

Byla C-409/04

The Queen, prašoma

Teleos plc ir kt.

prieš

Commissioners of Customs & Excise

(High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 28a straipsnio 3 dalies pirmoji pastraipa ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa – ?sigijimas Bendrijos viduje – Tiekimas Bendrijos viduje – Atleidimas nuo mokes?io – ? kit? valstyb? nar? išsi?stos arba išgabentos prek?s – ?rodymai – Nacionalin?s kovos su suk?iavimu priemon?s“

Sprendimo santrauka

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

(Tarybos direktyvos 77/388 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa)

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

(Tarybos direktyvos 77/388 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa)

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

(Tarybos direktyvos 77/388 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/65, 28a straipsnio 3 dalies pirmoji pastraipa ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, atsižvelgiant ? šiose dviejose nuostatose vartojam? s?vok? „išsi?stos“, turi b?ti aiškinamos taip, jog prek? ?sigyta Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokes?io, tik kai pirk?jui yra perleidžiama teis? disponuoti preke kaip savo, o tiek?jas nustato, kad ši prek? buvo išsi?sta ar išgabenta ? kit? valstyb? nar? ir kad taip išsiuntus ar išgabenus jos fiziškai neb?ra tiekimo valstyb?je nar?je.

Išankstin? Šeštosios direktyvos XVIa dalyje numatytos pereinamojo laikotarpio tvarkos taikymo s?lyga yra ta, kad sandoris vykdomas Bendrijos viduje ir b?tent yra fizinis prek? jud?jimas iš vienos valstyb?s nar?s ? kit?. Iš tikr?j? ši s?lyga, susijusi su sien? tarp valstybi? nari? kirtimu, yra b?tinas sandorio, vykdomo Bendrijos viduje, elementas, kuris j? skiria nuo šalies viduje vykdomo sandorio.

Be to, kaip ir kitos s?vokos, apibr?žian?ios apmokestinamuosius sandorius pagal Šešt?j? direktyv?, tiekimo Bendrijos viduje ir ?sigijimo Bendrijos viduje s?vokos yra objektyvaus pob?džio ir taikomos neatsižvelgiant ? atitinkam? sandori? tikslus bei rezultatus. Tod?l b?tina, kad tiekimo arba ?sigijimo Bendrijos viduje kvalifikavimas b?t? atliktas remiantis objektyviais elementais, kaip antai atitinkam? prek? fizinio jud?jimo tarp valstybi? nari? buvimu.

(žr. 37, 38, 40 ir 42 punktus bei rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/65, 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa turi b?ti aiškinama kaip draudžianti tiekimo valstyb?s nar?s kompetetingoms institucijoms ?pareigoti tiek?j?, kuris veik? s?žiningai ir pateik? ?rodym?, iš pirmo žvilgsnio patvirtinan?i? jo teis? b?ti atleistam nuo mokes?io už prek? tiekim? Bendrijos viduje, v?liau sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest? už tas prekes, kai paaišk?ja, kad šie ?rodymai yra suklastoti, ta?iau ne?rodyta, jog min?tas tiek?jas dalyvavo suk?iavime mokes?i? srityje, jeigu jis ?m?si vis? galim? proting? priemoni?, kad ?sitikint?, jog jo atliekamas tiekimas Bendrijos viduje nelemia jo dalyvavimo tokiaame suk?iavime.

Pirma, teisinio saugumo principui prieštaraut? tai, kad valstyb? nar?, numa?iusi tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokes?io taikymo s?lygas, b?tent nustatydamą kompetetingoms valdžios institucijoms pristatytin? dokument? s?raš?, ir iš pradži? sutikusi kaip ?rodymus, patvirtinan?ius teis? ? atleidim? nuo mokes?io, priimti tiek?jo pateiktus dokumentus, gal?t? v?liau ?pareigoti š? tiek?j? sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest? už š? tiekim?, jei tapt? aišku, kad d?l pirk?jo suk?iavimo, apie kur? tiek?jas nežinojo ir negal?jo žinoti, atitinkamos prek?s iš tikr?j? nebuvo išgabentos iš tiekimo valstyb?s nar?s teritorijos.

Antra, bet koks rizikos paskirstymas tarp tiek?jo ir mokes?i? administratoriaus tre?iajam asmeniui suk?iavus turi atitikti proporcingumo princip?. Tvarka, pagal kuri? visa atsakomyb? sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest? tenka tiek?jui, neatsižvelgiant ? tai, ar pastarasis dalyvauja suk?iavime, neb?tinai apsaugo suderint? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? nuo pirk?jo suk?iavimo ir piktnaudžiavimo. Jeigu pastarajam neb?t? taikoma jokia atsakomyb?, jis gal?t? iš tikr?j? neišsi?sti arba neišgabenti prek? iš tiekimo valstyb?s nar?s ir j? nedeklaruoti prid?tin?s vert?s mokes?io tikslais numatomoje paskirties valstyb?je nar?je.

Tre?ia, jei tiek?jai tur?t? patys *a posteriori* sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest?, neb?t? laikomasi fiskalinio neutralumo principo, nes tiek?jai, kurie sudaro sandorius valstyb?s viduje, niekada neturi mok?ti pardavimo mokes?io, mat tai yra netiesioginis vartojimo mokestis. Tod?l apmokestinamieji asmenys, vykdanys sandor? Bendrijos viduje, b?t? mažiau palankesn?je pad?tyje negu apmokestinamieji asmenys, vykdanys sandor? valstyb?s lygiu.

Ketvirta, remiantis pagal analogij? taikytina Teisingumo Teismo praktika, Bendrijos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad tiek?jas imt?si vis? priemoni?, kuri? gali b?ti iš jo pagr?stai reikalaujama, kad ?sitikint?, jog sudaromas sandoris nelemia jo suk?iavimo mokes?i? srityje. Tod?l aplinkyb?s, kad tiek?jas veik? s?žiningai, ?m?si vis? galim? pagr?st? priemoni? ir nedalyvavo suk?iaujant, yra svarbios nustatant, ar galima tok? tiek?j? ?pareigoti *a posteriori* sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest?. Ta?iau, kai tiek?jas ?vykdo savo pareigas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje ?rodymu, o sutartin?s pareigos išsi?sti arba išgabenti prekes iš tiekimo

valstybės narės nevykdo pirkėjas, pastarasis ir turi sumokėti pridėtinės vertės mokestį šioje valstybėje narėje.

(žr. 50, 58, 60, 65-67 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

3. Tai, jog pirkėjas valstybės narės, į kurią prekės gabenamos, mokesčių institucijoms pateikė deklaraciją dėl įsigijimo Bendrijos viduje, gali būti laikoma papildomu rodymu, kad prekės faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, tačiau atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio tikslais tai nėra lemiamas tiekimo Bendrijos viduje rodymas.

