

Sujungtos bylos C-536/08 ir C-539/08

Staatssecretaris van Financiën

prieš

X

ir

fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV

(Hoge Raad der Nederlanden prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 17 straipsnio 2 ir 3 dalys – 28b straipsnio A skirsnio 2 dalis – Teisė į atskaitą – Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo – Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta“

Sprendimo santrauka

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

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 2 ir 3 dalys bei 28b straipsnio A skirsnio 2 dalis)

Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111, 17 straipsnio 2 ir 3 dalis bei 28b straipsnio A skirsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris yra pastarosios nuostatos pirmoje pastraipoje nurodytoje situacijoje, neturi teisės nedelsiant atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokesčio už Bendrijos viduje įsigytas prekes.

Kadangi prekės, apmokestintos remiantis prekių įsigijimu Bendrijos viduje, kuris laikomas atliktu identifikavimo valstybėje narije pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies pirmą pastraipį, realiai nebuvo vežtos į šią valstybę narį, minėti sandoriai negali būti laikomi suteikiamais „teisė į atskaitą“ pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį, kuriuo remiantis pridėtinės vertės mokesčio atskaita tarpinams prekėms ir paslaugoms, kurias gauna apmokestinamasis asmuo, be kita ko, įsigijimo Bendrijos viduje atveju, taikoma su sąlyga, kad taip gautas prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams. Todėl tokiam įsigijimui Bendrijos viduje negali būti taikoma šiame straipsnyje numatyta bendra atskaitos tvarka.

Šiuo atžvilgiu bendra mokesčio atskaitos tvarka, numatyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje, tokioje situacijoje nėra skirta pakeisti šios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatytos specialios tvarkos, pagrįstos apmokestinamosios vertės sumažinimo tvarka, leidžiančia pakoreguoti dvigubą apmokestinimą.

(žr. 40–43, 45 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. balandžio 22 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 17 straipsnio 2 ir 3 dalys – 28b straipsnio A skirsnio 2 dalis – Teisė ? atskaitė – Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo – Prekių ?sigijimo Bendrijos viduje vieta“

Sujungtose bylose C-536/08 ir C-539/08

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2008 m. lapkričio 14 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2008 m. gruodžio 4 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktą dviejų prašymų priimti prejudicinius sprendimus bylose

Staatssecretaris van Financiën

prieš

X (C-536/08)

ir

fiscale eenheid Facet/Facet Trading BV (C-539/08),

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (pranešėjas), J. Malenovský ir T. von Danwitz,

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2009 m. lapkričio 19 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *fiscale eenheid Facet/Facet Trading BV*, atstovaujamos *advocaten* H. W. M. van Kesteren ir A. J. Raafs,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels, M. de Grave ir M. Noort,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir C. Ten Dam,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicinius sprendimus susij? su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB (OL L 384, p. 47; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 224; toliau – Šeštoji direktyva), 17 straipsnio 2 ir 3 dali? bei 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies išaiškinimu.

2 Šie prašymai pareikti nagrin?jant bylas tarp *Staatssecretaris van Financien* ((Finans? ministerijos valstyb?s sekretorius; toliau – *Staatssecretaris*) ir atitinkamai X bei *Facet?Facet Trading BV* (toliau – *Facet*) d?l pranešimo apie patikslint? prid?tin?s vert?s mokest? (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1–3 dalyse nustatyta:

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

<...>

d) prid?tin?s vert?s mokest?, kur? reikia sumok?ti pagal 28a straipsnio A dalies a punkt?.

3. Valstyb?s nar?s taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teis? atskaityti ar susigr?žinti 2 dalyje nurodyt? prid?tin?s vert?s mokest? tiek, kiek prek?s ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokest? b?t? galima atskaityti, jei jie b?t? sudaryti tos šalies teritorijoje;

b) sandoriams, kurie neapmokestinami pagal 14 straipsnio 1 dalies i punkt? ir pagal 15 straipsn? bei 16 straipsnio 1 dalies B, C, D ir E punktus bei 2 dal? ir 28c straipsnio A ir C dalis;

c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokes?io pagal 13 straipsnio B skirsnio a punkt? ir d punkto 1–5 papunk?ius, kai klientas yra ?sisteig?s už Bendrijos rib? arba kai tie sandoriai tiesiogiai susij? su prek?mis, skirtomis eksportuoti ? šal?, esan?i? už Bendrijos rib?.“

