# GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA, pateikta 2010 m. gegužės 6 d.[1]

## 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 prekės 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 apmokestintinas vidaus tiekimas. Tačiau Švedijos mokesčių inspekcija, procese Teisingumo Teisme palaikoma Vokietijos vyriausybės ir Komisijos, mano, kad (nepaisant laiko tarpo) tai yra įsigijimas Bendrijos viduje, įvykęs 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

1 — Originalo kalba: vokiečių.
2 — OL L 347, p. 1.

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 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;

<…>“

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

„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. Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje sąvoka „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 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. Direktyvos 2006/112 68 straipsnyje nustatyta, kad prekių, įsigyjamų Bendrijos viduje, apmokestinimo momentas įvyksta tada, kai prekės įsigyjamos Bendrijos viduje. Pagal 68 straipsnį prekių įsigijimas laikomas įvykusiu, kai panašių prekių tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje.

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

„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 [jų] atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę [kitoje valstybėje narėje] 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;

<...>.“

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 apmokestinamųjų prekių pardavimą valstybės viduje, kai tai yra profesinės arba komercinės veiklos dalis, ir už apmokestinamąjį prekių įsigijimą Bendrijos viduje, kai šios prekės yra kilnojamasis turtas. Pagal ML 2a skyriaus 3 straipsnį prekės laikomos įsigytomis Bendrijos viduje, jeigu yra įsigyjamos 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 šių asmenų vardu, pardavimas yra neapmokestinamas, net jeigu pirkėjas nėra įregistruotas kaip PVM mokėtojas.

13. Pagal ML 2a skyriaus 2 straipsnį įsigijimas Bendrijos viduje reiškia, kad prekės įsigyjamos už atlygį, o prekes įsigyjantis asmuo arba pardavėjas atgabena jas įsigyjančiam asmeniui Švedijoje iš kitos valstybės narės, arba tai atliekama prekes įsigyjančio 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 plaukę 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 preliminaraus sprendimo ir paklausė, ar įsigijimas būtų apmokestinamas Švedijoje abiem atvejais.

17. *Skatterättsnämnd* nusprendė, kad abiem atvejais X turi būti laikomas naujos transporto priemonės įgijėju Bendrijos viduje, ir už tai jis turėtų sumokėti mokestį Švedijoje. Dėl šio preliminaraus 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* pateikė 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 prekę 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. Rašytinės proceso dalies metu pastabas Teisingumo Teismui pateikė X, *Skatteverket* (mokesčių administratorius), Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija. Per Teismo posėdį savo nuomones 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 prekę 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 prekių įsigijimas Bendrijos viduje apibrėžiamas kaip 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.

22. Atitinkamai Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalyje tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimui taikoma sąlyga, kad atitinkamą prekę pardavėjas, ją įsigyjantis asmuo arba kitas jų vardu veikiantis asmuo išsiųstų ar išgabentų į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne išsiuntimo (išgabenimo) valstybės teritorijoje.

23. Todėl dėl įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo momento numatomos dvi sąlygos: pirma, pirkėjas turi įgyti teisę disponuoti preke kaip savininkas; antra, prekė turi būti išsiųsta ar išgabenta iš kilmės valstybės į kitą valstybę narę. Tam, kad kilmės valstybėje narėje prekės tiekimas nebūtų apmokestinamas, turi būti tenkinama antroji sąlyga. Vadovaujantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, yra būtina, kad tiekimas arba įsigijimas Bendrijos viduje būtų kvalifikuojamas remiantis objektyviais kriterijais, kaip antai atitinkamų prekių fizinio judėjimo tarp valstybių narių buvimu[3].

3 — 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, Rink. p. I-7797, 40 punktas).

24. Tačiau iš šių nuostatų formuluočių neįmanoma nustatyti, koks turi būti laiko ar faktinis ryšys tarp nuosavybės teisės perėjimo ir prekės gabenimo į kitą valstybę narę pradžios arba pabaigos.

25. X mano, kad įsigijimo Bendrijos viduje nebėra, jeigu burlaivis prieš pradedant jį gabenti į paskirties valstybę narę buvo naudojamas ilgiau nei tris mėnesius arba plaukęs daugiau kaip 100 valandų. Eksploatavimo pradžia kilmės valstybėje narėje dar neturi būti laikoma gabenimo pradžia, jei kelionė į paskirties uostą neprasideda tuoj pat. Dėl priežasčių, susijusių su teisiniu saugumu, šis terminas turi būti aiškiai apibrėžtas.