(žr. 72 punktą ir rezoliucinės dalies 3 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. rugsėjo 27 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 28a straipsnio 3 dalies pirmoji pastraipa ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa – įsigijimas Bendrijos viduje – Tiekimas Bendrijos viduje – Atleidimas nuo mokesčio – Į kitą valstybę narę išsiųstos arba išgabentos prekės – Rodymai – Nacionalinės kovos su sukaviu priemonės“

Byloje C-409/04

dėl *High Court of Justice* (England & Wales), *Queen's Bench Division (Administrative Court)* (Jungtinė Karalystė) 2004 m. gegužės 6 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. rugsėjo 24 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

The Queen, prašoma

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurio sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (pranešėjas) ir A. Ó Caoimh,

generalinio advokato J. Kokott,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2006 m. birželio 15 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synektiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd ir Stardex (UK) Ltd* , atstovaujamų N. Fleming ir M. Conlon bei QC E. Sharpston, baristerių P. Hamilton, P. Moser ir A. Young bei advokato D. Waelbroeck,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamų C. Jackson, padedamus *barristers* R. Anderson ir R. Haynes,

– Graikijos vyriausybės, atstovaujamų V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos ir K. Georgiadis bei M. Tassopoulou,

– Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamų G. de Bergues ir C. Jurgensen-Mercier,

– Airijos, atstovaujamų D. O'Hagan, padedamo SC E. Fitzsimons ir *BL* B. Conway,

– Italijos vyriausybės, atstovaujamų I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamų L. Fernandes ir C. Lança,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamų R. Lyal ir A. Weimar,

susipažinęs su 2007 m. sausio 11 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB (OL L 269, p. 44, toliau – Šeštoji direktyva), 28a straipsnio 3 dalies pirmosios pastraipos ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmosios pastraipos išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant byl? tarp *Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd* ir *Stardex (UK) Ltd* (toliau – *Teleos ir kt.*) ir Jungtin?je Karalyst?je už prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) rinkim? atsakingos institucijos *Commissioners of Customs & Excise* (toliau – *Commissioners*) d?l tiekim? Bendrijos viduje atleidimo nuo mokes?io.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dal? PVM apmokestinamas prek? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, bei prek? importas.

4 Šeštojoje direktyvoje yra XVIa dalis „Pereinamojo laikotarpio priemon?s d?l prekybos tarp valstybi? nari? apmokestinimo“, apimanti 28a–28m straipsnius, kuri ? j? ?traukta 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildan?ia bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ian?ia Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1).

5 Šeštosios direktyvos 28a straipsnis numato:

„1. Prid?tin?s vert?s mokes?iu taip pat apmokestinami:

a) prek? ?sigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlyg? šalies teritorijoje ?sigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardav?jas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokes?io pagal 24 straipsn? ir kuriam netaikomos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antro sakinio arba 28b straipsnio B dalies 1 punkto nuostatos.

<...>

3. „Prek? ?sigijimas Bendrijos viduje“ yra teis?s disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu ?sigijimas, tampant jo savininku, kai prekes ?sigyjan?iam asmeniui ? kit? valstyb? nar? nei valstyb? nar?, iš kurios prek?s yra išsi?stos arba išgabentos, atsiun?ia arba atgabena pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis j? vardu.

Jeigu prek?s, kurias ?sigyja neapmokestinamasis juridinis asmuo, yra siun?iamos ar gabenamos iš tre?iosios šalies teritorijos ir min?to asmens importuojamos ? kit? valstyb? nar? nei valstyb? nar?, ? kuri? jos turi b?ti pristatytos, min?tos prek?s laikomos atsi?stomis arba atgabentomis iš importuojan?ios valstyb?s nar?s. Min?ta valstyb? nar? 21 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka

gr?žina importuotojui prid?tin?s vert?s mokest?, sumok?t? už prekį import?, jeigu importuotojas ?rodo, kad jo ?sigytos prek?s buvo apmokestintos prid?tin?s vert?s mokes?iu valstyb?je nar?je, ? kuri? gabenamos arba siun?iamos prek?s buvo pristatytos.

<...>

5. Preki? tiekimu už atlyg? laikoma:

b) apmokestinamojo asmens verslui skirt? prekį perdavimas ? kit? valstyb? nar?.

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnis numato:

„1. Preki? ?sigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prek?s yra, kai jos atsiun?iamos ar atgabenamos prekį ?sigyjan?iam asmeniui. (Pataisytas vertimas)

2. Nepažeidžiant 1 dalies, vis d?lto 28a straipsnio 1 dalies a punkte nurodyto prekį ?sigijimo Bendrijos viduje vieta yra teritorijoje valstyb?s nar?s, suteikusias prid?tin?s vert?s mokes?io identifikavimo numer?, kur? naudodamas prekes ?sigyjantis asmuo jas ?sigijo, jeigu prekes ?sigyjantis asmuo ne?rodo, kad min?tos prek?s buvo apmokestintos šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka.

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa numato:

„Valstyb?s nar?s, nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat? ir taikydamos s?lygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? toliau nurodyt? atleidimo nuo mokes?io atvej? taikym? bei užkirsti keli? bet kokiam mokes?i? suk?iavimui, vengimui, piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokes?io:

a) prekį tiekim?, kaip apibr?žta 5 straipsnyje, kurios pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens ar bet kurio j? vardu išsi?stos arba išgabentos iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o prekį pirk?jas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstyb?je nar?je, nei valstyb? nar?, iš kurios prek?s išsi?stos arba išgabentos.“ (Pataisytas vertimas)

8 Šeštosios direktyvos 28d straipsnio 1 dalis numato:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta, kai ?vyksta prekį ?sigijimas Bendrijos viduje. Preki? ?sigijimas Bendrijos viduje laikomas ?vykusi esant toms pa?ioms aplinkyb?ms, kurioms esant prekį tiekimas šalies teritorijoje b?t? laikomas ?vykusi.“

9 Šeštosios direktyvos 22 straipsnis, iš dalies pakeistas tos pa?ios direktyvos 28h straipsniu, asmenims, privalantiems mok?ti mokes?ius, numato kelet? prievoli?, susijusi? b?tent su apskaita, s?skait? fakt?r? išrašymu, deklaracija bei sumuojan?i?ja ataskaita, kuri? jie turi pateikti mokes?i? administratoriui. Šio straipsnio 8 dalis numato:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukaviavimams, laikydamosi nuostatos, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinamųjų asmenų sandoriams tarp valstybių narių turi būti taikomos vienodos sąlygos, o tokios prievolės nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“

Nacionalinės teisės aktai

10 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (*Value Added Tax Act 1994*, toliau – 1994 m. įstatymas) 30 straipsnio 8 dalis nustato:

„Reglamentai gali numatyti nulinio tarifo taikymą kai kuriems reglamentuose išvardytiems prekių tiekimams arba prekių teikimams, kai:

a) *Commissioners* yra įsitikinę, kad prekės buvo ar turi būti eksportuotos už valstybių narių teritorijos ribų esančiose vietose arba kad atitinkamam tiekimui būdinga tai, jog:

i) prekės gabenamos už Jungtinės Karalystės teritorijos ribų; ir

ii) kitoje valstybėje narėje jas įsigyja asmuo, apmokestinamas PVM už šį įsigijimą pagal valstybės narės teisės aktų nuostatas <...>

b) kitais atvejais, kai yra vykdoma bet kokia kita sąlyga, kuri gali būti numatyta reglamentuose arba nustatyta *Commissioners*.“

11 1995 m. Reglamento dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Value Added Tax Regulations 1995*) 134 straipsnis nustato:

„Kai *Commissioners* yra įsitikinę, kad:

a) apmokestinamajam asmeniui tiekiant prekes jos yra išgabenamos iš Jungtinės Karalystės;

b) tiekama kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui;

c) prekės buvo perduotos kitai valstybei nariai ir

d) šios prekės nėra tokios, kuri atžvilgiu apmokestinamasis asmuo, vadovaudamasis (1994 m. įstatymo) 50 a straipsniu, pasirinko apmokestinimą PVM pagal už tiekimą gautą pelno maržą,

tiekimui taikomas nulinis tarifas, jeigu vykdytos sąlygos, kurias gali nustatyti *Commissioners*.“

12 Kiti tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio atvejai pateikti aplinkraščiuose Nr. 725 ir Nr. 703, kurie, kaip nurodyta sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, iš dalies turi įstatymo galią.

13 Aplinkraštis Nr. 703, skirtas visiems šio subjekto, užsiimantiems prekyba Bendrijos viduje, be kita ko, nustato:

„8.4 Nulinio tarifo taikymo tiekimams ir kitas valstybės narių sąlygos

Jeigu prekes tiekiate klientams, registruotiems kaip PVM mokėtojai kitoje (Europos Sąjungos) valstybėje narėje, tokiems tiekimams Jungtinėje Karalystėje gali būti taikomas nulinio tarifo mokestis su sąlyga, kad:

- gavote ir savo s?skaitose fakt?rose d?l PVM apmokestinto pardavimo nurod?te Bendrijos vidaus PVM identifikavimo numeri, taip pat savo kliento valstyb?s dviej? raidži? kod?,
- prek?s išsiun?iamos arba išgabėamos iš Jungtin?s Karalyst?s ? kit? (S?jungos) valstyb? nar?, ir
- ?vykus tiekimui per tris mėnesius gaunate ir išsaugote galiojan?ius komercinius dokumentus, ?rodan?ius, kad prek?s paliko Jungtin?s Karalyst?s teritorij?.

<...>

Jei J?s? klientas Bendrijoje pats pasiima prekes arba imasi priemoni?, kad jos b?t? paimitos ir išgabėtos iš Jungtin?s Karalyst?s, privalote:

- pareikalauti, kad Jums b?t? patvirtinta, koku būdu prek?s bus išgabėtos iš Jungtin?s Karalyst?s ir koki? ?rodym? jie jums pateiks, ir
- prireikus savo kliento paprašyti pervesti užstat?, lyg? PVM sumai, kuri? tur?tum?te sumok?ti, jei negautum?te ?rodymo, kad prek?s buvo išgabėtos iš Jungtin?s Karalyst?s. (Užstatas gal?s b?ti gr?žintas, kai gausite ?rodym?, kad prek?s buvo išgabėtos iš Jungtin?s Karalyst?s.)“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14 2002 m. *Teleos ir kt.* pardav? mobiliuosius telefonus Ispanijos bendrovei *Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA* (toliau – *TT*). Pagal pirkimo–pardavimo sutart?, prek? paskirties vieta buvo Pranc?zijoje, o kai kuriais atvejais Ispanijoje. Beveik visais atvejais sutartys buvo sudarytos pagal vien? iš Tarptautini? prekybos r?m? nustatyt? tarptautin?s prekybos s?lyg? (vadinam?j? „Incoterms 2000“), t. y. „tiekimas iš gamyklos“ („ex-works“ arba EXW), tai reiškia, kad *Teleos ir kt.* ?sipareigojo tik perduoti prekes *TT* Jungtin?je Karalyst?je esan?iame sand?lyje, o ši buvo atsakinga už tolesn? gabenim? ? atitinkam? valstyb? nar?. Sand?lis priklaus? muitin?s ir platinimo sand?liavimo bendrovei *Euro-Cellars Ltd*.

15 Už kiekvien? sandor?, pra?jus kelioms dienoms nuo pardavimo, *Teleos ir kt.* iš *TT* gaudavo vien? pasirašyto ir užantspauduoto CMR važtaraš?io originalo egzempliori? (važtaraš?io, sudaryto pagal 1956 m. geguž?s 19 d. pasirašytos Ženevos konvencijos d?l tarptautinio krovini? vežimo keliais sutarties, iš dalies pakeistos 1978 m. liepos 5 d. protokolu), kuriame aprašytos prek?s ir nurodytas pristatymo adresas, vairuotojo vardas ir pavard? ir automobilio registracijos numeris. Buvo laikoma, kad toks važtaraštis, kuris pasirašydavo *TT*, patvirtina, jog mobilieji telefonai buvo pristatyti ? numatyt? paskirties viet?.

16 Iš pradži? *Commissioners* priėm? šiuos dokumentus kaip ?rodymus, patvirtinan?ius, kad prek?s buvo eksportuotos iš Jungtin?s Karalyst?s, tod?l min?ti tiekimai buvo atleisti nuo PVM, jiems pritaikius nulin? tarif?, o *Teleos ir kt.* tur?jo teis? susigr?žinti perkant sumok?t? mokest?. Vis d?lto v?lesni? patikrinim? metu *Commissioners* nustat?, kad kai kuriais atvejais CMR važtaraš?iuose pristatymo vieta nurodyta neteisingai, kad juose esantys vež?jai neegzistuoja arba neužsiima mobili?j? telefon? pervežimu ir kad nurodyti automobili? registracijos numeriai priklaus? neegzistuojantiems arba netinkamiems gabenti tokias prekes automobiliams. *Commissioners* d?l to nusprend?, kad mobilieji telefonai niekada nebuvo išgabėti iš Jungtin?s Karalyst?s ir tod?l pareikalavo sugr?žinti keli? milijon? GBP PVM už min?tus tiekimus, pripaž?stant, kad *Teleos ir kt.* jokiais būdais nesuk?iavo.

17 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad yra ?rodym?,

patvirtinan?i?, jog *TT* Ispanijos kompetentingoms institucijoms pateik? mokes?i? deklaracijas d?l mobili?j? telefon? ?sigijimo Bendrijos viduje. Ši bendrov? taip pat ši? prekį? v?lesn? tiekim? deklaravo kaip nuo mokes?io atleist? tiekim? Bendrijos viduje ir pareikalavo sugr?žinti perkant sumok?t? PVM.

