

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2007 m. sausio 11 d.(1)

Byla C-409/04

Teleos plc ir kt.

prieš

The Commissioners of Customs and Excise

(*High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court* (Jungtinis Karalystės) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 28a straipsnio 1 dalies a punktas ir 3 dalis bei 28c straipsnio A skirsnio a punktas – sigijimas Bendrijos viduje – Tiekimas Bendrijos viduje – Atleidimas nuo mokesio – ? kitos valstybės narės išsiųstos arba išgabentos prekės – ?rodymui keliami reikalavimai – Pažeidimai išsiuntimo arba išgabavimo atveju, dėl kurių tiekimas nebuvo kaltas“

I – ?vadas

- Šioje byloje reikia atsakyti ? Šeštosios direktyvos(2) išaiškinimo klausimus, susijusius su tiekimo Bendrijos viduje atleidimu nuo mokesio. Šie klausimai glaudžiai susiję su byloje C-146/05 (*Collée*) bei C-184/05 (*Twoh International*), kuriose šiandien taip pat pateikiu išvadas, keliamais klausimais.
- Jungtinėje Karalystėje ?steigtos pagrindinės bylos ieškovs *Teleos plc* ir trylika kitų ?monių(3) (toliau - *Teleos ir kt.*) pardavė mobiliojo ryšio telefonus Ispanijos ?monei. Pirkėjas turėjo iš Jungtinės Karalystės eksportuoti prekes ? kitas valstybes nares. Kaip vėliau paaiškėjo, buvo padaryta pažeidimų, tačiau ne dėl *Teleos ir kt.* kaltės. Vis dėlto mokesių administratorius atsisakė jį tiekimus atleisti nuo mokesio.
- Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, viena vertus, siekia išsiaiškinti, kada baigėsi ?sigijimas Bendrijos viduje arba tiekimas Bendrijos viduje ir kada šalies teritorijoje atsiranda teisė b?ti atleistam nuo pridėtinės vertės mokesio (toliau – PVM). Ypač svarbu nustatyti, ar atleidimo nuo mokesio atveju b?tina faktiškai išgabenti prekes per sieną. Kita vertus, kyla klausimas, ar galima tiekį? neatleisti nuo mokesio, jeigu vėliau paaiškėja, kad pirkėjas pateiktą ?rodymą apie išgabavimą per sieną yra suklustoti, o apie tai tiekį?jas nežinojo arba negalėjo žinoti.
- Šioje byloje aiškinant Šeštįj? direktyv? reikia suderinti du tikslus. Pirma, b?tina sustabdyti sukčiavimą PVM srityje. B?tent PVM apmokestinami sandoriai, susiję su didelės vertės, lengvai transportuojamomis prekėmis, yra ypač tinkami sukčiavimams. Antra, siekiant per daug

neapsunkinti prekybos Bendrijos viduje, negalima užkrauti pernelyg didelės rizikos ir naštos žmonėms, teisingai ir rąpestingai vykdančioms prekybą tarp valstybių narių. Galiausiai tai taip pat susiję su klausimu, kas turi prisiimti riziką už trečiojo asmens sukėjamą – sėžiningas šio trečiojo asmens verslo partneris ar valstybė.

II – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisės aktai

5. 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas(4) papildę Šeštąją direktyvą XVIa dalimi „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“ (28a–28m straipsniai). Šios nuostatos vis dar taikomos, nes iki šiol visiškai nereguliuotas žmonių vykdomo prekių judėjimo apmokestinimas prekyboje tarp valstybių narių.

6. Šeštosios direktyvos 28a straipsnyje numatyta:

„1. Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami

a) prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą 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 skirsnio 1 punkto nuostatos.

<...>

3. Prekių įsigijimas Bendrijos viduje yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei valstybę narę, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis jo vardu.

<...>“

7. Šeštosios direktyvos 28d straipsnio 1 dalyje apibrėžiamas apmokestinimo momentas:

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

8. Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnis nustato prekių įsigijimo Bendrijos viduje vietą:

„1. Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai jos atsiunčiamos ar atgabenamos prekes įsigyjančiam asmeniui. (Pataisytas vertimas)

2. Nepažeidžiant 1 dalies, vis dėlto 28a straipsnio 1 dalies a punkte nurodyto prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra teritorijoje valstybės narės, suteikusių 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.

<...>“

9. Pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnį tiekimai Bendrijos viduje tarp dviejų valstybių narių atleidžiami nuo mokesčių. Nuostata būtų numato:

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

a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje, kurios pardavėjo ar prekes įsigyjantį 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 valstybės narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.“ (Pataisytas vertimas)

<...>“

B – *Nacionalinės teisės aktai*

10. 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (VAT Act 1994) 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 ribas esančiose vietose arba kad atitinkamam tiekimui būdinga tai, jog:

i) prekių gabenamos už Jungtinės Karalystės teritorijos ribas; ir

ii) kitoje valstybėje narėje jas įsigyja asmuo, apmokestinamas PVM už šį įsigijimą pagal valstybės narės teisės aktų nuostatas, atitinkančias 10 straipsnio nuostatas, ir

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

11. Įgyvendinant šias galias, 1995 m. Reglamento dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Value Added Tax Regulations 1995*) 134 straipsnis nustato tiekimą Bendrijos viduje atleidimą nuo mokesčių. Kiti tiekimą Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčių atvejai pateikti *Commissioners* aplinkraščiuose Nr. 725 ir Nr. 703, kurie pagal 1994 m. Įstatymo 30 straipsnio 8 dalį ir 7 priedo 4 dalį iš dalies turi Įstatymo galią. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgiant į visas šias nuostatas, teisė būti atleistam nuo mokesčių už tiekimą Bendrijos viduje su teise atskaityti pirkimo mokestį (nulinis tarifas) atsiranda, tik jeigu prekės faktiškai buvo išgabentos iš Jungtinės Karalystės.

III – Faktinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

12. 2002 m. *Teleos ir kt.* pardavė mobiliojo ryšio telefonus Ispanijoje steigta bendrovei *Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA* (toliau – *TT*). Pagal sutartis prekės paskirties vieta buvo Prancūzija, o kai kuriais atvejais – Ispanija. Tiekimas buvo atliktas „iš gamyklos“ (*ex works*) (5). Atsižvelgiant į tai, *Teleos ir kt.* įsipareigojo tik pristatyti prekes į *TT* ekspeditoriaus Jungtinėje Karalystėje esantį sandėlį. Po to ekspeditorius tariamai perdavė prekes vežėjui

nugabenti ? paskirties šal?. Už kiekvien? sandor? TT per kurjerio tarnyb? nusi?sdavo *Teleos ir kt.* vien? pasirašyt? ir užantspauduot? CMR važtaraš?io originalo egzempliori?, patvirtinant?, jog mobiliojo ryšio telefonai buvo pristatyti ? TT numatyt? paskirties viet?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatavo, kad *Teleos ir kt.* netur?jo jokio pagrindo abejoti nei CMR važtaraš?iuose esan?iais ?rašais, nei j? autentiškumu.

13. *Teleos ir kt.* prašymu tiekimai buvo atleisti nuo mokes?io ir jiems buvo suteikta teis? ? pirkimo mokes?io atskait? (nulinis tarifas). Patikrinim? metu pra?jus kelioms savait?ms po paskutini?j? tiekim? *Commissioners* nustat?, kad CMR važtaraš?iuose pateikta klaidinga informacija apie paskirties viet?, vež?j? ir tiekimams tariamai naudotus automobilius. D?l to *Commissioners* nusprend?, kad mobiliojo ryšio telefonai nebuvo išgabenti iš Jungtin?s Karalyst?s. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pritaria šiai nuomonei. V?liau *Commissioners* pareikalavo iš *Teleos ir kt.* a posteriori sumok?ti keli? milijon? GBP PVM. Ta?iau taip pat pripažino, kad *Teleos ir kt.* nei suk?iavo, nei žinojo, kad mobiliojo ryšio telefonai nebuvo išgabenti iš Jungtin?s Karalyst?s.

14. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo žiniomis, TT Ispanijoje pateik? mokes?i? deklaracijas d?l mobiliojo ryšio telefon? ?sigijimo Bendrijos viduje, papraš? gr?žinti pirkimo PVM ir v?lesn? tiekim? deklaravo kaip nuo mokes?io atleist? tiekim? Bendrijos viduje.

