

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2005 m. lapkričio 10 d.¹

I — Įvadas

1. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma atsakyti į klausimus, susijusius su 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas² (toliau – Šeštoji direktyva) išaiškinimu dėl vadinamųjų grandinių sandorių apmokestinimo. Tokiuose sandoriuose dalyvaujančios skirtingos įmonės iš dviejų ar daugiau valstybių narių iš eilės sudaro pirkimo pardavimo sutartis dėl tos pačios prekės, o vėliau šios sutartys įvykdomos pirmajam tiekėjui atliekant vieną prekių pervežimą galutiniam pirkėjui.

tiekJėjo gauto PVM pripažinimo perkant sumokėto mokesčio atskaitos tikslais. Perkant sumokėto mokesčio atskaita taikoma apmokestinamiesiems vidaus tiekimams, o ne (tarpvalstybiniais) tiekimams Bendrijos viduje. Mokesčių administratoriaus nuomone, grandiniame sandoryje dalyvavę asmenys tiekimą galutiniam pirkėjui neteisingai traktavo kaip apmokestinamąjį vidaus tiekimą.

II — Teisinis pagrindas

A — Bendrijos teisė

2. Pagrindinėje byloje *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) nagrinėja ginčą tarp grandiniame sandoryje dalyvavusio galutinio pirkėjo ir mokesčių administratoriaus dėl tarpinio

3. Remiantis Šeštosios direktyvos 2 straipsniu, prekių tiekimas apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu, kai pagal 4 straipsnio 1 ir 2 dalis apmokestinamasis asmuo yra savarankiškai tiekimo paslaugas vykdomas prekiautojas.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — OL L 145, p. 1.

4. Nustatant apmokestinamųjų sandorių vietą, 8 straipsnyje numatyta:

pagal 21 straipsnio 2 dalį, vykdomo tiekimo vieta ir vėlesnių šių prekių tiekimų vieta yra šalyje, į kurią prekės importuotos.“

„1. 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.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies a punkto, tais atvejais, kai siunta išsiunčiama ar prekės gabenamos kitoje, o ne tų prekių importo šalyje, laikoma, kad importuotojo, apibrėžto

5. 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB³ į Šeštąją direktyvą buvo įtraukta nauja XVIa dalis („Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo; 28a–28m straipsniai“). Šios nuostatos ir toliau taikomos, nes iki šiol galutinai nėra nustatyta prekių judėjimo tarp skirtingų valstybių narių įmonių apmokestinimo tvarka prekybos tarp jų atveju.

6. Šeštosios direktyvos 28a straipsnio ištraukose 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 apmokesti-

3 — OL L 376, p. 1 ir paskesni.

namasis 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.

2. Nepažeidžiant 1 dalies, vis dėlto 28a straipsnio 1 dalies a punkte nurodyto prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra teritorijoje valstybės narės, suteikusios pridėtinės vertės mokesčio identifikavimo numerį, kurį naudodamas prekes įsigyjantis asmuo jas įsigijo, jeigu prekes įsigyjantis asmuo neįrodo, kad minėtos prekės buvo apmokestintos šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka.

<...>

<...>“

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.“

8. Pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąją pastraipą prekių tiekimai Bendrijos viduje tarp dviejų valstybių narių yra atleisti nuo mokesčio. Šioje nuostatoje nustatyta:

7. Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnyje reglamentuojama sandorių vieta. Jame numatyta:

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

„1. Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai jos atsiunčiamos ar atgabenamos prekes įsigyjančiam asmeniui.

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 Bend-

rijos 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.

trečiajam asmeniui teisę disponuoti preke. Teisę disponuoti preke gali perleisti pats tiekėjas ar jo įgaliotas trečiasis asmuo.

<...>“

<...>

B — Nacionalinė teisė

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

9. Austrijos *Umsatzsteuergesetz 1994* redakcijoje, galiojusioje prieš *Steuerreformgesetz 2000*⁴ (toliau – UStG), yra nurodytos pagrindinei bylai svarbios nacionalinės nuostatos.

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. Laikoma siuntimu tai, kai tiekėjas gabena objektą trečiajam asmeniui, padedamas vežėjo ar frachtininko, arba tokį gabenimą užtikrina tarpininkaujant ekspeditoriui.“

10. Pagal *UStG 1994* 3 straipsnio 1, 7 ir 8 dalis:

„1. Tiekimu laikomas sandoris, kuriuo tiekėjas suteikia pirkėjui ar pastarojo įgaliotam

11. *UStG 1994* 3 straipsnio 8 dalis iš dalies buvo pakeista *Steuerreformgesetz 2000*, siekiant, teisės aktų leidėjo teigimu, suderinti ją

4 — BGBl. I, Nr. 106/1999.

