

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. rugsėjo 27 d.*

Byloje C-409/04

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

The Queen, prašoma

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

* Proceso kalba: anglų.

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

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

I-7828

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd ir Stardex (UK) Ltd*, atstovaujamų N. Fleming ir M. Conlon bei QC E. Sharpston, baristerių P. Hamilton, P. Moser ir A. Young bei advokato D. Waelbroeck,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Jackson, padedamos *barristers* R. Anderson ir R. Haynes,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos ir K. Georgiadis bei M. Tassopoulou,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir C. Jurgensen-Mercier,
- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo SC E. Fitzsimons ir BL B. Conway,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

— 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

Sprendimą

- ¹ Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB (OL L 269, p. 44, toliau – Šeštoji direktyva), 28a straipsnio 3 dalies pirmosios pastraipos ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmosios pastraipos išaiškinimo.
- ² Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Teleos plc*, *Unique Distribution Ltd*, *Synectiv Ltd*, *New Communications Ltd*, *Quest Trading Company Ltd*, *Phones International Ltd*, *AGM Associates Ltd*, *DVD Components Ltd*, *Fonecomp Ltd*, *Bulk GSM Ltd*, *Libratech Ltd*, *Rapid Marketing Services Ltd*, *Earthshine Ltd* ir *Stardex (UK) Ltd* (toliau – *Teleos ir kt.*) ir Jungtinėje Karalystėje už pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) rinkimą atsakingos institucijos *Commissioners of Customs*

& *Excise* (toliau – *Commissioners*) dėl tiekimų Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

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

4 Šeštojoje direktyvoje yra XVIa dalis „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“, apimanti 28a–28m straipsnius, kuri į ją įtraukta 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).

5 Šeštosios direktyvos 28a straipsnis numato:

„1. Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami:

a) prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygį šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis

juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį ir kuriam netaikomos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antro sakinio arba 28b straipsnio B dalies 1 punkto nuostatos.

<...>

3. „Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjantiems asmenims 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 jų vardu.

Jeigu prekės, kurias įsigyja neapmokestinamasis juridinis asmuo, yra siunčiamos ar gabenamos iš trečiosios šalies teritorijos ir minėto asmens importuojamos į kitą valstybę narę nei valstybę narę, į kurią jos turi būti pristatytos, minėtos prekės laikomos atsiųstomis arba atgabentomis iš importuojančios valstybės narės. Minėta valstybė narė 21 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka grąžina importuotojui pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą už prekių importą, jeigu importuotojas įrodo, kad jo įsigytos prekės buvo apmokestintos pridėtinės vertės mokesčiu valstybėje narėje, į kurią gabenamos arba siunčiamos prekės buvo pristatytos.

<...>

5. Prekių tiekimu už atlygį laikoma:

b) apmokestinamojo asmens verslui skirtų prekių perdavimas į kitą valstybę narę.

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnis numato:

„1. Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai jos atsiunčiamos ar atgabenamos prekių 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, suteikusiai 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.

<...>“

7 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 nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių sukčiavimui, vengimui, 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)

8 Šeštosios direktyvos 28d straipsnio 1 dalis numato:

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

9 Šeštosios direktyvos 22 straipsnis, iš dalies pakeistas tos pačios direktyvos 28h straipsniu, asmenims, privalantiems mokėti mokesčius, numato keletą prievolių, susijusių būtent su apskaita, sąskaitų faktūrų išrašymu, deklaracija bei sumuojančiąja

ataskaita, kurią jie turi pateikti mokesčių administratoriui. Šio straipsnio 8 dalis numato:

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

Nacionalinės teisės aktai

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

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

- a) *Commissioners* yra įsitikinę, kad prekės buvo ar turi būti eksportuotos į už valstybių narių teritorijos ribų esančią vietą arba kad atitinkamam tiekimui būdinga tai, jog:
 - i) prekės gabenamos už Jungtinės Karalystės teritorijos ribų; ir

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

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

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

„Kai *Commissioners* yra įsitikinę, kad:

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

b) tiekama kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui;

c) prekės buvo perduotos į kitą valstybę narę ir

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

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

- 12 Kiti tiekimų Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio atvejai pateikti aplinkraščiuose Nr. 725 ir Nr. 703, kurie, kaip nurodyta sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, iš dalies turi įstatymo galią.
- 13 Aplinkraštis Nr. 703, skirtas visiems ūkio subjektams, užsiimantiems prekyba Bendrijos viduje, be kita ko, nustato:

„8.4 Nulinio tarifo taikymo tiekimams į kitas valstybes nares sąlygos

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

- gavote ir savo sąskaitose faktūrose dėl PVM apmokestinto pardavimo nurodėte Bendrijos vidaus PVM identifikavimo numerį, taip pat savo kliento valstybės dviejų raidžių kodą,
- prekės išsiunčiamos arba išgabenamos iš Jungtinės Karalystės į kitą (Sąjungos) valstybę narę, ir

- įvykus tiekimui per tris mėnesius gaunate ir išsaugote galiojančius komercinius dokumentus, įrodančius, kad prekės paliko Jungtinės Karalystės teritoriją.

<...>

Jei Jūsų klientas Bendrijoje pats pasiima prekes arba imasi priemonių, kad jos būtų paimitos ir išgabentos iš Jungtinės Karalystės, privalote:

- pareikalauti, kad Jums būtų patvirtinta, koku būdu prekės bus išgabentos iš Jungtinės Karalystės ir kokių įrodymų jie jums pateiks, ir
- prireikus savo kliento paprašyti pervesti užstatą, lygų PVM sumai, kurią turėtumėte sumokėti, jei negautumėte įrodymo, kad prekės buvo išgabentos iš Jungtinės Karalystės. (Užstatas galės būti grąžintas, kai gausite įrodymų, kad prekės buvo išgabentos iš Jungtinės Karalystės.)“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

¹⁴ 2002 m. *Teleos ir kt.* pardavė mobiliuosius telefonus Ispanijos bendrovei *Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA* (toliau – TT). Pagal pirkimo-pardavimo sutartį, prekių paskirties vieta buvo Prancūzijoje, o kai kuriais atvejais Ispanijoje.

Beveik visais atvejais sutartys buvo sudarytos pagal vieną iš Tarptautinių prekybos rūmų nustatytų tarptautinės prekybos sąlygų (vadinamųjų „Incoterms 2000“), t. y. „tiekimas iš gamyklos“ („ex-works“ arba EXW), tai reiškia, kad *Teleos ir kt.* įsipareigojo tik perduoti prekes TT Jungtinėje Karalystėje esančiame sandėlyje, o ši buvo atsakinga už tolesnį gabenimą į atitinkamą valstybę narę. Sandėlis priklausė muitinės ir platinimo sandėliavimo bendrovei *Euro-Cellars Ltd.*

- 15 Už kiekvieną sandorį, praėjus kelioms dienoms nuo pardavimo, *Teleos ir kt.* iš TT gaudavo vieną pasirašyto ir užantspauduoto CMR važtaraščio originalo egzempliorių (važtaraščio, sudaryto pagal 1956 m. gegužės 19 d. pasirašytos Ženevos konvencijos dėl tarptautinio krovinų vežimo keliais sutarties, iš dalies pakeistos 1978 m. liepos 5 d. protokolu), kuriame aprašytos prekės ir nurodytas pristatymo adresas, vairuotojo vardas ir pavardė ir automobilio registracijos numeris. Buvo laikoma, kad toks važtaraštis, kuris pasirašydavo TT, patvirtina, jog mobilieji telefonai buvo pristatyti į numatytą paskirties vietą.
- 16 Iš pradžių *Commissioners* priėmė šiuos dokumentus kaip įrodymus, patvirtinančius, kad prekės buvo eksportuotos iš Jungtinės Karalystės, todėl minėti tiekimai buvo atleisti nuo PVM, jiems pritaikius nulinį tarifą, o *Teleos ir kt.* turėjo teisę susigrąžinti perkant sumokėtą mokestį. Vis dėlto vėlesnių patikrinimų metu *Commissioners* nustatė, kad kai kuriais atvejais CMR važtaraščiuose pristatymo vieta nurodyta neteisingai, kad juose esantys vežėjai neegzistuoja arba neužsiima mobiliųjų telefonų pervežimu ir kad nurodyti automobilių registracijos numeriai priklausė neegzistuojantiems arba netinkamiems gabenti tokias prekes automobiliams. *Commissioners* dėl to nusprendė, kad mobilieji telefonai niekada nebuvo išgabenti iš Jungtinės Karalystės ir todėl pareikalavo sugrąžinti kelių milijonų GBP PVM už minėtus tiekimus, pripažįstant, kad *Teleos ir kt.* jokiais būdais nesukčiavo.

