

Byla C-84/09

X

prieš

Skatteverket

(Regeringsrätten prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnis, 20 straipsnio pirma pastraipa ir 138 straipsnio 1 dalis – Naujo burlaivio įsigijimas Bendrijos viduje – įsigytos prekės naudojimas iš karto įsigijimo arba kitoje valstybėje narėje prieš jį pergabenant į paskirties vietą – Terminas, per kurį prasideda prekės gabenimas į paskirties vietą – Maksimalus gabenimo laikas – Momentas, į kurį reikia atsižvelgti apmokestinimo tikslais nustatant, ar transporto priemonė yra nauja“

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 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunktis, 20 straipsnio pirma pastraipa ir 138 straipsnio 1 dalis)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo*

(Tarybos direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punktas)

1. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 20 straipsnio pirma pastraipa ir 138 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip, kad operacijos kvalifikavimas kaip tiekimo ar įsigijimo Bendrijos viduje negali priklausyti nuo to, ar buvo laikytasi kokio nors termino, per kurį turi prasidėti ar pasibaigti prekės gabenimas iš tiekimo valstybės narės į paskirties valstybę narę. Tačiau norint atlikti tokį kvalifikavimą ir apibrėžti įsigijimo vietą, reikia nustatyti laiko ir materialinį ryšį tarp prekės tiekimo ir jos gabenimo bei tai, ar operacija yra tistinė.

Konkrečiu naujos transporto priemonės įsigijimo, apibrėžto šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunktyje, atveju nustatant, ar operacija yra Bendrijos vidaus operacija, reikia visapusiškai atsižvelgti į visas objektyvias aplinkybes ir įgijėjo ketinimus, jeigu jie yra pagrįsti objektyviais faktais, leidžiančiais identifikuoti valstybę narę, kurioje planuojama galutinai naudoti prekę. Šiuo atžvilgiu tarp aplinkybių, kurios, be prekės gabenimo procedūros atlikimo laiko atžvilgiu, dar gali turėti reikšmės, yra, pavyzdžiui, jos registravimo ir įprasto naudojimo vieta, įgijėjo nuolatinė gyvenamoji vieta bei įgijėjo ryšys su tiekimo valstybe nare ar kita valstybe nare arba jo nebuvimas. Konkrečiu burlaivio įsigijimo atveju reikšmės gali turėti ir tai, su kurios valstybės narės vėliava plaukioja laivas, kur paprastai jis yra statomas arba inkaruojamas ir kur būna žiemą.

Tačiau Bendrijos viduje įsigyjant prekę negalima reikalauti, kad transporto priemonė būtų

gabename iš karto po jos tiekimo, kad gabenimas būtų nepertraukiamas ir prekė nebūtų kaip nors naudojama prieš ją pradėdant gabenti arba gabenant. Svarbu nustatyti, kokioje valstybėje narėje vyks šios transporto priemonės galutinis ir tūstinis naudojimas. Šiuo atžvilgiu jos naudojimas net laisvalaikio tikslais tuo metu, kai ji gabinama, yra labai trumpas, palyginti bendrai su transporto priemonės viso naudojimo trukme.

(žr. 33, 45–46, 48, 50–51 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Nustatant, ar Bendrijos vidaus sąsigijimo atveju transporto priemonė yra nauja, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 d. I priedtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 2 dalies b punktą, reikia atsižvelgti į momentą, kada pardavėjas prekę patiekia gijėjui, t. y. į momentą, kai pardavėjas pirkėjui perduoda teisę disponuoti šia preke kaip savininkui.

(žr. 55, 57 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

## TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. lapkričio 18 d. (\*)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnis, 20 straipsnio pirma pastraipa ir 138 straipsnio 1 dalis – Naujo burlaivio sąsigijimas Bendrijos viduje – sąsigytos prekės naudojimas iš karto sąsigijimo arba kitoje valstybėje narėje prieš ją pergabenant į paskirties vietą – Terminas, per kurį prasideda prekės gabenimas į paskirties vietą – Maksimalus gabenimo laikas – Momentas, į kurį reikia atsižvelgti apmokestinimo tikslais nustatant, ar transporto priemonė yra nauja“

Byloje C-84/09

d. I *Regeringsrätten* (Švedija) 2009 m. vasario 16 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2009 m. vasario 26 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**X**

prieš

**Skatteverket,**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

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

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorę C. Strömholm, administratorę,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2010 m. balandžio 15 d. posėdžiui,

išnagrinių pastabas, pateiktas:

- X, atstovaujamo *advokater* U. Käll, D. Kleist ir M. Johansson,
- *Skatteverket*, atstovaujamos *advokat* C. Olsson,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk ir S. Johannesson,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir B. Klein,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir P. Dejmek,

susipažinęs su 2010 m. gegužės 6 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

## Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 2 straipsnio, 20 straipsnio pirmos pastraipos ir 138 straipsnio 1 dalies aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas sprendžiant ginčą tarp X ir *Skatteverket* (Švedijos mokesčių inspekcija) dėl *Skatterättsnämnden* (Mokesčių teisės komisija) mokestinio išaiškinimo, susijusio su pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) taikymu Švedijoje, kai kitoje valstybėje narėje įsigyjamas naujas burlaivis.

## Teisinis pagrindas

### *Direktyva 2006/112*

3 2007 m. sausio 1 d. Direktyva 2006/112 buvo panaikintas ir pakeistas PVM reglamentavęs Sąjungos teisės aktas – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 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).

4 Pagal Direktyvos 2006/112 vienuoliktą konstatuojamąją dalį:

„Taip pat yra tikslinga, kad pereinamuju laikotarpiu tam tikros vertės įsigijimo Bendrijos viduje sandoriai, kuriuos sudarė atleisti nuo mokesčio asmenys arba neapmokestinamieji juridiniai asmenys, taip pat tam tikra nuotolinė prekyba ir naujų transporto priemonių tiekimas Bendrijos viduje privatiems asmenims arba atleistiems nuo mokesčio ar neapmokestinamiesiems asmenims turėtų būti apmokestinami paskirties valstybėje narėje taikant tos valstybės narės nustatytus mokesčių tarifus ir tos valstybės narės nustatytomis sąlygomis, jeigu tokie sandoriai, nesant specialio nuostatų, gerokai iškreiptų konkurenciją tarp valstybių narių.“

5 Šios direktyvos 2 straipsnyje numatoma:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

b) prekių įsigijimas už atlygą Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:

<...>

ii) kai įsigyjamą naują transporto priemonę – apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, arba kitas neapmokestinamasis asmuo;

<...>

2. a) Taikant 1 dalies b punkto ii papunktį „transporto priemonės“, jei jos skirtos keleiviams arba prekių gabenimui, yra apibrėžiamos taip:

<...>

ii) laivai, ilgesni kaip 7,5 metro, išskyrus laivybai atviroje jūroje naudojamus laivus, gabenančius keleivius už atlygą arba skirtus komercinei, pramoninei ar žvejybos veiklai, arba gelbėjimui ar pagalbai jūroje, arba pakraninių žvejybai;

<...>

b) Transporto priemonės laikomos „naujomis“ šiais atvejais:

<...>

ii) laivai, kai jų tiekimas vyksta per tris mėnesius nuo eksploatavimo pradžios arba laivas yra plaukęs ne daugiau kaip 100 valandų;

<...>

c) Valstybės narės nustato sąlygas, kuriomis gali būti nustatyti b punkte nurodyti faktai.“

6 Pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

7 Pagal šios direktyvos 20 straipsnio pirmą pastraipį:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam asmeniui ir kitai valstybės narei, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

8 Pagal Direktyvos 2006/112 40 straipsnį prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjančiam asmeniui.

9 Šios direktyvos 68 straipsnyje nustatoma:

„Apmokestinimo momentas vyksta tada, kai prekės įsigyjamąs Bendrijos viduje.

Prekių įsigijimas Bendrijos viduje laikomas vykusiu, kai panašius prekių tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje.“

10 Šios direktyvos 138 straipsnyje numatoma:

„1. Valstybės narės neapmokestina prekės tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, ir kitą valstybės narę nei ta, kurioje pradėtas prekės siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjantio asmens vardu.

