TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. balandžio 6 d. *

Byloje C-245/04

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) 2004 m. gegužės 26 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. birželio 10 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą 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,

* Poceso kalba: vokiečių.

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

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

išnagrinėjęs 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, padedamų *barrister* M. Angiolini,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir K. Gross,

susipažinęs su 2005 m. lapkričio 10 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimas pateiktas dėl 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 atlygį 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 įtvirtintas VI antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų sandorių vieta“, 1 dalies a ir b punktuose nustatyta:

„Prekių tiekimo vieta 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 <...>

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“, įtraukta 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 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, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį <...>.

<...>

<...>

3. „Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę, nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis jų 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, įvykdyti šalies teritorijoje, būtų priskiriami prekių įsigijimams Bendrijos viduje.“ (Pataisytas vertimas)

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

„Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai jos atsiunčiamos ar atgabenamos prekes įsigyjančiam 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 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 įsigyjančio 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 apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje, nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.“

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

„2. Tiek, kiek prekes <...> apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens, privalančio mokėti mokestį, šalies teritorijoje jam patiektas ar tiekiamas prekes ir suteiktas ar teikiamas paslaugas;

<...>

d) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti pagal 28a straipsnio 1 dalies a punktą.

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti šio straipsnio 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės <...> naudojamos šiais tikslais:

<...>

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

Nacionalinės teisės aktai

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

1. Tiekimu laikomas sandoris, kuriuo tiekėjas suteikia pirkėjui ar pastarojo įgaliotam trečiajam asmeniui teisę disponuoti preke. Teisę disponuoti preke gali perleisti pats tiekėjas ar jo įgaliotas trečiasis asmuo.

<...>

7. Tiekimas įvykdomas toje vietoje, kur yra prekė, kai perleidžiama teisė ja disponuoti.

8. Jei tiekimo objektas yra siunčiamas ar gabenamas pirkėjui ar jo įgaliotam trečiajam asmeniui, tiekimas laikomas įvykdytu, kai pradedamas gabenimas arba kai objektas perduodamas ekspeditoriui, vežėjui ar frachtininkui. Siuntimu laikoma tai, kai tiekėjas gabena objektą trečiajam asmeniui, padedamas vežėjo ar frachtininko, arba tokį gabenimą užtikrina tarpininkaujant ekspeditoriui."

12 Šio straipsnio 8 dalis iš dalies buvo pakeista *Steuerreformgesetz 2000* (BGBl. I, 106/1999) siekiant, Austrijos teisės aktų leidėjo teigimu, suderinti ją su Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktu, ir yra išdėstyta taip:

„Jei tiekiamą objektą gabena ar siunčia tiekėjas ar pirkėjas, tiekimas laikomas įvykdytu, kai pradedamas gabenimas arba siuntimas pirkėjui ar pastarojo įgaliotam trečiajam asmeniui. Siuntimu laikoma tai, kai prekę 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) mokestį, kurį kiti tiekėjai atskirai nurodo jam skirtoje sąskaitoje faktūroje (11 straipsnis) už tiekimą ar už kitus jo įmonės naudai Austrijoje įvykdytus sandorius <...>".

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

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

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

16 K išrašydavo EMAG sąskaitas faktūras, nurodydama jų sutartą 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 faktūroje įtraukdama 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 į Austriją 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 gavėją ir kartais pasinaudodavo šia galimybe ir kad būtent 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 faktūrose įtraukė 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 į Austriją, kur jos būdavo pristatomos EMAG arba, jos nurodymu, jos klientams. *Finanzlandesdirektion* pažymi, kad prekių gabenimą vykdė K, jog įvykdytų tiekimo įsipareigojimą 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 įgaliotiems 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 faktūrose nurodyti sandoriai buvo įvykdyti Austrijoje. Kadangi visi sandoriai buvo įvykdyti Italijoje arba Nyderlanduose, būtų klaidinga, jei EMAG atskaitytų už pirkimus sumokėtą PVM.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad jo nagrinėjamoje byloje buvo įvykdyti du atskiri tiekimai atliekant vieną fizinį prekių pervežimą.

23 Jis mano, kad pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą pirmojo tiekimo, kurį įvykdė 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 vykdė EMAG naudai, vietos.

24 Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 įvykdyto tiekimo vieta yra faktinė prekių išsiuntimo ar išgabenimo vieta (pagrindinėje byloje – Italija arba Nyderlandai) arba vieta, kurioje buvo baigtas pirmasis tiekimas (pagrindinėje 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 sakinys turi būti aiškinamas taip, kad vieta, kurioje buvo pradėtas siuntimas ar gabenimas, yra svarbi ir tada, kai skirtingos įmonės sudaro tiekimo sandorį dėl tos pačios prekės, o šie skirtingi tiekimo sandoriai vykdomi atliekant vieną prekių pervežimą?

