

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. balandžio 22 d.*

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

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

Staatssecretaris van Financiën

prieš

X (C-536/08)

ir

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

* Proceso kalba: olandų.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas J. Mazák,
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *fiscale eenheid Facet-Facet Trading BV*, atstovaujamos *advocaten* H. W. M. van Kesteren ir A. J. Raafs,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels, M. de Grave ir M. Noort,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir C. Ten Dam,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymai priimti prejudicinius sprendimus susiję su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB (OL L 384, p. 47; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 224; toliau – Šeštoji direktyva), 17 straipsnio 2 ir 3 dalių bei 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies išaiškinimu.
- 2 Šie prašymai pareikti nagrinėjant bylas tarp *Staatssecretaris van Financien* ((Finansų ministerijos valstybės sekretorius; toliau – *Staatssecretaris*) ir atitinkamai X bei *Facet-Facet Trading BV* (toliau – *Facet*) dėl pranešimo apie patikslintą pridėtinės vertės mokesčių (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1–3 dalyse nustatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

<...>

d) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti pagal 28a straipsnio A dalies a punktą.

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

- a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokesčių būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

- b) sandoriams, kurie neapmokestinami pagal 14 straipsnio 1 dalies i punktą ir pagal 15 straipsnį bei 16 straipsnio 1 dalies B, C, D ir E punktus bei 2 dalį ir 28c straipsnio A ir C dalis;

- c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B skirsnio a punktą ir d punkto 1–5 papunkčius, kai klientas yra įsisteigęs už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti į šalį, esančią už Bendrijos ribų.“

4 Pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punktą:

„Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami:

- a) prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygį šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį ir kuriam netaikomos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antro sakinio arba 28b straipsnio B dalies 1 punkto nuostatos.“

5 Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjantiems asmeniui į kitą valstybę narę nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo parduodančiojo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

6 Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnyje nustatyta:

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

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

Jeigu įsigijimas pagal 1 dalies nuostatas apmokestinamas valstybėje narėje, į kurią siunčiamos ar gabenamos prekės pristatomos, o prieš tai prekės buvo apmokestintos pagal pirmosios pastraipos nuostatas, apmokestinamoji vertė valstybėje narėje,

išdavusioje pridėtinės vertės mokesčio identifikavimo numerį, kuri naudodamas prekes įsigyjantis asmuo jas įsigijo, atitinkamai sumažinama.

Taikant pirmąją pastraipą, Bendrijoje įsigyjamos prekės laikomos apmokestintomis pagal 1 pastraipą [dalį], kai laikomasi šių sąlygų:

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

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

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

- prekes Bendrijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, įsteigtas ne atitinkamos šalies teritorijoje, tačiau privalantis mokėti pridėtinės vertės mokestį kitoje valstybėje narėje,

- prekes Bendrijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, kad galėtų jas toliau tiekti atitinkamos šalies teritorijoje,

- apmokestinamojo asmens tokiu būdu įsigytos prekės yra tiesiogiai siunčiamos arba gabenamos iš valstybės narės, kitos nei valstybė narė, kurioje jis privalo mokėti pridėtinės vertės mokestį, ir yra skirtos kitam asmeniui, kuriam apmokestinamasis asmuo jas tiekia,

- kitas asmuo, kuriam apmokestinamasis asmuo tiekia prekes, yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, privalantis mokėti pridėtinės vertės mokestį atitinkamos šalies teritorijoje,

- kitas asmuo, kuriam apmokestinamasis asmuo tiekia prekes, pagal 21 straipsnio 1 dalies a punktą turi mokėti nustatytą mokestį už apmokestinamojo asmens, įsteigto ne atitinkamos šalies teritorijoje, tiekiamas prekes.“

8 Šeštosios direktyvos 28d straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta, kai įvyksta prekių įsigijimas Bendrijos viduje. Prekių įsigijimas Bendrijos viduje laikomas įvykysiu esant toms pačioms aplinkybėms, kurioms esant prekių tiekimas šalies teritorijoje būtų laikomas įvykysiu.“

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

„<...>

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

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

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

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

„2 straipsnyje numatytas ūkio subjekto atskaitomas mokestis yra:

<...>

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

- c) mokestis, mokėtinas deklaruojamu laikotarpiu,

<...>

ūkio subjektui įsigijus prekių Bendrijos viduje pagal 17a straipsnio 1 dalį, kitu nei b punkte nurodytu atveju;

<...>

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

<...>“

- 11 Pagal šio įstatymo 17a straipsnį:

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

<...>“

- 12 Šio įstatymo 17b straipsnyje numatyta:

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

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

<...>“

- 13 Apyvartos mokesčio įstatymo 30 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

<...>“

Pagrindinės bylos ir prejudicinis klausimas

Byla C-536/08

- 14 X, buveinę Nyderlanduose turinti įmonė, prekiauja kompiuteriais ir jų dalimis. Nuo 1998 m. sausio 1 d. iki 1999 m. gruodžio 31 d. ji pirko šių prekių iš kitose nei

Nyderlanduose ir Ispanijoje buveines turinčių įmonių (toliau – tiekėjai) ir perpardavinėjo jas Ispanijoje gyvenantiems arba buveines turintiems pirkėjams.

