

Byla C-430/09

Euro Tyre Holding BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktai, 28a straipsnio 1 dalies a punktas, 28b straipsnio A skirsnio 1 dalis ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirma pastraipa – Prekių, išsiųstų ar gabenamų Sąjungos viduje, tiekimo atleidimas nuo mokesčių – Tų pačių prekių tiekimai vienas po kito, kurie sudaro vieną siuntimą ar gabenimą Bendrijos viduje“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo – Bendrijos viduje siunčiamų ar gabenamų prekių tiekimo atleidimas nuo mokesčių

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

Kai prekė yra dviejų tiekimų vienas po kito tarp kelių apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, tačiau vieno gabenimo Bendrijos viduje objektas, nustatant, kuris sandoris turi būti priskirtas šiam gabenimui, t. y. pirmasis ar antrasis tiekimas, – dėl ko šis sandoris patenka į tiekimo Bendrijos viduje sąvoką, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 96/95, 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmą pastraipą, skaitomą kartu su šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktais, 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirma pastraipa ir 28b straipsnio A skirsnio 1 dalimi, – reikia atsižvelgti į visapusišką bylos aplinkybių vertinimą, kad būtų nustatyta, kuris iš šių dviejų tiekimų atitinka visas tiekiant Bendrijos viduje nustatytas sąlygas.

Šiuo atžvilgiu, kai pirmasis įgijėjas, gavęs teisę disponuoti preke kaip savininkas pirmojo tiekimo valstybėje narėje, išreiškia ketinimą išgabenti šią prekę į kitą valstybę narę ir pateikia pastarosios valstybės suteiktą pridėtinės vertės mokesčių mokėtojo kodą, gabenimas Bendrijos viduje turėtų būti priskirtas pirmajam tiekimui su sąlyga, kad antrajam įgijėjui teisę disponuoti preke kaip nuosavybe buvo perduota valstybėje narėje, kur užbaigtas gabenimas Bendrijos viduje, ir tai turi patikrinti nacionalinės teisės.

(žr. 44 ir 45 punktus bei rezoliucinės dalį)

2010 m. gruodžio 16 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktai, 28a straipsnio 1 dalies a punktas, 28b straipsnio A skirsnio 1 dalis ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirma pastraipa – Prekių, išsiųstų ar gabenamų Sąjungos viduje, tiekimo atleidimas nuo mokesčių – Tų pačių prekių tiekimai vienas po kito, kurie sudaro vieną siuntimą ar gabenimą Bendrijos viduje“

Byloje C-430/09

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2009 m. spalio 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. lapkričio 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Euro Tyre Holding BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai A. Arabadjiev, U. Løhmus (pranešėjas), A. Ó Caoimh ir P. Lindh,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Euro Tyre Holding BV*, atstovaujamos *belastingadviseur* T. C. Van Zwieten,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir B. Koopman,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis bei M. Germani ir M. Tassopoulou,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir W. Roels,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160, toliau – Šeštoji direktyva), 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmos pastraipos, skaitomos kartu su 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktais, 28a straipsnio 1 dalies a punktu ir 28b straipsnio A

skirsnio 1 dalimi, aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Euro Tyre Holding BV* (toliau – ETH) ir *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretoriaus, toliau – *Staatssecretaris*) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kuriuo ši bendrovė buvo apmokestinta sudariusi sandorą dėl prekių, buvusių dviejų vienas po kito tiekimo objektu, perskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

3 Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nustatyta:

„Prekių tiekimo vieta laikoma:

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

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

4 Pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmą pastraipą:

„[PVM] taip pat apmokestinami:

a) prekių sigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą šalies teritorijoje sigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį ir kuriam netaikomos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antro sakinio arba 28b straipsnio B dalies 1 punkto nuostatos.“

5 Šios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 1 dalyje numatyta:

„Prekių sigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas.“

6 Šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoje pastraipoje numatyta:

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčio vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje, kurios pardavėjo ar prekes sigyjančio 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.“

7 Šeštosios direktyvos 22 straipsnis, iš dalies pakeistas tos pačios direktyvos 28h straipsniu, asmenims, privalantiems mokėti mokesčius, numato keletą prievolių, susijusių būtent su apskaita, sąskaitų faktūrų išrašymu, deklaracija bei sumuojančiųjų ataskaita, kurių jie turi pateikti mokesčio administratoriui. Šio straipsnio 6 dalies b punkto pirmoje pastraipoje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, identifikuotas [PVM] tikslais, taip pat privalo pateikti

sumuojan?i?j? ataskait? apie pirk?jus, identifikuotus [PVM] tikslais, kuriems jis tiek? prekes pagal 28c straipsnio A skirsnio a ir d punktuose nustatytas s?lygas, ir penktoje pastraipoje numatyt? sandori? gav?jus, identifikuotus [PVM] tikslais.“

Nacionalin?s teis?s aktai

8 Iš Nyderland? vyriausyb?s Teisingumo Teismui pateikt? rašytini? pastab? matyti, kad pagrindinei bylai taikomos nacionalin?s nuostatos yra išd?stytos 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokes?io ?statyme (*Wet op de omzetbelasting 1968*; *Staatsblad* 1968, n° 329, toliau – 1968 m. ?statymas).

9 Pagal 1968 m. ?statymo 5 straipsn? preki? tiekimo vieta, kai atitinkamos prek?s yra išsi?stos ar išgabentos, laikoma vieta, kur prasideda preki? siuntimas ar gabenimas.

10 Pagal 1968 m. ?statymo 9 straipsnio 2 dalies b punkt? šio ?statymo II lentel?je išvardytam preki? tiekimui ar paslaug? teikimui, jeigu jis atitinka bendroje priemon?je administratoriaus nustatytas s?lygas, taikomas nulinis tarifas.

11 Šios II lentel?s a.6 pozicijoje (pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? metu galiojusi redakcija) numatyta „prek?s, kurios gabenamos ? kit? valstyb? nar?, jei jos ten apmokestinamos po j? ?sigijimo Bendrijos viduje“.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

12 ETH yra Nyderland? bendrov?, kurios komercin? veikla – automobili? ir kit? transporto priemoni? detali? tiekimas. Nuo 1997 m. spalio 1 d. iki 1999 m. sausio 31 d. ji dviem Belgijoje ?steigtoms bendrov?ms *Miroco BVBA* ir *VBS BVBA* (toliau atitinkamai – *Miroco* ir *VBS* arba bendrai – pirk?jos) pardav? daug padang? siunt? su tiekimo s?lyga „iš sand?lio“. Ši tiekimo s?lyga reiškia, kad ETH tur?jo tiekti prekes ? savo sand?l? Venlo (Nyderlandai), o gabenama iš jo tur?jo b?ti pirk?j? s?skaita ir rizika. Pirk?jos sudarant pirkimo-pardavimo sutart? ETH informavo, kad prek?s bus gabenamos ? Belgij?.

13 ETH pirk?joms išraš? šio pardavimo s?skaitas fakt?ras, nenurodydama PVM. Pirk?jos už prekes sumok?jo prieš tiekim?.

14 Prieš patiekiant prekes pagal pirkimo-pardavimo sutart? kiekviena pirk?ja savo ruožtu perpardav? jas Belgijoje ?steigtai bendrovei *Banden Decof NV* (toliau – *Decof*) ir numat? tiekimo s?lygas, pagal kurias prek?s gabenamos ? *Decof* patalpas atitinkamai *Miroco* ir *VBS* s?skaita bei rizika.