15. *Teleos ir kt.*, prieš užmegzdama verslo santykius su TT, ?sitikino šio pirk?jo patikimumu, patikrinusi jo PVM mok?tojo kod? Ispanijoje, ?registravim? juridini? asmen? registre ir mokum?. *Teleos ir kt.* taip pat surinko informacij? apie TT ekspeditori?.

16. Gin?? d?l PVM sumos išieškojimo nagrin?jantis *High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, (Administrative Court)* 2004 m. geguž?s 7 d. Nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2004 m. rugs?jo 24 d., pagal EB 234 straipsn? pateik? tokius prejudicinius 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 ?sigyjamoms 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??

Atleidimo nuo mokes?io s?lygos

2. Ar (Šeštosios direktyvos) 28c straipsnio A skirsnio a punktas reiškia, jog preki? 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 pirk?jui, ir sutartiniai dokumentai bei (arba) kiti dokumentiniai ?rodymai patvirtina, kad ketinama prekes gabenti ? kit? valstyb? nar?, ta?iau prek?s fiziškai teb?ra tiek?jo šalies teritorijoje; arba

b) pirk?jas ?gijo 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

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

d) pirk?jas ?gijo teis? disponuoti prek?mis, tapdamas j? savininku, ir galima ?rodyti, kad prek?s jau faktiškai yra paskirties valstyb?je nar?je?

Pareigos sumok?ti PVM atnaujinimas

3. Atitinkamomis (pagrindin?s bylos) aplinkyb?mis, kai tiek?jas, veikdamas s?žiningai, pateik?s prašym? gr?žinti mokest?, savo valstyb?s nar?s kompetentingoms institucijoms pateik? objektyvi? ?rodym?, patvirtinan?i?, kad j? pateikimo metu jis turi teis? b?ti atleistas nuo mokes?io už tiekiamas prekes pagal (Šeštosios direktyvos) 28c straipsnio A skirsnio a punkt?, ir kompetentingos institucijos iš pradži? pri?m? šiuos ?rodymus atleidimo nuo mokes?io tikslu, kokiomis aplinkyb?mis (jei toki? gali b?ti) tiek?jo valstyb?s nar?s kompetentingos institucijos gali v?liau reikalauti iš tiek?jo sumok?ti PVM už tas prekes, gavusios kit? ?rodym?, kurie: a) kelia abejoni? d?l ankstesni? ?rodym? galios; arba b) rodo, jog pateikti ?rodymai buvo iš esm?s suklastoti, bet tiek?jui apie tai nežinant ir ne d?l jo kalt?s?

4. Ar atsakymui ? tre?i? klausim? turi reikšm?s tai, kad buvo ?rodym?, jog pirk?jas valstyb?s nar?s, ? kuri? prek?s gabenamos, mokes?i? institucijoms pateik? deklaracijas, ? kurias ?trauk? šiuos pirkimus kaip preki? ?sigijim? Bendrijos viduje, ir kad jis ?raš? sum?, atitinkan?i? pirkimo PVM, ir t? pa?i? sum? nurod? kaip atskaitytin? pirkimo mokest? pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies d punkt??

17. Vykstant procesui Teisingumo Teisme, pastabas pateik? *Teleos ir kt.*, Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, Airija, Pranc?zijos, Graikijos ir Portugalijos vyriausyb?s bei Europos Bendrij? Komisija.

IV – Teisinis vertinimas

18. Faktin?ms pagrindin?s bylos aplinkyb?ms b?dingas akivaizdus atotr?kis tarp iliuzijos ir tikrov?s. Remiantis dokumentais, kuriuos *Teleos ir kt.* gavo iš savo verslo partnerio *TT* ir pateik? *Commissioners*, Jungtin?je Karalyst?je *TT* ?galiotas asmuo gavo mobiliojo ryšio telefonus ir juos išgabeno ? kitas valstybes nares. Taigi atrodo, kad buvo ?vykdytos visos atleidimo nuo mokes?io už ?sigijim? Bendrijos viduje ir tiekim? Bendrijos viduje taikymo s?lygos, neatsižvelgiant ? tai, kuriam iš aiškinimo variant?, nurodyt? pirmuose dviejuose prejudiciniuose klausimuose, teikiama pirmenyb?.

19. Tre?iuoju ir ketvirtuoju prejudiciniais klausimais nacionalinis teismas klausia, kokios

pasekm?s kyla mokestiniam tiekimo vertinimui, kai v?liau paaišk?ja, kad dokumentai neatitinka tikrov?s. Tik tuomet, jeigu ? šiuo klausimus atsakoma, kad v?liau paaišk?j? faktai leidžia naujai vertinti situacij?, galima nagrin?ti pirm?j? ir antr?j? prejudicinius klausimus.

20. B?tent šiais klausimais siekiama nustatyti, ar gal?jo b?ti ?vykdytas ?sigijimas Bendrijos viduje ir neapmokestintas tiekimas Bendrijos viduje taip pat ir tuo atveju, jeigu telefonai (dar) nebuvo išgabenti iš Jungtin?s Karalyst?s. Jeigu mokes?i? administratorius vis d?lto netur?t? galimyb?s priekaištauti d?l šios aplinkyb?s tiek?jui, kuris, veikdamas s?žiningai, tik?jo važtaraš?iuose nurodytos informacijos teisingumu, tai netur?t? reikšm?s, ar ir kada šiomis aplinkyb?mis atleidžiama nuo mokes?io.

21. Tre?iasis ir ketvirtasis prejudiciniai klausimai netur?t? reikšm?s, jeigu Teisingumo Teismas, atsakydamas ? pirmus du klausimus, konstatuot?, kad atleidimas nuo mokes?io taikomas net ir tuo atveju, kai prek?s nebuvo išgabentos iš kilm?s šalies.

22. Tod?l n?ra jokio tikslaus loginio paaiškinimo, kod?l viena klausim? grup? turi b?ti nagrin?jama anks?iau už kit?. Taigi ? klausimus reikia atsakyti tokia tvarka, koki? nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

A – Pirmin?s pastabos d?l prekybos tarp valstybi? nari? apmokestinimo taisykli?(6)

23. Prieš prad?dama išsamiai nagrin?ti prejudicinius klausimus, nor??iau pateikti dar kelias pastabas d?l speciali? taisykli?, nustatyt? tarpvalstybiniams tiekimams prekyboje Bendrijos viduje.

24. Šalies teritorijoje privatus vartojimas yra apmokestinamas PVM. Tod?l šalies teritorijoje PVM apmokestinamas preki? ir paslaug? tiekimas (Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas) bei preki? importas (Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktas). Direktyvoje 91/680 ?tvirtintomis pereinamojo laikotarpio priemon?mis d?l prekybos tarp valstybi? nari? apmokestinimo (XVIa dalis) tarpvalstybin?s prekybos Bendrijos viduje atveju buvo nustatytas kitas apmokestinimo momentas, t. y. preki? ?gijimas Bendrijos viduje (28a straipsnio 1 dalies a punktas).

25. Pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 1 punkt? preki?, siun?iam? arba gabenam? ? tre?i?j? valstyb?, tiekimas atleidžiamas nuo mokes?io, nes prek?s vartojamos ne šalies teritorijoje. Ta pati tvarka taikoma tiekimams ? kit? valstyb? nar? Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto prasme.

26. Prieš nustatant pereinamojo laikotarpio priemones prekybai Bendrijos viduje, preki? tiekimai tarp dviej? valstybi? nari? buvo apmokestinami kaip tiekimas tarptautin?je prekyboje. Pagal šią tvark? tiekimas buvo apmokestinamas preki? tiekimo vietoje pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkt?, t. y. preki? siuntimo vietoje, ta?iau atleistas nuo mokes?io eksporto atveju. Tuomet PVM tur?jo b?ti mokamas importuojant prekes ? paskirties šal?. Remiantis muitin?s dokumentais, sienos kirtimas eksporto arba importo atveju, kuris kiekvien? kart? buvo svarbiausias veiksnys atleidžiant nuo mokes?io arba apmokestinant, tur?jo b?ti ?rodytas taip pat ir d?l PVM apmokestinimo.

