įregistruota bendrovė. 2008 m. liepos 1 d.–2010 m. gruodžio 31 d. laikotarpiu ji importavo į Lietuvą iš Kazachstano šaldytas žuvis (toliau – nagrinėjamos prekės). Vėliau nagrinėjamos prekės buvo parduodamos (toliau – pirmieji tiekimai) *Megalain OÜ*, Estijoje įsteigtai ir kaip PVM mokėtoja įregistruotai bendrovei. Šiuos „Torido“ ir *Megalain* pardavimus reglamentavo 2006 m. spalio 10 d. sudaryta komercinio bendradarbiavimo sutartis. Remiantis šia sutartimi *Megalain* įsipareigojo nagrinėjamas prekes išvežti iš Lietuvos teritorijos per 30 dienų ir pateikti „Toridui“ dokumentus, įrodančius, kad prekės iš tiesų buvo išvežtos. „Toridas“ savo ruožtu įsipareigojo rūpintis 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“ nagrinėjamas 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 įregistruotiems pirkėjams.

14 Dalis nagrinėjamų 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, glazūruotos ir supakuotos prieš gabenant tiesiogiai pirkėjams į paskirties valstybes nares, nurodytas ankstesniame punkte. Visais atvejais *Megalain* rūpinosi nagrinėjamų prekių gradavimu, glazūravimu, pakavimu ir eksportu.

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

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

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

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

19 „Toridas“ šį sprendimą apeliacine tvarka apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

20 Šiam teismui kyla klausimų dėl pirmųjų tiekimų kvalifikavimo PVM tikslais. Kadangi po šių sandorių buvo įvykdyti antrieji tiekimai, o nagrinėjamos prekės buvo siunčiamos ar gabenamos Bendrijos viduje tik kartą, šis teismas siekia išsiaiškinti, kurie – pirmieji ar antrieji – tiekimai turi būti laikomi tiekimais Bendrijos viduje, neapmokestinamais remiantis PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalimi.

21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad nustatyta, jog nagrinėjamos prekės buvo nugabentos galutiniams pirkėjams, kurie savo atitinkamose valstybėse narėse deklaravo atitinkamus įsigijimus Bendrijos viduje. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad bylos medžiagoje esantys įrodymai leidžia pagrįstai manyti, kad „Toridas“ žinojo visas reikšmingas antrųjų tiekimų aplinkybes. Atsižvelgdamas į 2006 m. balandžio 6 d. Sprendime *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232), būtent jo 36 punkte, pateiktus išaiškinimus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, kad pirmieji tiekimai gali būti neapmokestinami remiantis PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalimi.

22 Kita vertus, šis teismas nurodo, kad vykdant vienas po kito tos pačios prekių siuntos tiekimus, dalyvavo skirtingose valstybėse narėse registruoti ūkio subjektai, o *Megalain* veikė kaip tarpininkė. Tai leidžia manyti, kad komerciniai sandoriai, vertinami kartu, gali būti laikomi „trikampiais“ sandoriais, kuriuose dalyvauja trys ūkio subjektai, įsteigti ir įregistruoti kaip PVM mokėtojai trijose skirtingose valstybėse narėse, kurie vykdo vieną po kito du tiekimus, sudarančius tik vieną gabenimą Bendrijos viduje. Dėl to jiems galėtų būti taikomas PVM direktyvos 141 straipsnis. Galiausiai šiam teismui kyla klausimų dėl prekių dalies perdirbimo poveikio galimam pirmųjų tiekimų neapmokestinimui.

23 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nuogąstauja, kad dėl to, jog *Megalain* registruota kaip PVM mokėtoja Estijoje, dėl galimo atsisakymo neapmokestinti pirmuosius tiekimus tas pats komercinis sandoris gali būti apmokestintas du kartus – tiek tiekimo lygmeniu, tiek įsigijimo lygmeniu.

24 Šiomis aplinkybėmis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą 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 būti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje <...> byloje, <...> turi būti neapmokestinamas pirmoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens atliekamas prekių tiekimas, kai prieš sudarant šį tiekimo sandorį pirkėjas

(antroje valstybėje narėje identifikavęsis apmokestinamasis asmuo) išreiškia ketinimą prieš išgabendamas prekes iš pirmos valstybės narės jas (prekes) iš karto parduoti trečioje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kuriam šios prekės į trečią valstybę narę yra išgabenamos (išsiunčiamos)?