- 17 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad yra įrodymų, patvirtinančių, jog TT Ispanijos kompetentingoms institucijoms pateikė mokesčių deklaracijas dėl mobiliųjų telefonų įsigijimo Bendrijos viduje. Ši bendrovė taip pat šių prekių vėlesnį tiekimą deklaravo kaip nuo mokesčio atleistą tiekimą Bendrijos viduje ir pareikalavo sugrąžinti perkant sumokėtą PVM.
- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko nustatyta tai, kad *Teleos ir kt.* neturėjo jokio pagrindo abejoti nei CMR važtaraštyje esančiais įrašais, nei jo autentiškumu, kad šios bendrovės nedalyvavo jokiame sukčiavime ir nežinojo, kad mobilieji telefonai nebuvo išgabenti iš Jungtinės Karalystės. Be to, šis teismas padarė išvadą, kad po to, kai *Teleos ir kt.* atliko rimtą bei išsamų tyrimą dėl TT ir *Euro-Cellars Ltd*, jog įsitikintų pirkėjo patikimumu, ji negalėjo pasinaudoti jokia kita konkrečia priemone, kad nustatytų minėtuose važtaraščiuose esančių įrašų neteisingumą. Be to, atsižvelgiant į nagrinėjamos prekybos pobūdį, jokie kiti papildomi įrodymai, išskyrus CMR važtaraščius, negalėjo būti pagrįstai gauti.
- 19 *Teleos ir kt.* apskundė *Commissioners* sprendimus dėl PVM išieškojimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, motyvuodami tuo, kad Šeštojoje direktyvoje nėra tam jokio pagrindo.
- 20 Tokiomis aplinkybėmis *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court)* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

„1. Ar (Šeštosios direktyvos) 28a straipsnio 3 dalyje (prekių įsigijimas Bendrijos viduje) vartojama sąvoka „išsiųstos“ atitinkamomis (pagrindinės bylos) aplinkybėmis reiškia, jog prekės įsigijamos Bendrijos viduje, kai:

- a) pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis, tapdamas jų savininku, o tiekėjas perduoda prekes pirkėjui (kuris įregistruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje) pirkimo-pardavimo sutartimi „iš gamyklos“ (*ex works*), pagal kurią atsakomybė už prekių pergabenimą iš tiekėjo valstybėje narėje esančio saugaus sandėlio į kitą valstybę narę tenka pirkėjui, ir sutartiniai dokumentai arba kiti dokumentiniai įrodymai patvirtina, kad ketinama prekes gabenti į kitą valstybę narę, tačiau prekės fiziškai tebėra tiekėjo šalies teritorijoje; arba kai

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

 - c) pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis, tapdamas jų savininku, ir prekių fiziškai nebėra tiekėjo valstybės narės teritorijoje, ir jos yra pakeliui į kitą valstybę narę?
2. Ar (Šeštosios direktyvos) 28c straipsnio A skirsnio a punktas reiškia, jog prekių tiekimai atleidžiami nuo PVM, kai:

- prekės tiekiamos pirkėjui, kuris yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje ir