15 *Miroco* ar *VBS* atstovas pri?m? prekes ETH sand?lyje Nyderlanduose, ir jos buvo išgabentos tiesiai ? *Decof* patalpas Belgijoje sunkvežimiu su vairuotoju, kur? už atlyg? šioms ?mon?ms suteik? *Decof*. Kiekvien? kart? vairuotojas ETH pateikdavo pasirašyt? deklaracij?, kurioje nurodyta, kad prek?s išgabenos ? Belgij?. V?liau ETH buvo informuota, kad prek?s nebuvo nugabentos pirk?j? adresu. Ji netur?jo nieko bendra su gabenimu.

16 Prieš tiekiant prekes mokes?i? administratorius ETH prašymu paaiškino, kad pirk?j? PVM mok?toj? kodai buvo teisingi. V?liau min?t? tiekim? atžvilgiu ETH pateik? deklaracij?, nurodyt? Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkte.

17 Po 1999 m. atlikto ETH tyrimo, inspektorius, kaip atsakingas už PVM rinkim? Nyderlanduose asmuo, atmet? deklaracij? su nurodytu nuliniu tarifu ir pateik? bendrovei du pranešimus apie PVM perskai?iavim? atitinkamai už laikotarp? nuo 1997 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 d. ir už 1999 m. sausio m?nes?. Po pirmo prieštaravimo inspektorius panaikino

pranešimus apie perskaičiavimą, nes juose buvo klaida, susijusi su gavėjo pavadinimu. Ištaisys ši klaidą, inspektorius pateiks du naujus pranešimus apie mokesčio perskaičiavimą. Po naujo prieštaravimo inspektorius sumažins pirmame perskaičiavime nurodytą sumą ir patvirtins antrame perskaičiavime nurodytą sumą.

18 ETH pareiškė ieškini dėl šių pranešimų apie mokesčio perskaičiavimą *Gerechtshof te ' s/Hertogenbosch*. Šis teismas 2007 m. kovo 6 d. sprendime nusprendė, kad gabenimas Bendrijos viduje iš Nyderlandų į Belgiją buvo atliktas vykdant tiekimą iš pirkėjo bendrovei *Decof*. Todėl, atsižvelgiant į 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimą *EMAG Handel Eder*(C-245/04, Rink. p. I-3227), ETH neturėjo teisės, kiek tai susiję su jos tiekimais pirkėjams, taikyti atleidimo nuo mokesčio tiekimui Bendrijos viduje, numatyto Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkte. Tačiau šis teismas dėl kitų motyvų nusprendė, kad ieškinys buvo iš dalies pagrįstas, ir nurodė sumažinti abu ginčijamus mokesčių perskaičiavimus. ETH pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

19 Šiomis aplinkybomis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punktą ir į šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmąją traūką ir 28b straipsnio A skirsnio [1 dalį], tokiu atveju, kai ta pati prekė yra dviejų vienas po kito tiekimų tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, kai galima kalbėti apie vieną siuntimą ar gabenimą Bendrijos viduje, objektas, kaip reikia nustatyti, kuris tiekimas turi būti laikomas gabenimu Bendrijos viduje, jei prekes gabena asmuo, kuris pirmajame tiekime yra pirkėjas, o antrajame – pardavėjas, arba prekės gabenamos šio asmens sąskaita?“

Dėl prejudicinio klausimo

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės klausia, ar tokiu atveju, kai ta pati prekė yra dviejų vienas po kito tiekimų tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, tačiau vieno gabenimo Bendrijos viduje objektas, pirmajam ar antrajam tiekimui turi būti priskirtas šis gabenimas, dėl ko šiam sandoriui taikoma tiekimo Bendrijos viduje sąvoka Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmos pastraipos, skaitomos kartu su 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktais, 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmąja pastraipa ir 28b straipsnio A skirsnio 1 dalimi, prasme.