4 Pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkt?:

„Prid?tin?s vert?s mokes?iu taip pat apmokestinami:

a) preki? ?sigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlyg? šalies teritorijoje ?sigyja apmokestinamasis

asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį ir kuriam netaikomos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antro sakinio arba 28b straipsnio B dalies 1 punkto nuostatos.“

5 Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Prekiųsigijimas Bendrijos viduje“ yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu sigijimas, tampant jo savininku, kai prekes sigyjančiam asmeniui kitai valstybei ar nei valstybei ar, iš kurios prekės yra išsiųtos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes sigyjantis asmuo parduodančiojo ar prekes sigyjančio asmens vardu.“

6 Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnyje nustatyta:

„1. Prekiųsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas.

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

Jeigu sigijimas pagal 1 dalies nuostatas apmokestinamas valstybėje narėje, kuri siunčiamos ar gabenamos prekės pristatomos, o prieš tai prekės buvo apmokestintos pagal pirmosios pastraipos nuostatas, apmokestinamoji vertė valstybėje narėje, išdavusioje pridėtinės vertės mokesčio identifikavimo numerį, kurį naudodamas prekes sigyjantis asmuo jas sigijo, atitinkamai sumažinama.

Taikant pirmąją pastraipą, Bendrijoje sigyjamoms prekės laikomos apmokestintomis pagal 1 pastraipą [dalį], kai laikomasi šios sąlygos:

- prekes sigijęs asmuo įrodo, kad prekes Bendrijos viduje jis sigijo tam, kad galėtų jas tiekti 1 dalyje nurodytoje valstybėje narėje esančiam gavėjui, kuris turi mokėti nustatytą mokestį pagal 28c straipsnio E dalies 3 punktą,
- prekes sigyjantis asmuo vykdo sipareigojimą pateikti 22 straipsnio 6 dalies b punkte nurodytą deklaraciją.“

7 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio E skirsnio 3 dalyje numatyta:

„Valstybės narės imasi specialių priemonių, užtikrinančių, kad pridėtinės vertės mokestis nebūtų taikomas prekėms, kurios sigyjamoms Bendrijoje pagal 28b straipsnio A dalies 1 punktą jos teritorijoje, kai vykdomos šios sąlygos:

- prekes Bendrijoje sigyja apmokestinamasis asmuo, steigtas ne atitinkamos šalies teritorijoje, tačiau privalantis mokėti pridėtinės vertės mokestį kitoje valstybėje narėje,
- prekes Bendrijoje sigyja apmokestinamasis asmuo, kad galėtų jas toliau tiekti atitinkamos šalies teritorijoje,

- apmokestinamojo asmens tokiu būdu įsigytos prekės yra tiesiogiai siunčiamos arba gabenamos iš valstybės narės, kitos nei valstybės narės, kurioje jis privalo mokėti pridėtinės vertės mokestį, ir yra skirtos kitam asmeniui, kuriam apmokestinamasis asmuo jas tiekia,
- kitas asmuo, kuriam apmokestinamasis asmuo tiekia prekes, yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, privalantis mokėti pridėtinės vertės mokestį atitinkamos šalies teritorijoje,
- kitas asmuo, kuriam apmokestinamasis asmuo tiekia prekes, pagal 21 straipsnio 1 dalies a punktą turi mokėti nustatytą mokestį už apmokestinamojo asmens, įsteigto ne atitinkamos šalies teritorijoje, tiekiamas prekes.“

8 Šeštosios direktyvos 28d straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta, kai įvyksta prekės įsigijimas Bendrijos viduje. Prekės įsigijimas Bendrijos viduje laikomas įvykusi esant toms pačioms aplinkybėms, kurioms esant prekės tiekimas šalies teritorijoje būtų laikomas įvykusi.“

9 Šeštosios direktyvos 28h straipsnyje, iš dalies pakeistame 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB ir įvedančia naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinį jo vykdymo tvarką, nustatyta:

„<...>

b) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, identifikuotas pridėtinės vertės mokesčio tikslais, taip pat pateikia sumuojančiųjų ataskaitą apie pirkėjus, identifikuotus pridėtinės vertės mokesčio tikslais, kuriems jis tiekia prekes pagal 28c straipsnio A dalies a ir d punktuose nustatytas sąlygas, ir gavėjus, nustatytus pridėtinės vertės mokesčio tikslais, penktojoje pastraipoje nurodytuose sandoriuose.

Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, identifikuotas pridėtinės vertės mokesčio tikslais, taip pat privalo pateikti sumuojančiųjų ataskaitą apie pirkėjus, identifikuotus pridėtinės vertės mokesčio tikslais, kuriems jis tiekia prekes pagal 28c straipsnio A dalyje nustatytas sąlygas.

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

10 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting; Staatsblad*, Nr. 329, 1968) 15 straipsnyje numatyta:

„2 straipsnyje numatytas tokio subjekto atskaitomas mokestis yra:

<...>

b) mokestis, mokėtinas deklaruojamu laikotarpiu tokio subjektui įsigijus prekių Bendrijos viduje pagal 17a straipsnio 1 dalį, jei šis tokio subjektas turi pagal reikalavimus išrašyti sąskaitą faktūrą;

c) mokestis, mokėtinas deklaruojamu laikotarpiu,

<...>

tokio subjektui įsigijus prekių Bendrijos viduje pagal 17a straipsnio 1 dalį, kitu nei b punkte

nurodytu atveju;

<...>

Jeigu galima pateikti prašymą susigrąžinti mokestį pagal 30 straipsnio 1, 2 ir 3 dalis, tokio subjektas negali atskaityti mokesčio.

<...>“

11 Pagal šio įstatymo 17a straipsnį:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje yra prekių įsigijimas po tiekimo, kurį vykdydamas savo veiklą atlieka tokio subjektas, išsiusdamas arba išgabendamas šias prekes iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę.

<...>“

12 Šio įstatymo 17b straipsnyje numatyta:

„Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra vieta, kur baigiasi siuntimas ar gabenimas.

Nepažeidžiant 1 dalies, prekės laikomos įsigytomis valstybėje narėje, suteikusioje PVM identifikavimo numerį, kurį naudojant prekės įsigytos, jeigu pirkėjas neįrodo, kad mokestis buvo sumokėtas pagal 1 dalį.

<...>“

13 Apyvartos mokesčio įstatymo 30 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamojo asmens prašymu už prekių įsigijimą Bendrijos viduje privalomas mokėti mokestis grąžinamas tais atvejais, kai mokestis buvo sumokėtas pagal 17 b straipsnio 2 dalį arba kai suinteresuotasis asmuo įrodo, kad už tą patį įsigijimą sumokėtas mokestis valstybėje narėje, kurioje baigėsi siuntimas ar gabenimas.

<...>“

Pagrindinės bylos ir prejudicinis klausimas

Byla C-536/08

14 X, buvęs Nyderlanduose turinti moneta, prekiauja kompiuteriais ir jų dalimis. Nuo 1998 m. sausio 1 d. iki 1999 m. gruodžio 31 d. ji pirkė šią prekę iš kitose nei Nyderlanduose ir Ispanijoje buvęs turinti moneta (toliau – tiekėjai) ir perpardavinėjo jas Ispanijoje gyvenantiems arba buvęs turintiems pirkėjams.

15 Tiekėjai X skirtas sąskaitas fakturas neįtraukė PVM, bet jose nurodė jos Nyderlandų PVM identifikavimo numerį. Savo pirkėjams skirtose sąskaitose faktūrose X darė nuorodą į Šeštosios direktyvos 28c straipsnio E skirsnio 3 dalies taikymą.

16 Deklaracijoje už laikotarpį nuo 1998 m. sausio 1 d. iki 1998 m. rugsėjo 30 d. X nedeklaravo PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje. Ji taip pat neatskaitė PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje. Ji taip pat nedeklaravo tiekimo Bendrijos viduje pagal Apyvartos mokesčio įstatymo 37a straipsnį ir Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkto paskutinį pastraipą.

17 Tačiau deklaratijoje už laikotarpį nuo 1998 m. spalio 1 d. iki 1999 m. birželio 30 d. X

deklaravo privalom? sumok?ti PVM už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje ir j? atskait?. Be to, ji deklaravo tiekim? Bendrijos viduje pagal ankstesniame punkte nurodytas nuostatas. Remiantis sprendimu d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, nebuvo nustatyta, kad susijusios prek?s b?t? buvusios tiesiogiai išsi?stos arba nugabentos pirk?jams ? Ispanij?, vykdant šio sprendimo 14 punkte nurodytus sandorius.

