

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 16 d.*

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,

* Proceso kalba: olandų.

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

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

generalinė advokatė J. Kokott,
kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs 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 generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 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 mokesčio 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 sandorį dėl prekių, buvusių dviejų vienas po kito tiekimų 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 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.“

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

„[PVM] taip pat apmokestinami:

- a) prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygį šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris

neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį 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 įsigijimo 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 nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsiskolinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

- a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje, kurios pardavėjo ar prekes įsigijančio 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 kitose valstybėse narėse, 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 sumuojančiąja ataskaita, kurią jie turi pateikti mokesčių administratoriui. Šio straipsnio 6 dalies b punkto pirmoje pastraipoje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, identifikuotas [PVM] tikslais, taip pat privalo pateikti sumuojančiąją ataskaitą apie pirkėjus, identifikuotus [PVM] tikslais, kuriems jis tiekė prekes pagal 28c straipsnio A skirsnio a ir d punktuose nustatytas sąlygas, ir penktoje pastraipoje numatytų sandorių gavėjus, identifikuotus [PVM] tikslais.“

Nacionalinės teisės aktai

- 8 Iš Nyderlandų vyriausybės Teisingumo Teismui pateiktų rašytinių pastabų matyti, kad pagrindinei bylai taikomos nacionalinės nuostatos yra išdėstytos 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatyme (*Wet op de omzetbelasting 1968*; *Staatsblad* 1968, n° 329, toliau – 1968 m. įstatymas).
- 9 Pagal 1968 m. įstatymo 5 straipsnį prekių tiekimo vieta, kai atitinkamos prekės yra išsiųstos ar išgabentos, laikoma vieta, kur prasideda prekių siuntimas ar gabenimas.
- 10 Pagal 1968 m. įstatymo 9 straipsnio 2 dalies b punktą šio įstatymo II lentelėje išvardytam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, jeigu jis atitinka bendroje priemonėje administratoriaus nustatytas sąlygas, taikomas nulinis tarifas.

- 11 Šios II lentelės a.6 pozicijoje (pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu galiojusi redakcija) numatyta „prekės, kurios gabenamos į kitą valstybę narę, jei jos ten apmokestinamos po jų įsigijimo Bendrijos viduje“.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 12 ETH yra Nyderlandų bendrovė, kurios komercinė veikla – automobilių ir kitų transporto priemonių detalių tiekimas. Nuo 1997 m. spalio 1 d. iki 1999 m. sausio 31 d. ji dviem Belgijoje įsteigtoms bendrovėms *Miroco BVBA* ir *VBS BVBA* (toliau atitinkamai – *Miroco* ir *VBS* arba bendrai – pirkėjos) pardavė daug padangų siuntų su tiekimo sąlyga „iš sandėlio“. Ši tiekimo sąlyga reiškia, kad ETH turėjo tiekti prekes į savo sandėlį Venlo (Nyderlandai), o gabenama iš jo turėjo būti pirkėjų sąskaita ir rizika. Pirkėjos sudarant pirkimo-pardavimo sutartį ETH informavo, kad prekės bus gabenamos į Belgiją.
- 13 ETH pirkėjoms išrašė šio pardavimo sąskaitas faktūras, nenurodydama PVM. Pirkėjos už prekes sumokėjo prieš tiekimą.
- 14 Prieš patiekiant prekes pagal pirkimo-pardavimo sutartį kiekviena pirkėja savo ruožtu perpardavė jas Belgijoje įsteigta bendrovei *Banden Decof NV* (toliau – *Decof*) ir numatė tiekimo sąlygas, pagal kurias prekės gabenamos į *Decof* patalpas atitinkamai *Miroco* ir *VBS* sąskaita bei rizika.

