

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2010 m. gegužės 6 d.(1)

Byla C-84/09

X

prieš

Skatteverket

(*Regeringsrätt* (Švedija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Naujo burlaivio įsigijimas Bendrijos viduje – Prekės naudojimas kilmės valstybėje arba kitoje valstybėje narėje prieš pervežimą į paskirties valstybę – Termino išgabenti prekės paskirties valstybės pradžia – Data, kuria reikia remtis vertinant transporto priemonę kaip naują“

I – **Įvadas**

1. Šiuo prašymu Švedijos *Regeringsrätten* (Aukščiausiasis administracinis teismas) prašo Teisingumo Teismo išaiškinti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) (toliau – Direktyva 2006/112) nuostatas, susijusias su prekių įsigijimu Bendrijos viduje.

2. Konkrečiai kalbama apie naujo burlaivio, kurį pirkėjas X ketina perimti Jungtinėje Karalystėje, ten ar kitoje valstybėje narėje eksploatuoti nuo trijų iki penkių mėnesių ir tada pervežti į savo gyvenamąją vietą Švedijoje, įsigijimo apmokestinimą. X teigia, kad tai yra kilmės valstybėje apmokestinamas vidaus tiekimas. Tačiau Švedijos mokesčių inspekcija, procese Teisingumo Teisme palaikoma Vokietijos vyriausybės ir Komisijos, mano, kad (nepaisant laiko tarpo) tai yra įsigijimas Bendrijos viduje, vykęs Švedijoje.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

3. Direktyvos 2006/112 11 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„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 specialių nuostatų, gerokai iškreiptų konkurenciją tarp valstybių narių.“

4. Reikšmingose Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies ištraukose nustatyta:

„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; <...>“

5. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalyje papildomai numatoma:

„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 plaukės ne daugiau kaip 100 valandų;

<...>

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

6. Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje sūvoka „prekių tiekimas“ yra apibrėžta taip:

„Prekių tiekimas – teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

7. Pagal Direktyvos 2006/112 20 straipsnio 1 dalį „prekių įsigijimas Bendrijos viduje – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybės narę nei tą, 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. Direktyvos 2006/112 68 straipsnyje nustatyta, kad prekė, įsigyjama Bendrijos viduje, apmokestinimo momentas vyksta tada, kai prekė įsigijama Bendrijos viduje. Pagal 68 straipsnį prekė įsigijimas laikomas vykusiu, kai panaši prekė tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje.

10. Direktyvos 2006/112 138 straipsnyje taip reglamentuojamas prekė tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas:

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

2. Be 1 dalyje nurodyto prekė tiekimo, valstybės narės neapmokestina ši sandorių:

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 ši asmenų prekė įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, ar kitiems neapmokestinamiesiems asmenims, arba tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjantio asmens vardu; <...>.“

B – Švedijos teisė

11. Pagal įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Mervärdesskattelag*) (1994:200) (toliau – ML) 1 skyriaus 1 straipsnį pridėtinės vertės mokestis valstybei mokamas, be kita ko, už apmokestinamąją prekė pardavimą valstybės viduje, kai tai yra profesinės arba komercinės veiklos dalis, ir už apmokestinamąją prekė įsigijimą Bendrijos viduje, kai šios prekės yra kilnojamas turtas. Pagal ML 2a skyriaus 3 straipsnį prekės laikomos įsigytomis Bendrijos viduje, jeigu yra įsigijamos naujos transporto priemonės, nurodytos 1 skyriaus 13a straipsnyje.

12. ML 3 skyriaus 30a straipsnyje numatoma, kad naujų transporto priemonių, kurias pardavėjas arba pirkėjas išgabena iš Švedijos į kitą valstybę narę arba tai atliekama ši asmenų vardu, pardavimas yra neapmokestinamas, net jeigu pirkėjas nėra registruotas kaip PVM mokėtojas.

13. Pagal ML 2a skyriaus 2 straipsnį įsigijimas Bendrijos viduje reiškia, kad prekės įsigijamos už atlygą, o prekes įsigyjantis asmuo arba pardavėjas atgabena jas įsigyjantiam asmeniui Švedijoje iš kitos valstybės narės, arba tai atliekama prekes įsigyjantio asmens arba pardavėjo vardu.

14. Pagal ML 1 skyriaus 13a straipsnį naujos transporto priemonės yra, be kita ko, laivai, išskyrus kai kuriuos atvejus, kurie neaktualūs šioje byloje, ilgesnius kaip 7,5 metro, jeigu jie parduodami per tris mėnesius nuo eksploatavimo pradžios arba prieš parduodant yra plaukė ne daugiau kaip 100 valandų.

III – Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

15. Privatus asmuo X, kuris yra Švedijos rezidentas, ketina Jungtinėje Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystėje įsigyti ilgesnį kaip 7,5 metro burlaivį privatiems poreikiams tenkinti. Po burlaivio pristatymo X ketina arba jį naudoti rekreaciniais tikslais kilmės valstybėje nuo trijų iki penkių mėnesių ir plaukti laivu daugiau kaip 100 valandų, arba kitu atveju laivą iš karto po

pristatymo išgabenti iš kilmės valstybės panašiai naudoti kitoje valstybėje narėje nei Švedija. Abiem atvejais po numatyto naudojimo laivas turėtų būti išplukdytas į Švediją, kuri yra galutinė paskirties vieta.

16. Norėdamas išsiaiškinti įsigijimo mokestines pasekmes, X kreipėsi į *Skatterättsnämnden* (mokesčių teisės komisija) dėl preliminarus sprendimo ir paklausė, ar įsigijimas būtų apmokestinamas Švedijoje abiem atvejais.

17. *Skatterättsnämnd* nusprendė, kad abiem atvejais X turi būti laikomas naujos transporto priemonės įsigijimo Bendrijos viduje, ir už tai jis turėtų sumokėti mokestį Švedijoje. Dėl šio preliminarus sprendimo X pateikė skundą *Regeringsrätt*. Jis mano, kad burlaivio tiekimas turi būti apmokestinamas kaip vidaus pardavimas Jungtinėje Karalystėje. Šiomis aplinkybėmis 2009 m. vasario 16 d. Nutartimi *Regeringsrätt* pateiktas Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar 2006 m. lapkričio 2 d Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 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 į 1 ir 2 klausimus pasikeistų, jeigu tai, kas įsigyjama, būtų nauja transporto priemonė, o prekė įsigyjantis asmuo būtų privatus asmuo, galiausiai ketinantis naudoti transporto priemonę konkrečioje valstybėje narėje?

4. Kiek tai susiję su įsigijimu Bendrijos viduje, kada turi būti atliekamas vertinimas, ar transporto priemonė yra nauja remiantis Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 2 dalies b punktu?

18. Rašytinis proceso dalies metu pastabas Teisingumo Teismui pateikė X, *Skatteverket* (mokesčių administratorius), Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija. Per Teismo posėdį savo nuomonės pateikė X, Švedijos vyriausybė ir Komisija.

IV – Teisinis vertinimas

A – Dėl pirmojo, antrojo ir trečiojo prejudicinių klausimų

19. Pirmaisiais trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, siekiama išsiaiškinti Direktyvos 2006/112 20 straipsnio keliamas sąlygas įsigyjant Bendrijos viduje arba 138 straipsnio keliamas sąlygas tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimui, kai prekė ne tuoj pat pervežama iš kilmės valstybės į paskirties valstybę. *Regeringsrätt* taip pat klausia, ar atsižvelgiant į tai yra reikšminga, kad įsigyjama prekė yra nauja transporto priemonė, o prekė įsigyjantis asmuo privatus asmuo, galiausiai ketinantis naudoti transporto priemonę konkrečioje valstybėje narėje (trečiasis prejudicinis klausimas).

20. Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunktį, atsižvelgiant į 2 dalies a punkto ii papunktį, naujo laivo, ilgesnio kaip 7,5 metro, įsigijimas Bendrijos viduje, kurį įsigyja neapmokestinamasis asmuo, yra apmokestinamas valstybės, kurioje įvyko toks įsigijimas teritorijoje.

21. Direktyvos 20 straipsnyje prekė įsigijimas Bendrijos viduje apibrėžiamas kaip teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam

asmeniui ? kit? valstyb? nar? nei t?, iš kurios prek?s yra išsi?stos ar išgabentos, siun?ia ar gabena pardav?jas arba prekes ?sigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu.

22. Atitinkamai Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalyje tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimui taikoma s?lyga, kad atitinkam? prek? pardav?jas, j? ?sigyjantis asmuo arba kitas j? vardu veikiantis asmuo išsi?st? ar išgabent? ? paskirties viet?, esan?i? Bendrijoje, bet ne išsiuntimo (išgabenimo) valstyb?s teritorijoje.