26. Tačiau kiti proceso dalyviai tvirtina, kad veiksmas turi būti vertinamas kaip visuma, o laikas tarp prekės perdavimo pirkėjui ir tarp persiuntimo arba pergabenimo yra tik vienas iš daugelio aspektų, į kuriuos turi būti atsižvelgiama. Jeigu iš pat pradžių yra nustatoma, kad prekė galutinai bus naudojama kitoje valstybėje narėje nei kilmės valstybė narė, tai turės lemiamos reikšmės prielaidai, kad tai įsigijimas Bendrijos viduje paskirties valstybėje.

27. Neaišku, kuris iš šių dviejų požiūrių labiau atitinka nuostatų dėl įsigijimo Bendrijos viduje prasmę ir tikslą. Todėl pirmiausia reikia prisiminti, kaip ir kada buvo priimtos nuostatos dėl Bendrijos vidaus prekybos[4].

28. Pridėtinės vertės mokesčiu yra apmokestinamas asmeninis vartojimas šalies viduje. Todėl prekių tiekimas ir paslaugų teikimas šalies teritorijoje yra apmokestinamas šiuo mokesčiu (Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai). Be to, pridėtinės vertės mokesčiu yra apmokestinamas prekių įsigijimas Bendrijos viduje ir prekių importas (Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b ir d punktai). Abu šie atvejai leidžia užtikrinti, kad prekės būtų apmokestinamos įsigijimo arba importo valstybėje, kurioje jos skirtos asmeniniam naudojimui[5].

29. Įsigijimas Bendrijos viduje buvo įtvirtintas kaip apmokestinimo momentas 1993 m. sausio 1 d., kaip pereinamojo laikotarpio priemonė siekiant apmokestinti prekybą tarp

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. lapkričio 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. Sprendimą *EMAG Handel Eder* (C-245/04, Rink. p. I-3227, 31 ir 40 punktai), 3 išnašoje minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 36 punktą, 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Collée* (C-146/05, Rink. p. I-7861, 22 punktas) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Twoh International* (C-184/05, Rink. p. I-7897, 22 punktas).

valstybių narių[6]. Prieš tai prekių tiekimas tarp dviejų valstybių narių buvo apmokestinamas kaip bet koks kitas tiekimas tarptautinėje prekyboje. Sienos kirtimas eksporto arba importo atveju buvo svarbiausias veiksnys apmokestinant. Kuriant vidaus rinką buvo panaikinta kontrolė prie vidaus sienų, todėl buvo būtina nustatyti PVM taisykles, taikytinas prekybai Bendrijos viduje.

30. Tiesa, reforma nebuvo siekiama galiojančių nuostatų dėl prekių tiekimo šalies teritorijoje taikymą išplėsti prekybai tarp dviejų valstybių narių, nes tai būtų reiškę, kad PVM atitektų ne valstybei, į kurią prekės importuojamos ir kurioje vartojamos, o valstybei, iš kurios jos siunčiamos. Priešingai, pereinamojo laikotarpio priemonės neleidžia kištis į iki tol egzistavusį mokestinio suvereniteto pasidalijimą tarp valstybių narių[7].

31. Siekiant užtikrinti, kad PVM ir toliau atitektų galutinio vartojimo valstybei narei, prekių įsigijimas Bendrijos viduje buvo įtvirtintas kaip naujas apmokestinimo momentas, o tiekimas valstybės viduje padarytas neapmokestinamas tarp valstybių narių.

6 — 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti 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).

7 — Žr. 5 išnašoje minėto Sprendimo *EMAG* 27 punktą ir 3 išnašoje minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 22 punktą, kurių kiekviename daroma nuoroda į Direktyvos 91/680 septintą–dešimtą konstatuojamąsias dalis.

32. Prekių išsiuntimas ar išgabenimas į kitą valstybę narę turi lemiamos reikšmės atskiriant tiekimą šalies teritorijoje nuo tiekimo Bendrijos viduje. Šis kriterijus leidžia padalyti mokestinį suverenitetą tarp tiekimo valstybės ir paskirties valstybės pagal tai, kur prekės galutinai suvartojamos.

33. Be mokestinio suvereniteto pasidalijimo, nuostatomis dėl naujų transporto priemonių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo pagal Direktyvos 2006/112 vienuoliktą konstatuojamąją dalį taip pat dar konkrečiai siekiama užkirsti kelią konkurencijos iškraipymams dėl skirtingų valstybių narių mokesčių tarifų.