- 15 *Miroco* ar VBS atstovas priėmė prekes ETH sandėlyje Nyderlanduose, ir jos buvo išgabentos tiesiai į *Decof* patalpas Belgijoje sunkvežimiu su vairuotoju, kurį už atlygį šiems įmonėms suteikė *Decof*. Kiekvieną kartą vairuotojas ETH pateikdavo pasirašytą deklaraciją, kurioje nurodyta, kad prekės išgabėtos į Belgiją. Vėliau ETH buvo informuota, kad prekės nebuvo nugabentos pirkėjų adresu. Ji neturėjo nieko bendra su gabenimu.
- 16 Prieš tiekiant prekes mokesčių administratorius ETH prašymu paaiškino, kad pirkėjų PVM mokėtojų kodai buvo teisingi. Vėliau minėtų tiekimų atžvilgiu ETH pateikė deklaraciją, nurodytą Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkte.
- 17 Po 1999 m. atlikto ETH tyrimo, inspektorius, kaip atsakingas už PVM rinkimą Nyderlanduose asmuo, atmetė deklaraciją su nurodytu nuliniu tarifu ir pateikė bendrovei du pranešimus apie PVM perskaičiavimą atitinkamai už laikotarpį nuo 1997 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 d. ir už 1999 m. sausio mėnesį. Po pirmo prieštaravimo inspektorius panaikino pranešimus apie perskaičiavimą, nes juose buvo klaida, susijusi su gavėjo pavadinimu. Ištaisęs šią klaidą, inspektorius pateikė du naujus pranešimus apie mokesčio perskaičiavimą. Po naujo prieštaravimo inspektorius sumažino pirmame perskaičiavime nurodytą sumą ir patvirtino antrame perskaičiavime nurodytą sumą.
- 18 ETH pareiškė ieškinį 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 pirkėjų 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

pirkėjoms, 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 aplinkybėmis *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 pirmą įtrauką 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 prekės 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 pirmą pastraipą ir 28b straipsnio A skirsnio 1 dalimi, prasme.

- 21 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 šių prekių 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 pirmą pastraipą. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad Teisingumo Teismas nepatikslino, kaip reikia nustatyti, kuriam iš dviejų tiekimų priskirti gabenimą.
- 22 Byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *EMAG Handel Eder*, buvo remiamasi analogiškais aplinkybėmis 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 Minėto 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 šių 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 įvykęs prieš prekių išsiuntimą ar gabenimą, laikomas įvykusiu valstybėje narėje, kuri pradėdamas šis išsiuntimas ar gabenimas (minėto 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 pradėdamas šis siuntimas ar gabenimas, arba valstybėje narėje, kur jis baigiamas, atsižvelgiant į tai, ar tai pirmas, ar antrasis tiekimas iš dviejų vienas po kito tiekimų (minėto Sprendimo *EMAG Handel Eder* 51 punktas).
- 26 Šie svarstymai taikytini pagrindinės bylos aplinkybėms.
- 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 apmokes-tinamuosius 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 objekty-vaus pobūdžio ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių 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-12605, 39 punktas).
- 29 Taip pat iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad prekės tiekimo Bendrijos vi-duje atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmą pastraipą taikomas, tik jei teisė disponuoti preke kaip savininkui buvo perduota įgijėjui, jei tiekėjas įrodė, kad ši prekė buvo išsiūsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir jei po šio išsiuntimo ar gabenimo ši prekė fiziškai paliko tiekimo valstybės narės teritoriją (šiuo klausimu žr. minėto 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-11645, 27 punktą).
- 30 Net jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 aplinkybę pagrindinėje byloje.

- 31 Pirmiausia, kalbant apie teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimą vykdant tiekimus vienas po kito, svarbu priminti, kad Teisingumo Teismas minėto Sprendimo *EMAG Handel Eder* 28 punkte teigė, kad tarpinis įgijėjas gali perduoti antram įgijėjui teisę disponuoti preke kaip savininkui, tik jeigu ją anksčiau gavo iš pirmojo pardavėjo.
- 32 Tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, reikia nuspręsti, kad pirmojo įgijėjo atstovo prekių pasiėmimas iš ETH sandėlio turi būti laikomas perdavimu šiam teisės disponuoti preke kaip savininkui ir turi būti laikomas pirmuoju tiekimu.
- 33 Tačiau vien šios aplinkybės nepakanka daryti išvadą, kad pirmasis tiekimas yra tiekimas Bendrijos viduje. Iš tiesų negalima atmesti galimybes, kad antrasis teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas gali taip pat vykti pirmojo tiekimo valstybės narės teritorijoje prieš gabenimą Bendrijos viduje. Tokiu atveju gabenimas Bendrijos viduje neturi būti priskirtas šiam tiekimui.
- 34 Tuo atveju, kai įgijėjas gauna teisę disponuoti preke kaip savininkas tiekimo valstybėje narėje ir įsipareigoja ją nugabenti į paskirties valstybę narę, kaip tai yra tiekimo su sąlyga pasiimti prekes iš tiekėjo sandėlio atveju, tiek, kiek įmanoma, reikia atsižvelgti į pirkėjo ketinimus įsigijimo momentu, su sąlyga, kad jie pagrįsti objektyviais įrodymais (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo X 47 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