23. Tod?l d?l ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo momento numatomos dvi s?lygos: pirma, pirk?jas turi ?gyti teis? disponuoti preke kaip savininkas; antra, prek? turi b?ti išsi?sta ar išgabenta iš kilm?s valstyb?s ? kit? valstyb? nar?. Tam, kad kilm?s valstyb?je nar?je prek?s tiekimas neb?t? apmokestinamas, turi b?ti tenkinama antroji s?lyga. Vadovaujantis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika, yra b?tina, kad tiekimas arba ?sigijimas Bendrijos viduje b?t? kvalifikuojamas remiantis objektyviais kriterijais, kaip antai atitinkam? prek? fizinio jud?jimo tarp valstybi? nari? buvimu(3).

24. Ta?iau iš ši? nuostat? formuluo?i? ne?manoma nustatyti, koks turi b?ti laiko ar faktinis ryšys tarp nuosavyb?s teis?s per?jimo ir prek?s gabenimo ? kit? valstyb? nar? pradžios arba pabaigos.

25. X mano, kad ?sigijimo Bendrijos viduje neb?ra, jeigu burlaivis prieš pradedant j? gabenti ? paskirties valstyb? nar? buvo naudojamas ilgiau nei tris m?nesius arba plauk?s daugiau kaip 100 valand?. Eksploatavimo pradžia kilm?s valstyb?je nar?je dar neturi b?ti laikoma gabenimo pradžia, jei kelion? ? paskirties uost? neprasideda tuoj pat. D?l priežas?i?, susijusi? su teisiniu saugumu, šis terminas turi b?ti aiškiai apibr?žtas.

26. Ta?iau kiti proceso dalyviai tvirtina, kad veiksmas turi b?ti vertinamas kaip visuma, o laikas tarp prek?s perdavimo pirk?jui ir tarp persiuntimo arba pergabenimo yra tik vienas iš daugelio aspekt?, ? kuriuos turi b?ti atsižvelgiama. Jeigu iš pat pradži? yra nustatoma, kad prek? galutinai bus naudojama kitoje valstyb?je nar?je nei kilm?s valstyb? nar?, tai tur?s lemiamos reikšm?s prielaidai, kad tai ?sigijimas Bendrijos viduje paskirties valstyb?je.

27. Neaišku, kuris iš ši? dviej? poži?ri? labiau atitinka nuostat? d?l ?sigijimo Bendrijos viduje prasm? ir tiksl?. Tod?l pirmiausia reikia prisiminti, kaip ir kada buvo priimtos nuostatos d?l Bendrijos vidaus prekybos(4).

28. Prid?tin?s vert?s mokes?iu yra apmokestinamas asmeninis vartojimas šalies viduje. Tod?l prek? tiekimas ir paslaug? teikimas šalies teritorijoje yra apmokestinamas šiuo mokes?iu (Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai). Be to, prid?tin?s vert?s mokes?iu yra apmokestinamas prek? ?sigijimas Bendrijos viduje ir prek? importas (Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b ir d punktai). Abu šie atvejai leidžia užtikrinti, kad prek?s b?t? apmokestinamos ?sigijimo arba importo valstyb?je, kurioje jos skirtos asmeniniam naudojimui(5).

29. ?sigijimas Bendrijos viduje buvo ?tvirtintas kaip apmokestinimo momentas 1993 m. sausio 1 d., kaip pereinamojo laikotarpio priemon? siekiant apmokestinti prekyb? tarp valstybi? nari?(6). Prieš tai prek? tiekimas tarp dviej? valstybi? nari? buvo apmokestinamas kaip bet koks kitas tiekimas tarptautin?je prekyboje. Sienos kirtimas eksporto arba importo atveju buvo svarbiausias veiksnys apmokestinant. Kuriant vidaus rink? buvo panaikinta kontrol? prie vidaus sien?, tod?l buvo b?tina nustatyti PVM taisyklės, taikytinas prekybai Bendrijos viduje.

30. Tiesa, reforma nebuvo siekiama galiojan?i? nuostat? d?l prek? tiekimo šalies teritorijoje taikym? išpl?sti prekybai tarp dviej? valstybi? nari?, nes tai b?t? reišsk?, kad PVM atitekt? ne

valstybei, ? kuri? prek?s importuojamos ir kurioje vartojamos, o valstybei, iš kurios jos siun?iamos. Priešingai, pereinamojo laikotarpio priemon?s neleidžia kištis ? iki tol egzistavus? mokestinio suvereniteto pasidalijim? tarp valstybi? nari?(7).