— pirkėjas sutinka nupirkti prekes su sąlyga, kad įgijęs teisę disponuoti prekėmis, tapdamas jų savininku, tiekėjo valstybėje narėje jis bus atsakingas už prekių pergabenimą iš tiekėjo valstybės į kitą valstybę narę; ir

a) pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis, tapdamas jų savininku, o tiekėjas perdavė prekes pirkėjui pirkimo-pardavimo sutartimi „iš gamyklos“ (*ex works*), pagal kurią atsakomybė už prekių pergabenimą iš tiekėjo valstybėje narėje esančio saugaus sandėlio į kitą valstybę narę tenka pirkėjui, ir sutartiniai dokumentai bei (arba) kiti dokumentiniai įrodymai patvirtina, kad ketinama prekes gabenti į kitą valstybę narę, tačiau prekės fiziškai tebėra tiekėjo šalies teritorijoje; arba

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

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

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

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

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

Dėl prejudicinių klausimų

Preliminarios pastabos

- 21 Pirmiausia reikia priminti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimai yra susiję su siekiant panaikinti vidines sienas nuo 1993 m. sausio

1 dienos Direktyva 91/680/EEB nustatytomis ir prekybai Bendrijos viduje taikomomis PVM pereinamojo laikotarpio priemonėmis. Nuo šios datos prekyboje tarp valstybių narių buvo visiškai panaikintas apmokestinimas importo atveju ir atleidimas nuo mokesčio eksporto atveju (minėtos direktyvos antra ir trečia konstatuojamosios dalys).

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

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

24 Taigi bet koks įsigijimas Bendrijos viduje, apmokestinamas valstybėje narėje, į kurią atsiunčiamos ar atgabenamos prekės Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmąją pastraipą lemia tiekimą, kuris atleidžiamas nuo mokesčio valstybėje narėje, kurioje prasideda minėtas siuntimas ar gabenimas, pagal tos pačios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąją pastraipą (2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, Rink. p. I-3227, 29 punktas).

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

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

- 26 Savo pirmaisiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmoji pastraipa ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, atsižvelgiant į šiose dviejose nuostatose vartojamą sąvoką „išsiųstos“, turi būti aiškinamos taip, jog prekės įsigijamos Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjui yra perleidžiama teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo arba išgabenimo jų fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje.
- 27 Sąlygos, kurios turi būti įvykdytos, kad sandoris būtų laikomas įsigijimu Bendrijos viduje, ir kuriam taikomas PVM, yra numatytos Šeštosios direktyvos 28a straipsnyje. Be šio straipsnio 1 dalies a punkte numatytų sąlygų, nustatančių, koks turi būti pardavėjas ir pirkėjas, to pačio straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje prekėms įsigyti Bendrijos viduje nustatomos dvi sąlygos, t. y., pirma, turi būti perleidžiama teisė disponuoti kaip savo kilnojamuoju materialiu turtu ir, antra, pardavėjas ar prekių įsigijantis asmuo arba asmuo, veikiantis jų vardu, šias prekes turi atsiųsti arba

atgabenti įsigyjančiam asmeniui „į kitą valstybę narę nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos“.

- 28 Sandoris, kurį lemia įsigijimas Bendrijos viduje, t. y. tiekimas Bendrijos viduje, yra atleidžiamas nuo PVM, jeigu jis atitinka Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkte nustatytas sąlygas. Skirtingai nuo sąlygų, nustatytų įsigijimui Bendrijos viduje, ši nuostata numato, kad tam, jog tiekimas Bendrijos viduje būtų atleistas nuo mokesčio, prekės turi būti išsiųstos arba išgabentos „iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje“, t. y. kad siuntimas arba gabenimas turi būti atlikti iš valstybės narės, praesančios Bendrijos teritorijoje, kur galioja bendra PVM sistema, į kitą Bendrijos valstybę narę.
- 29 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos išplaukia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog pirmoji įsigijimo Bendrijos viduje sąlyga, t. y. teisės disponuoti prekėmis kaip savo perleidimas, yra įvykdyta. Vis dėlto šalys pagrindinėje byloje prieštarauja dėl antrosios sąlygos, kuri taikoma tokiam įsigijimui. Jos nesutinka būtent su Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmojoje pastraipoje esančios sąvokos „išsiųstos“ aiškinimu.
- 30 *Teleos ir kt.* mano, kad sąvoka „išsiųstos“ reiškia, jog atitinkamos prekės buvo išsiųstos į konkrečią paskirties vietą arba gavėjui. Jos remiasi pažodiniu šios sąvokos aiškinimu ir tvirtina, kad palyginus visas kalbines versijas matyti, jog šiame straipsnyje atitinkamai vartota sąvoka pabrėžia išsiuntimo proceso pradžią ir nereiškia visiško fizinio prekių išgabavimo iš tiekėjo valstybės narės teritorijos.

