TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. lapkričio 18 d.*

Byloje C-84/09

dėl *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. Lõhmus (pranešėjas), A. Ó Caoimh ir P. Lindh,

* Proceso kalba: švedų.

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

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

išnagrinėjęs 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

Sprendimą

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 specialių nuostatų, gerokai iškreiptų konkurenciją tarp valstybių narių.“

5 Šios direktyvos 2 straipsnyje numatoma:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

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

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

<...>

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

<...>

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

<...>

ii) laivai, ilgesni kaip 7,5 metro, išskyrus laivybai atviroje jūroje naudojamus laivus, gabenančius keleivius už atlygį 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 įvyksta per tris mėnesius nuo eksploatavimo pradžios arba laivas yra plaukęs ne daugiau kaip 100 valandų;

<...>

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

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

7 Pagal šios direktyvos 20 straipsnio pirmą pastraipą:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę 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 jas įsigyjančiam asmeniui.

9 Šios direktyvos 68 straipsnyje nustatoma:

„Apmokestinimo momentas įvyksta tada, kai prekės įsigyjamos Bendrijos viduje.

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

10 Šios direktyvos 138 straipsnyje numatoma:

„1. Valstybės narės neapmokestina prekių 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, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

2. Be 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo, valstybės narės neapmokestina šių sandorių:

a) naujų transporto priemonių tiekimo, kai jas pardavėjas arba įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena įsigyjančiam asmeniui į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jų atitinkamoje teritorijoje, apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kai šių asmenų prekių įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, ar kitiems neapmokestinamiesiems asmenims, arba tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio 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 prekių 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 prekių įsigijimas už atlygį, kai prekes parsigabena pats įgijėjas arba jam jas atgabena pardavėjas ar kitas trečiasis asmuo įgijėjo vardu, o gabenama į Švediją iš kitos valstybės narės.

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

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

15 Pagal PVM įstatymo 3 skyriaus 30a straipsnį naujų transporto priemonių, kurias pardavėjas arba pirkėjas išgabena iš Švedijos į kitą valstybę narę arba tai atliekama jų vardu, pardavimas yra neapmokestinamas, net jeigu pirkėjas nėra įregistruotas 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 šitaip panaudojus laivą, jis jūros keliu būtų nuplukdytas į galutinę paskirties vietą Švedijoje.

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

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

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

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

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

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

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

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

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo–trečiojo klausimų

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

22 Pirmiausia reikia priminti, kad prekybai Bendrijos viduje taikoma PVM pereinamojo laikotarpio schema, sukurta 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), yra pagrįsta naujo apmokestinimo momento, t. y. prekių įgijimo Bendrijos viduje, nustatymu, leidžiančiu mokestines pajamas priskirti valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 21, 22 ir 36 punktus).

23 Schema, kurią 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, į kurią atgabenamos prekės, vykdomas įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimas, siekiama užtikrinti aiškų valstybių narių mokestinio 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 mokestinės kompetencijos padalijimo, dar siekiama užkirsti kelią konkurencijos iškraipymams 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 mokestinėms pajamoms. Kaip savo išvados 34 punkte pažymėjo generalinė advokatė, Sąjungos teisės aktų leidėjas Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunkčiu apmokestino ne tik apmokestinamųjų asmenų ir neapmokestinamųjų juridinių asmenų, bet ir privačių asmenų 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 į šį kontekstą ir tikslus.

26 Visų pirma kalbant apie tai, ar nagrinėjama prekė turi būti pergabenta į įgijėjo 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 įvykdytos, kad operaciją būtų galima kvalifikuoti kaip tiekimą ar įsigijimą Bendrijos viduje.

27 Prekės įsigijimas Bendrijos viduje įvyksta ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjui yra perduodama teisė disponuoti prekėmis kaip savininkui, tiekėjas įrodo, 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, kurių 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 įgijėjo paskirties vietą prasideda ar pasibaigia per tam tikrą terminą.