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 prekę perduodama ekspeditoriui, vežėjui arba frachtininkui.“

12. *UStG 1994* 12 straipsnyje, turinčiame reikšmės už pirkimus sumokėto PVM atskaitos taikymui, nustatyta:

„1. Tiekėjas gali atskaityti šias už pirkimus sumokėto mokesčio sumas:

1) mokesčių, kurių kiti tiekėjai atskirai nurodo jam skirtoje sąskaitoje faktūroje (11 straipsnis) už tiekimą ar už kitus jo įmonės naudai Austrijoje įvykdytus sandorius <...>“.

III — Faktinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

13. 1996–1997 metais Austrijoje įsteigta bendrovė *K* (toliau – *K*) *GmbH* ieškovei pagrindinėje byloje, bendrovei *EMAG Handel Eder OHG*, kuri taip pat įsteigta Austrijoje, pagal metines sutartis kiekvieną mėnesį parduodavo tam tikrą kiekį rafinuoto švino pagal sąlygas „franko Arnoldstein, EB muitai sumokėti, vežimo kroviniu automobiliu mokesčiai sumokėti“. Pati *K* rafinuotą šviną pirkdavo iš Italijoje ir Nyderlanduose įsteigtų bendrovių. Prekės buvo laikomos muitinės sandėliuose, esančiuose atitinkamai Roterdame arba Trieste. Iš ten *K* įgaliotas ekspeditorius gabendavo prekes į paskirties vietą, esančią *EMAG* arba *EMAG* pirkėjų patalpose. *K* už tiekimus išrašydavo *EMAG* sąskaitas faktūras, nurodydama 20 % PVM. Tačiau mokesčių administratorius atsisakė leisti *EMAG* pasinaudoti šia atskaita. Jo nuomone, *K* suklydo *EMAG* išrašytose sąskaitose faktūrose įtraukdama PVM, nes toks tiekimas, kai prekės gabenamos iš Italijos arba Nyderlandų į *EMAG*, turi būti laikomas atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje.

14. Tačiau dėl to *EMAG* pateikė skundą, kuriame tvirtino, kad pačios *K* iniciatyva ekspeditoriai vykdė tiekimą iš Nyderlandų arba Italijos į Austriją. Taigi tik tarp *K* ir jos tiekėjų egzistuoja tiekimas iš kitos valstybės

narės. Atvirkščiai, tiekimo, vykdomo vėliau iš K į EMAG, atveju kalbama apie apmokestinamąjį vidaus tiekimą, todėl už pirkimus sumokėto PVM atskaita turi būti leistina.

svarbi ir tada, kai skirtingos įmonės sudaro tiekimo sandorį dėl tos pačios prekės, o šie skirtingi tiekimo sandoriai vykdomi atliekant vieną prekių pervežimą?

15. *Finanzlandesdirektion Kärnten* (Karintijos finansų tarnyba) atmetė EMAG skundą kaip nepagrįstą. Jos nuomone, pagal *UStG 1994* 3 straipsnio 8 dalį atleistų nuo mokesčio tiekimų Bendrijos viduje vieta yra Nyderlanduose arba Italijoje, nes prekės Roterdame arba Trieste buvo perduodamos eks-peditoriams, kurie jas gabendavo EMAG į Austriją.

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?

16. Šis *Finanzlandesdirektion Kärnten* sprendimas yra *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) nagrinėjamos bylos dalykas. *Verwaltungsgerichtshof* Teisingumo Teismui pateikė šiuo prejudicinius klausimus:

1. Ar 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, 8 straipsnio 1 dalies a punkto pirmas sakinytis turi būti aiškinamas taip, kad vieta, kurioje buvo pradėtas siuntimas ar gabenimas, yra

3. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar vieta, kurioje prasidėjo antrasis tiekimas, laikoma faktine prekės išsiuntimo arba išgabenimo vieta, ar vieta, kurioje baigiasi pirmasis tiekimas?
4. Ar atsakymui į pirmuosius tris klausimus svarbu žinoti, kuriam asmeniui priklauso teisė disponuoti prekėmis jų pervežimo laikotarpiu?

IV — Proceso dalyvių argumentai

17. Teisingumo Teismo nagrinėjamoje byloje pastabas pateikė *EMAG*, Austrijos, Britanijos ir Italijos vyriausybės bei Komisija. Visų proceso dalyvių nuomone, grandininuose sandoriuose tik vienas tiekimas gali būti laikomas atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje. Todėl vienodos nuomonės laikomasi ir dėl to, kad šioje byloje tiekimas Bendrijos viduje pagal Šeštąją direktyvą yra vykdomas tarp Nyderlandų arba Italijos tiekėjų ir *K GmbH*, taigi su *EMAG* tiekimas Bendrijos viduje daugiau neturi nieko bendra.