34. Nors pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį bendrai apmokestinami tik apmokestinamųjų asmenų ir neapmokestinamųjų juridinių asmenų įsigijimai Bendrijos viduje, teisės aktų leidėjas taip pat apmokestino ir privačių asmenų naujų transporto priemonių įsigijimą. Dėl didelės

vertės[8] ir lengvo šių prekių transportavimo privatiems asmenims atsirastų akstinas įsigyti transporto priemones valstybėse narėse, kuriose galioja mažesnis pridėtinės vertės mokesčio tarifas, jeigu tiekimas būtų apmokestinamas kilmės valstybėje. Apmokestinant valstybėje, kurioje įvyko įsigijimas Bendrijos viduje, yra užtikrinama, kad prekes įsigyjantis asmuo sumokės tokio pat dydžio mokestį, neatsižvelgiant į tai, iš kurios valstybės jis įsigyja transporto priemonę. Todėl šios nuostatos užkerta kelią transporto priemonių pardavėjams įgyti konkurencinį pranašumą vien todėl, kad jų įsisteigimo valstybėje galioja mažesnis pridėtinės vertės mokesčio tarifas.

35. Nuostatų dėl prekių tiekimo Bendrijos viduje ir dėl įsigijimo Bendrijos viduje išaiškinimas turi užtikrinti, kad mokestinio suvereniteto pasidalijimas ir vienodos konkurencijos sąlygos nebūtų apeinami sukuriant atitinkamas mokesčių schemas.

36. Kaip teisingai pabrėžia *Skatteverket*, Vokietijos vyriausybė ir Komisija, mokesčių mokėtojai, atsieti nuo vartojimo vietos, galėtų laisvai nuspręsti, kur turi būti apmokestinamas naujos transporto priemonės įsigijimas, jeigu apmokestinimo kompetencijos perkėlimas valstybei, kurioje įvyko įsigijimas Bendrijos viduje, priklausytų vien nuo to, kad transporto priemonė per numatytą terminą nuo tiekimo išgabenama iš kilmės valstybės arba atgabenama į paskirties valstybę. Taip pat neplanuotas transportavimo uždelsimas galėtų sukelti apmokestinimo kompetencijos perkėlimą, nors atitinkama prekė, be abejonių, galutinai bus naudojama kitoje valstybėje narėje nei tiekimo valstybėje.

37. Užuot remiantis griežtais terminais, kurie, beje, visai nėra direktyvoje nustatyti, valstybė narė, kurioje vyksta galutinis vartojimas, turi būti nustatyta visapusiškai išnagrinėjus visas svarbias aplinkybes. Dėl to pirmiausia reikia atsižvelgti į objektyvias aplinkybes.

38. Šioje byloje, be pasibaigusio transportavimo laiko, gali būti svarbu ir tai, kur burlaivis yra registruotas ir kur įsigyjantis asmuo turi burlaivio nuolatinę stovėjimo vietą. Privataus įsigyjančio asmens gyvenamoji vieta taip pat gali būti požymis, nurodantis, kur burlaivis galiausiai bus nuolat naudojamas. Vertinant laiko tėkmę gali turėti įtakos, be kita ko, atstumas tarp tiekimo valstybės ir paskirties valstybės bei atitinkamos prekės egzistavimo trukmė. Jeigu transporto priemonės pergabenimas truko nereikšmingą laikotarpį, palyginti su jo egzistavimo trukme, tikėtina, kad prekė iš esmės bus naudojama paskirties valstybėje.

8 — Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies a punkto ii papunktį privačių asmenų įsigijimai yra apmokestinami tik įsigijus laivus, ilgesnius kaip 7,5 metro.

39. Net jeigu tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo Bendrijos viduje sąvokos yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus[9], vis dėlto yra svarbu atsižvelgti į įsigyjančio asmens objektyviomis aplinkybėmis pagrįstus ketinimus dėl galutinio prekės naudojimo vietos, kuriuos jis nurodo prekės tiekimo metu[10]. Pardavėjas jau išrašydamas sąskaitą faktūrą turi žinoti, ar jis turi nurodyti PVM arba nenurodyti dėl to, kad tai yra neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje.