- 15 Tiekėjai į X skirtas sąskaitas faktūtas neįtraukė PVM, bet jose nurodė jos Nyderlandų PVM identifikavimo numerį. Savo pirkėjams skirtose sąskaitose faktūrose X darė nuorodą į Šeštosios direktyvos 28c straipsnio E skirsnio 3 dalies taikymą.
- 16 Deklaracijoje už laikotarpį nuo 1998 m. sausio 1 d. iki 1998 m. rugsėjo 30 d. X nedeklaravo PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje. Ji taip pat neatskaitė PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje. Ji taip pat nedeklaravo tiekimo Bendrijos viduje pagal Apyvartos mokesčio įstatymo 37a straipsnį ir Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkto paskutinę pastraipą.
- 17 Tačiau deklaracijoje už laikotarpį nuo 1998 m. spalio 1 d. iki 1999 m. birželio 30 d. X deklaravo privalomą sumokėti PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje ir jį atskaitė. Be to, ji deklaravo tiekimą Bendrijos viduje pagal ankstesniame punkte nurodytas nuostatas. Remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nebuvo nustatyta, kad susijusios prekės būtų buvusios tiesiogiai išsiųstos arba nugabentos pirkėjams į Ispaniją, vykdamas šio sprendimo 14 punkte nurodytus sandorius.
- 18 Manydamas, kad X šias prekes įsigijo pagal Apyvartos mokesčio įstatymo 17a straipsnį, *inspecteur van de Belastingdienst* (toliau – inspektorius) suinteresuotajai įmonei adresu savo pranešimą dėl perskaičiuoto PVM už minėtą laikotarpį. Inspektorius konstatavo, kad ji įsigijo šių prekių Nyderlanduose pagal šio įstatymo 17b straipsnį ir Šeštosios

direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalį. X pateikęs skundą dėl šio sprendimo, inspektorius neatsisakė apmokestinti, be kita ko, laikydamasis nuomonės, kad už minėtą įsigijimą Bendrijos viduje X nesuteikiama teisė į atskaitą.

- 19 X pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo *Gerechthof te's-Gravenhage* (Hagos antrosios pakopos teismas). 2005 m. balandžio 22 d. sprendimu teismas pripažino ieškinį pagrįstu, panaikino ginčijamą sprendimą ir sumažino pranešime dėl perskaičiuoto mokesčio nurodytą sumą. *Staatssecretaris* pareiškė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų aukščiausiasis teismas).
- 20 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis bei 28b straipsnio A skirsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad jei pagal pastarosios nuostatos pirmą pastraipą prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma valstybės narės, suteikusios prekes įsigijusiam asmeniui jo įsigyjant naudojamą (PVM) identifikavimo numerį, teritorija, šis asmuo turi teisę nedelsiant atskaityti šioje valstybėje mokėtiną PVM?“

Byla C-539/08

- 21 *Facet*, mokesčio subjektas, turintis buveinę Nyderlanduose, prekiauja kompiuterių dalimis. Nuo 2000 m. gruodžio 1 d. ir 2001 m. rugsėjo 30 d. jis pirko šių prekių iš Vokietijoje ir Italijoje buveines turinčių įmonių (toliau – tiekėjai) ir perpardavinėjo jas Kipre gyvenantiems arba buveinės turintiems pirkėjams (toliau – pirkėjai), kurie turi Graikijoje įsisteigusį mokesčių atstovą. Prekės buvo tiekiamos tiesiogiai iš Vokietijos ir Italijos į Ispaniją.

