

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.

Visų pirma, net jei dėl dviejų vienas po kito einančių tiekimo prekes pervežamos tik vieną kartą, jie turi būti laikomi kaip einantys vienas po kito laiko atžvilgiu. Iš tikrųjų tarpinis prekes siunčiantis asmuo gali perleisti teisę disponuoti preke kaip savininkui antrajam prekes siunčiančiam asmeniui tik tuo atveju, jei jis tokią teisę prieš tai gijo iš pirmojo pardavėjo, ir todėl antrasis tiekimas gali būti vykdomas tik atlikus pirmąjį tiekimą. Kadangi tarpinio prekes siunčiančio asmens prekių siunčijimo vieta yra valstybėje narėje, kuri šios prekes atsiunčiamos ar atgabenamos, laikyti, kad šis apmokestinamasis asmuo paskesnę tą pačią prekių tiekimo vykdą iš valstybės narės, iš kurios pradedamas šis siuntimas ar gabenimas, prieštarautų bet kokiai logikai.

Antra, toks aiškinimas leidžia paprastai pasiekti šios direktyvos XVIa dalyje numatytą pereinamojo laikotarpio priemonių siekiamą tikslą, t. y. perleisti mokestines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės.

(žr. 38–40, 45 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Kai dėl dviejų vienas po kito einančių tą pačią prekių tiekimo, vykdomą už atlyginimą tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokių, atliekamas vienas šių prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, tik tiekimo, dėl kurio vykdomas šis siuntimas ar šis gabenimas, vieta yra nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, 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, kuri šios prekes atsiunčiamos ar atgabenamos, atsižvelgiant į tai, ar šis tiekimas yra pirmasis, ar antrasis iš dviejų vienas po kito einančių tiekimų.

(žr. 51 punktą, rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. balandžio 6 d. (*)

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 siunčijimas Bendrijos viduje – Grandininiai sandoriai – Sandorių vieta

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,

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, padedamą *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 dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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 antraštinėje 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, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti 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 atlygą 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 įsigyjantiam asmeniui kitoje valstybės narėje, nei valstybės narė, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis 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 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 įsigyjantiam 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 atvejų

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) mokestį, kurį kiti tiekėjai atskirai nurodo jam skirtoje sąskaitoje faktūroje (11 straipsnis) už tiekimą ar už kitus jo žmonės naudoja Austrijoje vykdytus sandorius <...>“.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

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

15 Pati K aptariamas prekes steigė iš Italijoje ir Nyderlanduose steigto tiekėjo (toliau – tiekėjas). Žinoma, kad EMAG nepažinojo K tiekėjo. 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 faktūras, 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 faktūroje 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 tiekėjo, kad pastaroji iki kiekvieno tiekimo pabaigos turėjo galimybę keisti paskirties vietą ar gavėją 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 faktūrose 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 tiekimą sipareigojimą 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 faktūrose 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 fizinę prekių pervežimą.

23 Jis mano, kad pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą pirmojo tiekimo, kurį vykdė 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 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 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 sakinytis turi būti aiškinamas taip, kad vieta, kurioje buvo pradėtas siuntimas ar gabenimas, yra svarbi ir tada, kai skirtingos zonų 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 zonų 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 jį 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, principą, prekyboje tarp Bendrijos apmokestinamųjų asmenų nepažeidžiant mokesčių pajamų priskyrimo principo, pagal kurį mokestis galutiniam vartojimo etape taikomas valstybėje narėje, kurioje vyksta šis galutinis vartojimas, Šeštosios direktyvos XVIa dalimi jis tvirtino pereinamojo laikotarpio priemones 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 pardav?jas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“. To paties straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje prek? ?sigijimas Bendrijoje apibr?žiamas kaip „teis?s disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu ?sigijimas, tampant jo savininku, kai prekes ?sigyjan?iam asmeniui ? kit? valstyb? nar?, nei valstyb? nar?, iš kurios prek?s yra išsi?stos arba išgabentos, atsiun?ia arba atgabena pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo parduodan?iojo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu“.