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

3) Jei į 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 į 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 mokesčio eksporto atveju (šios direktyvos antra ir trečia konstatuojamosios dalys).

27 Tačiau kadangi Bendrijos teisės aktų leidėjas konstatavo, kad tai dienai nebuvo įvykdytos sąlygos, kurios leistų įgyvendinti apmokestinimo valstybėje narėje, iš kurios pristatytos prekės ar suteiktos paslaugos, principą, prekyboje tarp Bendrijos apmokestinamųjų asmenų nepažeidžiant mokestinių pajamų priskyrimo principo, pagal kurį mokestis galutiniame vartojimo etape taikomas valstybėje narėje, kurioje

vyksta šis galutinis vartojimas, Šeštosios direktyvos XVIa dalimi jis įtvirtino pereinamojo laikotarpio priemones dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo, pagrįstas naujo apmokestinimo momento, t. y. prekių įgijimas 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 atlygį 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 įsigijimas Bendrijoje apibrėžiamas kaip „teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę, nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo parduodančiojo ar prekes įsigyjančio asmens vardu“.

29 Be to, kaip pastebėjo generalinė advokatė savo išvados 23–25 punktuose, bet koks įsigijimas Bendrijos viduje, apmokestinamas valstybėje narėje, į kurią atsiunčiamos ar atgabenamos prekės Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmąją 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 pirmąją pastraipą.

30 Kalbant apie Šeštosios direktyvos XVIa dalimi nustatytas pereinamąsias priemones, pardavėjas, viena vertus, įvykdo 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 pirmąją pastraipą, ir, kita vertus, ši valstybė narė jam leidžia atskaityti ar susigrąžinti šioje valstybėje narėje už šių prekių pirkimus mokėtiną ar sumokėtą PVM pagal tos pačios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą, pakeistą šios direktyvos 28f straipsnio 1 punktu. Savo ruožtu prekes įsigyjantis asmuo įvykdo įgijimą Bendrijos viduje, apmokestinamą valstybėje narėje, į kurią atsiunčiamos arba atgabenamos prekės Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 1 dalies a punkto pirmąją pastraipą ir 28b straipsnio A skirsnio 1 dalį.

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

Dėl antrojo ir ketvirtojo klausimų

32 Antruoju ir ketvirtuoju klausimais, kurie nagrinėtini kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tada, kai dėl dviejų vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimų, vykdomų už atlyginimą tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokių, atliekamas vienas šių priekių siuntimas arba gabenimas Bendrijos viduje, abu šie tiekimai gali būti laikomi tiekimais, atleistais nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąją pastraipą ir ar atsakymo į šį klausimą tikslais yra svarbu žinoti, kuris – pirmasis pardavėjas, tarpinis prekes įsigyjantis asmuo ar antrasis prekes įsigyjantis 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 pirmąją 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 Pirma, pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą pirmasis pardavėjas įvykdytų pirmąjį tiekimą valstybėje narėje, iš kurios išsiunčiamos ar išgabenamos prekės. Šį pirmąjį tiekimą per pirmąjį įgijimą Bendrijos viduje įvykdytų tarpinis prekes įsigyjantis asmuo, o šio pirmojo tiekimo vieta pagal 28b straipsnio A skirsnio 1 dalį būtų valstybėje narėje, į kurią prekės atsiunčiamos arba atgabenamos.

36 Antra, pats tarpinis įgijėjas atliktų antrąjį tiekimą, kurio vieta pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą būtų valstybėje narėje, iš kurios prekės išsiunčiamos arba išgabenamos, kadangi šis antrasis tiekimas savo ruožtu atliekamas per antrąjį įgijimą Bendrijos viduje, kurį įvykdo antrasis prekes įsigyjantis asmuo ir kurio vieta yra valstybėje narėje, į kurią prekės yra atsiunčiamos arba atgabenamos.

37 Tokia grandinė būtų nelogiška ir kartu prieštarautų šio sprendimo 26–31 straipsniuose aprašytų pereinamojo laikotarpio priemonių dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo tikslui.

38 Visų pirma, net jei dėl dviejų vienas po kito einančių tiekimų prekės pervežamos tik vieną kartą, jie turi būti laikomi kaip einantys vienas po kito laiko atžvilgiu. Iš tikrųjų tarpinis prekes įsigyjantis asmuo antrajam prekes įsigyjančiam asmeniui teisę disponuoti preke kaip savininkui gali perleisti tik tuo atveju, jei jis tokią teisę prieš tai įgijo iš pirmojo pardavėjo, ir todėl antrasis tiekimas gali būti vykdomas tik atlikus pirmąjį tiekimą.

39 Kadangi tarpinio prekes įsigyjančio asmens įvykdyto prekių įsigijimo vieta yra valstybėje narėje, į kurią šios prekės atsiunčiamos ar atgabenamos, tai laikyti, kad šis apmokestinamasis asmuo paskesnį tų pačių prekių tiekimą vykdo iš valstybės narės, iš kurios pradedamas šis siuntimas ar gabenimas, prieštarautų bet kokiai logikai.