31. Siekiant užtikrinti, kad PVM ir toliau atitekt? galutinio vartojimo valstybei narei, preki? ?sigijimas Bendrijos viduje buvo ?tvirtintas kaip naujas apmokestinimo momentas, o tiekimas valstyb?s viduje padarytas neapmokestinamas tarp valstybi? nari?.

32. Preki? išsiuntimas ar išgabenimas ? kit? valstyb? nar? turi lemiamos reikšm?s atskiriant tiekim? šalies teritorijoje nuo tiekimo Bendrijos viduje. Šis kriterijus leidžia padalyti mokestin? suverenitet? tarp tiekimo valstyb?s ir paskirties valstyb?s pagal tai, kur prek?s galutinai suvartojamos.

33. Be mokestinio suvereniteto pasidalijimo, nuostatomis d?l nauj? transporto priemoni? ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo pagal Direktyvos 2006/112 vienuolikt? konstatuojam?j? dal? taip pat dar konkre?iai siekiama užkirsti keli? konkurencijos iškraipymams d?l skirting? valstybi? nari? mokes?i? tarif?.

34. Nors pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkt? bendrai apmokestinami tik apmokestinam?j? asmen? ir neapmokestinam?j? juridini? asmen? ?sigijimai Bendrijos viduje, teis?s akt? leid?jas taip pat apmokestino ir priva?i? asmen? nauj? transporto priemoni? ?sigijim?. D?l didel?s vert?s(8) ir lengvo ši? preki? transportavimo privatiems asmenims atsirast? akstinas ?sigyti transporto priemonės valstyb?se nar?se, kuriose galioja mažesnis prid?tin?s vert?s mokes?io tarifas, jeigu tiekimas b?t? apmokestinamas kilm?s valstyb?je. Apmokestinant valstyb?je, kurioje ?vyko ?sigijimas Bendrijos viduje, yra užtikrinama, kad prekes ?sigyjantis asmuo sumok?s tokio pat dydžio mokest?, neatsižvelgiant ? tai, iš kurios valstyb?s jis ?sigyja transporto priemon?. Tod?l šios nuostatos užkerta keli? transporto priemoni? pardav?jams ?gyti konkurencin? pranašum? vien tod?l, kad j? ?sisteigimo valstyb?je galioja mažesnis prid?tin?s vert?s mokes?io tarifas.

35. Nuostat? d?l preki? tiekimo Bendrijos viduje ir d?l ?sigijimo Bendrijos viduje išaiškinimas turi užtikrinti, kad mokestinio suvereniteto pasidalijimas ir vienodos konkurencijos s?lygos neb?t? apeinami sukuriant atitinkamas mokes?i? schemas.

36. Kaip teisingai pabr?žia *Skatteverket*, Vokietijos vyriausyb? ir Komisija, mokes?i? mok?tojai, atsieti nuo vartojimo vietos, gal?t? laisvai nuspr?sti, kur turi b?ti apmokestinamas naujos transporto priemon?s ?sigijimas, jeigu apmokestinimo kompetencijos perk?limas valstybei, kurioje ?vyko ?sigijimas Bendrijos viduje, priklausyt? vien nuo to, kad transporto priemon? per numatyt? termin? nuo tiekimo išgabenama iš kilm?s valstyb?s arba atgabenama ? paskirties valstyb?. Taip pat neplanuotas transportavimo uždelsimas gal?t? sukelti apmokestinimo kompetencijos perk?lim?, nors atitinkama prek?, be abejoni?, galutinai bus naudojama kitoje valstyb?je nar?je nei tiekimo valstyb?je.

37. Užuo? remiantis griežtais terminais, kurie, beje, visai n?ra direktyvoje nustatyti, valstyb? nar?, kurioje vyksta galutinis vartojimas, turi b?ti nustatyta visapusiškai išnagrin?jus visas svarbias aplinkybes. D?l to pirmiausia reikia atsižvelgti ? objektyvias aplinkybes.

38. Šioje byloje, be pasibaigusio transportavimo laiko, gali b?ti svarbu ir tai, kur burlaivis yra registruotas ir kur ?sigyjantis asmuo turi burlaivio nuolatin? stov?jimo viet?. Privataus ?sigyjan?io asmens gyvenamoji vieta taip pat gali b?ti požymis, nurodantis, kur burlaivis galiausiai bus nuolat naudojamas. Vertinant laiko t?km? gali tur?ti ?takos, be kita ko, atstumas tarp tiekimo valstyb?s ir paskirties valstyb?s bei atitinkamos prek?s egzistavimo trukm?. Jeigu transporto priemon?s pergabenimas truko nereikšming? laikotarp?, palyginti su jo egzistavimo trukme, tik?tina, kad

prek? iš esm?s bus naudojama paskirties valstyb?je.