21 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendimo matyti, kad šiuo klausimu nacionalinis teismas nori paaiškinti, susijusio su atsakymu, kurį Teisingumo Teismas pateikė minėtame Sprendime *EMAG Handel Eder*. Iš tiesų šio sprendimo 45 punkte bei jo rezoliucinės dalies 1 punkto pirmoje pastraipoje nuspręsta, kad jei tiekimai vienas po kito, susiję su tomis pačiomis prekėmis tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, apima vieną šią prekę išsiuntimą ar gabenimą Bendrijos viduje, šis išsiuntimas ar gabenimas gali būti priskirtas tik vienam iš šių dviejų tiekimų, kuris tik vienas atleidžiamas nuo mokesčio taikant Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąją pastraipą. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad Teisingumo Teismas nepatiksino, kaip reikia nustatyti, kuriam iš dviejų tiekimų priskirti gabenimą.

22 Byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *EMAG Handel Eder*, buvo remiamasi analogiškomis aplinkybomis kaip ir šioje pagrindinėje byloje. Iš tiesų toje byloje buvo nagrinėjami du vienas po kito tos pačios prekės, kuri yra vieno gabenimo Bendrijos viduje objektas, tiekimai. Kaip ir pagrindinėje byloje, dviejuose tiekimuose dalyvavo trys apmokestinamieji asmenys, įsisteigę dviejose skirtingose valstybėse narėse. Tačiau toje byloje tarpinis pirkėjas gavo prašymą tiekti prekes iš galutinio pirkėjo prieš įsigydamas šias prekes iš savo tiekėjo, o pagrindinė byla

susijusi su situacija, kai tarpinis pirkėjas perparduoda galutiniam pirkėjui prekes, kurias prieš tai įsigijo iš savo tiekėjo neturėdamas išankstinio užsakymo.

23 Minuto Sprendimo *EMAG Handel Eder* 38 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad net jei du vienas po kito tiekimai sudaro tik vieną prekių judėjimą, jie turi būti laikomi vykstantys vienas po kito laiko atžvilgiu.

24 Kalbant apie šį dviejų tiekimų vietą, pažymėtina, jog Teisingumo Teismas nusprendė, kad jei tiekimas, kuris susijęs su prekių išsiuntimu ar gabenimu Bendrijos viduje, dėl ko valstybėje narėje, kur baigiasi prekių siuntimas arba gabenimas, apmokestinamas įsigijimas Bendrijos viduje, yra pirmas iš dviejų tiekimų vienas po kito, laikoma, kad antrasis tiekimas įvyko prieš jį atlikto įsigijimo Bendrijos viduje vietoje, t. y. valstybėje narėje, kur baigiasi prekių siuntimas arba gabenimas. Atvirkščiai, jei tiekimas, susijęs su prekių išsiuntimu ar gabenimu Bendrijos viduje, yra antras iš dviejų tiekimų vienas po kito, pirmasis tiekimas, pagal prielaidą įvyks prieš prekių išsiuntimą ar gabenimą, laikomas įvykusi valstybėje narėje, kuri pradedamas šis išsiuntimas ar gabenimas (minuto Sprendimo *EMAG Handel Eder* 50 punktas).

25 Todėl vienintelis tiekimas, susijęs su prekių siuntimu ar gabenimu Bendrijos viduje, nustatomas pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą, o jo vieta yra valstybėje narėje, kur prasideda šis siuntimas ar gabenimas. Kito tiekimo vieta nustatoma pagal tos pačios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies b punktą. Jo vieta yra arba valstybėje narėje, kur pradedamas šis siuntimas ar gabenimas, arba valstybėje narėje, kur jis baigiamas, atsižvelgiant į tai, ar tai pirmas, ar antras tiekimas iš dviejų vienas po kito tiekimų (minuto Sprendimo *EMAG Handel Eder* 51 punktas).

26 Šie svarstymai taikytini pagrindinės bylos aplinkyboms.

