

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 ?sigijimas Bendrijos viduje – ?sigytos prek?s naudojimas iš karto ?sigijimo arba kitoje valstyb?je nar?je prieš j? pergabenant ? paskirties viet? – Terminas, per kur? prasideda prek?s gabenimas ? paskirties viet? – Maksimalus gabenimo laikas – Momentas, ? kur? reikia atsižvelgti apmokestinimo tikslais nustatant, ar transporto priemon? yra nauja“

Sprendimo santrauka

1. *Mokes?i? nuostatos – Teis?s akt? suderinimas – Apyvartos mokes?iai – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema – Pereinamojo laikotarpio priemon?s d?l prekybos tarp valstybi? nari? apmokestinimo*

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

2. *Mokes?i? nuostatos – Teis?s akt? suderinimas – Apyvartos mokes?iai – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema – Pereinamojo laikotarpio priemon?s d?l prekybos tarp valstybi? nari? apmokestinimo*

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

1. Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 20 straipsnio pirma pastraipa ir 138 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinamos taip, kad operacijos kvalifikavimas kaip tiekimo ar ?sigijimo Bendrijos viduje negali priklausyti nuo to, ar buvo laikytasi kokio nors termino, per kur? turi prasid?ti ar pasibaigti prek?s gabenimas iš tiekimo valstyb?s nar?s ? paskirties valstyb? nar?. 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?.

Konkre?iu naujos transporto priemon?s ?sigijimo, apibr?žto šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunktyje, atveju nustatant, ar operacija yra Bendrijos vidaus operacija, reikia visapusiškai atsižvelgti ? visas objektyvias aplinkybes ir ?gij?jo ketinimus, jeigu jie yra pagr?sti objektyviais faktais, leidžian?iais identifikuoti valstyb? nar?, kurioje planuojama galutinai naudoti prek?. Šiuo atžvilgiu tarp aplinkybi?, kurios, be prek?s gabenimo proced?ros atlikimo laiko atžvilgiu, dar gali tur?ti reikšm?s, yra, pavyzdžiui, jos registravimo ir ?prasto naudojimo vieta, ?gij?jo nuolatin? gyvenamoji vieta bei ?gij?jo ryšys su tiekimo valstybe nare ar kita valstybe nare arba jo nebuvimas. Konkre?iu burlaivio ?sigijimo atveju reikšm?s gali tur?ti ir tai, su kurios valstyb?s nar?s v?liava plaukioja laivas, kur paprastai jis yra statomas arba inkaruojamas ir kur b?na žiem?.

Ta?iau Bendrijos viduje ?sigyjant prek? negalima reikalauti, kad transporto priemon? b?t?

gabenama iš karto po jos tiekimo, kad gabenimas būtų nepertraukiamas ir prekė nebūtų kaip nors naudojama prieš ją pradedant gabenti arba gabenant. Svarbu nustatyti, kokioje valstybėje narėje vyks šios transporto priemonės galutinis ir tštinis naudojimas. Šiuo atžvilgiu jos naudojimas net laisvalaikio tikslais tuo metu, kai ji gabenama, 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 įsigijimo atveju transporto priemonė yra nauja, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 d. I priedinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 2 dalies b punktą, reikia atsižvelgti į momentą, kada pardavėjas prekę patiekia įsigijui, 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 įsigijimas Bendrijos viduje – įsigytos prekės naudojimas iš karto įsigijimo 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. Arabadjiev, U. Lohmus (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,

išnagrinėjus 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

Sprendim?

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 pereinamuoju 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 specialiai nuostat, 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 jos 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 priemonę“, jei jos skirtos keleiviams arba prekių gabenimui, yra apibrėžiamos taip:

<...>

ii) laivai, ilgesni kaip 7,5 metro, išskyrus laivą, atviroje jūroje naudojamus laivus, gabenančius keleivius už atlygą arba skirtus komercinei, pramoninei ar žvejybos veiklai, arba gelbėjimui ar pagalbai jūroje, arba pakrančių 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 teisė, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

7 Pagal šios direktyvos 20 straipsnio pirmą pastraipį:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisė 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 į įsigyjančiam asmeniui.

9 Šios direktyvos 68 straipsnyje nustatoma:

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

Prekių įsigijimas Bendrijos viduje laikomas vykusiu, kai panašūs 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 sandorai:

a) naujų transporto priemonių tiekimo, kai jas pardavėjas arba įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena įsigyjantiam asmeniui į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jo 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 įsigijamos 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 eksploataavimo 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 jo 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 variantą: iš karto po pristatymo laivas būtų išvežtas iš Jungtinės Karalystės ir panašiu tikslu naudojamas kitose valstybėse narėse nei Švedijos Karalystė. Abiem atvejais šitai panaudojus laivą, jis būtų rosiu keliu būtų nuplukdytas į galutinę paskirties vietą Švedijoje.