2) Ar atsakymui į pirmą klausimą turi reikšmės faktinė aplinkybė, jog dalis prekių, prieš jas išgabenant į trečiąją valstybę narę, antroje valstybėje narėje įsisteigusio (identifikuoto) apmokestinamojo asmens užsakymu buvo perdirbtos?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

25 Savo dviem klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo išaiškinti PVM direktyvos 33, 40 straipsnius, 138 straipsnio 1 dalį, 140 straipsnio a punktą ir 141 straipsnį. Jis konkrečiai siekia išsiaiškinti, ar prekių tiekimai, kaip antai pirmieji tiekimai, gali būti neapmokestinami remiantis PVM direktyvos nuostatomis, taikomomis sandoriams Bendrijos viduje.

26 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad tik šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalis susijusi su prekių tiekimo neapmokestinimu, o PVM direktyvos 140 straipsnio a punktas, 141 ir 40 straipsniai taikomi tik prekių įsigijimui Bendrijos viduje. Taip pat pažymėtina, kad PVM direktyvos 33 straipsnis susijęs su prekių tiekimo vieta, o prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl prekių tiekimo neapmokestinimo schemos.

27 Šiomis aplinkybėmis šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikia nagrinėti tik tiek, kiek jis pateiktas dėl PVM direktyvos 40 straipsnio ir 138 straipsnio 1 dalies aiškinimo.

Dėl pirmojo klausimo

28 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis pagal šią nuostatą turi būti PVM neapmokestinamas pirmoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens atliekamas prekių tiekimas, kai prieš sudarant šį tiekimo sandorį pirkėjas, kaip PVM mokėtojas įsiregistravęs antroje valstybėje narėje, informuoja tiekėją, kad prekės bus iš karto parduotos trečioje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui – dar prieš išgabenant iš pirmos valstybės narės ir nugabenant šiam trečiam apmokestinamajam asmeniui.

29 Pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Sąjungoje, bet ne jų atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

30 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad pagal šį straipsnį prekių tiekimas neapmokestinamas tik kai teisė kaip savininkui disponuoti preke perduota įsigyjančiam asmeniui, tiekėjas įrodo, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir išsiuntus ar išgabenus jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Taip pat pažymėtina, kad tiekimas Bendrijos viduje, numatytas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje, sietinas su įsigijimu Bendrijos viduje, apibrėžtu šios direktyvos 20 straipsnyje, todėl šias dvi nuostatas reikia aiškinti suteikiant joms vienodą reikšmę ir apimtį (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 34 punktą).

32 Pažymėtina, kad iš šios direktyvos 20 straipsnio matyti, kad įsigijimas gali būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje tik su sąlyga, kad prekė buvo išsiųsta ar išgabenta įsigyjančiam asmeniui.

33 Todėl reikia pripažinti, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygos neįvykdytos, jei prekė, kuri yra tiekimo objektas, neišgabenta ar neišsiųsta ją įsigyjančiam asmeniui, kai jos įsigijimas susijęs su nagrinėjamu tiekimu.

34 Kiek tai susiję su sandoriais, kaip antai nagrinėjamais pagrindinėje byloje, sudarančiais vienas po kito einančių dviejų tiekimų grandinę, kuri apima tik vieną gabenimą Bendrijos viduje, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, viena vertus, kad prie gabenimo Bendrijos viduje gali būti priskirtas tik vienas iš dviejų tiekimų, kuris dėl to neapmokestinamas taikant PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, 45 punktą).

35 Kita vertus, siekiant nustatyti, kuris iš dviejų tiekimų turi būti kvalifikuojamas kaip gabenimas Bendrijos viduje, reikia visapusiškai įvertinti visas konkrečias atvejo aplinkybes (šiuo atveju žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 27 punktą ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 32 punktą).

36 Atliekat šį vertinimą reikia, be kita ko, nustatyti, kada įvyko antrasis teisės kaip savininkui disponuoti preke perdavimas galutiniam ją įsigijusiam asmeniui. Iš tiesų, jei antrasis šios teisės perdavimas, t. y. antrasis tiekimas, įvyko prieš gabenimą Bendrijos viduje, prie pastarojo negali būti priskiriamas pirmasis tiekimas pirmojo prekę įsigijusio asmens naudai (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

37 Dviejų vienas po kito einančių tiekimų, kurie sudaro tik vieną gabenimą Bendrijos viduje, atveju siekiant nustatyti, kurį iš dviejų tiekimų priskirti prie šio gabenimo, reikia išsiaiškinti, ar šis gabenimas vykdytas po antrojo tiekimo. Jei taip būtų, tik antrasis tiekimas turi būti laikomas tiekimu Bendrijos viduje ir, konkrečiu atveju, neapmokestinamas remiantis PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalimi.

38 Šiuo atveju iš nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytų aplinkybių matyti, kad *Megalain* atliko tiekimą galutiniams pirkėjams prieš gabenimą Bendrijos viduje.

