

Byla C-184/05

Twoh International BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa – Tiekimas Bendrijos viduje – Atleidimas nuo mokesčio – Mokesčių administratoriaus pareigos surinkti rodymus nebuvimas – Direktyva 77/799/EEB – Valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginiams ir netiesioginiams mokesčių srityje – Reglamentas (EEB) Nr. 218/92 – Administracinis bendradarbiavimas netiesioginiams mokesčių srityje“

Sprendimo santrauka

*Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo*

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

Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, skaitoma kartu su Direktyva 77/99 dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginiams ir netiesioginiams mokesčių srityje, iš dalies pakeista Direktyva 92/12, ir su Reglamentu Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginiams mokesčių srityje, turi būti aiškinama taip, kad tiekimo Bendrijos viduje atveju prekės išsiuntimo arba išgabenimo valstybės narės mokesčių institucijos neprivalo prašyti informacijos iš tiekėjo nurodomos paskirties valstybės narės valdžios institucijų.

Pirma, iš direktyvos dėl tarpusavio pagalbos pirmos ir antros konstatuojamųjų dalių bei reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo trečios konstatuojamosios dalies išplaukia, kad jų tikslas yra kovoti su sukčiavimu ir vengimu mokėti mokesčius bei leisti valstybėms narėms tiksliai nustatyti mokėtiną mokesčio sumą. Antra, iš direktyvos dėl tarpusavio pagalbos ir reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo pavadinimų išplaukia, kad jie buvo priimti siekiant suregulamentuoti bendradarbiavimą tarp valstybių narių mokesčių institucijų. Taigi šie teisės aktai suinteresuotiesiems asmenims nesuteikia jokios teisės, išskyrus gauti „konkreto asmens PVM identifikacijos numerio“ galiojimo patvirtinimą pagal reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo 6 straipsnio 4 dalį. Be to, minėti Bendrijos aktai taip pat numato bendradarbiavimo tarp valstybių narių ribas, nes valstybės, kuri buvo kreiptasi, valdžios institucijos neprivalo bet kokiomis aplinkybėmis pateikti prašomos informacijos. Iš to matyti, kad direktyva dėl tarpusavio pagalbos ir reglamentas dėl administracinio bendradarbiavimo buvo priimti ne tam, kad sukurtų keitimosi informacija tarp valstybių narių mokesčių administratorių sistemą, leidžiančią jiems nustatyti, ar mokesčių mokėtojo, kuris negali pats pateikti reikiamų rodymų, tiekimai buvo atlikti Bendrijos viduje.

(žr. 30–31, 33–34, 38 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. rugs?jo 27 d.(\*)

„Šeštoji PVM direktyva – 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa – Tiekimas Bendrijos viduje – Atleidimas nuo mokes?io – Mokes?i? administratoriaus pareigos surinkti ?rodymus nebuvimas – Direktyva 77/799/EEB – Valstybi? nari? kompetenting? institucij? tarpusavio pagalba tiesiogini? ir netiesiogini? mokes?i? srityje – Reglamentas (EEB) Nr. 218/92 – Administracinis bendradarbiavimas netiesiogini? mokes?i? srityje“

Byloje C-184/05

d?l *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2005 m. balandžio 22 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2005 m. balandžio 25 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

**Twoh International BV**

prieš

**Staatssecretaris van Financiën,**

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. L?hmus (praneš?jas) ir A. Ó Caoimh,

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretor? L. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2006 m. birželio 15 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Twoh International BV*, atstovaujamos advokato J. H. Sassen,
- Nyderland? vyriausyb?s, atstovaujamos H. G. Sevenster ir M. de Mol bei P. van Ginneken,
- Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. de Bergues ir C. Jurgensen?Mercier,
- Airijos, atstovaujamos D. O’Hagan, padedamo SC E. Fitzsimons, ir *BL B. Conway*,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De

Bellis,

- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos T. Nowakowski,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Fernandes ir C. Lança,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir A. Weimar,

susipažinęs su 2007 m. sausio 11 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

## Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), skaitomos kartu su 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/99/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje (OL L 336, p. 15), iš dalies pakeistos 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB (OL L 76, p. 1, toliau – direktyva dėl tarpusavio pagalbos), ir su 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginių mokesčių (PVM) srityje (OL L 24, p. 1, toliau – reglamentas dėl administracinio bendradarbiavimo), 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmosios pastraipos išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Twoh International BV* (toliau – *Twoh*) ir *Staatssecretaris van Financiën* (valstybės finansų sekretorius) dėl priminimo sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), kuriuo ši bendrovė buvo apmokestinta už prekių tiekimą Bendrijos viduje 1996 metais.