29 Be to, kaip pasteb?jo generalin? advokat? savo išvados 23–25 punktuose, bet koks ?sigijimas Bendrijos viduje, apmokestinamas valstyb?je nar?je, ? kuri? atsiun?iamos ar atgabenamos prek?s Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirm?j? pastraip? sudaro tiekim?, kuris atleidžiamas nuo mokes?io valstyb?je nar?je, kurioje prasideda šis siuntimas ar gabenimas, pagal tos pa?ios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirm?j? pastraip?.

30 Kalbant apie Šeštosios direktyvos XVIa dalimi nustatytas pereinan?ias priemones, pardav?jas, viena vertus, ?vykdo tiekim?, atleist? nuo mokes?io valstyb?je nar?je, kurioje prasideda prek? siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje pagal šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkt? ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirm?j? pastraip?, ir, kita vertus, ši valstyb? nar? jam leidžia atskaityti ar susigr?žinti šioje valstyb?je nar?je už ši? prek? pirkimus mok?tin? ar sumok?t? PVM pagal tos pa?ios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punkt?, pakeist? šios direktyvos 28f straipsnio 1 punktu. Savo ruožtu prekes ?sigyjantis asmuo ?vykdo ?gijim? Bendrijos viduje, apmokestinam? valstyb?je nar?je, ? kuri? atsiun?iamos arba atgabenamos prek?s Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 1 dalies a punkto pirm?j? pastraip? ir 28b straipsnio A skirsnio 1 dal?.

31 Šis mechanizmas mokes?ines pajamas leidžia perleisti valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsi?stos ar atgabentos prek?s.

D?I antrojo ir ketvirtojo klausim?

32 Antruoju ir ketvirtuoju klausimais, kurie nagrin?tini kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar tada, 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? prieki? siuntimas arba gabenimas Bendrijos viduje, abu šie tiekimai gali b?ti laikomi tiekimais, atleistais nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirm?j? pastraip? ir ar atsakymo ? š? klausim? tikslais yra svarbu žinoti, kuris – pirmasis pardav?jas, tarpinis prekes ?sigyjantis asmuo ar antrasis prekes ?sigyjantis asmuo – turi teis? disponuoti prek?mis j? siuntimo arba gabenimo laikotarpiu.

33 Pagrindin?je byloje nagrin?jamos situacijos atveju du vienas po kito einantys tiekimai gal?t? b?ti atleisti nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirm?j? pastraip? tik tuo atveju, jei abu tiekimai tuo pa?iu metu b?t? priskirti vienam pervežimui Bendrijos viduje.

34 Jei taip b?t? šiuo atveju, pasekm?s b?t? šios.

35 Pirma, pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkt? pirmasis pardav?jas ?vykdyt? pirm?j? tiekim? valstyb?je nar?je, iš kurios išsiun?iamos ar išgabenamos prek?s. Š? pirm?j? tiekim? per pirm?j? ?gijim? Bendrijos viduje ?vykdyt? tarpinis prekes ?sigyjantis asmuo, o šio pirmojo tiekimo vieta pagal 28b straipsnio A skirsnio 1 dal? b?t? valstyb?je nar?je, ? kuri? prek?s atsiun?iamos 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 išgabenamos, 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 atgabenamos.

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 ?sigyjan?iam 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 ?sigyjan?io asmens ?vykdyto preki? ?sigijimo vieta yra valstyb?je nar?je, ? kuri? šios prek?s atsiun?iamos ar atgabenamos, 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 atgabenamos 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 ?gyjan?io 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 apsunkinti kompetentingų mokesčių institucijų vykdomą atitinkamų sandorių administravimą.

45 Taigi ? antrąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: 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 priskirtinas tik vienas iš dviejų tiekimo, kuris vienintelis bus atleistas nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąjį pastraipą. 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 pagrindinąje byloje nėra svarbus.

47 Iš atsakymo ? antrąjį ir ketvirtąjį klausimus matyti, kad pagrindinąje 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 prekės sigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas valstybėje narėje, ? kurių šios prekės 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, ? kurių 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, ? kurių šios prekės atsiunčiamos ar atgabenamos, atsižvelgiant ? tai, ar šis tiekimas yra pirmasis, ar antrasis iš dviejų vienas po kito einančių tiekimo.

Dėl trečiojo klausimo

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių 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 tiekimo, vykdomų už atlyginimą tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, 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 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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 pirmąjį pastraipą.

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.

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.

* Pocieso kalba: vokiečių.