18 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas laiko nustatyta tai, kad *Teleos ir kt.* netur?jo jokio pagrindo abejoti nei CMR važtaraštyje esan?iais ?rašais, nei jo autentiškumu, kad šios bendrov?s nedalyvavo jokiam suk?iavime ir nežinojo, kad mobilieji telefonai nebuvo išgabenti iš Jungtin?s Karalyst?s. Be to, šis teismas padar? išvad?, kad po to, kai *Teleos ir kt.* atliko rimt? bei išsam? tyrim? d?l *TT* ir *Euro-Cellars Ltd*, jog ?sitikint? pirk?jo patikimumu, ji negal?jo pasinaudoti jokia kita konkre?ia priemone, kad nustatyt? min?tuose važtaraš?iuose esan?i? ?raš? neteisingum?. Be to, atsižvelgiant ? nagrin?jamos prekybos pob?d?, jokie kiti papildomi ?rodymai, išskyrus CMR važtaraš?ius, negal?jo b?ti pagr?stai gauti.

19 *Teleos ir kt.* apskund? *Commissioners* sprendimus d?l PVM išieškojimo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, motyvuodami tuo, kad Šeštojoje direktyvoje n?ra tam jokio pagrindo.

20 Tokiomis aplinkyb?mis *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court)* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

„1. Ar (Šeštosios direktyvos) 28a straipsnio 3 dalyje (preki? ?sigijimas Bendrijos viduje) vartojama s?voka „išsi?stos“ atitinkamomis (pagrindin?s bylos) aplinkyb?mis reiškia, jog prek?s ?sigyjamos Bendrijos viduje, kai:

a) pirk?jas ?gyja teis? disponuoti prek?mis, tapdamas j? savininku, o tiek?jas perduoda prekes pirk?jui (kuris ?registruotas kaip PVM mok?tojas kitoje valstyb?je nar?je) pirkimo–pardavimo sutartimi „iš gamyklos“ (*ex works*), pagal kuri? atsakomyb? už preki? pergabenim? iš tiek?jo valstyb?je nar?je esan?io saugaus sand?lio ? kit? valstyb? nar? tenka pirk?jui, ir sutartiniai dokumentai arba kiti dokumentiniai ?rodymai patvirtina, kad ketinama prekes gabenti ? kit? valstyb? nar?, ta?iau prek?s fiziškai teb?ra tiek?jo šalies teritorijoje; arba kai

b) pirk?jas ?gyja teis? disponuoti prek?mis, tapdamas j? savininku, ir prek?s yra prad?tos gabenti ? kit? valstyb? nar?, bet neb?tinai ? j? nugabentos (ypa? jeigu prek?s fiziškai dar teb?ra tiek?jo valstyb?s nar?s teritorijoje); arba kai

c) pirk?jas ?gyja teis? disponuoti prek?mis, tapdamas j? savininku, ir preki? fiziškai neb?ra tiek?jo valstyb?s nar?s teritorijoje, ir jos yra pakeliui ? kit? valstyb? nar??

2. Ar (Šeštosios direktyvos) 28c straipsnio A skirsnio a punktas reiškia, jog prekį? tiekimai atleidžiami nuo PVM, kai:

– prek?s tiekiamos pirk?jui, kuris yra ?registruotas kaip PVM mok?tojas kitoje valstyb?je nar?je ir

– pirk?jas sutinka nupirkti prekes su s?lyga, kad ?gij?s teis? disponuoti prek?mis, tapdamas j? savininku, tiek?jo valstyb?je nar?je jis bus atsakingas už preki? pergabenim? iš tiek?jo valstyb?s ? kit? valstyb? nar?; ir

a) pirk?jas ?gijo teis? disponuoti prek?mis, tapdamas j? savininku, o tiek?jas perdav? prekes pirk?jui pirkimo–pardavimo sutartimi „iš gamyklos“ (*ex works*), pagal kuri? atsakomyb? už preki? pergabenim? iš tiek?jo valstyb?je nar?je esan?io saugaus sand?lio ? kit? valstyb? nar? tenka

pirkėjui, ir sutartiniai dokumentai bei (arba) kiti dokumentiniai rodymai patvirtina, kad ketinama prekes gabenti į kitą valstybę narę, tačiau prekės fiziškai tebėra tiekio šalies teritorijoje; arba

b) pirkėjas gijo teisę disponuoti prekėmis, tapdamas jų savininku, ir prekės yra pradėtos gabenti į kitą valstybę narę, bet nebūtinai į ją nugabentos (ypač jeigu prekės fiziškai dar tebėra tiekio valstybės narės teritorijoje); arba

c) pirkėjas gijo teisę disponuoti prekėmis, tapdamas jų savininku, ir prekė fiziškai jau nebėra tiekio valstybės narės teritorijoje, ir jos yra pakeliui į kitą valstybę narę; arba

d) pirkėjas gijo teisę disponuoti prekėmis, tapdamas jų savininku, ir galima rodyti, kad prekės jau faktiškai yra paskirties valstybėje narėje?

3. Atitinkamomis (pagrindinės bylos) aplinkybėmis, kai tiekėjas, veikdamas sąžiningai, pateikęs prašymą grąžinti mokestį, savo valstybės narės kompetentingoms institucijoms pateikė objektyvių rodymų, patvirtinančių, kad į pateikimo metu jis turi teisę būti atleistas nuo mokesčio už tiekiamas prekes pagal (Šeštosios direktyvos) 28c straipsnio A skirsnio a punktą, ir kompetentingos institucijos iš pradžių priėmė šiuos rodymus atleidimo nuo mokesčio tikslu, kokiomis aplinkybėmis (jei tokios gali būti) tiekio valstybės narės kompetentingos institucijos gali vėliau reikalauti iš tiekio sumokėti PVM už tas prekes, gavusios kitų rodymų, kurie: a) kelia abejonių dėl ankstesnių rodymų galios; arba b) rodo, jog pateikti rodymai buvo iš esmės suklastoti, bet tiekėjui apie tai nežinant ir ne dėl jo kaltės?

4. Ar atsakymui į 3 klausimą turi reikšmės tai, kad buvo rodymų, jog pirkėjas valstybės narės, į kurią prekės gabenamos, mokesčių institucijoms pateikė deklaracijas, į kurias įtraukė šiuos pirkimus kaip prekių įsigijimą Bendrijos viduje, ir kad pirkėjas rašė sumą, atitinkančią pirkimo PVM, ir tą pačią sumą nurodė kaip atskaitytiną pirkimo mokestį pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies d punktą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Preliminarios pastabos

21 Pirmiausia reikia priminti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimai yra susiję su siekiant panaikinti vidinės sienas nuo 1993 m. sausio 1 dienos Direktyva 91/680/EEB nustatytais ir prekybai Bendrijos viduje taikomomis PVM pereinamojo laikotarpio priemonėmis. Nuo šios datos prekyboje tarp valstybių narių buvo visiškai panaikintas apmokestinimas importo atveju ir atleidimas nuo mokesčio eksporto atveju (minėtos direktyvos antra ir trečia konstatuojamosios dalys).