27 Kalbant apie klausimą, kuriam tiekimui priskirti gabenimą Bendrijos viduje, kai šį atlieka asmuo, kuris kaip pirmasis įgijėjas ir antrasis tiekėjas dalyvavo abiejuose tiekimuose, reikia konstatuoti, kad Šeštojoje direktyvoje šiuo klausimu nenumatyta jokios bendros taisyklės. Atsakymas į šį klausimą priklauso nuo visų konkrečių aplinkybių, leidžiančių nustatyti, kuris tiekimas atitinka visas tiekimui Bendrijos viduje nustatytas sąlygas, visapusio vertinimo.

28 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip ir kitos sąvokos, apibrėžiančios apmokestinamuosius sandorius pagal Šeštąją direktyvą, (žr., be kita ko, 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 44 punktą bei 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 41 punktą), tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje sąvoka yra objektyvaus pobūdžio ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamą sandorį tikslus ir rezultatus (2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 38 punktas ir 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, Rink. p. I-0000, 39 punktas).

29 Taip pat iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad prekės tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmą pastraipį taikomas, tik jei teisė disponuoti preke kaip savininkui buvo perduota įgijėjui, jei tiekėjas rodo, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir jei po šio išsiuntimo ar gabenimo ši prekė fiziškai paliko tiekimo valstybės narės teritoriją (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *Teleos ir kt.* 42 punktą; 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, Rink. p. I-7897, 23 punktą ir 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, Rink. p. I-0000, 27 punktą).

30 Net jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiks teismas kelia klausimą tik dėl sąlygos, susijusios su gabenimu Bendrijos viduje, taip pat reikia atsižvelgti į kitas dvi sąlygas, išvardytas pirmesniame punkte, tiek, kiek aplinkybės, kuriomis šios sąlygos įvykdytos, gali būti

svarbios vertinant aplinkyb? pagrindin?je byloje.

31 Pirmiausia, kalbant apie teis?s disponuoti preke kaip savininkui perdavim? vykdan? tiekimus vienas po kito, svarbu priminti, kad Teisingumo Teismas min?to Sprendimo *EMAG Handel Eder* 28 punkte teig?, kad tarpinis ?gij?jas gali perduoti antram ?gij?jui teis? disponuoti preke kaip savininkui, tik jeigu j? anks?iau gavo iš pirmojo pardav?jo.

32 Tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai pagrindin?je byloje, reikia nuspr?sti, kad pirmojo ?gij?jo atstovo prek? pasi?mimas iš ETH sand?lio turi b?ti laikomas perdavimu šiam teis?s disponuoti preke kaip savininkui ir turi b?ti laikomas pirmuoju tiekimu.

33 Ta?iau vien šios aplinkyb?s nepakanka daryti išvad?, kad pirmasis tiekimas yra tiekimas Bendrijos viduje. Iš ties? negalima atmesti galimyb?s, kad antrasis teis?s disponuoti preke kaip savininkui perdavimas gali taip pat vykti pirmojo tiekimo valstyb?s nar?s teritorijoje prieš gabenim? Bendrijos viduje. Tokiu atveju gabenimas Bendrijos viduje neturi b?ti priskirtas šiam tiekimui.

34 Tuo atveju, kai ?gij?jas gauna teis? disponuoti preke kaip savininkas tiekimo valstyb?je nar?je ir ?sipareigoja j? nugabenti ? paskirties valstyb? nar?, kaip tai yra tiekimo su s?lyga pasiimti prekes iš tiek?jo sand?lio atveju, tiek, kiek ?manoma, reikia atsižvelgti ? pirk?jo ketinimus ?sigijimo momentu, su s?lyga, kad jie pagr?sti objektyviais ?rodymais (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo X 47 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

35 Šiuo atveju, jei pirk?jas, kaip pirmasis ?gij?jas, išreišk? ketinim? gabenti prekes ? kit?, o ne tiekimo, valstyb? nar?, ir pateik? šios kitos valstyb?s nar?s jam suteikt? PVM mok?tojo kod?, ETH gal?jo manyti, kad jos sudaryti sandoriai yra tiekimai Bendrijos viduje.