- 31 Todėl *Teleos ir kt.* mano, kad prekių tiekimas Bendrijos viduje yra įvykęs, kai tiekėjas perduoda prekes pirkėjo dispozicijon taikydamas „iš gamyklos“ sąlygą, pagal kurią pirkėjas išsipareigoja jas išgabenti į kitą valstybę narę, ir kad įrodymai patvirtina, jog šalys siekia, jog paskui prekės būtų išgabentos į kitoje valstybėje narėje esančią paskirties vietą, net jeigu šios dar fiziškai būtų tiekimo valstybės narės teritorijoje.
- 32 Tačiau Teisingumo Teismui pastabas pateikusių valstybės narės ir Europos Bendrijų Komisija tvirtina, kad sąvokos „išsiųstos“ vartojimas reiškia, jog prekių fiziškai nebėra išsiuntimo valstybės narės teritorijoje arba kad jos buvo pristatytos į paskirties valstybę narę.
- 33 Iš tikrųjų, nors, kaip teigia *Teleos ir kt.*, remiantis pažodiniu aiškinimu Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje esantis žodžių junginys „į kitą valstybę <...> atsiunčia arba atgabena“, atrodo, pabrėžia išsiuntimo arba išgabavimo proceso pradžią, vis dėlto, kaip tai tvirtina dauguma Teisingumo Teismui pastabas pateikusių valstybių narių, tos pačios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmojoje pastraipoje esantis žodžių junginys „išsiųstos arba išgabentos iš <...> (valstybės narės) teritorijos“ reiškia, kad prekių realiai nebėra tiekimo valstybėje narėje.
- 34 Tokiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į būtiną sąsają tarp tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje, abi ankstesniame punkte minėtas nuostatas reikia aiškinti suteikiant joms vienodą reikšmę ir apimtį.

- 35 Taigi, kai yra keletas galimų sąvokos pažodinio aiškinimo variantų, tam, kad būtų galima nustatyti jos taikymo apimtį, reikia atsižvelgti į jos kontekstą, Šeštosios direktyvos struktūrą ir tikslus (šiuo atžvilgiu žr. 1990 m. birželio 26 d. Sprendimo *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rink. p. I-2561, 16 ir 17 punktus; 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 22 punktą ir 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Rink. p. I-3225, 20 punktą).
- 36 Iš Šeštosios direktyvos XVIa dalyje numatyto pereinamojo laikotarpio priemonių siekiamo tikslo, t. y. perleisti mokestines pajamas valstybei narei, kurios galutiniam vartotojui yra atsiųstos ar atgabentos prekės (žr. minėto sprendimo *EMAG Handel Eder* 40 punktą), išplaukia, kad ši tvarka buvo sukurta būtent siekiant sureguliuoti prekių judėjimą Bendrijos viduje.
- 37 Ši tvarka, kaip buvo priminta šio sprendimo 21 punkte, pakeitusi importo bei eksporto tarp valstybių narių sistemą, aiškiai skiriasi nuo pastarosios sistemos, kuri reglamentuoja sandorius, įvykdytus šalies viduje. Tokios tvarkos išankstinė taikymo sąlyga ta, kad sandoris vykdomas Bendrijos viduje ir būtent yra fizinis prekių judėjimas iš vienos valstybės narės į kitą. Iš tikrųjų ši sąlyga, susijusi su sienų tarp valstybių narių kirtimu, yra sandorio, vykdomo Bendrijos viduje, būtinas elementas, kuris jį skiria nuo šalies viduje vykdomo sandorio.
- 38 Be to, kaip ir kitos sąvokos, apibrėžiančios apmokestinamuosius sandorius pagal Šeštąją direktyvą (žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 44 punktą bei 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 41 punktą),

tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo Bendrijos viduje sąvokos yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus.