18. Tačiau proceso dalyvių nuomonės skiriasi abstraktaus atsakymo į prejudicinius klausimus atžvilgiu. *EMAG* ir Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad grandininuose sandoriuose pirmasis tiekimas visada yra laikomas atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje, o Austrijos ir Italijos vyriausybių bei Komisijos teigimu, būtent konkretaus atvejo aplinkybės yra svarbios nustatant, kurį iš tiekimų konkrečiu atveju reikia laikyti atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje.

V — Teisinis vertinimas

A — Pirminės pastabos dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo taisyklių

19. Šalies teritorijoje prekių tiekimas yra apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu (Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas). Tačiau prekių, gabenamų iš trečiųjų valstybių Bendrijos pirkėjams, apmokestinimo momentą lemia ne tiekimas, o prekių importas į Bendrijos teritoriją (Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktas ir 7 straipsnis).

20. Direktyvoje 91/680 įtvirtintomis pereinamojo laikotarpio priemonėmis dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo (XVIa dalis) tarpvalstybinės prekybos Bendrijos viduje atveju buvo nustatytas kitas apmokestinimo momentas, t. y. prekių įgijimas Bendrijos viduje. Norint geriau suprasti šias vis dar galiojančias nuostatas, yra svarbu trumpai apžvelgti situaciją prieš šių priemonių įsigaliojimą.

21. Prieš nustatant prekių įgijimą Bendrijos viduje, tarpvalstybiniai prekių tiekimai Bendrijos teritorijoje buvo apmokestinami panašiai kaip ir kita tarptautinė prekyba. Pagal bendrąsias nuostatas tiekimas buvo apmokestintas prekių tiekimo vietoje pagal Šešto-

sios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą, t. y. prekių siuntimo vietoje, tačiau atleistas nuo mokesčio eksporto atveju. Tuomet pridėtinės vertės mokestis turėjo būti mokamas importo į paskirties valstybę atveju. Surenkant importo pridėtinės vertės mokestį, turėjo būti vykdoma pasienio kontrolė.

22. Įgyvendinant vidaus rinką, turėjo būti panaikinta tokia apmokestinimo tvarka, taip pat fiskalinė kontrolė prie vidaus sienų⁵. Tiesa, reforma nebuvo siekiama išplėsti galiojančių nuostatų dėl prekių tiekimų šalies teritorijoje taikymo prekybos tarp valstybių narių srityje. Kadangi tai reikštų, kad, skirtingai nei ankstesnėje situacijoje, pridėtinės vertės mokestis grįžtų ne valstybei, į kurią prekės importuojamos, o valstybei, iš kurios prekės siunčiamos. Vykdamt prekybą valstybės narės viduje, paprastai tiekimas yra laikomas apmokestinamuoju sandoriu (Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas). Šiuo atveju apmokestinamųjų sandorių vieta laikoma ta, kurioje prekės yra tuo metu, kai prasideda jų gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos (Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas).

23. Remiantis pereinamojo laikotarpio priemonėmis, negalima kištis į iki tol egzistavusį mokestinio suvereniteto pasidalijimą tarp

valstybių narių. Be to, pridėtinės vertės mokestis, kaip vartojimo mokestis, turi būti sumokamas toje valstybėje narėje, kurioje prekės galutinai suvartojamos. Siekiant tai užtikrinti, Direktyvoje 91/680 dėl prekybos tarp valstybių narių buvo įtvirtintas prekių įsigijimas Bendrijos viduje kaip naujas apmokestinimo momentas (28a straipsnio 1 dalies a punktas). Taigi šiuo atveju yra apmokestinamas prekių gavimas importo valstybėje narėje prekes įsigijančio asmens vardu. Šis apmokestinimo momentas pakeitė iki tol galiojusį apmokestinimą importo atveju.

24. Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, kaip byloje *Lipjes* nurodė generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer, mokesčių nustatymo įgaliojimai turi būti suderinti taip, kad bet kokiame sandoryje Bendrijos viduje vienos valstybės narės įgaliojimai prasideda, kai baigiasi kitos valstybės narės įgaliojimai⁶.

25. Kadangi pagal galiojančias pereinamojo laikotarpio priemones prekių įsigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas prekių paskirties šalyje, atitinkamas tiekimas Bendrijos viduje kilmės šalyje turi būti atleistas nuo mokesčio (Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punktas). Taigi tuomet, kai prekių įsigijimas Bendrijos viduje pakeitė importo apmokestinimą, tiekimo

5 — Žr. Direktyvos 91/680 2 konstatuojamąją dalį.

6 — 2004 m. sausio 13 d. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvada byloje C-68/03 (sprendimas *Staatssecretaris van Financiën prieš D. Lipjes*, Rink. p. I-5879, 35 punktas).