36 Ta?iau perdavus ?gij?jui teis? disponuoti preke kaip savininkui, pirm? tiekim? atliekantis tiek?jas gali b?ti laikomas turin?iu prievol? mok?ti PVM už š? sandor?, jei ?gij?jas j? informavo, kad prek? buvo perparduota kitam apmokestinamajam asmeniui prieš palikdama tiekimo valstyb? nar? ir jei po šios informacijos jis ?gij?jui nepateik? pataisytos s?skaitos fakt?ros su nurodytu PVM.

37 Toliau, kalbant apie su ?rodymu susijus? s?lyg?, nes tai yra šio sprendimo 29 punkte priminta viena iš atleidimo nuo mokes?io s?lyga, reikia pažym?ti, kad nors iš esm?s tiek?jas turi ?rodyti, kad prek? buvo išsi?sta ar išgabenta ? kit? valstyb? nar?, aplinkyb?mis, kai teis? disponuoti preke kaip savininkui yra perduota ?gij?jui tiekimo valstyb?s nar?s teritorijoje ir kai šis ?gij?jas turi išsi?sti ar išgabenti prek? iš tiekimo valstyb?s nar?s teritorijos, ?rodymas, kur? tiek?jas gali pateikti mokes?i? administratoriui, iš esm?s priklauso nuo ?rodym?, kuriuos šiuo tikslu tiek?jas gauna iš ?gij?jo.

38 Aišku, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tokiu atveju teis?ta reikalauti, kad tiek?jas veikt? s?žiningai ir imt?si vis? proting? priemoni?, kuri? tik gali, kad užtikrint?, jog sudaromi sandoriai neb?t? susij? su suk?iavimu mokes?i? srityje. Ta?iau jei tiek?jas ?vykdo šias s?lygas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje ?rodymu, o ?gij?jas ne?vykdo sutartini? s?lyg? išsi?sti ar išgabenti prek? iš tiekimo valstyb?s nar?s, pastarasis turi tur?ti prievol? sumok?ti PVM šioje valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 66 ir 67 punktus).

39 Iš bylos medžiagos matyti, kad pagrindin?je byloje ETH, laikydama savo tiekim? tiekimu Bendrijos viduje ir atleistu nuo PVM, remiasi PVM mok?tojo kodu, kur? ji praš? patikrinti Nyderland? mokes?i? administratoriaus, ir pirk?j? deklaracijomis, pateiktomis pasiimant prekes iš sand?lio, kuriose nurodoma, kad prek?s bus išgabentos ? Belgij?. Klausimas, ar veikdama šitaip ETH ?vykd? savo pareigas, susijusias su ?rodymu ir r?pestingumu, patenka ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo vertinim?, atliekam? remiantis šiuo klausimu

nacionalinėje teisėje numatytais sąlygomis.

40 Galiausiai, kalbant apie sąlygą, susijusią su prekės išsiuntimu ar išgabėnimu iš tiekimo valstybės narės, reikia pabrėžti, kad nors, kaip matyti iš minėto Sprendimo *EMAG Handel Eder* 45 punkto, klausimas, kas turi teisę disponuoti prekėmis gabenant Bendrijos viduje praranda svarbą, aplinkybų, kad prekes gabena prekės savininkas ar jos gabenamos jo sąskaita, turi būti svarbi priimant sprendimą priskirti šį gabenimą pirmajam arba antrajam tiekimui. Tačiau tuo atveju, kai gabena asmuo, kuris dalyvauja abiejuose sandoriuose, arba gabenama jo sąskaita, kaip antai pagrindinėje byloje, ši aplinkybė nėra svarbiausia.

41 Todėl faktas, kad pagrindinėje byloje antrasis įgijėjas dalyvavo gabenant, nėra rodymas, leidžiantis daryti išvadą, kad šis gabenimas turi būti priskirtas antrajam tiekimui.