39. Net jeigu tiekimo Bendrijos viduje ir ?sigijimo Bendrijos viduje s?vokos yra objektyvaus pob?džio ir taikomos neatsižvelgiant ? atitinkam? sandori? tikslus bei rezultatus(9), vis d?lto yra svarbu atsižvelgti ? ?sigyjan?io asmens objektyviomis aplinkyb?mis pagr?stus ketinimus d?l galutinio prek?s naudojimo vietos, kuriuos jis nurodo prek?s tiekimo metu(10). Pardav?jas jau išrašydamas s?skait? fakt?r? turi žinoti, ar jis turi nurodyti PVM arba nenurodyti d?l to, kad tai yra neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje.

40. Pagal Direktyvos 2006/112 68 straipsn? ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo momentas ?vyksta tada, kai atitinkamas tiekimas laikomas ?vykusi? valstyb?je nar?s viduje. Pagal direktyvos 63 straipsn?, skaitom? kartu su 14 straipsniu, svarbiausia yra momentas, kai prekes ?sigyjantis asmuo ?gyja teis? disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkas. Jeigu prekes ?sigyjantis asmuo pats pasiima prek? kilm?s valstyb?je, laikytina, kad yra ?vykdyta tiekimo šalies teritorijoje s?lyga. Ar tokiu atveju iš tikr?j? tai yra ?sigijimas Bendrijos viduje kitoje valstyb?je, tuo momentu galima spr?sti tik remiantis prek? ?sigijusio asmens pateiktais duomenimis d?l suplanuoto prek?s pergabenimo ? kit? valstyb? nar? ir galutinio naudojimo kitoje valstyb?je.

41. Šiuo atžvilgiu tai, kad privatus asmuo ?sigyja transporto priemon? Bendrijos viduje, yra ypatingas atvejis. Pirma, ne?prasta tai, kad asmuo, kuris pats savaime yra neapmokestinamasis, tenkina apmokestinimo momento atsiradimo s?lygas. Antra, šis atvejis ypatingas tuo, kad dažnai ne?manoma aiškiai atskirti, kada prek? ?sigyjantis privatus asmuo pradeda eksploatuoti transporto priemon? kilm?s valstyb?je, o kada – j? gabenti ? paskirties valstyb?.

42. Ta?iau net esant šioms ypatingoms aplinkyb?ms, negalima daryti išvados, kad atskiriant tiekim? šalies teritorijoje nuo ?sigijimo Bendrijos viduje, lemiamos reikšm?s turi vien laikotarpis tarp transporto priemon?s perdavimo ?sigyjan?iam asmeniui ir jos gabenimo iš kilm?s valstyb?s teritorijos ? paskirties valstyb? pradžios. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunktyje kartu su 2 dalies a punkto ii papunktyje ?tvirtint? speciali?j? nuostat? tikslas užkirsti keli? konkurencijos iškraipymams reikalauja ne vien remtis laiko faktoriumi, bet visas aplinkybes, tarp j? ir pirk?jo faktiniais ?rodymais pagr?stus ketinimus, vertinti kaip visum?.

43. X vis d?lto mano, kad teisinio saugumo principas reikalauja nustatyti konkret? laikotarp?.

44. Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? teisinio saugumo principas itin griežtai taikomas tuomet, kai teis?s aktai gali tur?ti finansini? pasekmi?, nes suinteresuotieji asmenys turi tur?ti galimyb? tiksliai žinoti jiems taikomus ?pareigojimus(11).

45. Teisingumo Teismas d?l priežas?i?, susijusi? su teisiniu saugumu, iš esm?s atmet?, kad pakanka tiek?jo arba pirk?jo ketinimo vykdyti sandor? Bendrijos viduje, kad jis b?t? laikomas tokiu sandoriu(12). Vis d?lto ši išvada paremta argumentu, kad mokes?i? administratorius neturi atlikti tyrim?, siekdamas nustatyti apmokestinamojo asmens ketinimus. Be to, Teisingumo Teismas aiškiai numat? ypating? atvej? išlygas.