Bendrijos viduje atveju atleidimas nuo mokesčio pakeitė atleidimą nuo mokesčio eksporto atveju.

tratorius faktiškai *K* nurodymu vykdomą prekių gabenimą iš Nyderlandų ar Italijos taip pat priskiria antrajam tiekimui.

B — *Dėl antrojo prejudicinio klausimo*

26. Du pirmieji prejudiciniai klausimai yra labai tarpusavyje susiję. Be to, antrasis klausimas yra esminis ir dėl to į jį reikia atsakyti pirmiausia. Šio klausimo turinį galima suprasti tik atsižvelgus į tai, kaip Austrijos mokesčių administratorius norėtų vertinti grandininio sandorio tiekimus.

27. Abu tiekimus, kaip grandininio sandorio dalis, jis laiko atleistais nuo mokesčio tiekimais Bendrijos viduje. Pirmasis atleistas nuo mokesčio tiekimas Bendrijos viduje yra sandoris tarp Nyderlandų arba Italijos įmonių ir įmonės *K* Austrijoje, o antrasis atleistas nuo mokesčio tiekimas Bendrijos viduje yra sandoris tarp Austrijos įmonių *K* ir *EMAG*. Tačiau šie abu teisiniu požiūriu savarankiški tiekimai vykdomi tik vieną pervežant prekes iš Nyderlandų arba Italijos į Austriją. Tam, kad sandorį tarp Austrijoje įsteigtų įmonių *K* ir *EMAG* irgi būtų galima laikyti atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje, t. y. tarpvalstybiniu tiekimu, mokesčių adminis-

28. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes, *Verwaltungsgerichtshof* savo antruoju klausimu siekia išsiaiškinti, ar grandininio sandorio atveju, nors ir pervežus prekes tik vieną kartą, iš tikrųjų egzistuoja du atleisti nuo mokesčio tiekimai Bendrijos viduje.

29. Mokesčių administratoriaus pateiktas vertinimas grandininiam sandoriui priskirtų tiekimų atžvilgiu neatitinka Šeštosios direktyvos XVIa dalyje nustatytų specialiųjų nuostatų dėl Bendrijos viduje įvykdytų tiekimų apmokestinimo tikslų. Šiomis nuostatomis siekiama koordinuoti valstybių narių kompetenciją tiekimo sandorių Bendrijos viduje apmokestinimo srityje. Tarpvalstybiniai tiekimai, skirtingai nei pagal taisykles, taikomas vidaus tiekimams, turi būti apmokestinami tik vieną kartą paskirties šalyje.

30. Tačiau šis tikslas įgyvendinamas, jeigu nagrinėjamoje situacijoje tik vienas iš tiekimų yra vertinamas kaip atleistas nuo mokesčio tiekimas Bendrijos viduje, ir būtent tas tiekimas, kuris turėjo įtakos prekių įsigijimui

Bendrijos viduje. Tačiau visi anksčiau ir vėliau sudaryti sandoriai yra vidaus tiekimai, kurie pagal bendrąsias taisykles apmokestinami toje valstybėje, kurioje šie tiekimai buvo vykdomi.

31. Tarpvalstybinių prekių tiekimo sandorių atveju Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkte nustatytas atleistas nuo mokesčio tiekimas Bendrijos viduje priešpastatomas apmokestinamajam prekių įsigijimui Bendrijos viduje. Jeigu per valstybės narės sieną buvo įvykdytas tik vienas prekių pervežimas, tai tokiu atveju gali būti tik vienas atleistas nuo mokesčio tiekimas ir vienas apmokestinamasis prekių įsigijimas. Tuo yra užtikrinama, kad dalyvaujančių valstybių narių kompetencijos koordinavimas, kurio siekiama Šeštosios direktyvos XVIa dalimi nustatytose priemonėse, veiktų nepriekaištingai ir kad tiekimai Bendrijos viduje nebūtų apmokestinami keletą kartų ar iš viso neapmokestinami (apmokestinimo neutralumas). Taigi tokiose situacijose, kokios nagrinėjamos šioje byloje, kai dalyvaujantys skirtingi asmenys yra laikomi prekes įsigijančiais asmenimis, siekiant atskirti valstybių narių mokestinį suverenitetą, tarpvalstybinis prekių pervežimas turi būti aiškiai priskirtas prekių tiekimo arba įsigijimo operacijai.

32. Iš toliau išdėstytų samprotavimų matyti, kokių kyla pažeidimų, jeigu tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, būtų

tarkim du atleisti nuo mokesčio tiekimai Bendrijos viduje. Taigi visų pirma atleistas nuo mokesčio tiekimas Bendrijos viduje būtų tarp Nyderlandų arba Italijos tiekėjo ir *K*. Šį tiekimą Austrijoje vykdytų *K* per apmokestinamąjį prekių įsigijimą Bendrijos viduje. Pagal 28b straipsnio A skirsnio 1 dalį šio sandorio vieta laikoma būtent ta vieta, kur prekės yra, kai jos atsiunčiamos ar atgabėamos prekes įsigijančiam asmeniui.