2. Be 1 dalyje nurodyto prekės tiekimo, valstybės narės neapmokestina šie sandoriai:

a) naujų transporto priemonių tiekimo, kai jas pardavėjas arba įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena įsigyjantiam asmeniui į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne į atitinkamoje teritorijoje, apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kai šie asmenys prekės įsigijimui Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, ar kitiems neapmokestinamiesiems asmenims, arba tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjantio asmens vardu;

<...>“

### *Nacionalinės teisės aktai*

11 Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Mervärdesskattelag*, SFS 1994, Nr. 200; toliau – PVM įstatymas) 1 skyriaus 1 straipsnį PVM yra mokėtinas, be kita ko, už prekės ar paslaugų pardavimą Švedijos teritorijoje, kai tai yra profesinės veiklos dalis, ir už kilnojamojo turto įsigijimą Bendrijos viduje.

12 Pagal šio įstatymo 2a skyriaus 2 straipsnį įsigijimas Bendrijos viduje yra prekės įsigijimas už atlygą, kai prekes parsigabena pats įgijėjas arba jam jas atgabena pardavėjas ar kitas trečiasis asmuo įgijėjo vardu, o gabenama iš Švedijos iš kitos valstybės narės.

13 Pagal PVM įstatymo 2a skyriaus 3 straipsnį prekės laikomos įsigytomis Bendrijos viduje, jeigu yra įsigyjamos naujos transporto priemonės, nurodytos 1 skyriaus 13a straipsnyje.

14 Pagal šio įstatymo 1 skyriaus 13a straipsnį naujomis transporto priemonėmis laikomi, be kita ko, laivai, išskyrus kai kuriuos atvejus, kurie neaktualūs šioje byloje, ilgesni nei 7,5 metro, jeigu jie parduodami per tris mėnesius nuo eksploatavimo pradžios arba prieš parduodant yra plaukę ne daugiau kaip 100 valandų.

15 Pagal PVM įstatymo 3 skyriaus 30a straipsnį naujų transporto priemonių, kurias pardavėjas arba pirkėjas išgabena iš Švedijos į kitą valstybę narę arba tai atliekama jų vardu, pardavimas yra neapmokestinamas, net jeigu pirkėjas nėra registruotas kaip PVM mokėtojas.

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

16 Privatus asmuo X, kuris yra Švedijos rezidentas, ketina Jungtinėje Karalystėje įsigyti ilgesnį kaip 7,5 metro burlaivį privatiems poreikiams tenkinti. Po pristatymo X ketina jį naudoti laisvalaikiui tiekimo valstybėje narėje tris–penkis mėnesius ir plaukti su juo daugiau nei 100 valandų. X yra numatęs ir alternatyvų variantų: iš karto po pristatymo laivas būtų išvežtas iš Jungtinės Karalystės ir panašiu tikslu naudojamas kitose valstybėse narėse nei Švedijos Karalystė. Abiem atvejais šitaip panaudojus laivą, jis būtų nuplukdytas į galutinę paskirties vietą Švedijoje.

17 Norėdamas sužinoti planuojamos operacijos mokesťines pasekmes X *Skatteråttsnämnden* paprašė mokesťinio išaiškinimo dėl to, ar vienu arba kitu minėtu atveju įsigijimas būtų apmokestinamas Švedijoje.

18 *Skatteråttsnämnden* nusprendė, kad abiem atvejais turi būti laikoma, jog X Bendrijos viduje įsigyja naują transporto priemonę, už kurią turėtų sumokėti PVM Švedijoje. Ši institucija mano, kad laivą statyklos perduotas burlaivis turi būti laikomas nauja transporto priemone, nes tuo metu, kai X gaus teisę disponuoti burlaiviu kaip savininkas, jis nebus naudotas daugiau nei tris mėnesius nuo eksploataavimo pradžios arba plaukės daugiau nei 100 valandų. Tai, kad laivui pasiekus Švediją šios sąlygos bus nebetenkinamos, nedaro tokos šiai išvadai. Be to, *Skatteråttsnämnden* mano, kad gabenimas prasideda įsigijimo momentu arba kai pardavėjas pristato laivą ir kad įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra valstybėje narėje, kur laivas yra tuo metu, kai baigiasi gabenimas, šiuo atveju Švedijoje.

19 X dėl šio mokesčio išaiškinimo pateikė skundą *Regeringsrätten*, nes manė, kad planuojamas įsigijimas turi būti apmokestinamas kaip vidaus pardavimas Jungtinėje Karalystėje. *Skatteverket* savo ruožtu paprašė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas patvirtintų šį mokesčio išaiškinimą.