## Teisinis pagrindas

### *Bendrijos teisės aktai*

#### Šeštoji direktyva

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, bei prekių importas.

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

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje, kurios pardavėjo ar prekes įsigijančio asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o prekių pirkėjas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.“ (Pataisytas vertimas)

## Direktyva dėl tarpusavio pagalbos

### 5 Direktyvos dėl tarpusavio pagalbos 1 straipsnio 1 dalis numato:

„Pagal šią direktyvą valstybės narės atsakingos institucijos keičiasi visa informacija, kuri gali padėti joms teisingai apskaičiuoti pajamų ir kapitalo mokesčius, bei informacija, susijusia su šia toliau išvardytą netiesioginių mokesčių apskaičiavimu:

– pridėtinės vertės mokesčio,

<...>“

### 6 Direktyvos dėl tarpusavio pagalbos 2 straipsnio 1 dalis numato:

„Valstybės narės kompetentinga institucija gali kreiptis į kitos valstybės narės instituciją, prašydama konkrečiu atveju atsiųsti 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją. Paaiškinus, kad prašymą pateikusių valstybės kompetentinga institucija neišnaudojo savo prastą informacijos šaltinių, kuriais, atsižvelgiant į aplinkybes, ji, nerizikuodama pakenkti siekiamam tikslui, galėjo pasinaudoti, kad gautų reikiamą informaciją, valstybės narės, į kurią kreipiamasi, kompetentinga institucija tokio prašymo nevykdo.“

## Reglamentas dėl administracinio bendradarbiavimo

### 7 Reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo 4 straipsnio 3 dalis numato:

„Pagal 1 dalį, turint vienintelį tikslą kovoti su sukčiavimu dėl mokesčių, surinktos informacijos pagrindu valstybės narės kompetentinga institucija kiekvieną kartą, kai mano, kad jai būtina kontroliuoti prekių sigijimą Bendrijos viduje, tiesiogiai ir nedelsiant gauna tokia informaciją, prie kurios ji gali turėti ir tiesioginį priėjimą:

– visų asmenų, kurie tiekia prekes, kaip nurodyta šio straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, pridėtinės vertės mokesčio identifikacijos numerius

ir

– bendrą vertę prekių, kiekvieno asmens tiekiamų asmenims, kuriems suteiktas vienas iš šio straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nurodytų numerių; vertę išreiškiamos informaciją teikiančios valstybės narės valiuta ir nurodomos kalendoriniais ketvirčiais.“ (Pataisytas vertimas)

### 8 Reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo 5 straipsnis numato:

„1. Jeigu 4 straipsnyje nurodytos informacijos nepakanka, valstybės narės kompetentinga institucija gali bet kuriuo metu ir tam tikrais atvejais pareikalaus papildomos informacijos. Institucija, į kurią kreipiamasi, pateikia informaciją kuo greičiau ir bet kuriuo atveju ne vėliau kaip po trijų mėnesių nuo to laiko, kai yra gautas toks prašymas.

2. 1 dalyje aprašytomis aplinkybėmis institucija, į kurią kreipiamasi, institucijai pareiškėjai pateikia tarp susijusių valstybių narių atskirų asmenų vykdytų sandorių bent jau sąskaitų faktūrų numerius, datas ir vertes.“

### 9 Reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo 6 straipsnio 4 dalis numato:

„Kiekvienos valstybės narės kompetentinga institucija užtikrina, kad asmenys, susiję su prekių ar paslaugų tiekimu Bendrijos valstybėms narėms, turėtų galimybę gauti bet kurio konkretaus

asmens pridėtinas vertės mokesčio identifikacijos numerio patvirtinimui.“

10 Sulygos, reglamentuojančios keitimasi informacija, yra numatytos reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo III antraštinėje dalyje, kurios 7 straipsnio 1 dalies pirmojoje pastraipoje nurodoma:

„1. Vienos valstybės narės institucija, kuri buvo kreipiamasi, suteikia kitos valstybės narės institucijai pareiškėjai 5 straipsnio 2 dalyje minimą informaciją, tik tai jeigu:

- per tam tikrą laikotarpį institucijos pareiškėjos pateiktą prašymą skaičius ir pobūdis nėra pernelyg didelį administracinę našta institucijai, kuri buvo kreipiamasi,
- institucija pareiškėja išnaudoja visus įprastus informacijos šaltinius, kuriais ji gali pasinaudoti gauti norimą informaciją tomis aplinkybėmis, nerizikuodama sudaryti kliūčių numatytiems tikslams pasiekti,
- institucija pareiškėja prašo pagalbos, tik tai jeigu ji pati galėtų suteikti panašią pagalbą kitos valstybės narės institucijai pareiškėjai.“

#### *Nacionalinės teisės aktai*

11 Pagal 1968 m. birželio 28 d. įstatymo dėl apyvartos mokesčio (*Wet op de omzetbelasting 1968*) (*Staatsblad* 1968 n° 329) redakcijos, taikomos pagrindinės bylos aplinkybės (toliau – 1968 m. įstatymas), 9 straipsnio 2 dalies b punktą šio įstatymo II priedo lentelėje nurodytam prekių tiekimui ir paslaugų teikimui yra taikomas nulinis mokesčio tarifas, jeigu laikomasi sąlygų, nustatytų bendrąja administracine priemone.

12 Minutos II priedo lentelės 6 skyriaus a punktas numato, kad nuliniu mokesčio tarifu apmokestinamos „prekės, kurios yra išgabenamos kitą valstybę narę, kur šios prekės apmokestinamos mokesčiu už jų įsigijimą Bendrijos viduje.“

13 1968 m. įstatymų gyvendinimo nutarimo (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968*) 12 straipsnio 1 dalis numato:

„Nulinis tarifas (1968 m.) įstatymo II priedo lentelėje numatytiems tiekimams galima taikyti, tik jei iš patvirtinančio dokumento išplaukia, kad šis tarifas gali būti taikomas.“

14 1995 m. birželio 20 d. valstybės finansų sekretoriaus nutarimo dėl tiekimo Bendrijos viduje apmokestinimo (*Besluit van de Staatssecretaris van Financiën*) 4 straipsnio 3 dalyje numatoma:

„Kai prekės užsienio klientui tiekiamos „iš gamyklos“ arba „iš sandėlio“ (sandoriai, susiję su prekių pervežimu), važtaraštis ar paties tiekėjo transporto dokumentai negali patvirtinti to, kad tiekimas vyksta Bendrijos viduje.

Vis dėlto galima numanyti aplinkybes, kuriomis tokiu atveju tiekėjas taip pat gali būti įsitikinęs, kad užsienio klientas išgabens prekes kitą valstybę narę. Be nustatytų dokumentų ir administracine tvarka patvirtintų duomenų, klientas turi būti nuolatinis, nebent tiekėjas nežino, kad jo vykdyti tiekimai šiam klientui Bendrijos viduje sukėlė problemą, ir padaryti šią deklaraciją.

Šioje rašytinėje deklaracijoje, kuri turi būti pasirašyta priimančio prekes asmens, turi būti nurodyti kliento vardas ir pavardė, o jei klientas asmeniškai nepriima prekių, asmens, kuris kliento vardu atsako už prekių priėmimą, vardas ir pavardė, automobilio, kuris gabens prekes, registracijos numeris, sąskaitos faktūros, kurioje patikslinamos pristatytos prekės, numeris, vieta, kurią klientas turi pristatyti prekes, bei kliento įsipareigojimas mokesčių administratoriaus prašymu

suteikti visą papildomą informaciją apie prekių pristatymo vietas. Deklaracijos pavyzdys pateikiamas priede.