40. Pagal Direktyvos 2006/112 68 straipsnį įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo momentas įvyksta tada, kai atitinkamas tiekimas laikomas įvykusiu valstybėje narės viduje. Pagal direktyvos 63 straipsnį, skaitomą kartu su 14 straipsniu, svarbiausia yra momentas, kai prekes įsigyjantis asmuo įgyja teisę disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkas. Jeigu prekes įsigyjantis asmuo pats pasiima prekę kilmės valstybėje, laikytina, kad yra įvykdyta tiekimo šalies teritorijoje sąlyga. Ar tokiu atveju iš tikrųjų tai yra įsigijimas Bendrijos viduje kitoje valstybėje, tuo momentu galima spręsti tik remiantis prekę įsigijusio asmens pateiktais duomenimis dėl suplanuoto prekės pergabenimo į kitą valstybę narę ir galutinio naudojimo kitoje valstybėje.

41. Šiuo atžvilgiu tai, kad privatus asmuo įsigyja transporto priemonę Bendrijos viduje, yra ypatingas atvejis. Pirma, neįprasta tai, kad asmuo, kuris pats savaime yra neapmokestinamasis, tenkina apmokestinimo momento atsiradimo sąlygas. Antra, šis atvejis ypatingas tuo, kad dažnai neįmanoma aiškiai atskirti, kada prekę įsigyjantis privatus asmuo pradeda eksploatuoti transporto priemonę kilmės valstybėje, o kada – ją gabenti į paskirties valstybę.

42. Tačiau net esant šioms ypatingoms aplinkybėms, negalima daryti išvados, kad atskiriant tiekimą šalies teritorijoje nuo įsigijimo Bendrijos viduje, lemiamos reikšmės turi vien laikotarpis tarp transporto priemonės perdavimo įsigyjančiam asmeniui ir jos gabenimo iš kilmės valstybės teritorijos į paskirties valstybę pradžios. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio

9 — 3 išnašoje minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 38 punktas, kuriame daroma nuoroda į 2006 m. sausio 12 d. Sprendimą *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. Sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 41 punktas).

10 — Pagal Teisingumo Teismo praktiką nustatant, ar prekė bus naudojama vykdant ekonominę veiklą Šeštosios Direktyvos 4 straipsnio 1 dalies arba Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies prasme ir todėl atsiranda teisė į mokesčio atskaitą, turi būti orientuojamasi į objektyviais įrodymais pagrįstus įsigyjančio asmens naudojimo ketinimus (žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimą *Rompelman* [268/83, Rink. p. 655, 24 punktas] ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendimą *Breitsohl* [C-400/98, Rink. p. I-4321, 34–39 punktai]). Nustatant teisės į mokesčio atskaitą apimtį reikia atsižvelgti į faktinę arba planuojamą prekės naudojimo paskirtį (žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Centralan Property* [C-63/04, Rink. p. I-11087, 54 punktas]).

1 dalies b punkto ii papunktyje kartu su 2 dalies a punkto ii papunktyje įtvirtintų specialiųjų nuostatų tikslas užkirsti kelią konkurencijos iškraipymams reikalauja ne vien remtis laiko faktoriumi, bet visas aplinkybes, tarp jų ir pirkėjo faktiniais įrodymais pagrįstus ketinimus, vertinti kaip visumą.

43. X vis dėlto mano, kad teisinio saugumo principas reikalauja nustatyti konkretų laikotarpį.

44. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką teisinio saugumo principas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės aktai gali turėti finansinių pasekmių, nes suinteresuotieji asmenys turi turėti galimybę tiksliai žinoti jiems taikomus įpareigojimus[11].

45. Teisingumo Teismas dėl priežasčių, susijusių su teisiniu saugumu, iš esmės atmetė, kad pakanka tiekėjo arba pirkėjo ketinimo vykdyti sandorį Bendrijos viduje, kad jis būtų laikomas tokiu sandoriu[12]. Vis dėlto ši išvada paremta argumentu, kad mokesčių administratorius neturi atlikti tyrimų, siekdamas nustatyti apmokestinamojo asmens ketinimus. Be to, Teisingumo Teismas aiškiai numatė ypatingų atvejų išlygas.

46. Taigi, teisinio saugumo principui neprieštarauja tai, kad įsigijimo Bendrijos viduje kvalifikavimas tokiu atveju kaip šis priklauso nuo visų aplinkybių vertinimo, tarp jų ir nuo pirkėjo išdėstytų, objektyviomis aplinkybėmis pagrįstų, ketinimų dėl galutinės prekės naudojimo vietos. Šis metodas nelemia, kad pirkėjas, jam negalint to numatyti, įpareigojamas sumokėti mokestį už įsigijimą Bendrijos viduje, nes apmokestinimas yra grindžiamas jo paties pateiktais duomenimis dėl galutinio naudojimo.