18 Manydamas, kad X šias prekes ?sigijo pagal Apyvartos mokes?io ?statymo 17a straipsn?, *inspecteur van de Belastingdienst* (toliau – inspektorius) suinteresuotajai ?monei adresavo pranešim? d?l perskai?iuoto PVM už min?t? laikotarp?. Inspektorius konstatavo, kad ji ?sigijo ši? preki? Nyderlanduose pagal šio ?statymo 17b straipsn? ir Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dal?. X pateikus skund? d?l šio sprendimo, inspektorius neatsisak? apmokestinti, be kita ko, laikydamasis nuomon?s, kad už min?t? ?sigijim? Bendrijos viduje X nesuteikiama teis? ? atskait?.

19 X pareišk? ieškin? d?l šio sprendimo *Gerechtshof te's?Gravenhage* (Hagos antrosios pakopos teismas). 2005 m. balandžio 22 d. sprendimu teismas pripažino ieškin? pagr?stu, panaikino gin?ijam? sprendim? ir sumažino pranešime d?l perskai?iuoto mokes?io nurodyt? sum?. *Staatssecretaris* pareišk? kasacin? skund? *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? aukš?iausiasis teismas).

20 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis bei 28b straipsnio A skirsnio 2 dal? reikia aiškinti taip, kad jei pagal pastarosios nuostatos pirm? pastraip? preki? ?sigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma valstyb?s nar?s, suteikusios prekes ?sigijusiam asmeniui jo ?sigyjant naudojam? (PVM) identifikavimo numer?, teritorija, šis asmuo turi teis? nedelsiant atskaityti šioje valstyb?je mok?tin? PVM?“

Byla C?539/08

21 *Facet*, mokes?io subjektas, turintis buvein? Nyderlanduose, prekiauja kompiuteri? dalimis. Nuo 2000 m. gruodžio 1 d. ir 2001 m. rugs?jo 30 d. jis pirk? ši? preki? iš Vokietijoje ir Italijoje buveines turin?i? ?moni? (toliau – tiek?jai) ir perpardavin?jo jas Kipre gyvenantiems arba buvein?s turintiems pirk?jams (toliau – pirk?jai), kurie turi Graikijoje ?sisteigus? mokes?i? atstov?. Prek?s buvo tiekiamos tiesiogiai iš Vokietijos ir Italijos ? Ispanij?.

22 Tiek?jai ? s?skaitas fakt?ras ne?trauk? PVM. Ta?iau jie nurod? *Facet* Nyderland? PVM identifikavimo numer?. ? pirk?jams Kipre skirtas s?skaitas fakt?ras jie taip pat ne?trauk? PVM. Ta?iau jose jie nurod? Graikijos suteikt? identifikavimo numer?, kur? buvo praneš? pirk?jai.

23 Nyderlanduose pateiktoje deklaracijoje *Facet* nurod? PVM už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje ir j? atskait?. Tiekim? pirk?jams jis taip pat laik? tiekimu Bendrijos viduje pagal Apyvartos mokes?io ?statymo 37a straipsn? ir Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkto paskutin? pastraip?, nurodydamas PVM identifikavimo numer?, Graikijos suteikt? pirk?jams ar j? mokes?i? atstovams. Ta?iau nei mokes?i? atstovai, nei patys pirk?jai, vykdant nagrin?jamus pirkimo?pardavimo sandorius, nepild? preki? ?sigijimo Bendrijos viduje deklaracij?. Jie taip pat nedeklaravo tiekimo Bendrijos viduje ir nepateik? „sumuojan?iosios ataskaitos“ pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkto paskutin? pastraip?. Be to, pirk?jai nebuvo ?registruoti kaip PVM mok?tojai Ispanijoje ir šioje šalyje nepild? preki? ?sigijimo Bendrijos viduje deklaracij?.

24 Inspektorius konstatavo, kad *Facet* ?sigijo preki? Bendrijos viduje ir kad jis neturi teis?s atskaityti PVM. Šiomis aplinkyb?mis inspektorius išsiunt? pranešim? d?l perskai?iuoto mokes?io.