Jeigu sandoriai dėl prekių paėmimo nėra susiję su nuolatiniu klientu ir jeigu jie apmokami grynaisiais pinigais, o tiekėjas neturi jokio dokumento, patvirtinančio, jog tiekimas vyksta Bendrijos viduje, t. y. kai joks kitas dokumentas, išskyrus sąskaitą faktūrą, išduotą užsienio kliento vardu (kurioje nurodytas PVM identifikacijos numeris), nepatvirtina, jog tiekimas vyksta Bendrijos viduje, tiekėjas tokiu atveju negali pagrįsti nulinio tarifo taikymo. Tokiomis aplinkybėmis tiekėjas gali išvengti priminimo sumokėti PVM, sąskaitoje faktūroje pirkėjui nurodydamas Nyderlandų PVM. Kai pirkėjas išgabena prekes į kitą valstybę narę, jis turi tai deklaruoti Nyderlandų mokesčių administratoriui. Remiantis šia deklaracija, jis galės atskaityti sumokėtą Nyderlandų PVM.“

### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

15 1996 metais Nyderlanduose įsteigta bendrovė *Twoh* Italijoje įsteigto bendrovės tiekė kompiuterių detales. Pirkimo-pardavimo sutartyse šalys buvo sutarusios, kad bus tiekama pagal „tiekimo iš gamyklos“ („*ex-works*“ arba EXW) prekybos sąlygą, kuri yra viena iš Tarptautinių prekybos rėmų nustatytų tarptautinės prekybos sąlygų („Incoterms 2000“ sąlygos). Šios sąlygos taikymas reiškia, kad *Twoh* įsipareigojo tik perduoti prekes pirkėjams Nyderlanduose esančiame sandėlyje, o už transportavimą į Italiją buvo atsakingi pirkėjai.

16 Klientai iš Italijos *Twoh* nepateikė jokios su šiais tiekimais susijusios deklaracijos, kokios reikalauja Nyderlandų mokesčių teisės aktai ir pagal kurią nustatoma, ar prekės tiekiamos Bendrijos viduje, tam, kad tokie tiekimai Nyderlanduose būtų galima atleisti nuo PVM. Vis dėlto *Twoh* nuolatotė manė, kad jos tiekimai vyko Bendrijos viduje, kuriems taikytinas nulinio tarifo PVM. Todėl ji išrašydavo sąskaitas faktūras, kuriose neįtraukta PVM suma, ir todėl nesumokėjo PVM už minėtus tiekimus.

17 Atlikęs apskaitos patikrinimą, Nyderlandų mokesčių administratorius nusprendė, kad nebuvo įrodyta, jog prekės išgabentos arba išsiųstos į kitą valstybę narę ir jog todėl buvo klaidingai nesumokėtas PVM. Todėl ji teikė *Twoth* priminimą sumokėti už laikotarpį nuo 1996 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. 1 466 629 NLG dydžio PVM ir baudą, lygią 100 % šios sumos.

18 *Twoh* pateikė skundą dėl šio priminimo sumokėti PVM. Per šį procedūrą ji aiškiai prašė Nyderlandų mokesčių administratoriaus išreikalauti iš kompetentingos Italijos valdžios institucijos, remiantis direktyva dėl tarpusavio pagalbos ir reglamentu dėl administracinio bendradarbiavimo, informacijos, kuri padėtų nustatyti, jog tiekimas vyko Bendrijos viduje. Minėtas administratorius nusprendė atmesti šį prašymą ir palikti galioti nurodymą sumokėti PVM.

19 *Twoh* apskundė šį sprendimą *Gerechtshof te Arnhem*, kuris, ieškovui pateikus tam tikrą įrodymą, susijusį su nagrinėjamais tiekimais, panaikino šį sprendimą trijų tiekimų atžvilgiu ir sumažino priminime sumokėti PVM prašytą sumą. Vis dėlto minėtas teismas nusprendė, kad Nyderlandų mokesčių administratorius neprivalėjo kompetentingos Italijos valdžios institucijos prašyti pagreitinti tyrimą paskirties valstybėje narėje tam, kad patikrintų, jog nagrinėjamos prekės iš tikrųjų buvo į ją atgabentos. *Twoh* dėl *Gerechtshof te Arnhem* sprendimo pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden*.