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

31 Termino, per kurį turi prasidėti ar pasibaigti prekės gabenimas į įgijėjo paskirties vietą, nustatymas suteiktų įgijėjams galimybę pasirinkti valstybę narę, kur naujos

transporto priemonės įsigijimo apmokestinimo tarifai ir sąlygos būtų jiems palankiausi. Tokia galimybė pakenktų Bendrijos vidaus prekybai taikomų PVM pereinamojo laikotarpio schemos tikslui, nes valstybės narės, kuriose vyksta galutinis vartojimas, netektų joms priklausančių mokestinių pajamų. Be to, jei įgijėjai turėtų tokią galimybę, tai prieštarautų tikslui užkirsti kelią konkurencijos tarp valstybių narių iškraipymams 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 prekės gabenimas į įgijėjo paskirties vietą. Jei būtų pritarta X aiškinimui, pagal kurį esą egzistuoja griežtas terminas, per kurį aptariama prekė turi būti pradėta gabenti, jam pakaktų užlaikyti tos prekės gabenimą į paskirties valstybę narę, kad užmaskuotų operacijos Bendrijos vidaus prekybos pobūdį arba pakeistų mokestinės kompetencijos padalijimą kitos valstybės narės nei Bendrijos vidaus operacijos paskirties valstybė naudai. Ir vienu, ir kitu atveju Švedijos Karalystė netektų mokestinių pajamų.

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

34 Galiausiai tokio aiškinimo negali paneigti X argumentas, jog Jungtinėje Karalystėje galiojančiuose teisės aktuose numatomas konkretus dviejų mėnesių terminas, per kurį aptariama prekė turi būti išgabenta iš nacionalinės teritorijos, kad tos valstybės

narės institucijos neapmokestintų operacijos PVM. Jis mano, kad jei aptariama prekė nėra išgabenama per šį terminą, PVM turi būti mokamas Jungtinėje Karalystėje, o jei Švedijos Karalystė apmokestintų operaciją kaip įsigijimą 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 šių atleidimų taikymas būtų teisingas ir paprastas bei kad būtų užkirstas kelias galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, tačiau naudodamosi įgaliojimais valstybės narės privalo laikytis bendrųjų teisės principų, esančių Sąjungos teisinės 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 minėtų sprendimų *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 punktą; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 92 punktą bei 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 26 punktą).

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

39 Antra, kiek tai susiję su PVM neapmokestinamų asmenų naujų transporto priemonių įsigijimu Bendrijos viduje, reikia konstatuoti, kad terminui, per kurį prekė turi būti pergabenta į įgijėjo paskirties vietą, taikomi tie patys argumentai. Tokiomis aplinkybėmis aiškinimą, jog neegzistuoja apibrėžtas gabenimo terminas, patvirtina dar ir tai, kad, kaip konstatuota šio sprendimo 31 ir 32 punktuose, griežtas terminas leistų įgijėjams apeiti ne tik tikslą mokestines pajamas priskirti valstybei narei, kur vyksta atitinkamos prekės galutinis vartojimas, bet ir atskirą tikslą užkirsti kelią konkurencijos iškraipymams tarp valstybių narių, kurio siekiama Sąjungos teisės aktais dėl naujų transporto priemonių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo.

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

41 Šiuo atžvilgiu reikia priminti nusistovėjusią teismo praktiką, pagal kurią sąvokos, apibrėžiančios apmokestinamuosius sandorius bendrosios PVM sistemos rėmuose, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių 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 punktą bei 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 41 punktą). Todėl tiekimas arba įsigijimas Bendrijos viduje taip pat turi būti kvalifikuojamas remiantis objektyviais elementais, kaip antai atitinkamų prekių fizinio judėjimo tarp valstybių narių buvimu (minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 40 punktas).

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

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

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

45 Šiuo atžvilgiu, kaip savo išvados 38 punkte pažymėjo generalinė advokatė, 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 įmanoma, 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 *Gabalfrisa 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 ją 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 prekė nebūtų kaip nors naudojama prieš ją pradedant gabenti arba gabenant.

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

52 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, į 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 prekių įsigijimas Bendrijos viduje laikomas įvykusiu, kai panašių prekių tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje. Pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimu“ laikomas teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

55 Vadinasi, apie transporto priemonės, kuri yra įsigyjama Bendrijos viduje, naujumą 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 prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjančiam asmeniui. Ši nuostata nėra svarbi nustatant, ar transporto

priemonė yra nauja, nes įsigijimo Bendrijos viduje atveju ja siekiama mokestinę 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 įgijėjui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

58 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 (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 įgijėjo 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 įgijėjui.

Parašai.