22 Iš tikrųjų konstatavęs, kad dar nebuvo vykdytos sąlygos, kurios leistų gyvendinti apmokestinimo valstybėje narėje, iš kurios pristatytos prekės, principą, nepažeidžiant mokesčių pajamų priskyrimo valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas, principo, Bendrijos teisės aktų leidėjas Šeštosios direktyvos XVIa dalimi tvirtino pereinamojo laikotarpio priemones dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo, pagrįstas naujo apmokestinimo momento, t. y. prekių įsigijimo Bendrijos viduje, nustatymu (direktyvos septinta–dešimta konstatuojamosios dalys).

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

24 Taigi bet koks įsigijimas Bendrijos viduje, apmokestinamas valstybėje narėje, į kurią atsiunčiamos ar atgabenamos prekės Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio

1 dalies a punkto pirmąjį pastraipą lemia tiekimas, kuris atleidžiamas nuo mokesčio valstybėje narėje, kurioje prasideda minėtas siuntimas ar gabenimas, pagal tos pačios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąjį pastraipą (2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, Rink. p. I-3227, 29 punktas).

25 Iš to matyti, kad tiekimo Bendrijos viduje, kurį lemia įsigijimas Bendrijos viduje, atleidimas nuo mokesčio leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir todėl bendrai PVM sistemai būdingo fiskalinio neutralumo principo pažeidimo.

Dėl pirmojo ir antrojo klausimo?

26 Savo pirmaisiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmoji pastraipa ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, atsižvelgiant į šiose dviejose nuostatose vartojamą sąvoką „išsiųstos“, turi būti aiškinamos taip, jog prekės įsigyjamos Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjui yra perleidžiama teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo arba išgabavimo jos fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje.

27 Sulygos, kurios turi būti vykdytos, kad sandoris būtų laikomas įsigijimu Bendrijos viduje, ir kuriam taikomas PVM, yra numatytos Šeštosios direktyvos 28a straipsnyje. Be šio straipsnio 1 dalies a punkte numatytų sulygų, nustatančių, koks turi būti pardavėjas ir pirkėjas, to pačio straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje prekės įsigyti Bendrijos viduje nustatomos dvi sulygos, t. y., pirma, turi būti perleidžiama teisė disponuoti kaip savo kilnojamuoju materialiu turtu ir, antra, pardavėjas ar prekės įsigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis jo vardu, šias prekes turi atsiųsti arba atgabenti įsigyjantį asmenį, į kitą valstybę narę nei valstybę narę, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos.

28 Sandoris, kurį lemia įsigijimas Bendrijos viduje, t. y. tiekimas Bendrijos viduje, yra atleidžiamas nuo PVM, jeigu jis atitinka Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkte nustatytas sulygas. Skirtingai nuo sulygų, nustatytų įsigijimui Bendrijos viduje, ši nuostata numato, kad tam, jog tiekimas Bendrijos viduje būtų atleistas nuo mokesčio, prekės turi būti išsiųstos arba išgabentos „iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje“, t. y. kad siuntimas arba gabenimas turi būti atlikti iš valstybės narės, praesantios Bendrijos teritorijoje, kur galioja bendra PVM sistema, į kitą Bendrijos valstybę narę.

29 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos išplaukia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog pirmoji įsigijimo Bendrijos viduje sulyga, t. y. teisė disponuoti prekėmis kaip savo perleidimas, yra vykdyta. Vis dėlto šalys pagrindinėje byloje prieštarauja dėl antrosios sulygos, kuri taikoma tokiam įsigijimui. Jos nesutinka būtent su Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmojoje pastraipoje esančios sąvokos „išsiųstos“ aiškinimu.

30 *Teleosir kt.* mano, kad sąvoka „išsiųstos“ reiškia, jog atitinkamos prekės buvo išsiųstos į konkrečią paskirties vietą arba gavėjui. Jos remiasi pažodiniu šios sąvokos aiškinimu ir tvirtina, kad palyginus visas kalbines versijas matyti, jog šiame straipsnyje atitinkamai vartota sąvoka pabrėžia išsiuntimo proceso pradžių ir nereiškia visiško fizinio prekės išgabavimo iš tiekėjo valstybės narės teritorijos.

31 Todėl *Teleosir kt.* mano, kad prekės tiekimas Bendrijos viduje yra vykš, kai tiekėjas perduoda prekes pirkėjo dispozicijon taikydamas „iš gamyklos“ sulygą, pagal kurią pirkėjas įsipareigoja jas išgabenti į kitą valstybę narę, ir kad rodymai patvirtina, jog šalys siekia, jog

paskui prekės būtų išgabentos į kitoje valstybėje narėje esančių paskirties vietas, net jeigu šios dar fiziškai būtų tiekimo valstybės narės teritorijoje.

32 Tačiau Teisingumo Teismui pastabas pateikusios valstybės narės ir Europos Bendrijų Komisija tvirtina, kad sąvokos „išsiųstos“ vartojimas reiškia, jog prekės fiziškai nebūra išsiuntimo valstybės narės teritorijoje arba kad jos buvo pristatytos į paskirties valstybės narę.

33 Iš tikrųjų, nors, kaip teigia *Teleosir kt.*, remiantis pažodiniu aiškinimu Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje esantis žodžių junginys „į kitą valstybę <...> atsiunčia arba atgabena“, atrodo, pabrėžia išsiuntimo arba išgabenimo proceso pradžių, vis dėlto, kaip tai tvirtina dauguma Teisingumo Teismui pastabas pateikusių valstybių narių, tos pačios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmojoje pastraipoje esantis žodžių junginys „išsiųstos arba išgabentos iš <...> (valstybės narės) teritorijos“ reiškia, kad prekės realiai nebūra tiekimo valstybėje narėje.

34 Tokiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į būtiną sąsają tarp tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje, abi ankstesniame punkte minėtas nuostatas reikia aiškinti suteikiant joms vienodą reikšmę ir apimtį.

35 Taigi, kai yra keletas galimų sąvokos pažodinio aiškinimo variantų, tam, kad būtų galima nustatyti jos taikymo apimtį, reikia atsižvelgti į jos kontekstą, Šeštosios direktyvos struktūrą ir tikslus (šiuo atžvilgiu žr. 1990 m. birželio 26 d. Sprendimo *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rink. p. I-2561, 16 ir 17 punktus; 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 22 punktą ir 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Rink. p. I-0000, 20 punktą).

36 Iš Šeštosios direktyvos XVIa dalyje numatyto pereinamojo laikotarpio priemonių siekiamo tikslo, t. y. perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurios galutiniam vartotojui yra atsiųstos ar atgabentos prekės (žr. minėto sprendimo *EMAG Handel Eder* 40 punktą), išplaukia, kad ši tvarka buvo sukurta būtent siekiant sureguliuoti prekių judėjimą Bendrijos viduje.