20 *Hoge Raad der Nederlanden* manydamas, kad jo nagrinėjama byla priklauso nuo Bendrijos teisės dėl prekių išsiuntimo arba išgabavimo įrodymo išaiškinimo Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmosios pastraipos prasme, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos, skaitomos kartu su Direktyva (77/799) ir Reglamentu (Nr. 218/92), 28c

straipsnio A skirsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad jeigu gavimo valstybės narė pati nepateikė reikiamos informacijos, prekės išsiuntimo arba išgabavimo valstybės narė turi paprašyti, kad nurodyta ši prekės gavimo valstybė pateiktų informaciją, ir atsižvelgti į jos atsakymą tirdama prekės išsiuntimo arba išgabavimo rodymus.“

## D)I prejudicinio klausimo

21 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos, skaitomos kartu su direktyva dėl tarpusavio pagalbos ir reglamentu dėl administracinio bendradarbiavimo, 28c straipsnio A skirsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad tiekimo Bendrijos viduje atveju prekės išsiuntimo arba išgabavimo valstybės narės mokesčių institucijos turi paprašyti informacijos iš tiekėjo nurodytos paskirties valstybės narės valdžios institucijų ir jei panaudoti nagrinėjant, ar prekės iš tikrųjų buvo tiekiamos Bendrijos viduje.

22 Pirmiausia, reikia priminti, kad atsižvelgiant į prekybai Bendrijos viduje taikomas PVM pereinamojo laikotarpio priemones, nustatytas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1), prekybos tarp valstybių narių apmokestinimas grindžiamas mokestinių pajamų priskyrimo valstybei narei, kurioje buvo galutinis vartojimas, principu. Bet koks įsigijimas Bendrijos viduje, apmokestinamas valstybėje narėje, kuri atsiunčiamos ar atgabamos prekės Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmąją pastraipą lemia tiekimą, kuris atleidžiamas nuo mokesčio valstybėje narėje, kurioje prasideda minėtas siuntimas ar gabavimas, pagal tos pačios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąją pastraipą (žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, Rink. p. I-3227, 29 punktą bei 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-0000, 22 ir 24 punktus).

23 Kalbant apie sąlygas, kurioms esant prekės tiekimas Bendrijos viduje Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmosios pastraipos prasme atleidžiamas nuo mokesčio, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas minėto *Teleos ir kt.* sprendimo 42 punkte nusprendė, jog reikia, kad pirkėjas būtų teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustatytų, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jos fiziškai nebūra tiekėjo valstybėje narėje.

24 Galiausiai Teisingumo Teismas minėto *Teleos ir kt.* sprendimo 44 punkte konstatavo, kad, panaikinus sienų kontrolę tarp valstybių narių, mokesčių institucijos tikrinimą, ar prekės fiziškai tebūra, ar ne tiekimo valstybės narės teritorijoje, iš esmės atlieka remdamosi mokesčių mokėtojų pateiktais rodymais bei jų deklaracijomis.

25 Kalbant apie rodymus, kuriuos mokesčių mokėtojai turi pateikti, reikia konstatuoti, kad jokia Šeštosios direktyvos nuostata nesusijusi su šiuo klausimu. Ši direktyva tik savo 28c straipsnio A skirsnio pirmajame sakinyje nustato, kad valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kurioms esant jos atleidžia prekės tiekimą Bendrijos viduje nuo mokesčio. Vis dėlto reikia priminti, kad naudodamasi galiojimais valstybės narės privalo laikytis bendrųjų Bendrijos teisės principų, tarp kurių, 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 punktą bei 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, Rink. p. I-4191, 29 ir 30 punktus).

26 Šiuo atžvilgiu reikia pripažinti, kad principas, kaip teisingai pažymėjo Europos Bendrijų Komisija, pagal kurį teisės naudotis leidimu nukrypti arba atleidimu nuo mokesčio rodinėjimo našta tenka tam, kuris prašo leisti naudotis tokia teise, nepažeidžia Bendrijos teisės. Todėl tam, kad būtų taikoma Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, prekės

tiesiogias turi pateikti įrodymus, kad šio sprendimo 23 punkte nurodytos atleidimo nuo mokesčių sąlygos yra tenkinamos.

27 Tokiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, kad minėto sprendimo *Teleo ir kt.* 50 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog teisinio saugumo principas draudžia, kad valstybės narė, kuri numatė tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčių taikymo sąlygas bent nustatydama kompetentingoms valdžios institucijoms pristatytiną dokumentą su rašu ir kuri sutiko kaip įrodymus, patvirtinančius teisę į atleidimą nuo mokesčių, pirmiausia priimti tiekėjo pateiktus dokumentus, galėtų vėliau pareigoti šį tiekėjų sumokėti PVM už šį tiekimą, kai taptų aišku, kad dėl pirkėjo sukčiavimo, apie kurį tiekėjas nežinojo ir negalėjo žinoti, atitinkamos prekės iš tikrųjų nebuvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos.