20 Šiomis aplinkybomis *Regeringsrätten* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos (2006/112) 138 ir 20 straipsnius reikia aiškinti taip, jog gabenimas iš kilmės valstybės teritorijos turi prasidėti per tam tikrą laiką, kad pardavimas būtų neapmokestinamas, ir tai būtų įsigijimas Bendrijos viduje?

2. Panašiai, ar šiuos straipsnius reikia aiškinti taip, jog gabenimas turi pasibaigti paskirties valstybėje per tam tikrą laikotarpį, kad pardavimas būtų neapmokestinamas, ir tai būtų įsigijimas Bendrijos viduje?

3. Ar atsakymai 1 ir 2 klausimus pasikeistų, jeigu tai, kas įsigyjama, būtų nauja transporto priemonė, o prekę įsigyjantis asmuo – privatus asmuo, galiausiai ketinantis naudoti transporto priemonę konkrečioje valstybėje narėje?

4. Kiek tai susiję su įsigijimu Bendrijos viduje, kada turi būti vertinama, ar transporto priemonė yra nauja remiantis Direktyvos (2006/112) 2 straipsnio 2 dalies b punktu?“

### **Dėl prejudicinių klausimų**

#### *Dėl pirmojo–trečiojo klausimų*

21 Pirmuoju–trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 20 straipsnio pirmą pastraipį ir 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad operacijos kvalifikavimas kaip tiekimo ar įsigijimo Bendrijos viduje priklauso nuo to, ar buvo laikytasi termino, per kurį turi prasidėti arba pasibaigti prekės gabenimas iš tiekimo valstybės narės į paskirties valstybę narę. Konkrečiai tariant, nacionalinis teismas siekia išsiaiškinti, ar šiuo atžvilgiu turi reikšmės tai, kad prekė yra nauja transporto priemonė, kurią įgijėjas, privatus asmuo, ketina naudoti tam tikroje valstybėje narėje.

22 Pirmiausia reikia priminti, kad prekybai Bendrijos viduje taikoma PVM pereinamojo laikotarpio schema, sukurta 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančią Direktyvą 77/388/EEB, siekiant

panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), yra pagrįsta naujo apmokestinimo momento, t. y. prekių įvežimo Bendrijos viduje, nustatymu, leidžiančiu mokesčines pajamas priskirti valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 21, 22 ir 36 punktus).

23 Schema, kuri sudaro, pirma, valstybės narės, iš kurios pradedamas tiekimas, dėl kurio atliekamas siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vykdomas atleidimas nuo mokesčio ir su tuo susijusi tos valstybės narės taikoma sumokėto pirkimo PVM atskaita ar grąžinimas, ir, antra, valstybės narės, kuri atgabenamos prekės, vykdomas įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimas, siekiama užtikrinti aiškų valstybių narių mokesčio suvereniteto atskyrimą (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, Rink. p. I-3227, 40 punktą).

24 Kalbant konkrečiai apie naujų transporto priemonių įsigijimo apmokestinimą reglamentuojančias normas, pažymėtina, jog iš Direktyvos 2006/112 vienuoliktos konstatuojamosios dalies, kurios turinys yra toks pats kaip Direktyvos 91/680 vienuoliktos konstatuojamosios dalies, matyti, kad jomis, be mokesčių kompetencijos padalijimo, dar siekiama užkirsti kelias konkurencijos iškreipimams tarp valstybių narių, kurie gali atsirasti taikant skirtingus mokesčio tarifus. Akivaizdu, kad nesant pereinamojo laikotarpio priemonių naujų transporto priemonių pardavimas būtų sukcentruotas valstybėse narėse, kuriose yra mažas PVM tarifas, taip darant žalą kitoms valstybėms narėms ir jų mokesčių pajamoms. Kaip savo išvados 34 punkte pažymėjo generalinis advokatas, Sąjungos teisės aktų leidėjas Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunkčiu apmokestino ne tik apmokestinamąjį asmenį ir neapmokestinamąjį juridinį asmenį, bet ir privačią asmenį įsigijimus Bendrijos viduje ypač dėl to, kad šios prekės yra didelės vertės ir lengvai transportuojamos.

25 Teisingumo Teismui pateiktuose klausimuose nurodytas nuostatas reikia aiškinti atsižvelgiant bent šiuose kontekstus ir tikslus.