37 Ši tvarka, kaip buvo priminta šio sprendimo 21 punkte, pakeitusi importo bei eksporto tarp valstybių narių sistemą, aiškiai skiriasi nuo pastarosios sistemos, kuri reglamentuoja sandorius, vykdytus šalies viduje. Tokios tvarkos išankstinis taikymo sąlyga ta, kad sandoris vykdomas Bendrijos viduje ir būtent yra fizinis prekių judėjimas iš vienos valstybės narės į kitą. Iš tikrųjų ši sąlyga, susijusi su sienų tarp valstybių narių kirtimu, yra sandorio, vykdomo Bendrijos viduje, būtinas elementas, kuris jį skiria nuo šalies viduje vykdomo sandorio.

38 Be to, kaip ir kitos sąvokos, apibrėžiančios apmokestinamuosius sandorius pagal Šeštąją direktyvą (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), tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo Bendrijos viduje sąvokos yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamą sandorį tikslus bei rezultatus.

39 Priešingai *Teleosir kt.* argumentams, kuriais remiantis pakanka tiek?jo ir pirk?jo ketinimo vykdyti sandor? Bendrijos viduje, kad jis b?t? laikomas tokiu, reikia konstatuoti, kad iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, jog mokes?i? administratoriaus pareiga atlikti tyrimus, siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens ketinimus, prieštarauja bendrosios PVM sistemos tikslams užtikrinti teisin? saugum? ir supaprastinti PVM taikymui b?dingus veiksmus, atsižvelgiant, išskyrus ypatingus atvejus, ? objektyv? atitinkamo sandorio pob?d? (žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group, C?4/94*, Rink. p. I?983, 24 punkt? ir min?t? sprendim? *Optigen ir kt.* 45 punkt? bei *Kittel ir Recolta Recycling* 42 punkt?).

40 Tod?l b?tina, kad tiekimo arba ?sigijimo Bendrijos viduje kvalifikavimas b?t? atliktas remiantis objektyviais elementais, kaip antai atitinkam? prek? fizinio jud?jimo tarp valstybi? nari? buvimu.

41 Tok? aiškinim? patvirtina ir prek? tiekimo bei ?sigijimo Bendrijos viduje kontekstas. Iš tikr?j? jau iš Šeštosios direktyvos XVla dalies pavadinimo formuluot?s išplaukia, kad pereinamojo laikotarpio priemon?s yra taikomos prekybai tarp valstybi? nari?. Be to, su šiomis priemon?mis susijusiose nuostatose vartojami pasakymai, iš kuri? matyti, kad yra bent dvi valstyb?s nar?s, dalyvaujan?ios tiekimo arba ?sigijimo Bendrijos viduje sandoryje, ir kad turi b?ti prek? perdavimas tarp ši? valstybi?. Šie specifiniai žodžiai junginiai, kaip antai „? kit? valstyb? nar? nei valstyb? nar?, iš kurios prek?s yra išsi?stos arba išgabentos“, „? kit? valstyb? nar? nei valstyb? nar?, ? kuri? jos turi b?ti pristatytos“ ir „apmokestinamojo asmens verslui skirt? prek? perdavimas ? kit? valstyb? nar?“, numatyti b?tent Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 ir 5 dalyse.

42 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? ir antr?j? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmoji pastraipa ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, atsižvelgiant ? šiose dviejose nuostatose vartojam? s?vok? „išsi?stos“, turi b?ti aiškinamos taip, jog prek?s ?sigijimas Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokes?io, tik kai pirk?jas ?gyja teis? disponuoti prek?mis kaip savo, o tiek?jas nustato, kad šios prek?s buvo išsi?stos ar išgabentos ? kit? valstyb? nar? ir kad po šio išsiuntimo ar išgabenimo j? fiziškai neb?ra tiek?jo valstyb?je nar?je.

D?l tre?iojo klausimo

43 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo tre?iuoju klausimu iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa turi b?ti aiškinama kaip draudžianti tai, jog tiekimo valstyb?s nar?s kompetentingos institucijos ?pareigoja tiek?j?, kuris veik? s?žiningai ir pateik? objektyvi? ?rodym?, iš pirmo žvilgsnio patvirtinan?i? jo teis? b?ti atleistam nuo mokes?io už prek? tiekim? Bendrijos viduje, v?liau sumok?ti PVM už tas prekes, kai paaišk?ja, kad šie ?rodymai yra suklastoti, bet vis d?lto nusta?ius, jog min?tas tiek?jas nesuk?iavo mokes?i? srityje.

44 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad net jeigu prek? tiekimui ir ?sigijimui Bendrijos viduje taikoma objektyvi s?lyga, t. y., kaip matyti iš pateikto atsakymo ? pirmuosius du klausimus, kad prek?s fiziškai turi b?ti išgabentos iš tiekimo valstyb?s nar?s, d?l sien? kontrol?s panaikinimo tarp valstybi? nari? mokes?i? administratoriui yra sud?tinga ?sitikinti, ar prek?s fiziškai teb?ra, ar ne min?tos valstyb?s nar?s teritorijoje. Tod?l mokes?i? institucijos atlieka š? tikrinim? iš esm?s remdamosi mokes?i? mok?toj? pateiktais ?rodymais ir j? deklaracijomis.

45 Kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio pirmosios pastraipos, valstyb?s nar?s turi nustatyti tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokes?io taikymo s?lygas. Vis d?lto reikia priminti, kad naudodamasi savo ?galiojimais valstyb?s nar?s privalo laikytis bendr?j? teis?s princip?, esan?i? Bendrijos teisin?s sistemos dalimi, tarp kuri?, be kita ko, yra teisinio saugumo ir

proporcingumo principai (šiuo atžvilgiu 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, 48 punkt? bei 2006 m. geguž?s 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C?384/04, Rink. p. I?4191, 29 ir 30 punktus).

46 Taip pat iš Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su PVM išieškojimu *a posteriori*, išplaukia, kad priemon?s, kurias valstyb?s nar?s gali priimti tam, kad užtikrint? tiksl? mokes?i? surinkim? ir išvengt? suk?iavimo, negali b?ti naudojamos taip, jog kelt? gr?sm? PVM neutralumui (šiuo atžvilgiu žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, nuo C?110/98 iki C?147/98, Rink. p. I?1577, 52 punkt?; 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C?454/98, Rink. p. I?6973, 59 punkt? bei 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, Rink. p. I?1609, 92 punkt?).

47 *Teleos ir kt.* tvirtina, kad tai, jog valstybi? nari? mokes?i? institucijos tiek?jui palieka ?rodin?jimo našt? bei numato pareig? sumok?ti PVM už prekes, parduotas pagal tiekimo Bendrijos viduje tvark?, tokiu atveju, kai po ?sigijimo paaišk?ja, kad pirk?jas suk?iavo ir kad prek?s faktiškai teb?ra tiekimo valstyb?je nar?je, yra nesuderinama su teisinio saugumo, proporcingumo ir fiskalinio neutralumo principu. Jos taip pat teigia, kad priemon?s, kuri? mokes?i? institucijos ?m?si prieš juos, daro poveik? tinkamam vienodos rinkos veikimui ir kliudo laisvam prek? jud?jimui.