27. ?gyvendinant vidaus rink? buvo panaikinta kontrol? prie vidaus sien?, tod?l buvo b?tina nustatyti PVM taisykles, taikytinas prekybai Bendrijos viduje(7). Tiesa, reforma nebuvo siekiama išpl?sti galiojan?i? nuostat? d?l preki? tiekim? šalies teritorijoje taikymo prekybos tarp dviej? valstybi? nari? srityje. Kadangi tai reikšt?, kad, skirtingai nei ankstesn?je situacijoje, teis? rinkti PVM priklausyt? ne valstybei, ? kuri? prek?s importuojamos ir kurioje jos vartojamos, o valstybei, iš kurios prek?s siun?iamos.

28. Priešingai, pereinamojo laikotarpio priemon?s neleidžia kištis ? iki tol egzistavus?

mokestinio suvereniteto pasidalijim? tarp valstybi? nari?. Siekiant užtikrinti, kad teis? rinkti PVM ir ateityje priklausyt? galutinio vartojimo valstybei narei, Direktyva 91/680 ?tvirtino preki? ?sigijim? Bendrijos viduje kaip nauj? apmokestinimo moment?, skirt? prekybai tarp valstybi? nari? (28a straipsnio 1 dalis a punktas).

29. Kadangi preki? ?sigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas preki? paskirties šalyje, atitinkamas tiekimas Bendrijos viduje turi b?ti atleidžiamas nuo mokes?io kilm?s šalyje, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir su tuo susijusio PVM neutralumo principo pažeidimo (Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punktas)(8). Taigi vietoj importo apmokestinimo prad?jus taikyti preki? ?sigijim? Bendrijos viduje, tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokes?io pakei?ia atleidim? nuo mokes?io eksporto atveju.

B – *D?l pirmojo ir antrojo prejudicini? klausim?*

1. D?l s?sajos tarp ?sigijimo Bendrijos viduje ir tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokes?io

30. Pagrindin?je byloje ieškov?s reikalauja atleisti nuo mokes?io j? tiekimus kaip tiekimus Bendrijos viduje Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto prasme. Ta?iau savo pirmajame klausime *High Court* prašo išaiškinti Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dal?, kuri nustato ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinim?.

31. Šis poži?ris remiasi teisinga prielaida, nustatan?ia, kad pristatyt? preki? atveju Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a dalyje nustatytas atleidimas nuo mokes?io ir apmokestinamasis ?sigijimas Bendrijos viduje Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmosios pastraipos prasme yra tarpusavyje susij?. ?sigijimu Bendrijos viduje teis? apmokestinti prekes perkeliama iš kilm?s šalies ? paskirties šal?(9).

32. D?l ?sigijimo ir atleidimo nuo mokes?io s?sajos, kuri yra taip pat matoma iš atitinkam? tarpusavyje susijusi? Šeštosios direktyvos nuostat?, pirmuosius du prejudicinius klausimus reikia nagrin?ti kartu.

33. Pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirm?j? pastraip? ?sigijimas Bendrijos viduje yra esant tokioms dviems s?lygoms:

- Pirk?jas ?gyja teis? disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu, tapdamas jo savininku(10) ir
- pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis j? vardu, atsiun?ia arba atgabena nurodytas prekes ?sigyjan?iam asmeniui ? kit? valstyb? nar? nei valstyb? nar?, iš kurios prek?s yra išsi?stos arba išgabentos.

34. Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkte nustatytas tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokes?io taikomas esant tokioms s?lygoms:

- pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo arba bet kuris asmuo j? vardu išsiun?ia arba išgabena prekes iš (Šeštosios direktyvos) 3 straipsnyje nurodytos teritorijos (t. y. valstyb?s nar?s teritorijos), bet vis tiek Bendrijos viduje,
- Prekes ?sigyjantis asmuo yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstyb?je nar?je, nei išsiuntimo valstyb?je. (Pataisytas vertimas)

35. Kalbant apie ?sigijimo Bendrijos viduje s?lyg? ?vykdym?, proceso dalyviai negin?ija, kad *TT* ?gijo teis? disponuoti prek?mis, tapdama j? savininke, net jeigu prekes tiesiogiai prad?jo valdyti ne pati ?mon?, o jos ?galiotas ekspeditorius. Kalbant apie atleidimo nuo mokes?io s?lygas, nekyla

joki? sunkum? d?l antrosios s?lygos – tiekimo apmokestinamajam asmeniui, kuris veikia kaip toks ne išsiuntimo valstyb?s teritorijoje.

36. Proceso dalyviai nesutaria tik d?l Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto esan?ios s?vokos „išsiuntimas“ ? kit? valstyb? nar? teisingo aiškinimo.

2. Siuntimas ir gabenimas Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto prasme

37. *Teleos ir kt.* nuomone, tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamos, išsiuntimas vyksta jau ir tuo metu, kai išsiuntimo valstyb?je tiek?jas perduoda prekes pirk?jo ?galiotam asmeniui, sutarties šalims susitarus, kad pirk?jas išgabens prekes ? kit? valstyb? nar?. Perdavimo momentu ?vyksta ?sigijimas Bendrijos viduje ir atsiranda teis? ? tiekimo Bendrijos viduje atleidim? nuo mokes?io.

38. Viena vertus, *Teleos ir kt.* remiasi bylai reikšming? nuostat? tekstu. J? nuomone, siuntimas reiškia gabenimo proceso pradži?, o ne jo pabaig? pasiekus paskirties šal?. Kita vertus, *Teleos ir kt.* akcentuoja, kad pardav?jas, perduodamas prekes pirk?jui, praranda teis? valdyti jas ir tod?l pareiga sumok?ti mokest? taip pat turi pereiti pirk?jui.

39. Priešingai, procese dalyvaujan?ios valstyb?s nar?s ir Komisija teigia, jog siuntimui ? kit? valstyb? nar? yra reikalinga bent jau s?lyga, kad prek?s fiziškai neb?t? išsiuntimo valstyb?s teritorijoje arba kad jos b?t? pristatytos ? paskirties šal?. Tik remiantis šiuo objektyviu ?vykiu, užtikrinamas teisingas PVM sistemos funkcionavimas. Vien tik pirk?jo ketinimo arba sutartyje nustatyto pirk?jo ?sipareigojimo perduoti prekes ? kit? valstyb? nar? nepakanka.

40. Iš tikr?j? n? vienoje Šeštosios direktyvos kalbin?je versijoje s?voka „išsiuntimas“ (*dispatch*) n?ra visiškai aiškiai apibr?žta. Vien tik lingvistiniu poži?riu, atrodo, galima sutikti su tuo, kad tai susij? tik su atskiru procesu, kaip tvirtina *Teleos ir kt.*

41. Vis d?lto neaišku, ar šioje byloje apskritai yra siuntimo atvejis. Be to, abiejose bylai reikšmingose nuostatose yra nurodytas b?tent gabenimas. S?voka „gabenimas“ – skirtingai nei galb?t s?voka „siuntimas“ – susijusi ne tik su atskiru procesu, bet ir su nepertraukiamu prek? jud?jimu. Tod?l negalima sutikti su tuo, kad jeigu prek?s dar teb?ra kilm?s šalyje, *gabenimas ? kit? valstyb? nar?* jau yra baigtas.

42. Mano manymu, skirtum? tarp siuntimo ir gabenimo reikia aiškinti taip: siuntimas yra, kai pardav?jas arba pirk?jas pervežimui pasitelkia nepriklausom? tre?i?j? asmen?, pavyzdžiui, pašt?, kuris gabendamas neprivalo vykdyti nei pardav?jo, nei pirk?jo nurodym?. Pardav?jas, perduodamas prekes tre?iajam asmeniui, t. y. išsi?sdamas, praranda teis? jas valdyti, pirk?jui net ne?gijus nuosavyb?s teis?s. Atitinkama teis? pereina pirk?jui tik tuo atveju, kai tre?iasis asmuo jam perduoda prekes paskirties šalyje. Šiuo momentu ?vyksta ?sigijimas Bendrijos viduje.

43. Priešingai, gabenimas direktyvos prasme yra tuo atveju, kai pardav?jas arba pirk?jas gabena prekes pats arba per ?galiotus asmenis, kurie vykdo jo nurodymus. Jeigu pardav?jas yra atsakingas už gabenim?, tai ?sigijimas Bendrijos viduje prasideda tuomet, kai pardav?jas arba jo ?galioti asmenys atgabena prekes pirk?jui ? paskirties šal?. Jeigu atsakomyb? už gabenim? prisiima pirk?jas, tai jis tiesiogiai arba per savo ?galiotus asmenis kilm?s šalyje ?gyja teis? disponuoti prek?mis, tapdamas j? savininku. Bet taip pat ir šiuo atveju ?sigijimas Bendrijos viduje ?vyksta, tik kai yra baigtas gabenimas ? kit? valstyb? nar?.