28 Akivaizdu, kad skirtingai nei byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Teleos ir kt.*, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra jokio patikslinimo dėl *Twoh* sąžiningumo ir negalima sužinoti, ar jos klientas sukčiavo. Svarbiausia šioje byloje yra tai, kad *Twoh*, negalėdama pateikti reikalingų įrodymų nustatyti, jog prekės iš tikrųjų buvo išgabentos į paskirties valstybės narę, prašė Nyderlandų mokesčių administratoriaus išprekiavimo valstybės narės kompetentingos valdžios institucijos, taikant direktyvų dėl tarpusavio pagalbos ir reglamentų dėl administracinio bendradarbiavimo, išreikalauti informacijos, galinčios rodyti, kad jos tiekimai vyko Bendrijos viduje. Todėl kyla klausimas, ar mokesčių administratorius turėjo patenkinti tokį prašymą.

29 Atsakyti į šį klausimą galima remiantis direktyvos dėl tarpusavio pagalbos ir reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo tikslu ir turiniu.

30 Pirma, kalbant apie šį dviejų Bendrijos aktų tikslą, reikia konstatuoti, kad iš direktyvos dėl tarpusavio pagalbos pirmos ir antros konstatuojamosios dalies bei reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo trečios konstatuojamosios dalies išplaukia, kad jų tikslas yra kovoti su sukčiavimu ir vengimu mokėti mokesčius bei leisti valstybėms narėms tiksliai nustatyti mokėtiną mokesčių sumą (pagal analogiją žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *W. N.*, C-420/98, Rink. p. I-2847, 15 ir 22 punktus; kalbant apie 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčių srityje, panaikinantį Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, p. 1), žr. 2006 m. sausio 26 d. Sprendimo Komisija prieš Tarybą, C-533/03, Rink. p. I-1025, 49 ir 52 punktus).

31 Antra, kalbant apie minėtą Bendrijos aktų turinį, iš direktyvos dėl tarpusavio pagalbos ir reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo pavadinimų išplaukia, kad jie buvo priimti siekiant suregulmentuoti bendradarbiavimą tarp valstybių narių mokesčių institucijų. Kaip teisingai pažymi Komisija ir generalinis advokatas savo išvados 23 punkte, šie teisės aktai suinteresuotiesiems asmenims nesuteikia jokios teisės, išskyrus gauti „konkreto asmens PVM identifikacijos numerio“ patvirtinimą pagal reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo 6 straipsnio 4 dalį.

32 Iš tikrųjų, siekdama užkirsti kelią sukčiavimui, direktyva dėl tarpusavio pagalbos numato galimybes nacionaliniams mokesčių administratoriams prašyti informacijos, kurios jie patys negali gauti. Taigi tai, kad šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje ir reglamento dėl administracinio bendradarbiavimo 5 straipsnio 1 dalyje Bendrijos teisės aktų leidėjas vartojo terminą „gali“, reiškia, jog nors minėti administratoriai iš tikrųjų turi galimybes prašyti kitos valstybės narės kompetentingos institucijos informacijos, toks prašymas visiškai nėra pareiga. Kiekviena valstybė narė turi įvertinti konkrečius atvejus, kuriais informacija dėl jos teritorijoje susikūrusių mokesčių mokėtojų atliktų sandorių yra nepakankama, ir nuspręsti, ar šiais atvejais prašymo dėl informacijos teikimas kitai valstybei narei yra pagrįstas.

33 Be to, min?ti Bendrijos aktai taip pat numato bendradarbiavimo tarp valstybi? nari? apribojimus, nes valstyb?s, ? kuri? buvo kreipiamasi, valdžios institucijos neprivalo bet kokiomis aplinkyb?mis pateikti prašomos informacijos. Iš tikr?j? reglamento d?l administracinio bendradarbiavimo 7 straipsnio 1 dalies pirmosios pastraipos pirma ?trauka numato, kad per tam tikr? laikotarp? pateikt? prašym? skai?ius ir pob?dis neturi sukelti pernelyg didel?s administracin?s naštos min?toms institucijoms. Be to, tos pa?ios nuostatos antra ?trauka bei direktyvos d?l tarpusavio pagalbos 2 straipsnio 1 dalis numato, kad šios min?tos institucijos neprivalo pateikti informacijos, jei kompetentinga valstyb?s pareišk?jos institucija neišnaudojo savo vis? ?prast? informacijos šaltini?.