- 35 Šiuo atveju, jei pirkėjas, kaip pirmasis įgijėjas, išreiškė ketinimą gabenti prekes į kitą, o ne tiekimo, valstybę narę, ir pateikė šios kitos valstybės narės jam suteiktą PVM mokėtojo kodą, ETH galėjo manyti, kad jos sudaryti sandoriai yra tiekimai Bendrijos viduje.
- 36 Tačiau perdavus įgijėjui teisę disponuoti preke kaip savininkui, pirmą tiekimą atliekantis tiekėjas gali būti laikomas turinčiu prievolę mokėti PVM už šį sandorį, jei įgijėjas jį informavo, kad prekė buvo perparduota kitam apmokestinamajam asmeniui prieš palikdama tiekimo valstybę narę ir jei po šios informacijos jis įgijėjui nepateikė pataisytos sąskaitos faktūros su nurodytu PVM.
- 37 Toliau, kalbant apie su įrodymu susijusią sąlygą, nes tai yra šio sprendimo 29 punkte priminta viena iš atleidimo nuo mokesčio sąlyga, reikia pažymėti, kad nors iš esmės tiekėjas turi įrodyti, kad prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę, aplinkybėmis, kai teisė disponuoti preke kaip savininkui yra perduota įgijėjui tiekimo valstybės narės teritorijoje ir kai šis įgijėjas turi išsiųsti ar išgabenti prekę iš tiekimo valstybės narės teritorijos, įrodymas, kurį tiekėjas gali pateikti mokesčių administratoriui, iš esmės priklauso nuo įrodymų, kuriuos šiuo tikslu tiekėjas gauna iš įgijėjo.
- 38 Aišku, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tokiu atveju teisėta reikalauti, kad tiekėjas veiktų sąžiningai ir imtųsi visų protingų priemonių, kurių tik gali, kad užtikrintų, jog sudaromi sandoriai nebūtų susiję su sukčiavimu mokesčių srityje. Tačiau jei tiekėjas įvykdo šias sąlygas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje įrodymu, o įgijėjas neįvykdė sutartinių sąlygų išsiųsti ar išgabenti prekių iš tiekimo valstybės narės,

pastarasis turi turėti prievolę sumokėti PVM šioje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 66 ir 67 punktus).

- 39 Iš bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje ETH, laikydama savo tiekimą tiekimu Bendrijos viduje ir atleistu nuo PVM, remiasi PVM mokėtojo kodu, kurį ji prašė patikrinti Nyderlandų mokesčių administratoriaus, ir pirkėjų deklaracijomis, pateiktomis pasiimant prekes iš sandėlio, kuriose nurodoma, kad prekės bus išgabentos į Belgiją. Klausimas, ar veikdama šitaip ETH įvykdė savo pareigas, susijusias su įrodymu ir rūpestingumu, patenka į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo vertinimą, atliekamą remiantis šiuo klausimu nacionalinėje teisėje numatytais sąlygomis.
- 40 Galiausiai, kalbant apie sąlygą, susijusią su prekių išsiuntimu ar išgabenuimu 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, aplinkybė, kad prekes gabena prekių 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 įrodymas, leidžiantis daryti išvadą, kad šis gabenimas turi būti priskirtas antrajam tiekimui.
- 42 Taip pat aplinkybė, 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 prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas 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 patiktos prekinės 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-3581, 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 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 teisė disponuoti prekėmis kaip nuosavybe buvo perduota valstybėje narėje, kur užbaigtas gabenimas Bendrijos viduje. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar ši sąlyga įvykdyta jo nagrinėjamoje byloje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ⁴⁶ Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą 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 (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 visapusi visų bylos aplinkybių vertinimą, 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 teisė disponuoti prekėmis kaip nuosavybe buvo perduota valstybėje narėje, kur užbaigtas gabenimas Bendrijos viduje. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar ši sąlyga įvykdyta jo nagrinėjamoje byloje.

Parašai.