17 Norėdamas sužinoti planuojamos operacijos mokesťines pasekmes X *Skatter ttsn mnden* paprasť mokesťinio iŗaiŗkinimo dėl to, ar vienu arba kitu minėtu atveju įsigijimas būtų apmokestinamas Ŗvedijoje.

18 *Skatter ttsn mnden* nusprendė, kad abiem atvejais turi būti laikoma, jog X Bendrijos viduje įsigyja nauj  transporto priemon , uŗ kuri  turėtų sumokėti PVM Ŗvedijoje. Ŗi institucija mano, kad laiv  statyklos perduotas burlaivis turi būti laikomas nauja transporto priemone, nes tuo metu, kai X gaus teis  disponuoti burlaiviu kaip savininkas, jis nebus naudotas daugiau nei tris mėnesius nuo eksploataavimo pradŗios arba plaukęs daugiau nei 100 valand . Tai, kad laivui pasiekus Ŗvedij  Ŗios sąlygos bus nebetenkinamos, nedaro įtakos Ŗiai iŗvadai. Be to, *Skatter ttsn mnden* mano, kad gabenimas prasideda įsigijimo momentu arba kai pardavėjas pristato laiv  ir kad įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra valstybėje narėje, kur laivas yra tuo metu, kai baigiasi gabenimas, Ŗiuo atveju Ŗvedijoje.

19 X dėl Ŗio mokesťi  iŗaiŗkinimo pateik  skund  *Regeringsr tten*, nes manė, kad planuojamas įsigijimas turi būti apmokestinamas kaip vidaus pardavimas Jungtinėje Karalystėje. *Skatteverket* savo ruoŗtu paprasť, kad pras ym  priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patvirtint  Ŗ  mokesťi  iŗaiŗkinim .

20 Ŗiomis aplinkybėmis *Regeringsr tten* nusprendė sustabdyti bylos nagrin jim  ir Teisingumo Teismui pateikti Ŗiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos (2006/112) 138 ir 20 straipsnius reikia aiŗkinti taip, jog gabenimas iŗ kilmės valstybės teritorijos turi prasidėti per tam tikr  laik , kad pardavimas būtų neapmokestinamas, ir tai būtų įsigijimas Bendrijos viduje?

2. Panaŗiai, ar Ŗiuos straipsnius reikia aiŗkinti taip, jog gabenimas turi pasibaigti paskirties valstybėje per tam tikr  laikotarpį, kad pardavimas būtų neapmokestinamas, ir tai būtų įsigijimas Bendrijos viduje?

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

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

Dėl prejudicinių klausim 

Dėl pirmojo–trečiojo klausim 

21 Pirmuoju–trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, pras ym  priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iŗ esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 20 straipsnio pirmą pastraip  ir 138 straipsnio 1 dalį reikia aiŗkinti 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 iŗ tiekimo valstybės narės į paskirties valstybę nar . Konkrečiai tariant, nacionalinis teismas siekia iŗsiaiŗkinti, ar Ŗiuo atŗvilgiu turi reikšmės tai, kad prekė yra nauja transporto priemon , kuri  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. gruodŗio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendr  pridėtinės vertės mokesťio sistem  ir iŗ dalies keičiančia Direktyv  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 įsigijimo Bendrijos viduje, nustatymu, leidžiančiu mokesčio 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-77797, 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 mokesčio kompetencijos padalijimo, dar siekiama užkirsti kelią konkurencijos iškreipimams tarp valstybių narių, kurie gali atsirasti taikant skirtingus mokesčio tarifus. Akivaizdu, kad nesant pereinamojo laikotarpio priemonių naujų transporto priemonių pardavimas būtų sukoncentruotas 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 būtent šio kontekstą ir tikslus.

26 Visų pirma kalbant apie tai, ar nagrinėjama prekė turi būti pergabenta į įsigijimo paskirties vietą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 20 straipsnio pirmą pastraipą 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, tiek jas 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 įsigijimo paskirties vietą prasideda ar pasibaigia per tam tikrą terminą.

30 Be to, gabenimo termino nustatymas prieštarautų šio nuostatų bendrai struktūrai ir PVM pereinamojo laikotarpio schemos kontekstui bei tikslams, kurie buvo priminti šio sprendimo 22–24 punktuose.