44. Pagrindin?je byloje ?sigijimas Bendrijos viduje b?t? tur?j?s prasid?ti, perdavus mobiliojo

ryšio telefonus ekspeditoriui ir atgabenus juos ? paskirties šal?. Kadangi ekspeditorius nebuvo nepriklausomas trečiasis asmuo, bet veik? TT nurodymu, tai šis atvejis yra ne siuntimo, o gabenimo. Todėl *Teleos ir kt.* argumentai, pagrįsti pažodine siuntimo s?vokos prasme, yra nereikšmingi.

45. Šioje išvadoje pasiūlytas siuntimo ir gabenimo s?vok? aiškinimas veda – nors ir kitu keliu – prie to paties rezultato kaip ir valstybi? nari? bei Komisijos pateiktas sprendimo b?das: ?sigijimas Bendrijos viduje ir su tuo susij?s tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokes?io atitinkamai priklauso nuo to, ar prek?s buvo faktiškai išgabentos iš kilm?s šalies.

46. Kaip teisingai nurodo Komisija, ši išvada atitinka pereinamojo laikotarpio priemoni? dėl prekybos Bendrijos viduje prasm? ir tiksl?. Pagrindin? prielaida yra ta, kad prek?s perduodamos iš vienos valstyb?s nar?s ? kit? ir dėl to atitinkamai perkeliamas apmokestinamasis galutinis vartojimas. Taigi Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 1 dalyje nurodyto apmokestinamojo preki? ?sigijimo Bendrijos viduje vieta yra taip pat paskirties valstyb?je nar?je. Tai, kad šis perk?limas ?vyks, n?ra pakankamai aišku tol, kol prek?s n?ra pervežtos per sien?.

47. Šiuo požiūriu taip pat svarbu pažym?ti, kad Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio ?žanginis sakinyss nustato, jog valstyb?s nar?s, „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?io suk?iavimui, vengimui, piktnaudžiavimui“, privalo atleisti nuo mokes?io tiekimus Bendrijos viduje.

48. Šio tikslo siekiama, taikant 1994 m. Pridėtin?s vert?s mokes?io ?statymo 30 straipsnio 8 dalies a ir i punktuose nurodyt? s?lyg?, nustatan?i?, kad tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokes?io tik tuo atveju, jeigu prek?s faktiškai buvo išgabentos iš šalies teritorijos. *Teleos ir kt.* yra teisios, tvirtindamos, kad nacionalin?s teis?s akt? s?lygos, nustatytos ?gyvendinti Šeštosios direktyvos 28 c straipsnio A skirsnio ?žangin? sakin?, neturi prieštarauti kitoms direktyvos nuostatoms(11). Tačiau, kaip matyti iš aukš?iau nurodyt? argument?, tai n?ra tas atvejis.

49. Be to, s?vokos „ekonomin? veikla“ ir „preki? tiekimas“, pagal Šešt?j? direktyv? aiškinan?ios apmokestinamuosius sandorius, yra pagal nusistovėjusi? Teisingumo Teismo praktik? objektyvaus pobūdžio ir taikomos, neatsižvelgiant ? atitinkam? sandori? tikslus ir rezultatus(12).

50. Tas pats taikoma ir s?vokai „tiekimas Bendrijos viduje“. Šios s?vokos apibrėžime nurodant fizin? preki? judėjim? per sien?, taip pat remiamasi objektyviu ?vykiu. Kaip rodo faktin?s pagrindin?s bylos aplinkyb?s, tokius preki? judėjimus fiksuojan?iuose dokumentuose niekada ne?manoma visiškai išvengti manipuliacij?. Vis dėlto objektyv?s, išorin?je aplinkoje pasireiškiantys ?vykiai gali b?ti patikrinami greičiau nei pirk?jo ketinimai ir jo prisiimti sutartiniai ?sipareigojimai(13). Tokiu būdu s?lyga, susijusi su faktiniu preki? išgabenimu iš kilm?s šalies, padeda užkirsti keli? suk?iavimui mokes?io srityje.

51. Be to, akcentuojant objektyvias aplinkybes siekiama užtikrinti teisin? saugum? ir supaprastinti PVM taikymui privalomus veiksmus(14).

52. *Teleos ir kt.* prieštarauja, argumentuodamos tuo, kad tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokes?io, tik jeigu prek?s buvo išgabentos iš kilm?s šalies. Iš esm?s jos gin?ija tai, kad pardav?jas turi b?ti atsakingas už faktin? preki? išgabenim? iš kilm?s šalies, neži?rint to, kad jis, perduodamas prekes pirk?jui arba jo ekspeditoriui, prarado teis? valdyti šias prekes. *Teleos ir kt.* teigimu, dėl šio aiškinimo tenka didžiul? rizika tarptautin?je prekyboje vartojamai „tiekimo iš gamyklos“ s?lygai ir daugeliui kit? *Incoterms* nustatyt? prekybos s?lyg? (pvz., CIF ir FOB). Tai preki? judėjim? Bendrijos viduje daro mažiau patraukl? ir todėl yra pažeidžiamas EB 29 straipsnis.

53. Iš tiesų tiekimo Bendrijos viduje „iš gamyklos“ atveju pardavėjui tenka ypatinga rizika. Jeigu pirkėjas, priešingai nei nurodyta sutartyje, gabena prekes ne į kitą valstybę narę, tai toks sandoris faktiškai nėra atleistas nuo mokesčių tiekimas Bendrijos viduje, kurį prekes įsigyjantis asmuo privalo sumokėti paskirties šalyje. Atvirkščiai, tokį tiekimą reikia kvalifikuoti kaip tiekimą šalies viduje, už kurį tiekėjas privalo sumokėti mokesčius. Paprastai pastarasis neturi nurodyti prekes įsigyjantiam asmeniui išrašytoje sąskaitoje PVM, nes buvo ketinama atlikti atleistą nuo mokesčių tiekimą Bendrijos viduje.

54. Tiekėjo rizika, atsiradusi dėl prekes įsigyjantio asmens veiksmų, prieštaraujančių sutarčiai, ir susijusi su pareiga sumokėti PVM, yra visų pirma sutartinis santykių sureguliuojimo pasekmė. Jeigu tiekėjas teisę gabenti prekes į kitą valstybę narę perduoda prekes įsigyjantiam asmeniui, o tai yra visiškai leidžiama pagal Šeštąją direktyvą, tai šios sutartyje nustatytos pareigos nevykdymo atveju tiekėjas privalo kreiptis į savo verslo partnerį ir iš jo pareikalauti sumokėti PVM, kurį jis, vykdydamas tiekimą šalies viduje, turi sumokėti. Tiekėjas, siekdamas apsidrausti nuo tokio atvejo, gali iš pirkėjo pareikalauti PVM sumokėjimą užtikrinančios garantijos, kol nėra pateiktas rodymas, patvirtinantis gabenimą į kitą valstybę narę, kaip rekomenduojama *Commissioners* aplinkraštyje Nr. 703.

55. Remiantis *Teleos ir kt.* pasiūlytu aiškinimu, įsigijimo momentas, priešingai, persikelti į laikotarpį, einantį prieš išgabenimą iš kilmės šalies. Nuo šio momento jau valstybė narė, kurioje reziduoja prekes įsigyjantis asmuo, turėtų teisę surinkti mokesčius, neatsižvelgiant į tai, kad į minėtą valstybę prekės nebuvo faktiškai atgabentos, bet liko kilmės šalyje ir tikėtina, kad jos ir bus suvartotos. Taigi toks aiškinimas prieštarautų apmokestinimo teisės padalijimui, kurio siekiama pereinamojo laikotarpio priemonėmis.

56. Galiausiai rizika, susijusi su sutartyje nustatytos pirkėjo pareigos eksportuoti prekes į kitą valstybę narę nevykdymu, tektų prekių kilmės šalies mokesčių administratoriui. Tačiau jis nedalyvauja pardavėjo ir pirkėjo sutartinuose santykiuose. Kadangi įsigijimas Bendrijos viduje lemia tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo mokesčių, tai prekių kilmės šalies mokesčių administratorius nebegalėtų kreiptis į šalies teritorijoje įsisteigusį tiekėją. Atvirkščiai, reikėtų pabandyti surinkti PVM iš prekes įsigyjantio asmens, kuris galbūt nėra registruotas kaip mokesčių mokėtojas toje šalyje(15).