39 Priešingai *Teleos ir kt.* argumentams, kuriais remiantis pakanka tiekėjo ir pirkėjo ketinimo vykdyti sandorį Bendrijos viduje, kad jis būtų laikomas tokiu, reikia konstatuoti, kad iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, jog mokesčių administratoriaus pareiga atlikti tyrimus, siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens ketinimus, prieštarauja bendrosios PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymui būdingus veiksmus, atsižvelgiant, išskyrus ypatingus atvejus, į objektyvų atitinkamo sandorio pobūdį (žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group*, C-4/94, Rink. p. I-983, 24 punktą ir minėtų sprendimų *Optigen ir kt.* 45 punktą bei *Kittel ir Recolta Recycling* 42 punktą).

40 Todėl būtina, kad tiekimo arba įsigijimo Bendrijos viduje kvalifikavimas būtų atliktas remiantis objektyviais elementais, kaip antai atitinkamų prekių fizinio judėjimo tarp valstybių narių buvimu.

41 Tokį aiškinimą patvirtina ir prekių tiekimo bei įsigijimo Bendrijos viduje kontekstas. Iš tikrųjų jau iš Šeštosios direktyvos XVIa dalies pavadinimo formuluotės išplaukia, kad pereinamojo laikotarpio priemonės yra taikomos prekybai tarp valstybių narių. Be to, su šiomis priemonėmis susijusiose nuostatose vartojami pasakymai, iš kurių matyti, kad yra bent dvi valstybės narės, dalyvaujančios tiekimo arba įsigijimo Bendrijos viduje sandoryje, ir kad turi būti prekių perdavimas tarp šių valstybių. Šie specifiniai žodžių junginiai, kaip antai „į kitą valstybę narę nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos“, „į kitą valstybę narę nei valstybė narė, į kurią jos turi būti pristatytos“ ir „apmokestinamojo asmens verslui skirtų prekių

perdavimas į kitą valstybę narę“, numatyti būtent Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 ir 5 dalyse.

- 42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį pateiktus klausimus reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmoji pastraipa ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, atsižvelgiant į šiose dvejose nuostatose vartojamą sąvoką „išsiųstos“, turi būti aiškinamos taip, jog prekės įsigijimas Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabenimo jų fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje.

Dėl trečiojo klausimo

- 43 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo trečiuoju klausimu iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa turi būti aiškinama kaip draudžianti tai, jog tiekimo valstybės narės kompetentingos institucijos įpareigoja tiekėją, kuris veikė sąžiningai ir pateikė objektyvių įrodymų, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančių jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą Bendrijos viduje, vėliau sumokėti PVM už tas prekes, kai paaiškėja, kad šie įrodymai yra suklastoti, bet vis dėlto nustačius, jog minėtas tiekėjas nesukčiavo mokesčių srityje.
- 44 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad net jeigu prekių tiekimui ir įsigijimui Bendrijos viduje taikoma objektyvi sąlyga, t. y., kaip matyti iš pateikto atsakymo į pirmuosius du klausimus, kad prekės fiziškai turi būti išgabentos iš tiekimo valstybės narės, dėl sienų kontrolės panaikinimo tarp valstybių narių mokesčių administratoriui yra

sudėtinga įsitikinti, ar prekės fiziškai tebėra, ar ne minėtos valstybės narės teritorijoje. Todėl mokesčių institucijos atlieka šį tikrinimą iš esmės remdamosi mokesčių mokėtojų pateiktais įrodymais ir jų deklaracijomis.

45 Kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio pirmosios pastraipos, valstybės narės turi nustatyti tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio taikymo sąlygas. Vis dėlto reikia priminti, kad naudodamasi savo įgaliojimais valstybės narės privalo laikytis bendrųjų teisės principų, esančių Bendrijos teisinės sistemos dalimi, 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).