34 Iš to matyti, kad direktyva d?l tarpusavio pagalbos ir reglamentas d?l administracinio bendradarbiavimo buvo priimti ne tam, kad sukurt? informacijos keitimosi tarp valstybi? nari? mokes?i? administratori? sistem?, leidžian?i? jiems nustatyti, jog mokes?i? mok?tojo, kuris negali pats pateikti reikiam? ?rodym?, tiekimai buvo atlikti Bendrijos viduje.

35 Š? konstatavim? taip pat patvirtina Teisingumo Teismo praktika d?l kompetenting? valdžios institucij? tarpusavio pagalbos tiesiogini? mokes?i? srityje, kuri pagal analogij? taikytina pagrindin?je byloje nagrin?jamai situacijai. Pagal ši? teismo praktik? valstyb? nar? gali remtis direktyva d?l tarpusavio pagalbos tam, kad iš kitos valstyb?s nar?s kompetenting? institucij? gaut? vis? informacij?, kuri jai pad?t? teisingai nustatyti mokes?ius. Vis d?lto atitinkamoms mokes?i? institucijoms niekas nedraudžia iš pa?io mokes?i? mok?tojo reikalauti ?rodym?, kuriuos jos laiko reikalingais nuspr?sti, ar galima suteikti prašom? atskait? (šiuo atžvilgiu žr. 199 m. spalio 28 d. Sprendimo *Vestergaard*, C?55/98, Rink. p. I?7641, 26 punkt? bei 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C?136/00, Rink. p. I?8147, 49 ir 50 punktus).

36 Be to, informacija, kuri? direktyva d?l tarpusavio pagalbos leidžia paprašyti suteikti kompetentingoms valstyb?s nar?s institucijoms, yra b?tent tokia, kokia joms atrodo reikalinga nustatyti teising? mokes?io sum? pagal teis?s aktus, kuriuos jos pa?ios turi taikyti. Ši direktyva jokiu b?du nedaro poveikio min?t? institucij? kompetencijai vertinti, ar sandorio atleidimo nuo mokes?io s?lygos, kurias nustato šie teis?s aktai, yra tenkinamos (pagal analogij? žr. min?to sprendimo *Vestergaard* 28 punkt?).

37 Galiausiai reikia pridurti, kad net jei tiekimo valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius iš paskirties valstyb?s nar?s gaut? informacijos, pagal kuri? pirk?jas šios valstyb?s mokes?i? institucijoms pateik? deklaracij? d?l ?sigijimo Bendrijos viduje, tokia deklaracija neb?t? svarbiausias ?rodymas, kuriuo remiantis b?t? galima nustatyti, jog prek?s iš tikr?j? buvo išgabentos iš tiekimo valstyb?s nar?s teritorijos (žr. min?to sprendimo *Teleos ir kt.* 71 ir 72 punktus).

38 Atsižvelgiant ? pateiktas išvadas, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos, skaitomos kartu su direktyva d?l tarpusavio pagalbos ir reglamentu d?l administracinio bendradarbiavimo, 28c straipsnio A skirsnio a punktas turi b?ti aiškinamas taip, jog tiekimo Bendrijos viduje atveju prek? išsiuntimo arba išgabenimo valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos neprivalo prašyti informacijos iš tiek?jo nurodomos paskirties valstyb?s nar?s valdžios institucij?.

### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

39 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

**1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, skaitomos kartu su 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/99/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje, iš dalies pakeista 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB, ir su 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginių mokesčių (PVM) srityje, 28c straipsnio A skirsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad tiekimo Bendrijos viduje atveju prekių išsiuntimo arba išgabenimo valstybės narės mokesčių institucijos neprivalo prašyti informacijos iš tiekėjo nurodomos paskirties valstybės narės valdžios institucijų.**

Parašai.

\* Proceso kalba: olandų.