57. Nebūtina nagrinėti, ar su tiekimais Bendrijos viduje susijusios tiekėjo prievolės ir rizika, kurios gali atsirasti esant tokioms aplinkyboms, kaip antai nagrinėjamos, apskritai yra prekių judėjimo Bendrijos viduje apribojimas. Rizika priklauso visų pirma nuo sutarties vykdymo sąlygų, kaip antai „tiekimas iš gamyklos“, kurią tiekėjas nustatė sutartyje, o ne nuo šiai bylai reikšmingų Šeštosios direktyvos nuostatų aiškinimo. Bet kuriuo atveju atitinkami apribojimai būtų pateisinami, nes jie užtikrina reguliarią PVM mokėjimą tarpvalstybinį tiekimą atveju ir padeda pasiekti Šeštosios direktyvos pripažintą ir skatinamą tikslą kovoti su sukaviavimu(16).

58. Vis dėlto, pateikiant atsakymą į trečiąjį klausimą, reikėtų nustatyti, ar tokioje ypatingoje situacijoje, kokia nagrinėjama, tiekėjo atsakomybė nebūtų per daug išplėsta ir ar tai neproporcingai neapribotų laisvo prekių judėjimo arba neprieštarautų bendriesiems teisės principams.

59. Todėl į pirmąjį ir antrąjį pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:

Pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmąją pastraipę prekės įsigijimas Bendrijos viduje reiškia, kad pirkėjas įgyja teisę disponuoti preke kaip savo, kuri išsiunčiama ar išgabenama į kitą valstybę narę ir kurios po šio išsiuntimo ar išgabenimo fiziškai nebėra kilmės šalyje.

Pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąją pastraipę atleidimas nuo

mokes?io už tiekim? Bendrijos viduje reiškia, kad pristatyta prek? išsiun?iama ar išgabenama ? kit? valstyb? nar? ir d?l to jos fiziškai neb?ra kilm?s šalyje.

C – D?l tre?iojo prejudicinio klausimo

60. Atsakant ? tre?i?j? klausim? reikia nustatyti, ar tiek?j?, kuris, veikdamas s?žiningai, pateik? pirk?jo duotus ?rodymus, patvirtinan?ius išgabenim? iš kilm?s šalies, iš pradži? pripažint? kaip turint? teis? b?ti atleisti nuo mokes?io už tiekim?, galima *a posteriori* neatleisti nuo mokes?io, jeigu paaišk?ja, kad ?rodymai buvo suklastoti.

61. Byloje dalyvaujan?ios valstyb?s nar?s sutaria, kad tiek?jas privalo ?rodyti, jog ?vykdytos atleidimo nuo mokes?io s?lygos. Jeigu mokes?i? administratorius, atlikdamas patikrinimus, nustato, kad tiek?jo pateikti ?rodymai yra suklastoti, tai reiškia, jog ?rodymai nebuvo pateikti ir tod?l reikia *a posteriori* neatleisti nuo mokes?io.

62. Priešingai, Komisija nurodo, kad tiekimai Bendrijos viduje b?t? pernelyg apsunkinami, jeigu tiek?jas neb?t? atleidžiamas nuo mokes?io, nepaisant to, kad jis ?m?si vis? jam ?manom? priemoni?, kad ?vykdyt? atleidimui nuo mokes?io reikalingas s?lygas ir pateikt? ?rodymus. Komisija daro nuorod? ? bendr? Tarybos ir Komisijos deklaracij?, užfiksuot? protokoluose pri?mus Direktyv? 91/680. Remiantis šia deklaracija, iš pereinamojo laikotarpio priemoni? joku b?du neišplaukia, kad atleidim? nuo mokes?io 28c straipsnio A skirsnio prasme atsisakoma taikyti d?l to, kad *a posteriori* paaišk?ja, jog pirk?jas pateik? suklastotus ?rodymus, o apmokestinamasis asmuo ?m?si vis? reikaling? priemoni? tam, kad išvengt? klaidingo PVM reglamentuojan?i? teis?s akt?, susijusi? su jo ?mon?s tiekimais, taikymo.

63. Pirmiausia reikia pabr?žti, kad Šeštoji direktyva nustato labai pla?i? PVM taikymo srit?(17). Tai reiškia, kad atleidimus nuo mokes?io, kaip šio principo išimt?, reikia aiškinti siaurai(18). Asmuo, kuris remiasi tokia išimtimi, privalo ?rodyti, kad yra ?vykdytos s?lygos taikyti ši? išimt?.

64. Kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio ?žanginio sakinio, valstyb?s nar?s turi nustatyti formalius ?rodymo, patvirtinan?io tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokes?io s?lygas, reikalavimus(19). Ta?iau valstyb?s nar?s, pasinaudodamos Šeštosios direktyvos suteikta diskrecija, privalo paisyti EB Sutarties reikalavim?, Šeštosios direktyvos prasm?s ir tikslo bei bendr?j? teis?s princip?, tarp j? ir proporcingumo principo(20).

65. Siekiant sukurti vidaus rink? ir panaikinti fiskalines sienas, Direktyva 91/680 buvo nustatytos pereinamojo laikotarpio priemon?s prekybai Bendrijos viduje(21). Taigi šiomis priemon?mis iš esm?s siekiama palengvinti laisv? preki? jud?jim? tarp valstybi? nari?, kuris garantuojamas EB 28 ir 29 straipsniais. Taigi, kaip teisingai tvirtina Komisija, tiekimo Bendrijos viduje ?rodymo reikalavimai negali nulemti to, kad, taikant pereinamojo laikotarpio priemones, preki? jud?jimas Bendrijos viduje b?t? labiau suvaržytas nei buvo prieš sien? kontrol?s panaikinim?.

66. Kol dar egzistavo sien? kontrol?, apmokestinamieji asmenys, siekdami ?rodyti preki? eksport?, gal?jo remtis muitin?s išduotais dokumentais. Panaikinus vidaus sienas, apmokestinamieji asmenys jau nebeturi šios ypa? patikimos ?rodin?jimo priemon?s. Vietoj to ?rodymas, patvirtinantis pergabenim? per sien?, gali b?ti apskritai tik priva?i? asmen? paaiškinimai.

67. ?rodymas gali b?ti v?žtaraštis, kuris atitinkamai sudarytas pagal Ženevos konvencijos d?l tarptautinio krovini? v?žimo keliais sutarties (*Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR*) reikalavimus ir kuriame gav?jas parašu patvirtina preki? gavim? kitoje valstyb?je nar?je.

68. Preki? siunt?jas ir v?ž?jas pasirašo CMR v?žtarašt?, kuris yra ?rodymas, kad krovini? per?m? v?ž?jas(22). Krovini? lydi vienas v?žtarašt?io egzempliorius, kuris yra perduodamas, gav?jui pareikalavus(23). Jeigu v?žtaraštyje gav?jas parašu patvirtina apie krovinio gavim?, tai rodo, kad bent jau trys vienas nuo kito paprastai nepriklausomi asmenys prisid?jo prie ?rodymo, patvirtinan?io pergabenim? ? kit? valstyb? nar?, pateikimo. Taip sumažinamas pavojus kilti manipuliacijoms, ta?iau j? ne?manoma visiškai išvengti.

69. Jeigu apmokestinamasis asmuo pateikia tokia tvarka sudaryt? ir pasirašyt? v?žtarašt?, tai jo paprastai pakanka kaip ?rodymo, patvirtinan?io išgabenim? ar išsiuntim? iš tiekimo valstyb?s ? kit? valstyb? nar?. ?vykdžius kitas s?lygas atsiranda teis? b?ti atleistam nuo mokes?io už tiekim? Bendrijos viduje. Ši aplinkyb? nepaneigia galimyb?s pateikti gabenimo ar siuntimo ?rodymus taip pat ir kitokiu b?du, jeigu tai tarpvalstybin? preki? jud?jim? neapriboja daugiau nei ?rodymui nustatyti reikalavimai, taikyti iki vidaus sien? panaikinimo.