46. Taigi, teisinio saugumo principui neprieštarauja tai, kad ?sigijimo Bendrijos viduje kvalifikavimas tokiu atveju kaip šis priklauso nuo vis? aplinkybi? vertinimo, tarp j? ir nuo pirk?jo išd?styt?, objektyviomis aplinkyb?mis pagr?st?, ketinim? d?l galutin?s prek?s naudojimo vietos. Šis metodas nelemia, kad pirk?jas, jam negalint to numatyti, ?pareigojamas sumok?ti mokest? už ?sigijim? Bendrijos viduje, nes apmokestinimas yra grindžiamas jo paties pateiktais duomenimis d?l galutinio naudojimo.

47. X teigimu, tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokes?i? Jungtin?je Karalyst?je priklauso nuo to, ar laivas buvo išgabentas iš valstyb?s nar?s teritorijos per du m?nesius. Jis

tvirtina, kad iškiltų dvigubo apmokestinimo pavojus, jeigu tiekimas, pasibaigus nustatytam laikotarpiui, būtų apmokestinamas kaip tiekimas kilmės valstybės viduje ir tuo pačiu metu būtų apmokestinamas įsigijimas Bendrijos viduje paskirties valstybėje.

48. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad prekių tiekimas Bendrijos viduje ir įsigijimas Bendrijos viduje iš tikrųjų yra vienas ir tas pats ekonominis sandoris, net jeigu jis sandorio šalims ir atitinkamų valstybių narių mokesčių institucijoms sukuria skirtingas teises ir pareigas(13).

49. Tiesa, Tarybos reglamento (EB) Nr. 1777/2005, nustatančio Direktyvos 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos įgyvendinimo priemonės,(14) 21 straipsnyje numatyta, kad įsigijus prekes Bendrijoje valstybės narės, į kurią buvo išsiųstos arba nugabentos prekės, naudojasi apmokestinimo teise neatsižvelgdama į apmokestinimo PVM tvarką, kuri sandoriui buvo taikoma valstybėje narėje, kurioje prasidėjo prekių išsiuntimas ar gabenimas. Tačiau tokiu atveju valstybės narės turi vienodai aiškinti nuostatas dėl prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo (Direktyvos 2006/112 138 straipsnis) ir dėl prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo (Direktyvos 2006/112 20 straipsnis).

50. Šias taisykles reikia aiškinti suteikiant joms laiko ir materialinio ryšio tarp prekių tiekimo ir gabenimo arba persiuntimo į paskirties valstybę atžvilgiu vienodą reikšmę ir apimtį(15). Priešingu atveju prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas neatliktų tiekimo Bendrijos vidaus prekyboje dvigubo apmokestinimo išvengimo funkcijos ir neužtikrintų mokesčio neutralumo(16).

51. Reikia pridurti, kad pagal Direktyvos 2006/112 131 straipsnį tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas taikomas tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Prie jų iš esmės priskiriama kilmės valstybės galimybė nustatyti atitinkamus terminus, per kuriuos prekės atliekant tiekimą Bendrijos viduje turėtų būti išgabenta iš šios valstybės.

52. Naudodamasi įgaliojimais valstybės narės privalo laikytis bendrųjų teisės principų, esančių Bendrijos teisinės sistemos dalimi, tarp kurių, be kita ko, yra teisinio saugumo ir proporcingumo principai(17). Priemonės, kurias valstybės narės gali priimti tam, kad užtikrintų tikslų mokesčių surinkimą ir išvengtų sukčiavimo, negali būti naudojamos taip, jog keltų grėsmę PVM neutralumui(18).

53. Todėl nacionalinės nuostatos, kuriose tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas yra siejamas su nustatytu persiuntimo ar pergabenimo terminu laikymusi, turi būti pakankamai lanksčios, kad ypatingais atvejais užtikrintų neapmokestinimą ir tada, kai prekės faktiškai išgabena iš atitinkamos valstybės po ilgesnio laiko, ir, įvertinus visas aplinkybes, yra nustatoma, kad prekės galutinai bus naudojama kitoje valstybėje narėje. Tokiomis aplinkybomis bent jau turi būti galimybė vėliau perskačiuoti mokesčius, jeigu dėl to nekyla rizika prarasti pajamas iš mokesčių ir suinteresuotosios šalys veikę sąžiningai(19).