31 Terminu, per kurį turi prasidėti ar pasibaigti prekų gabenimas ? ?gij?jo paskirties vietą, nustatymas suteiktų ?gij?jams galimybę pasirinkti valstybę narę, kur naujos transporto priemonės ?sigijimo apmokestinimo tarifai ir sąlygos būtų jiems palankiausi. Tokia galimybė pakenktų Bendrijos vidaus prekybai taikomą PVM pereinamojo laikotarpio schemos tikslui, nes valstybės narės, kuriose vyksta galutinis vartojimas, netektų joms priklausanti mokestinė pajamą. Be to, jei ?gij?jai turėtų tokia galimybę, tai prieštarautų tikslui užkirsti kelią konkurencijos tarp valstybių narių iškreipymams prekybos naujomis transporto priemonėmis srityje.

32 Pagrindinėje byloje būtų nepaisoma apmokestinimo paskirties valstybėje narėje principo, jei būtų taikomas konkretus terminas, per kurį turėtų prasidėti ar pasibaigti prekų gabenimas ? ?gij?jo paskirties vietą. Jei būtų pritarta X aiškinimui, pagal kurį esą egzistuoja griežtas terminas, per kurį aptariama prekų turi būti pradėta gabenti, jam pakaktų užlaikyti tos prekų gabenimą ? paskirties valstybę narę, kad užmaskuotų operacijos Bendrijos vidaus prekybos pobūdį arba pakeistų mokestinės kompetencijos padalijimą kitos valstybės narės nei Bendrijos vidaus operacijos paskirties valstybės naudai. Ir vienu, ir kitu atveju Švedijos Karalystė netektų mokestinę pajamą.

33 Todėl operacijos kvalifikavimas kaip tiekimo ar ?sigijimo Bendrijos viduje negali priklausyti nuo to, ar buvo laikytasi konkretaus termino, per kurį turi prasidėti ar pasibaigti patiektos ar ?sigytos prekų gabenimas. Tačiau norint atlikti tokį kvalifikavimą ir apibrėžti ?sigijimo vietą, reikia nustatyti laiko ir materialinę ryšį tarp prekų tiekimo ir jos gabenimo bei tai, ar operacija yra ?stinė.

34 Galiausiai tokio aiškinimo negali paneigti X argumentas, jog Jungtinėje Karalystėje galiojančiuose teisės aktuose numatomas konkretus dviejų mėnesių terminas, per kurį aptariama prekų turi būti išgabenta iš nacionalinės teritorijos, kad tos valstybės narės institucijos neapmokestintų operacijos PVM. Jis mano, kad jei aptariama prekų nėra išgabename per šį terminą, PVM turi būti mokamas Jungtinėje Karalystėje, o jei Švedijos Karalystė apmokestintų operaciją kaip ?sigijimą Bendrijos viduje, tai būtų dvigubas apmokestinimas.

35 Nors reikia pripažinti, kad pagal Direktyvos 2006/112 131 straipsnį valstybės narės nustato sąlygas, kuriomis tiekimus Bendrijos viduje jos atleidžia nuo mokesčio, kad šis atleidimas taikymas būtų teisingas ir paprastas bei kad būtų užkirstas kelias galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, tačiau naudodamasi ?galiojimais valstybės narės privalo laikytis bendrųjų teisės principų, esančių Sąjungos teisės sistemos dalimi, tarp kurių, be kita ko, yra teisinio saugumo ir proporcingumo principai (šiuo klausimu žr. 2006 m. gegužės 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 punktą).

36 Konkrečiai kalbant apie proporcingumo principą, Teisingumo Teismas nusprendė, jog pagal šį principą valstybės narės privalo naudoti priemones, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau pažeistų atitinkamais Sąjungos teisės 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 punktą bei minėtą sprendimą *Teleos ir kt.* 52 punktą ir *Netto Supermarkt* 19 punktą).

37 Be to, šiuo tikslu valstybių narių priimamos priemonės negali būti naudojamos taip, jog keltų grėsmę PVM neutralumui (žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*,

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

38 Vadinas, jei valstyb? nar? apmokestina PVM operacij?, kuri tenkina objektyvias tiekimo Bendrijos viduje s?lygas d?l to, kad yra nesilaikoma jos nacionalin?je teis?je numatyto gabenimo termino, ji turi gr?žinti sumok?t? mokest?, kad b?t? išvengta dvigubo apmokestinimo paskirties valstybei narei ?gyvendinant savo kompetencij?. Pagal 2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1777/2005, nustatan?io Direktyvos 77/388/EEB d?l bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos ?gyvendinimo priemonės (OL L 288, p. 1), 21 straipsn? valstyb? nar?, ? kuri? buvo išsi?stos arba nugabentos prek?s ir kurioje atliktas ?sigijimas Bendrijos viduje, naudojasi apmokestinimo kompetencija neatsižvelgdama ? apmokestinimo PVM tvark?, kuri sandoriui buvo taikoma valstyb?je nar?je, kur prasid?jo prek? išsiuntimas ar gabenimas.