70. Kyla klausimas, kokios yra pasekm?s tuomet, jeigu *a posteriori* paaišk?ja, kad informacija v?žtaraštyje yra suklastota, o tai rodo, jog prek?s faktiškai nebuvo pergabentos per sien?, o apmokestinamasis asmuo nebuvo d?l to nei susitar?s su v?žtarašt? patvirtinusiais asmenimis, nei žinojo arba gal?jo žinoti apie v?žtaraštyje suklastot? informacij?.

71. Viena vertus, d?l v?liau paaišk?jusi? fakt? b?t? galima tiekim? *a posteriori* kvalifikuoti kaip neatleist? nuo mokes?io tiekim? valstyb?s viduje ir ?pareigoti tiek?j? sumok?ti PVM. Šios nuomon?s laikosi valstyb?s nar?s. Komisijos manymu, priešingai, šiuo atveju negalima iš tiek?jo reikalauti sumok?ti PVM.

72. Aš nesutinku su valstybi? nari? pateikta pozicija. Remiantis ja, tiek?jui užkraunama neprotinga našta ir tokiu b?du ribojamas laisvas preki? jud?jimas. Rizika, kylanti d?l to, kad tiek?jas turi b?ti atsakingas už PVM sumok?jim? tuo atveju, kai pirk?jas faktiškai neeksportuoja preki?, o, suklastodamas gabenimo dokumentus, sukuria iliuzij? apie gabenim?, gal?t? tiek?j? atgrasyti b?tent nuo tarpvalstybin? sandori? sudarymo. Tod?l valstybi? nari? nurodyta pozicija prieštaraut? pereinamojo laikotarpio priemon?ms.

73. Kaip matyti iš Komisijos nurodytos bendros deklaracijos, kuri? Taryba ir Komisija užfiksavo protokoluose po Direktyvos 91/680 pri?mimo, teis?s akt? leid?jas taip pat siek? nustatyti, kad tiek?jo atsakomyb? neb?t? tiek išpl?sta.

74. Iš ties? Šešt?ja direktyva pripaž?stamas ir skatinamas tikslas užtikrinti tinkam? PVM surinkim? ir užkirsti keli? suk?iavimui mokes?i? srityje(24) gali pateisinti laisvo preki? jud?jimo apribojimus(25). Valstybi? nari? ginama pozicija taip pat leidžia užkirsti keli? mokes?i? nemok?jimui, pagr?stam nusikalstamais veiksmais. Ta?iau, remiantis šia pozicija, neproporcingai paskirstoma rizika tarp tiek?jo ir mokes?i? administratoriaus, tre?iajam asmeniui elgiantis nusikalstamu b?du, ir tod?l ji prieštarauja proporcingumo principui.

75. Iš tikr?j? tiek?jas privalo imtis vis? priemoni?, kuri? gali imtis, kad b?t? užtikrintas tinkamas tiekimo Bendrijos viduje ?gyvendinimas(26). Jeigu jis sutartimi pirk?jui perleidžia teis? perduoti prek? ? kit? valstyb? nar?, tai jis – kaip nurodyta pastabose d?l pirmojo klausimo – tam tikrais atvejais turi prisiimti pasekmes, kylan?ias pirk?jui ne?vykdyčius šios pareigos.

76. Taip pat pardavėjas privalo įsitikinti savo verslo partnerio patikimumu. Sukūravimo mokesčių srityje prevencijos tikslas pateisina didelius reikalavimus, keliamus šio įsipareigojimo vykdymui. Nacionalinis teismas turi nuspręsti, ar tiekėjas įvykdė minėtą įsipareigojimą. Remiantis šio teismo prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, *Teleos ir kt.*, atrodo, išnaudojo visas savo turimas galimybes, reikalingas *TT* patikrinti.

77. Kita vertus, būtą pernelyg daug reikalauti iš tiekėjo atsakomybės už verslo partnerio nusikalstamus veiksmus, nuo kurių jis negali apsisaugoti(27). Taigi šiuo atveju tiekėjas neturi galimybės iš pirkėjo pareikalauti garantijos, kad PVM sumokėtas, kol nepateiktas įrodymas, patvirtinantis prekės gabenimą kitą valstybę narę, kaip antai rekomenduojama *Commissioners* aplinkraštyje Nr. 703. Kadangi pateikus važtaraštą, kuris tiek, kiek tiekėjas gali nustatyti, nėra pastebimai suklastotas, atrodo, kad pateiktas būtą šis įrodymas. Taigi tiekėjas, turėdamas važtaraštą, laiko save įpareigotu atsisakyti nuo garantijos, net jeigu – tik kaip vėliau paaiškėja – realiai nebuvo atliktas gabenimas per sieną.

78. Tokia išvada taip pat neprieštarauja sprendimams *Faroe Seafood ir kt.*(28) bei *Pascoal & Filhos*(29).

79. Šiose bylose buvo nagrinėjamas muitų už prekes, įvežtas iš trečiųjų šalių, surinkimas. Importuotojas, atitinkamai remdamasis eksportuojančioje šalyje išduotu kilmės sertifikatu, buvo atleistas nuo maito mokesčių. Vėliau paaiškėjo, kad kilmės sertifikatai buvo neteisingi, dėl ko klaidingai buvo pritaikytas lengvatinis tarifas. Minėtuose sprendimuose Teisingumo Teismas nelaikė neproporcinga našta importuotojui, kai maitai išieškomi tokiomis aplinkybėmis vėliau, nepaisant to, kad importuotojas, veikdamas sąžiningai, rėmėsi (neteisingu) eksportuojančiosios šalies išduotu kilmės sertifikatu(30).

80. Šie argumentai, susiję su muitų teisės aktais, negali būtą taikomi aiškinant Šeštąjį direktyvą. Muitų teisės aktuose nustatyta, kad nuo prekės kilmės gali priklausyti, ar importuotojas privalo mokėti maito mokestį, ar neprivalo. Priešingai, pagal prekybą Bendrijos viduje reglamentuojančius teisės aktus svarbu nustatyti ne tik tai, ar prekės tiekimas yra atleistas nuo mokesčių, bet ir tai, ar ši prekė įsigijimas yra apmokestinamas. Įsigijimas ir atleidimas nuo mokesčių nustato apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą vidaus rinkoje. Jais nepanaikinama pareiga mokėti mokesčius, tačiau ši pareiga tiekėjas perleidžia pirkėjui. Jeigu dėl suklastotų įrodymų atleidžiama nuo mokesčių, tai mokesčių administratorius gali pareikšti reikalavimą pirkėjui. Priešingai, muitų teisės aktai numato atsakomybę tik to asmens, kurio vardu forminta importo deklaracija(31). Vietoj šio asmens neatsiranda kitas skolininkas, kuris importuojančioje šalyje būtą atsakingas už muitų sumokėjimą, kai paaiškėja, kad kilmės sertifikatas yra neteisingas.

81. Be to, laisva prekyba su trečiosiomis šalimis nėra individo teisė, saugoma kaip pagrindinė Sutarties laisvė. Todėl prekybos su trečiosiomis šalimis apribojimams taikomi ne tokie griežti kriterijai kaip prekės judėjimo Bendrijos viduje apribojimams.

82. Kaip teisingai, be kita ko, pažymėjo Komisija, nurodytuose sprendimuose buvo taikoma specifinė muitų teisė reglamentuojanti nuostata(32), kuri aiškiai reglamentavo atvejų, susijusių su vėlesniu kilmės sertifikato pataisymu. Pagal minėtą nuostatą atsisakyti vėlesnio maito mokesčių išieškojimo buvo manoma tik dėl atsakingo muitinės staigų klaidos. Atitinkamą nuostatą nėra nagrinėjamoje byloje.

83. Suprantu, kad šioje išvadoje nurodytas aiškinimas turi tam tikrą rizikos faktorių. Tai galėtų paskatinti tiekėjų elgtis lengvabūdiškai, jeigu tuo atveju, kai pirkėjas tik sukuria iliuziją apie prekės pergabenimą per sieną, jam nereikėtų tikėtis atsakyti už PVM sumokėjimą. Todėl dar kartą pabrėžiama, kad tiekėjo įpareigoti *a posteriori* sumokėti PVM negalima tik tuo atveju, kai nėra

joki? požymi?, kad jis buvo ?trauktas ? suk?iavimus ar apie tai k? nors žinojo, ir kai jis ?m?si vis? jam ?manom? priemoni?, kad užtikrint? tinkam? PVM surinkim?.