39 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat pažymima, kad tarpinis ūkio subjektas *Megalain*, kaip PVM mokėtojas įregistruotas Estijoje, nebuvo asmuo, kuriam skirtas nagrinėjamų prekių gabenimas Bendrijos viduje, nes šios prekės buvo tiesiogiai išgabentos į valstybes nares, kuriose įsisteigę galutiniai pirkėjai, t. y. į Daniją, Vokietiją, Nyderlandus ir Lenkiją.

40 Todėl pirmieji pagrindinėje byloje nagrinėjami tiekimai yra tiekimai šalies viduje, kurie negali būti neapmokestinami PVM pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, bet tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

41 Šiai išvadai neturi įtakos faktas, kad tarpinis ūkio subjektas buvo įsteigtas ir įregistruotas kaip PVM mokėtojas Estijoje. Tiesa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės mano, kad nusprendus, jog pirmieji tiekimai turi būti laikomi apmokestinamaisiais sandoriais, kiltų dvigubo apmokestinimo rizika, nes *Megalain* savo įsigijimus deklaravo Estijoje.

42 Vis dėlto iš PVM direktyvos 20 straipsnio ir 138 straipsnio 1 dalies matyti, kad ūkio subjekto įsiregistravimo kaip PVM mokėtojo vieta nėra tiekimo Bendrijos viduje ar įsigijimo Bendrijos viduje kvalifikavimo kriterijus.

43 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės 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 į 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 įsisteigusio apmokestinamojo asmens vykdomas prekių tiekimas, kai prieš sudarydamas šį tiekimo sandorį pirkėjas, kaip PVM mokėtojas įsiregistravęs antroje valstybėje narėje, informuoja tiekėją, kad prekės bus iš karto parduotos trečioje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui – dar prieš jas išgabenant iš pirmos valstybės narės ir nugabenant šiam trečiam apmokestinamajam asmeniui, su sąlyga, kad šis antrasis tiekimas buvo įvykdytas, o prekės paskui buvo išgabentos iš pirmosios valstybės narės į trečio apmokestinamojo asmens valstybę narę. Pirmo prekes įsigijusio asmens įsiregistravimas kaip PVM mokėtojo valstybėje narėje, kuri nėra pirmojo tiekimo vieta ar galutinio įsigijimo vieta, nėra nei sandorio Bendrijos viduje kvalifikavimo kriterijus, nei savaime įrodymas, kurio pakanka sandorio, kaip įvykdyto Bendrijos viduje, pobūdžiui įrodyti.

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, glazūruota ir supakuota, *Megalain* užsakymu jau atlikus antruosius tiekimus ir prieš jas išgabenant į valstybes nares, kuriose įsisteigę galutiniai pirkėjai. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad PVM direktyvos nuostatų analizė 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 punktas). Prekių, kurios yra tiekimo objektas, perdirbimas nėra šiame straipsnyje nustatytų esminių 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, įvykdytas po pirmųjų tiekimų, negali pakeisti šios išvados.

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal šią nuostatą neturi būti neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu pirmoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens vykdomas prekių tiekimas, kai prieš sudarydamas šį tiekimo sandorį pirkėjas, kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas įsiregistravęs antroje valstybėje narėje, informuoja tiekėją, kad prekės bus iš karto parduotos trečioje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui – dar prieš jas išgabenant iš pirmosios valstybės narės ir nugabenant šiam trečiam apmokestinamajam asmeniui, su sąlyga, kad šis antrasis tiekimas buvo įvykdytas, o prekės paskui buvo išgabentos iš pirmosios valstybės narės į trečio apmokestinamojo asmens valstybę narę. Pirmo prekes įsigijusio asmens įsiregistravimas kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo valstybėje narėje, kuri nėra pirmojo tiekimo vieta ar galutinio įsigijimo vieta, nėra nei sandorio Bendrijos viduje kvalifikavimo kriterijus, nei savaime įrodymas, kurio pakanka sandorio, kaip įvykdyto Bendrijos viduje, pobūdžiui įrodyti.

2. Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, kad tarpinio pirkėjo užsakymu prieš išgabenant į galutinio pirkėjo valstybę narę įvykdytas prekių perdirbimas esant dviejų vienas po kito vykdomų tiekimų grandinei, kaip antai nagrinėjamai pagrindinėje byloje, neturi įtakos pirmojo tiekimo galimo neapmokestinimo sąlygoms, kai šis perdirbimas įvykdytas atlikus pirmąjį tiekimą.

Juhász Vajda Jürimäe

Paskelbta 2017 m. liepos 26 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Kancleris
A. Calot Escobar

Devintosios kolegijos pirmininkas
E. Juhász