54. Todėl į pirmuosius tris prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad sandorio dėl naujo laivo, ilgesnio kaip 7,5 metro vertinimas kaip neapmokestinamo tiekimo Bendrijos viduje Direktyvos 2006/112 138 straipsnio prasme ir kaip paskirties valstybėje apmokestinamo įsigijimo Bendrijos viduje direktyvos 20 straipsnio prasme priklauso ne tik nuo atitinkamo termino, per kurį transporto priemonė išgabena iš kilmės valstybės arba atgabena į paskirties valstybę, laikymosi. Priešingai, vertinama turi būti bendrai atsižvelgiant į visas objektyvias aplinkybes ir faktinomis aplinkybomis pagrįstus pirkėjo ketinimus dėl galutinio prekės naudojimo.

B – Dėl ketvirtojo prejudicinio klausimo

55. Ketvirtuoju prejudiciniu klausimu *Regeringsrätt* klausia, kuria data reikia remtis vertinant transporto priemonę kaip „naują“ Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punkto prasme.

56. X mano, kad šiuo požiūriu yra svarbi ta data, kada laivas atgabenamas į paskirties valstybę.

57. Tačiau kitos proceso dalyvų sągrąstai remiasi Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punkto ii papunkčio formuluoote. Jame numatoma, kad laivas laikomas „nauju“, jeigu jo tiekimas vyksta per tris mėnesius nuo eksploatavimo pradžios arba laivas yra plaukęs ne daugiau kaip 100 valandų. Direktyvos 14 straipsnyje prekės tiekimas apibrėžiamas kaip teisės savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Ši teisė pirkėjas įgyja jau perimdamas laivą kilmės valstybėje, o ne tada, kai jis atgabenamas į paskirties valstybę.

58. Kaip pažymi Vokietijos vyriausybė, orientavimasis į prekės pergabenimo į paskirties valstybę datą leistų mokesčių mokėtojui daryti taktą nustatant apmokestinimo vietą, nes jis galėtų viršyti Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punkto ii papunktyje nurodytą trijų mėnesių terminą, vilkindamas transportavimą, taigi ir pergabenimą į paskirties valstybę. Tai prieštarauja apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui pagal galutinio prekės naudojimo vietą(20).

59. Taip pat iškiltų pavojus, kad sandoriai būtų visiškai neapmokestinami. Mokesčių mokėtojas, esantis tokioje situacijoje kaip X, galėtų išgabenti laivą iš kilmės valstybės ir pareikalauti laikyti tai tiekimu Bendrijos viduje, paskui laikyti laivą daugiau kaip 100 valandų arba 3 mėnesius atviroje jūroje ar teritorijoje valstybėje ir tik tada jį nugabenti į paskirties valstybę. Jeigu laivo naujumas būtų vertinamas pagal atgabenimo į paskirties valstybę datą, jo įsigijimo nebebūtų galima apmokestinti kaip įsigijimo Bendrijos viduje.

60. Ar transporto priemonę galima laikyti nauja Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punkto ii papunkčio prasme, turi būti vertinama pagal prekės tiekimą datą, o ne pagal tai, kada ji yra atgabenama į paskirties valstybę.

61. Šios išvados nepaneigia ir Direktyvos 2006/112 40 straipsnis. Pagal šią nuostatą prekės įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekės siuntimas ar gabenimas jas įsigyjant asmeniui. Šia nuostata tik siekiama įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo teisę priskirti paskirties valstybei. Šioje nuostatoje nenurodoma, ar atitinkama prekė pervežimo į šią valstybę metu turi būti nauja.

62. Todėl ketvirtąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad įsigyjant prekes Bendrijos viduje ir sprendžiant, ar transporto priemonę yra nauja Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punkto prasme, turi būti atsižvelgiama į tiekimą datą.

V – Išvada

63. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau *Regeringsrätt* prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Sandorio dėl naujo laivo, ilgesnio kaip 7,5 metro vertinimas kaip neapmokestinamo tiekimą Bendrijos viduje 2006 m. lapkričio 28 d Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 138 straipsnio prasme ir kaip paskirties valstybėje apmokestinamo įsigijimo Bendrijos viduje šios direktyvos 20 straipsnio prasme priklauso ne tik nuo atitinkamo termino, per kurį transporto priemonę išgabenama iš kilmės valstybės arba atgabenama į paskirties valstybę, laikymosi. Priešingai, vertinama turi būti bendrai atsižvelgiant į visas objektyvias aplinkybes ir faktinomis aplinkybomis pagrįstus pirkėjo ketinimus dėl galutinio prekės

naudojimo.