84. Baigiant dar reikia trumpai panagrin?ti pasekmes, kurios išplaukia iš aukš?iau nurodyt? argument?. Šiuo klausimu Komisija pateikia tokias alternatyvas: pirma, jau pateikus neakivaizdžiai klaidingus dokumentus, b?t? galima manyti, kad yra ?vykdytos atleidimo nuo mokes?io s?lygos, ir išvengti, kad aplinkyb?s b?t? iš naujo vertinamos iš esm?s *a posteriori* (materialinio pob?džio sprendimo b?das). Š? sprendimo b?d? palaiko Komisija. Antra, Komisija mano, kad d?l v?liau pateikt? išvad? iš ties? b?t? galima iš naujo vertinti aplinkybes iš esm?s, ta?iau jau nebeatimant *a posteriori* iš apmokestinamojo asmens teis?s b?ti atleistam nuo mokes?io d?l to, kad jis jau vien? kart? buvo atleistas nuo mokes?io (procesinis sprendimo b?das).

85. Materialinio pob?džio sprendimo b?das, atrodo, yra tinkamesnis. Juo remiantis, pirk?jas – šioje byloje TT – gali atlikti ?sigijim? Bendrijos viduje tiekimo kilm?s šalyje kartu su tiekimo atleidimu nuo mokes?io(33). Priešingai, antrasis sprendimo b?das gal?t? nuvesti ? vadinam?j? niekieno žem?, susijusi? su mokes?i? teise. Materialiniu poži?riu tiekimas b?t? *a posteriori* kvalifikuojamas kaip tiekimas valstyb?s teritorijoje, nesant galimyb?s reikalauti, kad mokest? sumok?t? už š? tiekim? apmokestinamas tiek?jas. Taip pat b?t? sunkiai pagrindžiama tai, kaip gali b?ti atliktas apmokestinamasis ?sigijimas Bendrijos viduje, nenul?m?s tiekimo Bendrijos viduje.

86. Tod?l ? tre?i?j? prejudicin? klausim? reikia atsakyti taip:

Jeigu tiek?jas, veikdamas s?žiningai, pateikia objektyvius ?rodymus apie tai, kad jo pristatyta prek? buvo išgabenta iš kilm?s šalies, ir jeigu šios šalies institucijos š? tiekim? atleidžia nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkt?, tai taikant pagrindin?s bylos s?lygas min?tos institucijos neturi teis?s reikalauti, kad tiek?jas *a posteriori* sumok?t? mokest?, kai paaišk?ja, jog pateikti ?rodymai yra suklastoti, ta?iau apie tai tiek?jas nieko nežinojo ir negal?jo žinoti. Tai taikoma bet kuriuo atveju, jeigu tiek?jas ?m?si vis? priemoni?, kuri? gal?jo imtis, kad užtikrint? tinkam? PVM reglamentuojan?i? nuostat? taikym?.

D – D?l ketvirtojo prejudicinio klausimo

87. Šiuo klausimu siekiama sužinoti, ar deklaracija d?l ?sigijimo Bendrijos viduje paskirties šalyje ?takoja mokestin? vertinim? kilm?s šalyje. Proceso dalyviai, pateik? šiuo klausimu savo pastabas, tvirtina, jog taip n?ra.

88. Kaip jau min?ta, atleidimas nuo mokes?io kilm?s šalyje ir ?sigijimo apmokestinimas paskirties valstyb?je iš esm?s yra vienas su kitu susij? ir skirti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui(34).

89. Vis d?lto tai skatint? prad?ti suk?iauti, jeigu kilm?s šalyje automatiškai reik?t? atleisti tiekim? nuo mokes?io po to, kai pirk?jas paskirties valstyb?je pateik? deklaracij? d?l atitinkam? prek? ?sigijimo Bendrijos viduje. Pirk?jas, pateikdamas (tariamo) ?sigijimo valstyb?je suklastot? mokes?i? deklaracij?, gal?t? manipuliuoti apmokestinimo vieta ir, pavyzdžiui, pasirinkti valstyb?, kurioje yra žymiai mažesnis mokes?io tarifas. Netgi nepakankamai patikrinus informacij? apie ?sigijim? paskirties valstyb?je, suklastota deklaracija vis d?lto gal?t? b?ti tiekimo atleidimo kilm?s šalyje priežastis.

90. Priešingai, teisingam mokesčių rinkimui naudingiau tai, kai sulygas, susijusias tiek su sigijimu Bendrijos viduje, tiek su atitinkamo tiekimo atleidimu nuo mokesčių, atskirai vieną nuo kitos patikrina atsakingos mokesčių institucijos. Tačiau jos – pagal aplinkybes grąžindamos mokestį – privalo užtikrinti, kad, teisingai įgyvendinant tiekimo ir sigijimo operacijas, tai nesukels dvigubo apmokestinimo.

91. Kalbant apie rodymą, patvirtinant, kad buvo atliktas atleistas nuo mokesčių tiekimas Bendrijos viduje, daugį daugiausia tai gali būti papildomas rodiklis, patvirtinantis, kad pirkėjas, pristatydamas paskirties šalyje pateiktą mokesčių deklaraciją dėl prekų sigijimo Bendrijos viduje, realiai išgabeno prekes iš šalies. Iš tokios deklaracijos tik netiesiogiai išplaukia, kad prekų buvo išgabentos iš kilmės šalies į paskirties šalį. Tačiau tuo tiekėjas negali pasikliauti jau vien dėl to, kad paskirties šalyje pateikta mokesčių deklaracija dėl sigijimo mokesčių institucijoms kilmės šalyje nėra privaloma priimant sprendimą dėl atleidimo nuo mokesčių.

92. Taigi ketvirtąjį pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad tai, jog pirkėjas paskirties valstybės mokesčių administratoriui pateiktą deklaraciją dėl atitinkamos prekų sigijimo Bendrijos viduje, neturi lemiamos reikšmės rodant, jog tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo mokesčių.

V – Išvada

93. Vadovaudamasi anksčiau išdėstytais samprotavimais, siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į pateiktus prejudicinius klausimus taip:

1. Pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas 28a straipsnio 3 dalies pirmąjį pastraipį prekų sigijimas Bendrijos viduje reiškia, kad pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis kaip savo, kurios išsiunčiamos ar išgabenamos į kitą valstybę narę ir kurių po šio išsiuntimo ar išgabėnimo fiziškai nebėra kilmės šalyje.

2. Pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąjį pastraipį atleidimas nuo mokesčių už tiekimą Bendrijos viduje reiškia, kad pristatyta prekų išsiunčiama ar išgabinama į kitą valstybę narę ir dėl to jos fiziškai nebėra kilmės šalyje.

3. Jeigu tiekėjas, veikdamas sžiningai, pateikia objektyvius rodymus apie tai, kad jo pristatyta prekų buvo išgabenta iš kilmės šalies, ir jeigu šios šalies institucijos šį tiekimą atleidžia nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punktą, tai taikant pagrindinės bylos sulygas minėtos institucijos neturi teisės reikalauti, kad tiekėjas *a posteriori* sumokėtų mokestį, kai paaiškėja, jog pateikti rodymai yra suklastoti, tačiau apie tai tiekėjas nieko nežinojo ir negalėjo žinoti. Tai taikoma bet kuriuo atveju, jeigu tiekėjas įmėsi visų priemonių, kurių galėjo imtis, kad užtikrintų tinkamą PVM reglamentuojančių nuostatų taikymą.

4. Tai, kad pirkėjas paskirties šalies mokesčių administratoriui pateiktą deklaraciją dėl atitinkamos prekų sigijimo Bendrijos viduje, neturi lemiamos reikšmės rodant, jog tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo mokesčių.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas, (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

3 – *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, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd*

4 – OL L 376, p. 1.

5 – Pagal Tarptautinių prekybos rėmų Paryžiuje nustatytas tarptautinės prekybos sąlygas „Incoterms 2000“ „Tiekimas iš gamyklos“ reiškia, kad „pardavėjas savo patalpose ar kitoje nurodytoje teritorijoje (t.y. žemėje, gamykloje, sandėlyje ar kt.) paruošia prekes perduoti pirkėjo dispozicijon. Pardavėjas neprisiima jokių įsipareigojimų pakrauti prekes į pirkėjo transporto priemonę ir sutvarkyti prekių eksporto muitinės formalumus“.

