

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 — Įsigijimas Bendrijos viduje — Tiekimas Bendrijos viduje — Atleidimas nuo mokesčio — Į kitą valstybę narę išsiųstos arba išgabentos prekės — Įrodymai — Nacionalinės kovos su sukčiavimu priemonės“

Generalinės advokatės J. Kokott išvada, pateikta 2007 m. sausio 11 d. . . . I-7801
2007 m. rugsėjo 27 d. Teisingumo Teismo (trečioji kolegija) sprendimas . . . I-7827

Sprendimo santrauka

1. *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)*

2. *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)
3. *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)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/65, 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 prekė įsigyta Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjui yra perleidžiama teisė disponuoti preke kaip savo, o tiekėjas nustato, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir kad taip išsiuntus ar išgabenus jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje.

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 būtinas sandorio, vykdomo Bendrijos viduje, elementas, kuris jį skiria nuo šalies viduje vykdomo sandorio.

Išankstinė Šeštosios direktyvos XVIa dalyje numatytos pereinamojo laikotarpio tvarkos taikymo sąlyga yra ta, kad sandoris vykdomas Bendrijos

Be to, kaip ir kitos sąvokos, apibrėžiančios apmokestinamuosius sandorius pagal Šeštąją direktyvą, tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo Bendrijos viduje sąvokos yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus. Todėl būtina, kad tiekimo arba įsigijimo Bendrijos viduje kvalifikavimas būtų atliktas

remiantis objektyviais elementais, kaip antai atitinkamų prekių fizinio judėjimo tarp valstybių narių buvimu.

(žr. 37, 38, 40 ir 42 punktus bei rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. 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 įpareigoti tiekėją, kuris veikė sąžiningai ir pateikė įrodymų, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančių jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą Bendrijos viduje, vėliau sumokėti pridėtinės vertės mokesčių už tas prekes, kai paaiškėja, kad šie įrodymai yra suklastoti, tačiau neįrodyta, jog minėtas tiekėjas dalyvavo sukčiavime mokesčių srityje, jeigu jis ėmėsi visų galimų protingų priemonių, kad įsitikintų, jog jo atliekamas tiekimas Bendrijos viduje nelemia jo dalyvavimo tokiam sukčiavime.

Pirma, teisinio saugumo principui prieštarautų tai, kad valstybė narė, numachiusi tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio taikymo sąlygas, būtent nustatydamą kompetentingoms valdžios institucijoms pristatytinų dokumentų sąrašą, ir iš pradžių sutikusi kaip įrodymus,

patvirtinančius teisę į atleidimą nuo mokesčio, priimti tiekėjo pateiktus dokumentus, galėtų vėliau įpareigoti šį tiekėją sumokėti pridėtinės vertės mokesčių už šį tiekimą, jei taptų aišku, kad dėl pirkėjo sukčiavimo, apie kurį tiekėjas nežinojo ir negalėjo žinoti, atitinkamos prekės iš tikrųjų nebuvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos.

Antra, bet koks rizikos paskirstymas tarp tiekėjo ir mokesčių administratoriaus trečiajam asmeniui sukčiavus turi atitikti proporcingumo principą. Tvarka, pagal kurią visa atsakomybė sumokėti pridėtinės vertės mokesčių tenka tiekėjui, neatsižvelgiant į tai, ar pastarasis dalyvauja sukčiavime, nebūtinai apsaugo suderintą pridėtinės vertės mokesčio sistemą nuo pirkėjo sukčiavimo ir piktnaudžiavimo. Jeigu pastarajam nebūtų taikoma jokia atsakomybė, jis galėtų iš tikrųjų neišsiųsti arba neišgabenti prekių iš tiekimo valstybės narės ir jų nedeklaruoti pridėtinės vertės mokesčio tikslais numatomoje paskirties valstybėje narėje.

Trečia, jei tiekėjai turėtų patys *a posteriori* sumokėti pridėtinės vertės mokesčių, nebūtų laikomasi fiskalinio

neutralumo principo, nes tiekėjai, kurie sudaro sandorius valstybės viduje, niekada neturi mokėti pardavimo mokesčio, mat tai yra netiesioginis vartojimo mokestis. Todėl apmokestinamieji asmenys, vykdantys sandorį Bendrijos viduje, būtų mažiau palankesnėje padėtyje negu apmokestinamieji asmenys, vykdantys sandorį valstybės lygiu.

benti prekes iš tiekimo valstybės narės neįvykdo pirkėjas, pastarasis ir turi sumokėti pridėtinės vertės mokestį šioje valstybėje narėje.

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

Ketvirta, remiantis pagal analogiją taikytina Teisingumo Teismo praktika, Bendrijos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad tiekėjas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sudaromas sandoris nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje. Todėl aplinkybės, kad tiekėjas veikė sąžiningai, ėmėsi visų galimų pagrįstų priemonių ir nedalyvavo sukčiaujant, yra svarbios nustatant, ar galima tokį tiekėją įpareigoti *a posteriori* sumokėti pridėtinės vertės mokestį. Tačiau, kai tiekėjas įvykdo savo pareigas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje įrodymu, o sutartinės pareigos išsiūsti arba išga-

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

(žr. 72 punktą ir rezoliucinės dalies 3 punktą)