42 Taip pat aplinkybų, kad prekės nebuvo nugabentos pirmiesiems įgijėjams, neleidžia atmesti galimybės, kad gabenimas buvo atliktas per pirmąjį tiekimą, nes atleidimo nuo mokesčio taikymui tiekiant Bendrijos viduje taikoma sąlyga, pagal kurią gabenimas turi baigtis kitoje, o ne tiekimo valstybėje narėje, o adresas, kur užbaigiamas gabenimas, šiuo atveju nėra svarbus.

43 Šio aiškinimo nepaneigia Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 1 dalies formuluotė, pagal kurią prekės įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi įsiuntimas ar gabenimas. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo pereinamojo laikotarpio schemos, kuriai priklauso ši nuostata, tikslas yra perduoti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje pateiktos prekės buvo galutinai vartojamos (šiuo klausimu žr. 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 ir C-539/08, Rink. p. I-0000, 30 ir 31 punktus), o ne nustatyti asmenį, kuris atliko tiekimą Bendrijos viduje.

44 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad kai ta pati prekė yra dviejų tiekimų vienas po kito tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, tačiau vieno siuntimo ar gabenimo Bendrijos viduje objektas, nustatant, kuris sandoris turi būti priskirtas šiam gabenimui, t. y. pirmasis ar antrasis tiekimas, – dėl ko šis sandoris patenka į tiekimo Bendrijos viduje sąvoką Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmos pastraipos, skaitomos kartu su šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktais, 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirma pastraipa ir 28b straipsnio A skirsnio 1 dalimi, prasme, – reikia atsižvelgti į visapusišką visų bylos aplinkybių vertinimą, kad būtų nustatyta, kuris iš šių dviejų tiekimų atitinka visas tiekiant Bendrijos viduje nustatytas sąlygas.

45 Tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, kai pirmasis įgijėjas, gavęs teisę disponuoti prekėmis kaip savininkas pirmojo tiekimo valstybėje narėje, išreiškia ketinimą išgabenti šias prekes į kitą valstybę narę ir pateikia savo pastarosios valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą, gabenimas Bendrijos viduje turėtų būti priskirtas pirmajam tiekimui su sąlyga, kad antrajam įgijėjui teisę disponuoti prekėmis kaip nuosavybe buvo perduota valstybėje narėje, kur užbaigtas gabenimas Bendrijos viduje. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar ši sąlyga vykdyta jo nagrinėjamoje byloje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

Kai ta pati prekė yra dviejų tiekimų vienas po kito tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, tačiau vieno siuntimo ar gabenimo Bendrijos viduje objektas, nustatant, kuris sandoris turi būti priskirtas šiam gabenimui, t. y. pirmasis ar antrasis tiekimas, – dėl ko šis sandoris patenka į tiekimo Bendrijos viduje sąvoką 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 1996 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 96/95/EB, 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmos pastraipos, skaitomos kartu su šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a ir b punktais, 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirma pastraipa ir 28b straipsnio A skirsnio 1 dalimi, prasme, – reikia atsižvelgti į visapusiškas bylos aplinkybes vertinimui, kad būtų nustatyta, kuris iš šių dviejų tiekimų atitinka visas tiekiant Bendrijos viduje nustatytas sąlygas.

Tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, kai pirmasis įgijėjas, gavęs teisę disponuoti prekėmis kaip savininkas pirmojo tiekimo valstybėje narėje, išreiškia ketinimą išgabenti šias prekes į kitą valstybę narę ir pateikia savo pastarosios valstybės narės suteiktą pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą, gabenimas Bendrijos viduje turėtų būti priskirtas pirmajam tiekimui su sąlyga, kad antrajam įgijėjui teisę disponuoti prekėmis kaip nuosavybe buvo perduota valstybėje narėje, kur užbaigtas gabenimas Bendrijos viduje. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar ši sąlyga vykdyta jo nagrinėjamoje byloje.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.