33. Tokiu būdu tam, kad tiekimas tarp *K* ir *EMAG* būtų laikomas taip pat atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje, šio tiekimo vieta būtinai turėtų būti kitoje valstybėje narėje, o ne Austrijoje. Šiuo atveju tai galėtų būti tik Nyderlandai arba Italija. Taip šioje tiekimo sandorių grandinėje *K* turėtų gabenti dar kartą tas pačias prekes iš Nyderlandų arba Italijos į Austriją, nors ji minėtas prekes jau prieš tai įsigijo Austrijoje, t. y. Bendrijos viduje Šeštosios direktyvos prasme.

34. Su tokiu išgalvotu antruoju tiekimu Bendrijos viduje *EMAG* Austrijoje pagaliau įvykdytų kitą Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkte nustatytą apmokestinamąjį prekių įsigijimą Bendrijos viduje. Taigi fiktyvus gabenimo operacijų

padvigubinimas yra ne tik dirbtinis, bet taip pat lemia dvigubo apmokestinimo atsiradimą, nes tų pačių prekių atžvilgiu Austrijoje du kartus atliekamas apmokestinamasis prekių įsigijimas Bendrijos viduje.

35. Todėl į antrąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: jei skirtingos įmonės sudaro tiekimo sandorius dėl tos pačios prekės, o šie tiekimo sandoriai vykdomi atliekant vieną prekių pervežimą, tai tik vieną iš skirtingų tiekimų reikia laikyti atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje; tiekimas Bendrijos viduje yra toks tiekimas, kuris vykdomas atliekant prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punktą.

37. Remiantis mokesčių administratoriaus logika, tiekimo vieta laikytina atitinkamai faktinio siuntimo į Nyderlandus ir Italiją vieta. Jo nuomone, iš to išplaukia, kad abu tiekimai yra atleisti nuo mokesčio tiekimai Bendrijos viduje. Tokią išvadą pagaliau galima daryti atsizvelgus į Šeštosios direktyvos 8 straipsnio aiškinimą.

38. Kaip jau nustatyta atsakyme į antrąjį klausimą, šioje byloje nagrinėjamo tarpvalstybinio prekių pervežimo atveju yra tik vienas atleistas nuo mokesčio tiekimas Bendrijos viduje. Iš to išplaukia atsakymas į pirmąjį klausimą, kad vieta, kurioje buvo pradėtas prekių gabenimas, pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą nėra svarbi įvertinant abu tiekimo sandorius, jeigu skirtingos įmonės sudaro vieną tiekimo sandorį dėl tos pačios prekės, o skirtingi tiekimo sandoriai vykdomi atliekant vieną tarpvalstybinį prekių pervežimą.

C — Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

36. Pirmuoju prejudiciniu klausimu siekiama nustatyti abiejų tiekimų vietą pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą. Atsizvelgiant į pagrindinės bylos faktines aplinkybes, pirmasis klausimas turi būti suprantamas siaurai, t. y. taip, kad jis susijęs tik su grandininio sandoriu tarp dviejų valstybių narių.

39. Pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto formuluotę sutartinių santykių atžvilgiu tiek tarp Nyderlandų arba Italijos tiekėjų ir *K*, tiek tarp *K* ir *EMAG* Nyderlandus arba Italiją būtų galima laikyti prekių tiekimo vieta. Gabenimo operacijos

pradžioje iš tikrųjų prekės buvo šiose valstybėse narėse. Tačiau toks požiūris nebūtų suderinamas su Šeštosios direktyvos XVIa dalies nuostatomis dėl prekių įsigijimo Bendrijos viduje.

40. Nustatant atleistą nuo mokesčio tiekimą Bendrijos viduje, nėra svarbu, kuri vieta faktiškai buvo prekių pervežimo atskaitos taškas ir dėl ko ta vieta laikytina tiekimo vieta pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą. Atvirkščiai, tai priklauso nuo to, kuris tiekimas lemia prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 28a straipsnio 1 dalies a punktą. Toks tiekimas yra atleistas nuo mokesčio tiekimas Bendrijos viduje.

41. Tiekimai, kurie tiekimų grandinėje yra vykdomi prieš prekių įsigijimą Bendrijos viduje bei po jo, atvirkščiai, yra vidaus tiekimai siunčiančiojoje valstybėje arba paskirties valstybėje, pagal kurią turi būti nustatyta tiekimo vieta Šeštosios direktyvos 8 straipsnio prasme.