26 Visų pirma kalbant apie tai, ar nagrinėjama prekė turi būti pergabenta į įvežimo paskirties vietą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 20 straipsnio pirmą pastraipį ir 138 straipsnio 1 dalį, per tam tikrą laiką, iš karto reikia konstatuoti, kad šiose nuostatose yra numatytos sąlygos, kurios turi būti vykdytos, kad operaciją būtų galima kvalifikuoti kaip tiekimą ar įsigijimą Bendrijos viduje.

27 Prekės įsigijimas Bendrijos viduje vyksta ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjui yra perduodama teisė disponuoti prekėmis kaip savininkui, tiekėjas rodo, kad prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir kai po išsiuntimo arba išgabenimo ji fiziškai paliko tiekėjo valstybės narės teritoriją (žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 42 punktą bei 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, Rink. p. I-7897, 23 punktą).

28 Tiekimas ir įsigijimas Bendrijos viduje iš tikrųjų yra viena ir ta pati operacija, todėl šio sprendimo 26 punkte nurodytas nuostatas reikia aiškinti suteikiant joms vienodą reikšmę ir apimtį (kiek tai susiję su Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirma pastraipa ir 28c straipsnio A dalies a punkto pirma pastraipa, kuri turinys atitinka Direktyvos 2006/112 20 straipsnio pirmos pastraipos ir 138 straipsnio 1 dalies turinį, žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 23 ir 34 punktus).

29 Dar reikia pažymėti, kad nei Direktyvos 2006/112 20 straipsnio pirmoje pastraipoje, nei 138 straipsnio 1 dalyje nenumatoma, kad šias nuostatas galima taikyti tik tada, jei prekės gabenimas į įvežimo paskirties vietą prasideda ar pasibaigia per tam tikrą terminą.

30 Be to, gabenimo termino nustatymas prieštaraut? ši? nuostat? bendrai strukt?rai ir PVM pereinamojo laikotarpio schemos kontekstui bei tikslams, kurie buvo priminti šio sprendimo 22–24 punktuose.

31 Termino, per kur? turi prasid?ti ar pasibaigti prek?s gabenimas ? ?gij?jo paskirties viet?, nustatymas suteikt? ?gij?jams galimyb? pasirinkti valstyb? nar?, kur naujos transporto priemon?s ?sigijimo apmokestinimo tarifai ir s?lygos b?t? jiems palankiausi. Tokia galimyb? pakenkt? Bendrijos vidaus prekybai taikom? PVM pereinamojo laikotarpio schemos tikslui, nes valstyb?s nar?s, kuriose vyksta galutinis vartojimas, netekt? joms priklausan?i? mokestini? pajam?. Be to, jei ?gij?jai tur?t? toki? galimyb?, tai prieštaraut? tikslui užkirsti keli? konkurencijos tarp valstybi? nari? iškraipymams prekybos naujomis transporto priemon?mis srityje.

32 Pagrindin?je byloje b?t? nepaisoma apmokestinimo paskirties valstyb?je nar?je principo, jei b?t? taikomas konkretus terminas, per kur? tur?t? prasid?ti ar pasibaigti prek?s gabenimas ? ?gij?jo paskirties viet?. Jei b?t? pritar?ta X aiškinimui, pagal kur? es? egzistuoja griežtas terminas, per kur? aptariama prek? turi b?ti prad?ta gabenti, jam pakakt? užlaikyti tos prek?s gabenim? ? paskirties valstyb? nar?, kad užmaskuot? operacijos Bendrijos vidaus prekybos pob?d? arba pakeist? mokestin?s kompetencijos padalijim? kitos valstyb?s nar?s nei Bendrijos vidaus operacijos paskirties valstyb? naudai. Ir vienu, ir kitu atveju Švedijos Karalyst? netekt? mokestini? pajam?.

33 Tod?l operacijos kvalifikavimas kaip tiekimo ar ?sigijimo Bendrijos viduje negali priklausyti nuo to, ar buvo laikytasi konkretaus termino, per kur? turi prasid?ti ar pasibaigti patiektos ar ?sigytos prek?s gabenimas. Ta?iau norint atlikti tok? kvalifikavim? ir apibr?žti ?sigijimo viet?, reikia nustatyti laiko ir materialin? ryš? tarp prek?s tiekimo ir jos gabenimo bei tai, ar operacija yra t?stin?.