25 *Facet* pareišk? ieškin? d?l inspektoriaus sprendimo *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo antrosios pakopos teismas). 2006 m. vasario 27 d. sprendimu teismas pripažino ieškin? pagr?stu, panaikino gin?ijam? sprendim? ir sumažino pranešime d?l perskai?iuoto mokes?io nurodyt? sum?. *Staatssecretaris* pareišk? kasacin? skund? d?l šio sprendimo teisme, pateikusiame prašym? priimti prejudicin? sprendim?.

26 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? pat? prejudicin? klausim?, koks pateiktas byloje C?536/08.

D?l prejudicinio klausimo

27 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas prejudiciniu klausimu iš esm?s klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis preki? ?sigij?s asmuo turi teis? nedelsiant atskaityti pirkimo PVM už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje šios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nurodytu atveju.

28 Norint atsakyti ? š? klausim?, pirmiausia reikia priminti, kad teis? ? PVM atskait?, kaip sudedamoji PVM sistemos dalis, yra pagrindinis bendrajai PVM sistemai b?dingas principas ir iš esm?s ji negali b?ti ribojama (žr. 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C?25/07, Rink. p. I?5129, 15 punkt?; 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio*, C?74/08, 15 punkt?).

29 Teis? ? atskait? ?gyvendinama nedelsiant vis? mokes?i?, kuriais apmokestintos pirkimo operacijos, atžvilgiu. Vadinasi, bet koks teis?s ? PVM atskait? apribojimas turi ?takos mokes?i? naštos dydžiui ir j? reikia taikyti panašiai visose valstyb?se nar?se (žr. min?to Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio* 16 punkt?).

30 Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnis, kuris priskiriamas šios direktyvos XVI antraštin?je dalyje numatyto pereinamojo laikotarpio priemon?ms d?l prekybos tarp valstybi? nari? apmokestinimo, savo ruožtu reglamentuoja tokio preki? ?sigijimo Bendrijos viduje, koks nagrin?jamas pagrindin?se bylose, viet?. Ši? pereinamojo laikotarpio priemoni? tikslas – perleisti mokesines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsi?stos ar atgabentos prek?s (žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C?245/04, Rink. p. I?3227, 40 punkt?).

31 1 dalyje ?tvirtinta bendra taisykl?, pagal kuri? preki? ?sigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prek?s yra, kai baigiasi j? siuntimas ar gabenimas jas ?sigijusiam asmeniui.

32 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Direktyva 92/111 ? Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dal? buvo ?terpta paskutin? pastraipa, kurioje numatyta, kad jei preki? ?sigij?s asmuo ?rodo, jog prekes Bendrijos viduje jis ?sigijo tam, kad gal?t? jas tiekti 1 dalyje nurodytoje valstyb?je nar?je esan?iam gav?jui, kuris turi mok?ti nustatyt? mokest? pagal 28c straipsnio E skirsnio 3 punkt?, ir jeigu prekes ?sigij?s asmuo ?vykd? ?sipareigojim? pateikti šios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkto paskutin?je pastraipoje nurodyt? deklaracij?, preki? ?sigijimas Bendrijos viduje laikomas apmokestintu PVM pagal 28b straipsnio A skirsnio 1 dalies bendr? taisykl?.

33 Siekiant užtikrinti nagrin?jamo preki? ?sigijimo apmokestinim? PVM, Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, kad jeigu preki? ?sigijantis asmuo

nežrondo, kad sandoris buvo apmokestintas pagal šio straipsnio 1 dalį, prekės įsigijimo vieta yra teritorijoje valstybės narės, suteikusias pridėtinės vertės mokesčio identifikavimo numerį, kurį naudodamas prekės įsigyjantis asmuo įsigijo (toliau – identifikavimo valstybės narė).

34 Tuo atveju, kai įsigijimas pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 1 dalies nuostatas apmokestinamas valstybėje narėje, kuri siunčiamos ar gabenamos prekės pristatomos, o prieš tai prekės buvo apmokestintos pagal 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies pirmos pastraipos nuostatas, šio straipsnio 2 straipsnio antroje pastraipoje nustatyta koregavimo tvarka, pagal kuri atitinkamai sumažinama apmokestinamoji vertė identifikavimo valstybėje narėje.

35 Iš to matyti, kad Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalimi siekiama, pirma, užtikrinti nagrinėjamo prekės įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą ir, antra, išvengti dvigubo to paties įsigijimo apmokestinimo.