42. Atitinkamai Teisingumo Teismas sprendime *Lipjes*⁷ konstatavo, kad prekių įsigiji-

mas Bendrijos viduje yra lemiamas sandoris prekybos Bendrijos viduje atveju. Šio sandorio vieta nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A ir B skirsnius, kurie leidžia nukrypti nuo bendrų tos pačios direktyvos 8 straipsnio nuostatų, reglamentuojančių prekių tiekimą vienos valstybės narės viduje.

43. Todėl į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: vieta, kurioje pradėtas prekių siuntimas, pagal 8 straipsnio 1 dalies a punktą neturi lemiamos reikšmės sprendžiant klausimą, ar tiekimas šioje byloje nagrinėjamo grandininio sandorio atveju laikytinas atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje.

D — *Dėl trečiojo prejudicinio klausimo*

44. Trečiasis prejudicinis klausimas pateikiamas tik tuo atveju, jeigu į pirmąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta teigiamai. Atsakyme į pirmąjį klausimą nustatyta, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas negali būti aiškinimas taip, jog vien

⁷ — Minėtas 6 išnašoje, 25 punktas.

pagal faktinę tiekimo vietą šios nuostatos prasme skirtingi tarpvalstybinio grandininio sandorio tiekimai gali būti vertinami kaip tiekimai Bendrijos viduje.

45. Tačiau dėl tokio konstatavimo atsakymas į trečiąjį klausimą nepraranda savo reikšmės nagrinėjant pagrindinę bylą. Būtent Šeštosios direktyvos 8 straipsnis iš esmės yra taikomas vidaus tiekimams, kurie buvo vykdomi prieš tiekimą Bendrijos viduje ir po jo.

46. Tiekimų, kurie įvyko tik siunčiančiojoje valstybėje prieš prekių įsigijimą Bendrijos viduje, atžvilgiu nėra jokių ypatumų taikant Šeštosios direktyvos 8 straipsnį.

47. Tačiau kitokia situacija yra vidaus tiekimo, kuris vykdomas po prekių įsigijimo Bendrijos viduje, atveju. Jeigu asmuo, kuris įsigijo prekių Bendrijos viduje (šiuo atveju – K), toje pačioje valstybėje narėje tiekia prekes trečiajam asmeniui (šiuo atveju – EMAG), nukrypstant nuo Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto, tiekimo vieta negalima laikyti vietos, kurioje faktiškai prekės yra tuomet, kai prasideda prekių siuntimas arba gabenimas (šiuo atveju – Nyderlandai arba Italija).

48. Atvirkščiai, reikia atsižvelgti į aplinkybę, kad jau prekių paskirties valstybėje (šiuo atveju – Austrijoje) įvyko prekių įsigijimas Bendrijos viduje. Atitinkamai paskirties valstybė taip pat turi būti laikoma tiekimo, vykdomo šio prekių įsigijimo pagrindu, vieta.

49. Tokį rezultatą galima pasiekti dviem būdais. Viena vertus, po prekių įsigijimo vykdomas vidaus tiekimas galėtų būti laikomas atveju, nustatytu Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies b punkte (vadinamuoju negabenamų ir nesiunčiamų prekių tiekimu). Tai yra pagrįsta, nes tarpvalstybinis gabenimas jau buvo priskirtas ankstesniam tiekimui Bendrijos viduje ir daugiau jo negalima priskirti kitam tiekimui.

50. Kita vertus, Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 2 dalis galėtų būti taikoma pagal analogiją. Ši nuostata yra speciali taisyklė, nustatanti tiekimo vietą tuo atveju, kai prekės importuotojo iniciatyva siunčiamos iš trečiosios šalies į Bendrijos teritoriją. Tuomet tiekimo vieta yra ne faktinė prekių siuntimo vieta trečiojoje valstybėje, bet valstybėje narėje, į kurią prekės importuotos. Kadangi prekių įsigijimas Bendrijos viduje praktiškai atsiduria importo vietoje, atrodo, jog taip pat ir šis sprendimo būdas yra pateisinamas.

51. Kadangi galiausiai abu požiūriai leidžia padaryti išvadą, jog tiekimo vieta yra toje valstybėje narėje, kurioje prekės anksčiau įsigytos Bendrijos viduje, nebūtina nuspręsti, kuriam iš jų reikia suteikti pirmenybę.

52. Į trečiąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: šioje byloje nagrinėjamo grandininio sandorio atveju faktinė prekių išsiuntimo vieta neturi būti laikoma tiekimo, vykdomo vėliau už prekių įsigijimą Bendrijos viduje, vieta. Atvirkščiai, tiekimo vieta yra toje valstybėje narėje, kurioje prekės įsigyamos Bendrijos viduje.