34 Galiausiai tokio aiškinimo negali paneigti X argumentas, jog Jungtin?je Karalyst?je galiojan?iuose teis?s aktuose numatomas konkretus dviej? m?nesi? terminas, per kur? aptariama prek? turi b?ti išgabenta iš nacionalin?s teritorijos, kad tos valstyb?s nar?s institucijos neapmokestint? operacijos PVM. Jis mano, kad jei aptariama prek? n?ra išgabename per š? termin?, PVM turi b?ti mokamas Jungtin?je Karalyst?je, o jei Švedijos Karalyst? apmokestint? operacij? kaip ?sigijim? Bendrijos viduje, tai b?t? dvigubas apmokestinimas.

35 Nors reikia pripažinti, kad pagal Direktyvos 2006/112 131 straipsn? valstyb?s nar?s nustato s?lygas, kuriomis tiekimus Bendrijos viduje jos atleidžia nuo mokes?io, kad ši? atleidim? taikymas b?t? teisingas ir paprastas bei kad b?t? užkirstas kelias galimam suk?iavimui, mokes?i? vengimui ir piktnaudžiavimui, ta?iau naudodamosi ?galiojimais valstyb?s nar?s privalo laikytis bendr?j? teis?s princip?, esan?i? S?jungos teisin?s sistemos dalimi, tarp kuri?, be kita ko, yra teisinio saugumo ir proporcingumo principai (šiuo klausimu žr. 2006 m. geguž?s 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C?384/04, Rink. p. I?4191, 29 ir 30 punktus bei 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt*, C?271/06, Rink. p. I?771, 18 punkt?).

36 Konkre?iai kalbant apie proporcingumo princip?, Teisingumo Teismas nusprend?, jog pagal š? princip? valstyb?s nar?s privalo naudoti priemones, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teis?s tikslus, kuo mažiau pažeist? atitinkamais S?jungos teis?s aktais nustatytus principus (žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C?286/94, C?340/95, C?401/95 ir C?47/96, Rink. p. I?7281, 46 punkt? bei min?t? sprendim? *Teleos ir kt.* 52 punkt? ir *Netto Supermarkt* 19 punkt?).

37 Be to, šiuo tikslu valstybi? nari? priimamos priemon?s negali b?ti naudojamos taip, jog kelt? gr?sm? PVM neutralumui (žr. 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*,



C-454/98, Rink. p. I-6973, 59 punktų; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 92 punktų bei 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 26 punktų).

38 Vadinas, jei valstybė narė apmokestina PVM operaciją, kuri tenkina objektyvias tiekimo Bendrijos viduje sąlygas dėl to, kad yra nesilaikoma jos nacionalinėje teisėje numatyto gabenimo termino, ji turi grąžinti sumokėtą mokestį, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo paskirties valstybei narei gyvendinant savo kompetenciją. Pagal 2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1777/2005, nustatančio Direktyvos 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos gyvendinimo priemonės (OL L 288, p. 1), 21 straipsnio valstybė narė, kuri buvo išsiųstos arba nugabentos prekės ir kurioje atliktas sigijimas Bendrijos viduje, naudojasi apmokestinimo kompetencija neatsižvelgdama į apmokestinimo PVM tvarką, kuri sandoriui buvo taikoma valstybėje narėje, kur prasidėjo prekės išsiuntimas ar gabenimas.

39 Antra, kiek tai susiję su PVM neapmokestinamą asmenį naują transporto priemonių sigijimu Bendrijos viduje, reikia konstatuoti, kad terminui, per kurį prekė turi būti pergabenta į sigijimo paskirties vietą, taikomi tie patys argumentai. Tokiomis aplinkybėmis aiškinimui, jog neegzistuoja apibrėžtas gabenimo terminas, patvirtina dar ir tai, kad, kaip konstatuota šio sprendimo 31 ir 32 punktuose, griežtas terminas leistų sigijimams apeiti ne tik tikslų mokestines pajamas priskirti valstybei narei, kur vyksta atitinkamos prekės galutinis vartojimas, bet ir atskirti tikslų užkirsti kelią konkurencijos iškreipimams tarp valstybių narių, kurio siekiama Sąjungos teisės aktais dėl naujų transporto priemonių sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo.