47. X teigimu, tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokesčių Jungtinėje Karalystėje priklauso nuo to, ar laivas buvo išgabentas iš valstybės narės teritorijos per du mėnesius. 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.

11 — Žr. 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Nyderlandai prieš Komisiją* (326/85, Rink. p. 5091, 24 punktas), 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609, 72 punktas) ir 3 išnašoje minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 46 punktą.

12 — 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983, 24 punktas), 9 išnašoje minėto Sprendimo *Optigen ir kt.* 45 punktas, taip pat 9 išnašoje minėto Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 42 punktas, 3 išnašoje minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 39 punktas ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, Rink. p. I-10413, 77 punktas).

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 priemones,[14] 21 straipsnyje numatyta, kad įsigijus prekes Bendrijoje valstybė narė, 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 mokestinio 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 prekė atliekant tiekimą Bendrijos viduje turėtų būti išgabenta iš šios valstybės.

52. Naudodamosi įgaliojimais valstybės narės privalo laikytis bendrųjų teisės principų, esančių Bendrijos teisinės sistemos dalimi, tarp kurių, be kita ko, yra teisinio saugumo ir

13 — 3 išnašoje minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 23 punktas.

14 — OL L 288, p. 1.

15 — Šiuo klausimu žr. 3 išnašoje minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 34 punktą.

16 — 3 išnašoje minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 25 punktas ir 5 išnašoje minėto Sprendimo *Collée* 23 punktas.

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 nustatytų persiuntimo ar pergabenimo terminų laikymusi, turi būti pakankamai lanksčios, kad ypatingais atvejais užtikrintų neapmokestinimą ir tada, kai prekė faktiškai išgabenama iš atitinkamos valstybės po ilgesnio laiko, ir, įvertinus visas aplinkybes, yra nustatoma, kad prekė galutinai bus naudojama kitoje valstybėje narėje. Tokiomis aplinkybėmis bent jau turi būti galimybė vėliau perskaičiuoti mokestį, jeigu dėl to nekyla rizika prarasti pajamas iš mokesčių ir suinteresuotosios šalys veikė 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 išgabenama iš kilmės valstybės arba atgabenama į paskirties valstybę, laikymosi. Priešingai, vertinama turi būti bendrai atsižvelgiant į visas objektyvias aplinkybes ir faktinėmis aplinkybėmis 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 dalyvės pagrįstai remiasi Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punkto ii papunkčio formuluote. Jame

17 — Šiuo klausimu žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 48 punktas), 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimą *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, Rink. p. I-4191, 29 ir 30 punktai) ir 3 išnašoje minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 45 punktą.

18 — Šiuo klausimu žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimą *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 52 punktas), 11 išnašoje minėto Sprendimo *Halifax ir kt.* 92 punktą ir 3 išnašoje minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 46 punktą.

19 — Šiuo klausimu žr. 5 išnašoje minėto Sprendimo *Collée* 31, 35 ir 37 punktus.

numatoma, kad laivas laikomas „nauju“, jeigu jo *tiekimas* įvyksta per tris mėnesius nuo eksploatavimo pradžios arba laivas yra plaukęs ne daugiau kaip 100 valandų. Direktyvos 14 straipsnyje prekių tiekimas apibrėžiamas kaip teisės savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Šią teisę 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 įtaką 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 trečiojoje 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 tiekimo 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 prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjančiam 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 į ketvirtąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad įsigyjant prekes Bendrijos viduje ir sprendžiant, ar transporto priemonė yra nauja Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punkto prasme, turi būti atsižvelgiama į tiekimo datą.

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

## V — Išvada

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

„1. Sandorio dėl naujo laivo, ilgesnio kaip 7,5 metro vertinimas kaip neapmokestinamo tiekimo 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 priemonė išgabenama iš kilmės valstybės arba atgabenama į paskirties valstybę, laikymosi. Priešingai, vertinama turi būti bendrai atsižvelgiant į visas objektyvias aplinkybes ir faktinėmis aplinkybėmis pagrįstus pirkėjo ketinimus dėl galutinio prekės naudojimo.

2. Įsigyjant prekes Bendrijos viduje ir sprendžiant, ar transporto priemonė yra nauja Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 2 dalies b punkto prasme, turi būti atsižvelgiama į tiekimo datą.“