48 Kalbant, pirma, apie teisinio saugumo princip?, reikia priminti, kad jis itin griežtai taikomas tuomet, kai teis?s aktai gali tur?ti finansini? pasekmi?, jog suinteresuotieji asmenys gal?t? tiksliai žinoti jiems taikomus ?pareigojimus (žr. 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Komisij?*, 326/85, Rink. p. 5091, 24 punkt? bei min?to sprendimo *Halifax ir kt.* 72 punkt?). Iš to išplaukia, kad yra svarbu, kaip teisingai nurodo *Teleos ir kt.* bei Komisija, jog mokes?i? mok?tojai žinot? savo mokestinius ?sipareigojimus prieš sudarydami sandor?.

49 Pagrindin?je byloje iš bylos medžiagos ir Teisingumo Teismui pateikt? pastab? išplaukia, kad n?ra jokio patikimo ?rodymo, kuris leist?, pirma, padaryti išvad?, jog atitinkamos prek?s buvo išgabentos iš tiekimo valstyb?s nar?s teritorijos, ir, antra, jog nebuvo joki? manipuliacij? ir suk?iavim?. Vis d?lto tam, kad b?t? užtikrintas teisingas ir paprastas atleidimo nuo mokes?io taikymas, reikia, jog nacionalin?s valdžios institucijos nustatyt? s?lygas, kurioms esant jos atleidžia nuo mokes?io tiekimus Bendrijos viduje.

50 Teisinio saugumo principui prieštaraut? tai, kad valstyb? nar?, numa?iusi tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokes?io taikymo s?lygas, b?tent nustatydamą kompetetingoms valdžios institucijoms pristatytin? dokument? s?raš?, ir iš pradži? sutikusi kaip ?rodymus, patvirtinan?ius teis? ? atleidim? nuo mokes?io, priimti tiek?jo pateiktus dokumentus, gal?t? v?liau ?pareigoti š? tiek?j? sumok?ti PVM už š? tiekim?, jei tapt? aišku, kad d?l pirk?jo suk?iavimo, apie kur? tiek?jas nežinojo ir negal?jo žinoti, atitinkamos prek?s iš tikr?j? nebuvo išgabentos iš tiekimo valstyb?s nar?s teritorijos.

51 Taigi ?pareigojimas mokes?i? mok?toj? pateikti ?tikinam? ?rodym?, kad prek?s buvo fiziškai išgabentos iš tiekimo valstyb?s nar?s, negarantuoja teisingo ir paprasto atleidimo nuo mokes?io taikymo. Atvirkš?iai, d?l šios pareigos jis yra nesaugioje situacijoje galimyb?s taikyti atleidim? nuo mokes?io savo tiekimams Bendrijos viduje arba b?tinyb?s ?skai?iuoti PVM ? pardavimo kain? atžvilgiu.

52 Antra, kalbant apie proporcingumo principą, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas minėto sprendimo *Molenheide* ir kt. 46 punkte nusprendė, jog pagal šį principą valstybės narės privalo turėti galimybę remtis priemonėmis, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau pažeidžia nagrinėjamus Bendrijos teisės aktais nustatytus principus.

53 Taigi, nors siekimas valstybių narių nustatytomis priemonėmis kuo veiksmingiau saugoti valstybės biudžeto teises yra teisėtas, minėtos priemonės neturi peržengti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (žr. minėtą sprendimą *Molenheide ir kt.* 47 punktą bei *Federation of Technological Industries ir kt.* 30 punktą).

54 Jungtinės Karalystės ir Italijos vyriausybės šiuo atžvilgiu teigia, kad pagrindinėje byloje galima taikyti Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią tai, jog sąžiningas importuotojas turi mokėti maito mokesčius už importuojamą prekę, dėl kurios eksportuotojas padarė maitą teisės pažeidimą, nors importuotojas nedalyvavo šiame pažeidime, yra apmokestinimas – nei neproporcingas, nei prieštaraujantis bendriesiems teisės principams, kurių laikymąsi užtikrina Teisingumo Teismas (žr. 1996 m. gegužės 14 d. Sprendimo *Faroe Seafood ir kt.*, C-153/94 ir C-204/94, Rink. p. I-2465, 114 punktą bei 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Pascoal & Filhos*, C-97/95, Rink. p. I-4209, 61 punktą).

55 Tokiems argumentams negalima pritarti.

56 Kaip teisingai tvirtina *Teleos ir kt.* ir Komisija bei kaip tai savo išvados 78-82 punktuose nurodo generalinė advokatė, maito mokesčių, susijusių su importu iš ne Europos Sąjungos teritorijos, taikymas ir įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimas PVM nėra panašios operacijos.

57 Iš tikrųjų prekybai Bendrijos viduje taikoma tvarka tvirtina kompetencijos pasiskirstymą mokesčių srityje ir leidžia mokesčių administratoriui tiek iš tiekėjo, tiek iš pirkėjo reikalauti, kad būtų sumokėtas PVM, o pagal bendrą maitą sistemą maitinams mokesčius galima išieškoti tik iš importuotojo. Iš to matyti, kad šio sprendimo 54 punkte minėta teismo praktika negali būti taikoma byloje, kurią nagrinėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

58 Iš tiesų sukėlavimo mokesčių srityje prevencijos tikslas kartais pateisina didelius reikalavimus tiekėjams. Vis dėlto bet koks rizikos paskirstymas tarp tiekėjo ir mokesčių administratoriaus trečiajam asmeniui sukėlavus turi atitikti proporcingumo principą. Be to, užuot užkirtusi kelią sukėlavimui mokesčių srityje, tvarka, pagal kurią visa atsakomybė sumokėti PVM tenka tiekėjui, neatsižvelgiant į tai, ar pastarasis dalyvauja, ar ne sukėlavime, nebūtinai apsaugo suderintą PVM sistemą nuo pirkėjo sukėlavimo ir piktnaudžiavimo. Jeigu pastarajam nebūtų taikoma jokia atsakomybė, jis galėtų iš tikrųjų neišsiųsti arba neišgabenti prekių iš tiekimo valstybės narės ir į nedeklaruoti PVM tikslais numatomoje paskirties valstybėje narėje.

59 Trečia, dėl fiskalinio neutralumo principo reikia priminti, kad jis, be kita ko, draudžia panašią, tarpusavyje konkuruojančių paslaugų teikimą vertinti skirtingai PVM požiūriu (žr. 2006 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Eurodental*, C-240/05, Rink. p. I-11479, Rink. p. I-0000 46 punktą).

60 Taigi, jei pagrindinėje byloje nagrinėjami tiekėjai turėtų patys *a posteriori* sumokėti PVM, nebūtų laikomasi minėto principo, nes tiekėjai, kurie sudaro sandorius valstybės viduje, niekada neturi mokėti pardavimo mokesčio, mat tai yra netiesioginis vartojimo mokestis. Vadinas, apmokestinamieji asmenys, vykdanys sandorą Bendrijos viduje, tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, būtų mažiau palankesnėje padėtyje negu apmokestinamieji asmenys, vykdanys sandorą valstybės lygiu (dėl teisės į atleidimą nuo mokesčio žr. minėto sprendimo *Eurodental* 47 punktą).