40 Tačiau siekiant nacionaliniam teismui pateikti naudingą atsakymą, kad jis galėtų išspręsti nagrinjamą bylą, reikia nustatyti, kokiomis sąlygomis asmeniui sigijus naują transporto priemonę ir ketinančiam ją naudoti tam tikroje valstybėje narėje toks sigijimas turi būti kvalifikuojamas kaip sigijimas Bendrijos viduje.

41 Šiuo atžvilgiu reikia priminti nusistovėjusį teismo praktiką, pagal kurią sąvokos, apibrėžiančios apmokestinamuosius sandorius bendrosios PVM sistemos rėmuose, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamą sandorį tikslus bei rezultatus (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 44 punktų bei 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 41 punktų). Todėl tiekimas arba sigijimas Bendrijos viduje taip pat turi būti kvalifikuojamas remiantis objektyviais elementais, kaip antai atitinkamą prekės fizinio judėjimo tarp valstybių narių buvimu (minuto Sprendimo *Teleos ir kt.* 40 punktas).

42 Tačiau dėl naujų transporto priemonių reikia konstatuoti, kad pirmesniame punkte nurodytą taisyklę nėra lengva taikyti Bendrijos vidaus operacijoms, susijusioms su tokiais prekėmis, dėl šių operacijų specifikos.

43 Šiuo atžvilgiu, viena vertus, yra sunku atskirti transporto priemonių gabenimą nuo jų naudojimo. Kita vertus, operacijų sunku kvalifikuoti dėl to, kad PVM nuo šios operacijos turi mokėti ir neapmokestinamasis asmuo, kuriam netaikomi reikalavimai deklaruoti mokestį bei vesti apskaitą, todėl vėlesnį jo kontrolę yra negalima. Be to, būdamas galutinis vartotojas, privatus asmuo, net ir perparduodamas transporto priemonę, negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą ir todėl yra labiau nei kitas subjektas suinteresuotas išvengti mokesčio.

44 Tokiomis aplinkybėmis norint operaciją kvalifikuoti kaip sigijimą Bendrijos viduje būtina visapusiškai vertinti visus faktus ir aplinkybes, kurie yra reikšmingi nustatant, ar gyta prekė iš tikrųjų paliko tiekimo valstybės narės teritoriją, o jei taip, kokioje valstybėje narėje ji bus galutinai vartojama.

45 Šiuo atžvilgiu, kaip savo išvados 38 punkte pažymėjo generalinis advokatas, tarp aplinkybių, kurios, be nagrinėjamos prekės gabenimo procedūros atlikimo laiko atžvilgiu, dar gali turėti reikšmės, yra, pavyzdžiui, jos registravimo ir prasto naudojimo vieta, įgijėjo nuolatinis gyvenamoji vieta bei įgijėjo ryšys su tiekimo valstybe nare ar kita valstybe nare arba jo nebuvimas.

46 Konkrečiu burlaivio įsigijimo atveju, apie kurį kalbama pagrindinėje byloje, reikšmės gali turėti ir tai, su kurios valstybės narės vėliava plaukioja laivas, kur paprastai jis yra statomas arba inkaruojamas ir kur būna žiemas.

47 Be to, naujos transporto priemonės įsigijimo atveju, jei manoma, reikia atsižvelgti į įgijėjo ketinimus įsigijimo momentu, jeigu jie yra pagrįsti objektyviais faktais (pagal analogiją žr., kiek tai susiję su teise atsikaiti, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 24 punktų; 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, Rink. p. I-4517, 24 punktų bei 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabfrisa ir kt.*, C-110/98 à C-147/98, Rink. p. I-1577, 47 punktų). Atsižvelgti į tai būtina ypač tada, kai įgijėjas įgyja teisę disponuoti aptariama preke kaip savininkas tiekimo valstybėje narėje ir įsipareigoja jai pergabenti į paskirties valstybę narę.

48 Tačiau, priešingai nei tvirtina X, Bendrijos viduje įsigyjant prekę negalima reikalauti, kad transporto priemonė būtų gabenama iš karto po jos tiekimo, kad gabenimas būtų nepertraukiamas ir prekę nebūtų kaip nors naudojama prieš ją pradedant gabenti arba gabenant.

49 Viena vertus, nustačius tokias griežtas sąlygas, įgijėjui būtų palikta galimybė pasirinkti, kokioje valstybėje turi būti apmokestinama nagrinėjama nauja transporto priemonė, o tai prieštarautų Direktyvos 2006/112 tikslui. Kita vertus, kaip teisingai per posėdį pažymėjo Švedijos vyriausybė, nėra jokio pagrindo taikyti skirtingą mokestinį vertinimą pagal tai, ar laivas buvo atgabentas į Švediją buksyruojant, ar atplaukę pats.