- 22 Tiekėjai į sąskaitas faktūras neįtraukė PVM. Tačiau jie nurodė *Facet* Nyderlandų PVM identifikavimo numerį. Į pirkėjams Kipre skirtas sąskaitas faktūras jie taip pat neįtraukė PVM. Tačiau jose jie nurodė Graikijos suteiktą identifikavimo numerį, kurį buvo pranešę pirkėjai.
- 23 Nyderlanduose pateiktoje deklaracijoje *Facet* nurodė PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje ir jį atskaitė. Tiekimą pirkėjams jis taip pat laikė tiekimu Bendrijos viduje pagal Apyvartos mokesčio įstatymo 37a straipsnį ir Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkto paskutinę pastraipą, nurodydamas PVM identifikavimo numerį, Graikijos suteiktą pirkėjams ar jų mokesčių atstovams. Tačiau nei mokesčių atstovai, nei patys pirkėjai, vykdant nagrinėjamus pirkimo-pardavimo sandorius, nepildė prekių įsigijimo Bendrijos viduje deklaracijų. Jie taip pat nedeklaravo tiekimo Bendrijos viduje ir nepateikė „sumuojančiosios ataskaitos“ pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkto paskutinę pastraipą. Be to, pirkėjai nebuvo įregistruoti kaip PVM mokėtojai Ispanijoje ir šioje šalyje nepildė prekių įsigijimo Bendrijos viduje deklaracijų.
- 24 Inspektorius konstatavo, kad *Facet* įsigijo prekių Bendrijos viduje ir kad jis neturi teisės atskaityti PVM. Šiomis aplinkybėmis inspektorius išsiuntė pranešimą dėl perskaičiuoto mokesčio.
- 25 *Facet* pareiškė ieškinį dėl inspektoriaus sprendimo *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo antrosios pakopos teismas). 2006 m. vasario 27 d. sprendimu teismas pripažino ieškinį pagrįstu, panaikino ginčijamą sprendimą ir sumažino pranešime dėl perskaičiuoto mokesčio nurodytą sumą. *Staatssecretaris* pareiškė kasacinį skundą dėl šio sprendimo teisme, pateikusiame prašymą priimti prejudicinį sprendimą.
- 26 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokią patį prejudicinį klausimą, koks pateiktas byloje C-536/08.

Dėl prejudicinio klausimo

- 27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prejudiciniu klausimu iš esmės klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis prekių įsigijęs asmuo turi teisę nedelsiant atskaityti pirkimo PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje šios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nurodytu atveju.
- 28 Norint atsakyti į šį klausimą, pirmiausia reikia priminti, kad teisė į PVM atskaitą, kaip sudedamoji PVM sistemos dalis, yra pagrindinis bendrajai PVM sistemai būdingas principas ir iš esmės ji negali būti ribojama (žr. 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, Rink. p. I-5129, 15 punktą; 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, 15 punktą).
- 29 Teisė į atskaitą įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, kuriais apmokestintos pirkimo operacijos, atžvilgiu. Vadinasi, bet koks teisės į PVM atskaitą apribojimas turi įtakos mokesčių naštos dydžiui ir jį reikia taikyti panašiai visose valstybėse narėse (žr. minėto Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio* 16 punktą).
- 30 Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnis, kuris priskiriamas šios direktyvos XVI antraštinėje dalyje numatytais pereinamojo laikotarpio priemonėms dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo, savo ruožtu reglamentuoja tokio prekių įsigijimo Bendrijos viduje, koks nagrinėjamas pagrindinėse bylose, vietą. Šių pereinamojo laikotarpio priemonių tikslas – perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės (žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, Rink. p. I-3227, 40 punktą).

- 31 1 dalyje įtvirtinta bendra taisyklė, pagal kurią prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas jas įsigijusiam asmeniui.
- 32 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Direktyva 92/111 į Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalį buvo įterpta paskutinė pastraipa, kurioje numatyta, kad jei prekių įsigijęs asmuo įrodo, jog prekes Bendrijos viduje jis įsigijo tam, kad galėtų jas tiekti 1 dalyje nurodytoje valstybėje narėje esančiam gavėjui, kuris turi mokėti nustatytą mokestį pagal 28c straipsnio E skirsnio 3 punktą, ir jeigu prekes įsigijęs asmuo įvykdė įsipareigojimą pateikti šios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkto paskutinėje pastraipoje nurodytą deklaraciją, prekių įsigijimas Bendrijos viduje laikomas apmokestintu PVM pagal 28b straipsnio A skirsnio 1 dalies bendrą taisyklę.
- 33 Siekiant užtikrinti nagrinėjamo prekių įsigijimo apmokestinimą PVM, Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, kad jeigu prekių įsigijantis asmuo neįrodo, kad sandoris buvo apmokestintas pagal šio straipsnio 1 dalį, prekių įsigijimo vieta yra teritorijoje valstybės narės, suteikusios pridėtinės vertės mokesčio identifikavimo numerį, kurį naudodamas prekių įsigijantis asmuo jų įsigijo (toliau – identifikavimo valstybė narė).
- 34 Tuo atveju, kai įsigijimas pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 1 dalies nuostatas apmokestinamas valstybėje narėje, į kurią siunčiamos ar gabenamos prekės pristatomos, o prieš tai prekės buvo apmokestintos pagal 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies pirmos pastraipos nuostatas, šio straipsnio 2 straipsnio antroje pastraipoje nustatyta koregavimo tvarka, pagal kurią atitinkamai sumažinama apmokestinamoji vertė identifikavimo valstybėje narėje.
- 35 Iš to matyti, kad Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalimi siekiama, pirma, užtikrinti nagrinėjamo prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą ir, antra, išvengti dvigubo to paties įsigijimo apmokestinimo.