36 Tačiau Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies antroje pastraipje numatytos koregavimo tvarkos taikymas siejamas su šio straipsnio paskutinėje pastraipoje išvardytomis kumuliacinomis sąlygomis, apie kurias priminta šio sprendimo 32 punkte.

37 Šiuo atžvilgiu pirmiausia svarbu pabrėžti, kad 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 392), buvo priimtas ne tam, kad sukurti informacijos keitimą tarp valstybių narių mokesčių administratorių sistemų, leidžiančių jiems nustatyti, jog apmokestinamojo asmens, kuris negali pats pateikti reikiamų rodymų, prekės įsigijimas Bendrijos viduje buvo iš tiesų apmokestintas PVM valstybėje narėje, kur baigsi siuntimas ar gabenimas (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, Rink. p. I-7897, 34 punktą).

38 Antra, reikia nurodyti, kad kai vykdomos Šeštosios direktyvos 28c straipsnio E skirsnio 3 dalies sąlygos, kiekviena valstybės narė privalo imtis specialių priemonių, užtikrinančių, kad PVM nebūtų taikomas „prekės įsigijimui Bendrijos viduje“ pagal šios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 1 dalį, atliktam jos teritorijoje.

39 Todėl kyla klausimas, ar apmokestinamajam asmeniui turi būti suteikiama teisė nedelsiant atskaityti mokestį Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nurodytu atveju, kai nenustačius nagrinėjamo prekės įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo PVM valstybėje narėje, kur baigiasi siuntimas ar gabenimas, šiam apmokestinamajam asmeniui šis mokestis taikomas identifikavimo valstybėje narėje.

40 Šiuo atžvilgiu visų pirma reikia priminti, kad remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies d punktu PVM atskaita tarpinams prekėms ir paslaugoms, kurias gauna apmokestinamasis asmuo, be kita ko, įsigijimo Bendrijos viduje atveju, taikoma su sąlyga, kad taip gautos prekės ir paslaugos apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams.

41 Tokiomis aplinkybomis, kokios nagrinėjamos pagrindinėse bylose, akivaizdu, kad prekės, apmokestintos remiantis prekės įsigijimu Bendrijos viduje, kuris laikomas atliktu identifikavimo valstybėje narėje pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies pirmą pastraipį, realiai nebuvo vežtos į šią valstybę narę.

42 Šiomis sąlygomis minėti sandoriai negali būti laikomi suteikiančiais „teisę atskaitai“ pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį. Todėl tokiam įsigijimui Bendrijos viduje negali būti taikoma šiame straipsnyje numatyta bendra atskaitymo tvarka.

43 Reikia pabrėžti, kad bendra mokesčio atskaitymo tvarka, numatyta Šeštosios direktyvos 17

straipsnyje, tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėse bylose, negali pakeisti šios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatytos specialios tvarkos, pagrįstos apmokestinamosios vertės sumažinimo tvarka, leidžiančia pakoreguoti dvigubą apmokestinimą.

44 Be to, suteikiant teisę atskaityti tokiu atveju būtų rizikuojama pakenkti Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies antros ir trečios pastraipų veiksmingumui, nes apmokestinamasis asmuo, pasinaudojęs teise atskaityti identifikavimo valstybėje narėje, nebebūtų skatinimas mokėti mokesčius už nagrinjamą prekių įsigijimą Bendrijos viduje valstybėje narėje, kur baigsi siuntimas ar gabenimas. Galiausiai toks sprendimas keltų pavojų pagrindinės taisyklės, pagal kurią prekių įsigijimo Bendrijos viduje atveju apmokestinimo vieta yra valstybėje narėje, kur baigiasi siuntimas ar gabenimas, t. y. galutinio vartojimo valstybėje narėje, taikymui, kuris yra pereinamojo laikotarpio priemonė tikslas.

45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pateiktą klausimą turi būti atsakoma, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis bei 28b straipsnio A skirsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris yra pastarosios nuostatos pirmoje pastraipoje nurodytoje situacijoje, neturi teisės nedelsiant atskaityti pirkimo PVM už Bendrijos viduje įsigytas prekes.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, 17 straipsnio 2 ir 3 dalis bei 28b straipsnio A skirsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris yra pastarosios nuostatos pirmoje pastraipoje nurodytoje situacijoje, neturi teisės nedelsiant atskaityti pirkimo PVM už Bendrijos viduje įsigytas prekes.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.