50 Svarbu nustatyti, kokioje valstybėje narėje vyks šios transporto priemonės galutinis ir tūstinis naudojimas. Šiuo atžvilgiu jos naudojimas net laisvalaikio tikslais tuo metu, kai ji gabenama, yra labai trumpas, palyginti bendrai su transporto priemonės viso naudojimo trukme.

51 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, pirmąjį–trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 20 straipsnio pirma pastraipa ir 138 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip: operacijos kvalifikavimas kaip tiekimo ar įsigijimo Bendrijos viduje negali priklausyti nuo to, ar buvo laikytasi kokio nors termino, per kurį turi prasidėti ar pasibaigti prekės gabenimas iš tiekimo valstybės narės į paskirties valstybę narę. Konkrečiu naujos transporto priemonės įsigijimo, apibrėžto šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunktyje, atveju nustatant, ar operacija yra Bendrijos vidaus operacija, reikia visapusiškai atsižvelgti į visas objektyvias aplinkybes ir įgijėjo ketinimus, jeigu jie yra pagrįsti objektyviais faktais, leidžiančiais identifikuoti valstybę narę, kurioje planuojama galutinai naudoti prekę.

#### *D?I ketvirtojo klausimo*

52 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kokiu momentu Bendrijos vidaus įsigijimo atveju reikia atsižvelgti nustatant, ar transporto priemonė yra nauja, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punktą.

53 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad iš šios nuostatos teksto matyti, jog toks vertinimas turi būti atliekamas prekės tiekimo momentu, o ne tada, kada ji atgabenama į paskirties valstybę narę. Dėl laivų Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punkto ii papunktyje numatoma, kad šios transporto priemonės yra laikomos naujomis, kai jos patiekiamos per tris mėnesius nuo eksploatavimo pradžios arba laivas yra plaukęs ne daugiau kaip 100 valandų.

54 Pagal šios direktyvos 68 straipsnį prekės įsigijimas Bendrijos viduje laikomas įvykusi, kai panašios prekės tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje. Pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekės tiekimu“ laikomas teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

55 Vadinas, apie transporto priemonės, kuri yra įsigyjama Bendrijos viduje, naujumo sprendžiama tuo momentu, kai pardavėjas pirkėjui perduoda teisę disponuoti šia preke kaip savininkui.

56 Tokiam aiškinimui nedaro įtakos tai, kad pagal Direktyvos 2006/112 40 straipsnį prekės įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekės siuntimas ar gabenimas į įsigyjantį asmenį. Ši nuostata nėra svarbi nustatant, ar transporto priemonė yra nauja, nes įsigijimo Bendrijos viduje atveju ją siekiama mokesčių kompetencijai priskirti paskirties valstybei narei.

57 Todėl į ketvirtą klausimą reikia atsakyti taip, kad nustatant, ar Bendrijos vidaus įsigijimo atveju transporto priemonė yra nauja, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punktą, reikia atsižvelgti į momentą, kada pardavėjas prekę patiekia įsigyjui.

#### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

58 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:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 20 straipsnio pirma pastraipa ir 138 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip: operacijos kvalifikavimas kaip tiekimo ar įsigijimo Bendrijos viduje negali priklausyti nuo to, ar buvo laikytasi kokio nors termino, per kurį turi prasidėti ar pasibaigti prekės gabenimas iš tiekimo valstybės narės į paskirties valstybę narę. Konkrečiu naujos transporto priemonės įsigijimo, apibrėžto šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunktyje, atveju nustatant, ar operacija yra Bendrijos vidaus operacija, reikia visapusiškai atsižvelgti į visas objektyvias aplinkybes ir įsigyjimo ketinimus, jeigu jie yra pagrįsti objektyviais faktais, leidžiančiais identifikuoti valstybę narę, kurioje planuojama galutinai naudoti prekę.**

2. **Nustatant, ar Bendrijos vidaus įsigijimo atveju transporto priemonė yra nauja, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punktą, reikia atsižvelgti į momentą, kada pardavėjas prekę patiekia įsigyjui.**

Parašai.

\* Proceso kalba: švedų.