E — *Dėl ketvirtojo prejudicinio klausimo*

53. Ketvirtuoju klausimu, kurį *Verwaltungsgerichtshof* pateikė nepriklausomai nuo atitinkamų atsakymų į pirmąjį, antrąjį ir trečiąjį klausimus, teismas siekia išsiaiškinti, ar šiam klausimui įvertinti yra svarbu žinoti, kuris asmuo turi teisę disponuoti prekėmis jų pervežimo laikotarpiu.

54. Kaip jau nustatyta, šioje byloje nagrinėjamo grandininio sandorio atveju atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje turi būti laikomas toks tiekimas, dėl kurio tiesiogiai prekės įsigyamos Bendrijos viduje.

55. Pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalį prekių įsigijimas Bendrijos viduje yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įgijimas, 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.

56. Kadangi tai susiję su faktine aplinkybe, būtent su teisės disponuoti įgijimu, bet koks bendro pobūdžio sprendimas yra draudžiamas. Taiği negali būti lemiamas visuomet tik pirmasis tiekimas arba visuomet tik paskutinis tiekimas. Atvirkščiai, reikia atsižvelgti į konkrečios bylos aplinkybes.

57. „Teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“ yra taip pat pagrindinis požymis prekių tiekimo sąvokoje pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį. Be to, Teisingumo Teismas jau sprendime *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* konstatavo, kad šiuo atžvilgiu neturi būti kalbama apie nuosavybės teisės perdavimą

nacionalinės teisės prasme⁸. Atvirkščiai, pakanka to, kad prekes įsigyjantis asmuo galėtų realiai disponuoti jomis kaip prekių savininkas. Šie argumentai atitinkamai taikomi apibrėžiant prekių įsigijimo Bendrijos viduje sąvoką.

58. Pagal įprastą apibrėžimą nuosavybės teisė yra teisė savo nuožiūra naudoti tam tikrą daiktą, ypač jį valdyti bei perleisti.

59. Kaip ir nuosavybės teisės įsigijimas, kitas svarbus prekių įsigijimo Bendrijos viduje veiksnys yra prekių pervežimas per sieną. Todėl suprantama, kad prekių gabenimui arba nurodymui vykdyti prekių gabenimą skirtina ypatinga reikšmė. Asmuo, kuris duoda nurodymą vykdyti gabenimą, iš esmės nusprendžia, kada kurioje vietoje yra prekės. Kadangi minėtas asmuo dėl prekių gabenimo kreipiasi į trečiąjį asmenį, prekių valdymas galiausiai turi būti priskirtas užsakovui. Nuostata, susijusi su prekių „buvimu“, įtvirtina nuosavybės teisę, kuri turi lemiamą reikšmę įsigyjant prekes Bendrijos viduje.

8 — 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Rink. p. I-285, 7 ir 8 punktai). Be to, žr. 2003 m. vasario 6 d. Sprendimą *Auto Lease Holland* (C-185/01, Rink. p. I-1317, 32 punktus).

60. Taigi, nesant kitų pagrindų⁹, prekes Bendrijos viduje įsigyja tas asmuo, kuris duoda nurodymą vykdyti prekių gabenimą ir taip tiesiogiai ar netiesiogiai disponuoja šiomis prekėmis tarpvalstybinio pervežimo laikotarpiu. Kita sąlyga yra ta, kad prekių gabenimo iniciatoriaus buveinė nebūtų siunčiančiojoje valstybėje arba kad minėtam asmeniui siunčiančiojoje valstybėje nebūtų suteiktas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodas.

61. Sąsaja su atsakomybe už prekių gabenimą yra logiška, nes asmuo, įgaliojęs gabenti prekes ir turintis teisę disponuoti prekėmis jų gabenimo laikotarpiu, iš visų tiekimo grandinėje dalyvaujančių įmonių yra geriausiai informuotas apie išvykimo ir paskirties vietas. Tarpvalstybiniame tiekimo sandoryje šiai įmonei tenka išskirtinė atsakomybė už teisingai tarpvalstybiniam sandoriui nustatytus mokesčius.

62. Tiesa, išimties tvarka galima nesivadovauti kriterijumi, susijusiu su prekių gabenimu pagal nurodymą, tuomet, jeigu tiekimo grandinėje pirmasis tiekėjas pats gabena

9 — Gal būtų įmanoma, kad sutarties šalys kaip apmokestinamąjį asmenį nustatytų kitą dalyvaujantį asmenį negu tą, kuris inicijavo prekių gabenimą. Tokiu atveju *K* ir *EMAG* galėtų susitarti, kad prekių įsigijimo Bendrijos viduje atveju *EMAG* turi būti apmokestinamuoju asmeniu Austrijoje. Atitinkami susitarimai yra aiškiai nurodyti, pavyzdžiui, Šeštosios direktyvos 28c straipsnio E skirsnio 3 dalies penktoje įtraukoje (1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyvos redakcija, OL L 384, p. 47) vykdančiamuosius trišalius sandorius. (Detaliau apie trišalius sandorius žr. 65 ir 66 pasaknesius punktus.)