39 Antra, kiek tai susij? su PVM neapmokestinam? asmen? nauj? transporto priemoni? ?sigijimu Bendrijos viduje, reikia konstatuoti, kad terminui, per kur? prek? turi b?ti pergabenta ? ?gij?jo paskirties viet?, taikomi tie patys argumentai. Tokiomis aplinkyb?mis aiškinim?, jog neegzistuoja apibr?žtas gabenimo terminas, patvirtina dar ir tai, kad, kaip konstatuota šio sprendimo 31 ir 32 punktuose, griežtas terminas leist? ?gij?jams apeiti ne tik tiksl? mokestines pajamas priskirti valstybei narei, kur vyksta atitinkamos prek?s galutinis vartojimas, bet ir atskir? tiksl? užkirsti keli? konkurencijos iškraipymams tarp valstybi? nari?, kurio siekiama S?jungos teis?s aktais d?l nauj? transporto priemoni? ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo.

40 Ta?iau siekiant nacionaliniam teismui pateikti nauding? atsakym?, kad jis gal?t? išspr?sti nagrin?jam? byl?, reikia nustatyti, kokiomis s?lygomis asmeniui ?sigijus nauj? transporto priemon? ir ketinan?iam j? naudoti tam tikroje valstyb?je nar?je toks ?sigijimas turi b?ti kvalifikuojamas kaip ?sigijimas Bendrijos viduje.

41 Šiuo atžvilgiu reikia priminti nusistov?jusi? teismo praktik?, pagal kuri? s?vokos, apibr?žian?ios apmokestinamuosius sandorius bendrosios PVM sistemos r?muose, yra objektyvaus pob?džio ir taikomos neatsižvelgiant ? atitinkam? sandori? 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 punkt? bei 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C?439/04 ir C?440/04, Rink. p. I?6161, 41 punkt?). Tod?l tiekimas arba ?sigijimas Bendrijos viduje taip pat turi b?ti kvalifikuojamas remiantis objektyviais elementais, kaip antai atitinkam? prek? fizinio jud?jimo tarp valstybi? nari? buvimu (min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 40 punktas).

42 Ta?iau d?l nauj? transporto priemoni? reikia konstatuoti, kad pirmesniame punkte nurodyt? taisykl? n?ra lengva taikyti Bendrijos vidaus operacijoms, susijusioms su tokiais prek?mis, d?l ši? operacij? specifikos.

43 Šiuo atžvilgiu, viena vertus, yra sunku atskirti transporto priemoni? gabenim? nuo j? naudojimo. Kita vertus, operacij? sunku kvalifikuoti d?l to, kad PVM nuo šios operacijos turi mok?ti ir neapmokestinamasis asmuo, kuriam netaikomi reikalavimai deklaruoti mokest? bei vesti apskait?, tod?l v?lesn? jo kontrol? yra negalima. Be to, b?damas galutinis vartotojas, privatus asmuo, net ir perparduodamas transporto priemon?, negali pasinaudoti teise ? PVM atskait? ir tod?l yra labiau nei ?kio subjektas suinteresuotas išvengti mokes?io.

44 Tokiomis aplinkyb?mis norint operacij? kvalifikuoti kaip ?sigijim? Bendrijos viduje b?tina visapusiškai ?vertinti visus faktus ir aplinkybes, kurie yra reikšmingi nustatant, ar ?gyta prek? iš tikr?j? paliko tiekimo valstyb?s nar?s teritorij?, o jei taip, kokioje valstyb?je nar?je 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 įprasto naudojimo vieta, įgijėjo nuolatinė 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 žiemą.

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 į atskaitą, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 24 punktą; 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, Rink. p. I-4517, 24 punktą bei 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfriša ir kt.*, C-110/98 à C-147/98, Rink. p. I-1577, 47 punktą). 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 buksuruojant, ar atplaukę pats.

50 Svarbu nustatyti, kokioje valstybėje narėje vyks šios transporto priemonės galutinis ir tęstinis 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.

Dėl ketvirtąjo klausimo

52 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar kokį momentą 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 įvykiu, 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 Vadinasi, 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 mokestinį kompetenciją priskirti paskirties valstybei narei.

57 Todėl į ketvirtąjį 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 įsigyjų 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.