61 Ketvirta, dėl *Teleos* ir kt. argumento, kad priemonės, kurių įmėsi Jungtinės Karalystės institucijos, pažeidžia laisvą prekių judėjimą, reikia konstatuoti, jog, pirma, iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad kova su galimu mokesčių sukaviavimu, vengimu, piktnaudžiavimu yra Šeštąja direktyva pripažįstamas ir skatinamas tikslas (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-77/02, Rink. p. I-5337, 76 punktą ir minėto sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 54 punktą), kuris gali, esant tam tikroms aplinkybėms, pateisinti laisvo prekių judėjimo apribojimus.

62 Antra, taip pat svarbu užtikrinti, kaip teisingai teigia Komisija, kad tokio subjektai nebūtų mažiau palankesnėje padėtyje negu ta, kuri buvo prieš panaikinant sienų kontrolę tarp valstybių narių, nes tai prieštarautų vidaus rinkos tikslams, kuriais siekiama palengvinti prekybą tarp valstybių narių.

63 Kadangi apmokestinamieji asmenys nebegali remtis muitinės išduotais dokumentais, tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje rodymai turi būti pateikti kitais būdais. Nors prekybos Bendrijos viduje tvarka tapo palankesnė sukaviavimui, vis dėlto valstybių narių nustatytos rodinėjimo sąlygos neturi pažeisti EB sutartyje įtvirtintą pagrindinį laisvą, šiuo atveju laisvo prekių judėjimo.

64 Šiuo atžvilgiu taip pat svarbu priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį valstybės narės gali nustatyti pareigas, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir būtų užkirstas kelias sukaviavimui, tokiomis priemonėmis nesukurdamos pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.

65 Be to, pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką, pagal analogiją taikytiną pagrindinį byloje, Bendrijos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad tiekėjas imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukaviavimo mokesčių srityje (dėl karuselinio sukaviavimo žr. minėtą sprendimą *Federation of Technological Industries* ir kt. 33 punktą ir *Kittel ir Recolta Recycling* 51 punktą).

66 Todėl aplinkybės, kad tiekėjas veikė sąžiningai, įmėsi visų galimų pagrįstų priemonių ir nedalyvavo sukaviaviant, yra svarbios nustatant, ar galima tokį tiekėjų pareigoti *a posteriori* sumokėti PVM.

67 Tačiau, kaip teigia Komisija, kai tiekėjas vykdo savo pareigas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje rodymu, o sutartinės pareigos išsistai arba išgabenti prekes iš tiekimo valstybės narės nevykdo pirkėjas, pastarasis ir turi sumokėti PVM šioje valstybėje narėje.

68 Todėl trečiųjų pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa turi būti aiškinama kaip draudžianti tiekimo valstybės narės kompetentingoms institucijoms pareigoti tiekėjų, kuris veikė sąžiningai ir pateikė rodymą, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančią jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą Bendrijos viduje, vėliau sumokėti PVM už tas prekes, kai paaiškėja, kad šie rodymai yra suklastoti, tačiau nerodyta, jog minėtas tiekėjas dalyvavo sukaviavime mokesčių srityje, jeigu jis įmėsi visų protingų priemonių, kurių galėjo imtis, jog įsitikintų, kad jo atliekamas tiekimas Bendrijos viduje nelemia jo dalyvavimo tokiam sukaviavime.

Dėl ketvirtojo klausimo

69 Savo ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tai, jog pirkėjas valstybės narės, į kurią prekės gabenamos, mokesčių institucijoms pateikė deklaraciją dėl įsigijimo Bendrijos viduje, kokia nagrinėjama pagrindinė byloje, gali būti

laikoma lemiamu rodymu, kuriuo remiantis Bendrijos viduje atleidžiamas nuo PVM.

70 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą du pirmuosius klausimus, reikia manyti, kad, išskyrus sąlygas, susijusias su mokesčio mokėtojo statusu, teisės disponuoti prekėmis perleidimu pirkėjui, tampant juo savininku, ir fiziniu prekių išgabenimu iš vienos valstybės narės į kitą, neturi būti nustatyta jokia kita sandorio kvalifikavimo kaip prekių tiekimo arba įsigijimo Bendrijos viduje sąlyga.

71 Pagal įsigijimo arba tiekimo Bendrijos viduje laikinojo pobūdžio priemones tam, kad būtų užtikrinta, jog PVM mokamas reguliariai, reikia, jog kompetentingos mokesčių institucijos atskirai viena nuo kitos tikrintų, ar įsigijimo Bendrijos viduje ir atitinkamo tiekimo atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra įvykdytos. Todėl net jeigu pirkėjo mokesčių deklaracijos dėl įsigijimo Bendrijos viduje pateikimas gali būti rodymas, kad prekės faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, tokia deklaracija neturi lemiamos reikšmės rodant, jog tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo mokesčio.

72 Taigi į ketvirtąjį pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad tai, jog pirkėjas valstybės narės, į kurią prekės gabenamos, mokesčių institucijoms pateikė deklaraciją dėl įsigijimo Bendrijos viduje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti laikoma papildomu rodymu, kad prekės faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, tačiau atleidimo nuo PVM tikslais tai nėra lemiamas tiekimo Bendrijos viduje rodymas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

73 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 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, 28a straipsnio 3 dalies pirmoji pastraipa ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, atsižvelgiant į šiose dvejose nuostatose vartojamą sąvoką „išsiųstos“, turi būti aiškinamos taip, jog prekės įsigijimas Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjui yra perleidžiama teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje.**
- Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/65, 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa turi būti aiškinama kaip draudžianti tiekimo valstybės narės kompetentingoms institucijoms pareigoti tiekėjų, kuris veikė sžiningai ir pateikė rodymą, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančią jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą Bendrijos viduje, vėliau sumokėti PVM už tas prekes, kai paaiškėja, kad šie rodymai yra suklastoti, tačiau nerodyta, jog minėtas tiekėjas dalyvavo sukčiavime mokesčių srityje, jeigu jis įmėsi visų galimų protingų priemonių, jog įsitikinti, kad jo atliekamas tiekimas Bendrijos viduje nelemia jo dalyvavimo tokiaame sukčiavime.**

3. Tai, jog pirkėjas valstybės narės, ? kuri? prekės gabenamos, mokesčių institucijoms pateikt? deklaracij? dėl ?sigijimo Bendrijos viduje, kokia nagrinėjama pagrindin?je byloje, gali b?ti laikoma papildomu ?rodymu, kad prekės faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, ta?iau atleidimo nuo PVM tikslais tai n?ra lemiamas tiekimo Bendrijos viduje ?rodymas.

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.