prekes (šiuo atveju – *K* tiekėjas Nyderlanduose arba Italijoje) arba pastarojo įgaliotasis asmuo. Akivaizdu, jog tiekėjas/pardavėjas vienu metu negali būti ir prekes įsigyjantis asmuo. Pirmasis tiekėjas, gavęs nurodymą vykdyti prekių gabenimą, taip pat neįgyja jokios nuosavybės teisės, o tik naudojami jau turimomis teisėmis.

63. Tokiu atveju prekių Bendrijos viduje įsigyti gali tik vienas iš vėlesnių pirkėjų. Užtikrinant veiksmingą apmokestinimą šiuo atveju tiesiogiai su pirmuoju tiekėju susijusį pirkėją būtina laikyti apmokestinamuoju asmeniu, įsigyjančiu prekes Bendrijos viduje, net jeigu prekės realiai buvo gabenamos ir ne jam, o šioje tiekimų grandinėje paskutiniam pirkėjui.

64. Būtent tik pirmasis tiekėjas dėl jo duoto nurodymo gabenti prekes yra vienintelis asmuo, žinantis apie atleistą nuo mokesčio tiekimą Bendrijos viduje. Todėl atsižvelgdamas į tai, šis tiekėjas savo pirkėjui (šiuo atveju – *K*) skirtoje sąskaitoje faktūroje neįtraukia PVM, dėl ko šiam pirmajam pirkėjui neišvengiamai kyla pareiga sumokėti mokesčių už prekes, įsigytas Bendrijos viduje. Atvirkščiai, visuose vėlesniuose tiekimo san-

tykiuose be problemų galima nurodyti PVM ir pasinaudoti šio mokesčio atskaita.

65. Kad pasiūlytas sprendimas atitinka Šeštosios direktyvos XVIa skyriaus struktūrą, matyti palyginus Šeštosios direktyvos 28c straipsnio E punkto 3 dalies specialiąsias nuostatas, susijusias su vadinamaisiais trišaliais sandoriais. Trišalis sandoris yra speciali grandininio sandorio rūšis, kai tiekimo grandinėje dalyvauja įmonės mažiausiai iš trijų valstybių narių.

66. Trumpai tariant, ši speciali taisyklė nustato, kad apmokestinamas tarpininkas, įsigyjantis prekių paskirties šalyje, dėl jo duoto nurodymo gabenti prekes gali būti atleistas nuo mokeskinės prievolės, jeigu šis asmuo nėra įsisteigęs paskirties šalyje ir šioje šalyje įsteigtas galutinis pirkėjas laikytinas apmokestinamuoju asmeniu vietoje jo¹⁰. Ši speciali taisyklė patvirtina šioje byloje pasiūlytą (paprastą) grandininio sandorio vertinimą, susijusį su tuo, kad būtent asmuo, inicijuojantis prekių gabenimą, įsigyja prekių Bendrijos viduje.

10 – Tai užkerta kelią praktiniams sunkumais, kylantiems renkant mokesčius, nes paprastai paskirties valstybėje ne rezidentas nėra registruojamas kaip PVM mokėtojas.

VI — Išvada

67. Išvadoje į *Verwaltungsgerichtshof* pateiktus prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

- „1. Jei skirtingos įmonės sudaro tiekimo sandorius dėl tos pačios prekės, o šie tiekimo sandoriai vykdomi vieną kartą pervežant prekes, tik vieną iš skirtingų tiekimų reikia laikyti atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje; tiekimas Bendrijos viduje taip pat yra toks tiekimas, kuris vykdomas įsigyjant prekes Bendrijos viduje pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punktą.
2. Vieta, kurioje buvo pradėtas prekių siuntimas, pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą neturi lemiamos reikšmės sprendžiant klausimą, ar tiekimas grandininio sandorio atveju laikytinas atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje.
3. Pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos atveju faktinė prekių išsiuntimo vieta neturi būti laikoma tiekimo, vykdomo vėliau už prekių įsigijimą Bendrijos viduje, vieta. Atvirkščiai, tiekimo vieta yra toje valstybėje narėje, kurioje prekės įsigyjamos Bendrijos viduje.
4. Nustatant asmenį, kuris tokiuose grandininuose sandoriuose įsigyja prekių Bendrijos viduje, nesant kitų pagrindų, lemiamą reikšmę turi tai, kas gabena prekes arba įgalioja jas gabenti ir kas turi teisę disponuoti prekėmis jų gabenimo laikotarpiu.“