40 Antra, atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų aiškinimas, kad vienam prekių pervežimui Bendrijos viduje priskirtinas tik vienas iš dviejų vienas po kito einančių tiekimų, leidžia paprastai pasiekti šios direktyvos XVIa dalyje numatytų pereinamojo laikotarpio priemonių siekiamą tikslą, t. y. perleisti mokestines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės. Šis perleidimas vieno sandorio, dėl kurio vykdomas vienas prekių pervežimas Bendrijos viduje, iš tikrųjų užtikrinamas taikant Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąją pastraipą (valstybės narės, iš kurios pradedamas tiekimas, dėl kurio atliekamas siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vykdomas atleidimas nuo mokesčio) kartu su 17 straipsnio 3 dalies b punktu, kuris buvo pakeistas 28f straipsnio 1 punktu (valstybės narės, iš kurios pradedamas tiekimas, taikoma šioje valstybėje narėje mokėtino ar sumokėto PVM už pirkimus atskaita ar susigrąžinimas), ir 28a straipsnio 1 dalies a punktą (valstybės narės, į kurią atsiunčiamos ar atgabenamos prekės, vykdomas įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimas). Šis mechanizmas užtikrina aiškų atitinkamų valstybių narių mokestinio suvereniteto atskyrimą.

41 Tačiau atitinkamos Šeštosios direktyvos nuostatos negali būti aiškinamos taip, kad vienam prekių pervežimui Bendrijos viduje turi būti priskiriami abu vienas po kito einantys tiekimai.

42 Iš tikrųjų antrąjį Bendrijos viduje įvykdytą sandorį vertinti kaip priskirtiną vienam vežimui Bendrijos viduje nėra naudinga užtikrinant mokestinių pajamų perleidimą valstybei narei, kurioje atsiųstos ar atgabentos prekės buvo galutinai suvartotos, kadangi šis perleidimas jau buvo įvykdytas per pirmąjį sandorį, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 40 punkte.

43 Be to, reikia konstatuoti, kad jeigu du vienas po kito einantys teikimai būtų priskirti vienam prekių pervežimui Bendrijos viduje, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktas, pakeistas tos pačios direktyvos 28f straipsnio f punktu, antrojo tiekimo, įvykdyto tarpinio prekes įgyjančio asmens, atžvilgiu netektų prasmės, nes pastarasis neišvengiamai valstybėje narėje, iš kurios pradedamas prekių Bendrijos viduje gabenimas ar siuntimas, jokio PVM už pirkimus nebūtų sumokėjęs.

44 Vis dėlto, kad būtų išvengta pavojaus prarasti mokestines pajamas, 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginių 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 pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančiu Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, p. 1), nustatė bendrą kompetentingų valstybių narių institucijų pasikeitimo informacija apie sandorius Bendrijos viduje sistemą. Todėl šio sprendimo 41 punkte nurodytas aiškinimas padidintų skaičių atvejų, kai būtinas toks pasikeitimas informacija, ir apsunkintų kompetentingų mokesčių institucijų vykdomą atitinkamų sandorių administravimą.

45 Taigi į antrąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: kai dėl dviejų vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimų, vykdomų už atlyginimą tarp dviejų apmokesti-

namųjų asmenų, veikiančių kaip tokių, atliekamas vienas šių prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, šiam siuntimui ar gabenimui gali būti priskirtinas tik vienas iš dviejų tiekimų, kuris vienintelis bus atleistas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 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.

Dėl pirmojo klausimo

46 Visų pirma reikia pažymėti, kad tiekimo vietos nustatymo atžvilgiu Šeštoji direktyva nedaro jokio skirtumo tarp tiekimų „Bendrijos viduje“ ir tiekimų „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 vykdomai laivais, orlaiviais ar traukiniais arba panaudojant keleivinio transporto dalį, pastarasis atvejis pagrindinėje byloje nėra svarbus.

47 Iš atsakymo į 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 tiekimų.

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

51 Taigi į 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, į kurią šios prekės atsiunčiamos ar atgabenamos, atsižvelgiant į tai, ar šis tiekimas yra pirmasis, ar antrasis iš dviejų vienas po kito einančių tiekimų.

Dėl trečiojo klausimo

52 Atsižvelgiant į pateiktą pirmojo klausimo atsakymą, nėra reikalo atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **Kai dėl dviejų vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimų, vykdomų 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 tiekimų, kuris vienintelis bus atleistas nuo mokesčio pagal 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, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 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.

2. **Tik tiekimo, dėl kurio vykdomas prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vieta yra nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 77/0388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 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, į kurią šios prekės atsiunčiamos ar atgabenamos, atsižvelgiant į tai, ar šis tiekimas yra pirmasis, ar antrasis iš dviejų vienas po kito einančių tiekimų.**

Parašai.