6 – Šiuo klausimu žr. 2005 m. lapkričio 10 d. mano išvadų byloje *EMAG Handel Eder* (2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas, C-245/04, Rink. p. I-3227, 19 ir paskesni punktai).

7 – Žr. Direktyvos 91/680 antrą ir trečią konstatuojamąsias dalis. Taip pat žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimą *EMAG Handel Eder* (C-245/04, Rink. p. I-3227, 26 ir 27 punktai).

8 – Žr. sprendimą *EMAG Handel Eder* (nurodyta 7 išnašoje, 29 punktas) ir mano išvados šioje byloje 24 ir 25 punktus.

9 – Vis dėlto kompetentingų institucijų paskirties šalyje priimtose išvados dėl įsigijimo Bendrijos viduje nėra privalomos institucijoms kilmės šalyje, tikrinančioms, ar buvo vykdytos atleidimo nuo mokesčių už tiekimą Bendrijos viduje sąlygos (šiuo klausimu žr. šios išvados 90 punktą).

10 – Kalbant apie atitinkamą Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies formuluotę, Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad ji apima bet kokį vienos šalies materialaus turto perdavimą kitai šaliai, suteikiant teisę faktiškai juo disponuoti kaip savininkui, sandorą (1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punktas) ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609, 43 punktas)).

11 – Dėl panašaus Šeštosios direktyvos 13 straipsnio 2 žanginio sakinio žr. 2002 m. birželio 20 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-287/00, Rink. p. I-5811, 50 punktas) ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Kingscrest Associates ir Montecello* (C-498/03, Rink. p. I-4427, 24 punktas).

12 – 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, Rink. p. 655, 19 punktas); 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 43 ir 44 punktai) bei 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 41 punktas).

13 – Dėl atitinkamo subjektyvaus faktoriaus, susijusio su pirkimo mokesčių atskaita, netinkamumo žr. 1994 m. balandžio 6 d. Sprendimą *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983, 24 punktas) ir sprendimą *Optigen ir kt.* (nurodyta 12 išnašoje, 45 punktas).

14 – Šia prasme žr. sprendimus *BLP Group* (nurodyta 13 išnašoje, 24 punktas) ir *Optigen ir kt.* (nurodyta 12 išnašoje, 45 punktas).

15 – Tam būtų reikalinga sudėtinga schema: reikėtų daryti prielaidą, kad vykdomas atvirkštinis tiekimas į prekių kilmės šalį – šiuo atveju į Jungtinę Karalystę – kartu su iš naujo apmokestinamuoju įsigijimu Bendrijos viduje – šiuo atveju vykdomu TT – šioje kilmės šalyje. *Teleos ir kt.* nurodo, kad Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos suteikė TT PVM mokėtojo kodą ir akivaizdžiai bandė nurodytu būdu išieškoti mokestį ir iš TT. *Teleos ir kt.* kritikuoja tai kaip dvigubą apmokestinimą. Suprantama, jog mokestis gali būti sumokėtas tik vieną kartą arba *Teleos ir kt.*, arba TT. Kas turi sumokėti pirmiausia - *Teleos ir kt.* ar TT, priklauso nuo atsakymo į trečiąjį klausimą.

16 – 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (C?487/01 ir C?7/02, Rink. p. I?5337, 76 punktas) ir sprendimas *Kittel ir Ricolta* (nurodyta 12 išnašoje, 54 punktas).

17 – Sprendimai *Halifaxir kt.* (nurodyta 10 išnašoje, 41 punktas); *Optigen ir kt.* (nurodyta 11 išnašoje, 37 punktas) ir *Kittel ir Recolta* (nurodyta 11 išnašoje, 40 punktas).

18 – 1990 m. birželio 26 d. Sprendimas *Velker International Oil Company* (C?185/89, Rink. p. I?2561, 19 punktas); 2004 m. rugs?jo 16 d. Sprendimas *Cimber Air* (C?382/02, Rink. p. I?8379, 25 punktas) ir 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimas *Elmelka* (C?181/04?183/04, Rink. p. I?0000, 15 punktas).

19 – Žr. šia prasme 2004 m. kovo 3 d. Nutart? *Transport Service* (C?395/02, Rink. p. I?1991, 27 ir 28 punktai) ir sprendim? *Halifaxir kt.* (nurodyta 10 išnašoje, 90 ir 91 punktai). Išsamiau šiuo klausimu žr. mano išvados 2007 m. sausio 11 d. byloje *Collée*, C?146/05 (Rink. p. I?0000) 20 ir paskesnius punktus.

20 – Žr. šia prasme kartu su Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalimi sprendim? *Halifaxir kt.* (nurodyta 10 išnašoje, 92 punktas). Šia prasme d?l pirkimo mokes?io atskaitos taip pat žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendim? *Molenheide ir kt.* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 ir C?47/96, Rink. p. I?7281, 48 punktas) ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendim? *Gabalfrisair kt.* (C?110/98–C?147/98, Rink. p. I?1577, 52 punktas) bei d?l Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies ? 2006 m. geguž?s 11 d. Sprendim? *Federation of Technological Industriesir kt.* (C?384/04, Rink. p. I?4191, 29 punktas).

21 – Žr. Direktyvos 91/680 pirm? ir antr? konstatuojam?sias dalis (nurodyta 4 išnašoje).

22 – Žr. CMR 5 straipsnio 1 punkt? ir 9 straipsnio 1 punkt?.

23 – Žr. CMR 5 straipsnio 1 punkt? ir 13 straipsnio 1 punkt?.

24 – Sprendimai *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (nurodyta 16 išnašoje, 76 punktas) bei *Kittel ir Ricolta* (nurodyta 12 išnašoje, 54 punktas).

25 – Žr. šios išvados 57 punkt?.

26 – Sprendimai *Federation of Technological Industries ir kt.* (nurodyta 20 išnašoje, 33 punktas) bei *Kittel ir Ricolta* (nurodyta 12 išnašoje, 51 punktas).

27 – Mintis, kad r?pestingas ir s?žiningas apmokestinamasis asmuo neturi b?ti atsakingas už kit? asmen? suk?iavim?, mokant prid?tin?s vert?s mokest?, išreikšta daugelyje sprendim?, susijusi? su „karuselinio suk?iavimo“ atvejais (pirmiausia žr. sprendimus *Federation of Technological Industries ir kt.* (nurodyta 20 išnašoje, 33 punktas), *Optigen ir kt.* (nurodyta 12 išnašoje, 52 ir paskesni punktai) bei *Kittel ir Ricolt* (nurodyta 12 išnašoje, 45 punktas)). Ta?iau iš tikr?j? šios bylos n?ra panašios ? nagrin?jamas aplinkybes d?l to, kad min?tose bylose buvo nagrin?jama keletas vienas su kitu nesusijusi? sandori?, o šioje byloje tur?jo ?vykti tik vienas tiekimas Bendrijos viduje, bet j? ?gyvendinant dalyvavo keletas asmen?.

28 – 1996 m. geguž?s 14 d. Sprendimas *Faroe Seafood ir kt.* (C?153/94 ir C?204/94, Rink. p. I?2465).

29 – 1997 m. liepos 17 d. Sprendimas *Pascoal & Filhos* (C?97/95, Rink. p. I?4209).

30 – Pirmiausia žr. sprendimus *Faroe Seafood ir kt.* (nurodyt? 28 išnašoje, 114 punktas) ir *Pascoal & Filhos*

(nurodyta 29 išnašoje, 55 punktas).

31 – Žr. sprendimą *Pascoal & Filhos* (nurodyta 29 išnašoje, 49 punktas).

32 – 1979 m. liepos 24 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 1697/79 dėl importo arba eksporto muitų, nepareikalauti iš asmens, privalančio juos sumokėti už prekes, kurioms forminta muitinė procedūra, sąlygojanti prievolės sumokėti tokius muitus atsiradimą, išieškojimo išleidus prekes 5 straipsnio 2 dalis (OL L 197, p. 1).

33 – Šiuo klausimu žr. nors ir sudėtingą, tačiau akivaizdžiai realiai Jungtinės Karalystės institucijų taikytą sprendimo būdą, nurodytą 14 išnašoje.

34 – Žr. šios išvados 29 ir 31 bei paskesnius punktus.