- 36 Tačiau Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies antroje pastraipje numatytos koregavimo tvarkos taikymas siejamas su šio straipsnio paskutinėje pastraipoje išvardytais kumuliacinėmis sąlygomis, apie kurias priminta šio sprendimo 32 punkte.
- 37 Šiuo atžvilgiu pirmiausia svarbu pabrėžti, kad 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantį Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 392), buvo priimtas ne tam, kad sukurtų informacijos keitimosi tarp valstybių narių mokesčių administratorių sistemą, leidžiančią jiems nustatyti, jog apmokestinamojo asmens, kuris negali pats pateikti reikiamų įrodymų, prekių įsigijimas Bendrijos viduje buvo iš tiesų apmokestintas PVM valstybėje narėje, kur baigėsi siuntimas ar gabenimas (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugšėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, Rink. p. I-7897, 34 punktą).
- 38 Antra, reikia nurodyti, kad kai įvykdomos Šeštosios direktyvos 28c straipsnio E skirsnio 3 dalies sąlygos, kiekviena valstybė narė privalo imtis specialių priemonių, užtikrinančių, kad PVM nebūtų taikomas „prekių įsigijimui Bendrijos viduje“ pagal šios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 1 dalį, atliktam jos teritorijoje.
- 39 Todėl kyla klausimas, ar apmokestinamajam asmeniui turi būti suteikiama teisė nedelsiant atskaityti mokestį Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nurodytu atveju, kai nenustačius nagrinėjamo prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo PVM valstybėje narėje, kur baigiasi siuntimas ar gabenimas, šiam apmokestinamajam asmeniui šis mokestis taikomas identifikavimo valstybėje narėje.
- 40 Šiuo atžvilgiu visų pirma reikia priminti, kad remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies d punktu PVM atskaita tarpinėms prekėms ir paslaugoms, kurias gauna apmokestinamasis asmuo, be kita ko, įsigijimo Bendrijos viduje atveju, taikoma su

sąlyga, kad taip gautas prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams.

- 41 Tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėse bylose, akivaizdu, kad prekės, apmokestintos remiantis prekių įsigijimu Bendrijos viduje, kuris laikomas atliktu identifikavimo valstybėje narėje pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies pirmą pastraipą, realiai nebuvo įvežtos į šią valstybę narę.
- 42 Šiomis sąlygomis minėti sandoriai negali būti laikomi suteikiančiais „teisę į atskaitą“ pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį. Todėl tokiam įsigijimui Bendrijos viduje negali būti taikoma šiame straipsnyje numatyta bendra atskaitymo tvarka.
- 43 Reikia pabrėžti, kad bendra mokesčio atskaitymo tvarka, numatyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje, tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėse bylose, negali pakeisti šios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatytos specialios tvarkos, pagrįstos apmokestinamosios vertės sumažinimo tvarka, leidžiančia pakoreguoti dvigubą apmokestinimą.
- 44 Be to, suteikiant teisę į atskaitą tokiu atveju būtų rizikuojama pakenkti Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalies antros ir trečios pastraipų veiksmingumui, nes apmokestinamasis asmuo, pasinaudojęs teise į atskaitą identifikavimo valstybėje narėje, nebebūtų skatinimas mokėti mokesčius už nagrinėjamą prekių įsigijimą Bendrijos viduje valstybėje narėje, kur baigėsi siuntimas ar gabenimas. Galiausiai toks sprendimas keltų pavojų pagrindinės taisyklės, pagal kurią prekių įsigijimo Bendrijos viduje atveju apmokestinimo vieta yra valstybėje narėje, kur baigiasi siuntimas ar gabenimas, t. y. galutinio vartojimo valstybėje narėje, taikymui, kuris yra pereinamojo laikotarpio priemonių tikslas.

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, 17 straipsnio 2 ir 3 dalis bei 28b straipsnio A skirsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris yra pastarosios nuostatos pirmoje pastraipoje nurodytoje situacijoje, neturi teisės nedelsiant atskaityti pirkimo PVM už Bendrijos viduje įsigytas prekes.

Parašai.