2. ?sigyjant prekes Bendrijos viduje ir sprendžiant, ar transporto priemon? yra nauja Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punkto prasme, turi b?ti atsižvelgiama ? tiekimo dat?.

1 – Originalo kalba: vokie?i?.

2 – OL L 347, p. 1.

3 – 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C?409/04, Rink. p. I?7797, 40 punktas).

4 – Šiuo klausimu žr. mano 2007 m. sausio 11 d. išvados byloje *Teleos ir kt.* (C?409/04, Rink. p. I?7797) 24–29 punktus ir 2005 m. lapkri?io 10 d. mano išvados byloje *EMAG Handel Eder* (C?245/04, Rink. p. I?3227) 19–25 punktus.

5 – Žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendim? *EMAG Handel Eder* (C?245/04, Rink. p. I?3227, 31 ir 40 punktai), 3 išnašoje min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 36 punkt?, 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *Collée* (C?146/05, Rink. p. I-7861, 22 punktas) ir 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *Twoh International* (C?184/05, Rink. p. I?7897, 22 punktas).

6 – 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ianti Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 160).

7 – Žr. 5 išnašoje min?to Sprendimo *EMAG* 27 punkt? ir 3 išnašoje min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 22 punkt?, kuri? kiekviename daroma nuoroda ? Direktyvos 91/680 septint?–dešimt? konstatuojam?sias dalis.

8 – Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies a punkto ii papunkt? priva?i? asmen? ?sigijimai yra apmokestinami tik ?sigijus laivus, ilgesnius kaip 7,5 metro.

9 – 3 išnašoje min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 38 punktas, kuriame daroma nuoroda ? 2006 m. sausio 12 d. Sprendim? *Optigen ir kt.* (C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, Rink. p. I?483, 44 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendim? *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, Rink. p. I?6161, 41 punktas).

10 – Pagal Teisingumo Teismo praktik? nustatant, ar prek? bus naudojama vykdant ekonomin? veikl? Šeštosios Direktyvos 4 straipsnio 1 dalies arba Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies prasme ir tod?l atsiranda teis? ? mokes?io atskait?, turi b?ti orientuojamasi ? objektyviais ?rodymais pagr?stus ?sigyjan?io asmens naudojimo ketinimus (žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendim? *Rompelman* [268/83, Rink. p. 655, 24 punktas] ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendim? *Breitsohl* [C?400/98, Rink. p. I?4321, 34–39 punktai]). Nustatant teis?s ? mokes?io atskait? apimt? reikia atsižvelgti ? faktin? arba planuojam? prek?s naudojimo paskirt? (žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendim? *Centralan Property* [C?63/04, Rink. p. I?11087, 54 punktas]).

11 – Žr. 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendim? *Nyderlandai prieš Komisij?* (326/85, Rink. p. 5091, 24 punktas), 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? *Halifax ir kt.* (C?255/02, Rink. p. I?1609, 72 punktas) ir 3 išnašoje min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 46 punkt?.

12 – 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C?4/94, Rink. p. I?983, 24 punktas), 9 išnašoje min?to Sprendimo *Optigen ir kt.* 45 punktas, taip pat 9 išnašoje min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 42 punktas, 3 išnašoje min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 39 punktas ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C?29/08, Rink. p. I?0000, 77 punktas).

13 – 3 išnašoje min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 23 punktas.

14 – OL L 288, p. 1.

15 – Šiuo klausimu žr. 3 išnašoje min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 34 punkt?.

16 – 3 išnašoje min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 25 punktas ir 5 išnašoje min?to Sprendimo *Collée* 23 punktas.

17 – Šiuo klausimu žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendim? *Molenheide ir kt.* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 ir C?47/96, Rink. p. I?7281, 48 punktas), 2006 m. geguž?s 11 d. Sprendim? *Federation of Technological Industries ir kt.* (C?384/04, Rink. p. I?4191, 29 ir 30 punktai) ir 3 išnašoje min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 45 punkt?.

18 – Šiuo klausimu žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendim? *Gabalfrisa ir kt.* (C?110/98–C?147/98, Rink. p. I?1577, 52 punktas), 11 išnašoje min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 92 punkt? ir 3 išnašoje min?to Sprendimo *Teleos ir kt.* 46 punkt?.

19 – Šiuo klausimu žr. 5 išnašoje min?to Sprendimo *Collée* 31, 35 ir 37 punktus.

20 – Šiuo klausimu žr. šios išvados 38 ir 39 punktus.