46 Taip pat iš Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su PVM išieškojimu *a posteriori*, išplaukia, kad priemonės, kurias valstybės narės gali priimti tam, kad užtikrintų tikslų mokesčių surinkimą ir išvengtų sukčiavimo, negali būti naudojamos taip, jog keltų grėsmę PVM neutralumui (šiuo atžvilgiu žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfriša ir kt.*, nuo C-110/98 iki C-147/98, Rink. p. I-1577, 52 punktą; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 59 punktą bei 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 92 punktą).

47 *Teleos ir kt.* tvirtina, kad tai, jog valstybių narių mokesčių institucijos tiekėjui palieka įrodinėjimo našta bei numato pareigą sumokėti PVM už prekes, parduotas pagal tiekimo Bendrijos viduje tvarką, tokiu atveju, kai po įsigijimo paaiškėja, kad pirkėjas sukčiavo ir kad prekės faktiškai tebėra tiekimo valstybėje narėje, yra nesuderinama

su teisinio saugumo, proporcingumo ir fiskalinio neutralumo principu. Jos taip pat teigia, kad priemonės, kurių mokesčių institucijos ėmėsi prieš juos, daro poveikį tinkamam vienodos rinkos veikimui ir kliudo laisvam prekių judėjimui.

48 Kalbant, pirma, apie teisinio saugumo principą, reikia priminti, kad jis itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės aktai gali turėti finansinių pasekmių, jog suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems taikomus įpareigojimus (žr. 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Komisiją*, 326/85, Rink. p. 5091, 24 punktą bei minėto sprendimo *Halifax ir kt.* 72 punktą). Iš to išplaukia, kad yra svarbu, kaip teisingai nurodo *Teleos ir kt.* bei Komisija, jog mokesčių mokėtojai žinotų savo mokestinius įsipareigojimus prieš sudarydami sandorį.

49 Pagrindinėje byloje iš bylos medžiagos ir Teisingumo Teismui pateiktų pastabų išplaukia, kad nėra jokio patikimo įrodymo, kuris leistų, pirma, padaryti išvadą, jog atitinkamos prekės buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, ir, antra, jog nebuvo jokių manipuliacijų ir sukčiavimų. Vis dėlto tam, kad būtų užtikrintas teisingas ir paprastas atleidimo nuo mokesčio taikymas, reikia, jog nacionalinės valdžios institucijos nustatytų sąlygas, kurioms esant jos atleidžia nuo mokesčio tiekimus Bendrijos viduje.

50 Teisinio saugumo principui prieštarautų tai, kad valstybė narė, numachiusi tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio taikymo sąlygas, būtų nustatydamą kompetetingoms 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 PVM 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.

- 51 Taigi įpareigojimas mokesčių mokėtoją pateikti įtikinamų įrodymų, kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekimo valstybės narės, negarantuoja teisingo ir paprasto atleidimo nuo mokesčio taikymo. Atvirkščiai, dėl šios pareigos jis yra nesaugioje situacijoje galimybės taikyti atleidimą nuo mokesčio savo tiekimams Bendrijos viduje arba būtinybės įskaiciuoti PVM į pardavimo kainą atžvilgiu.
- 52 Antra, kalbant apie proporcingumo principą, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas minėto sprendimo *Molenheide ir kt.* 46 punkte nusprendė, jog pagal šį principą valstybės narės privalo turėti galimybę remtis priemonėmis, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau pažeidžia nagrinėjamus Bendrijos teisės aktais nustatytus principus.
- 53 Taigi, nors siekimas valstybių narių nustatytais priemonėmis kuo veiksmingiau saugoti valstybės biudžeto teises yra teisėtas, minėtos priemonės neturi peržengti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (žr. minėtų sprendimų *Molenheide ir kt.* 47 punktą bei *Federation of Technological Industries ir kt.* 30 punktą).
- 54 Jungtinės Karalystės ir Italijos vyriausybės šiuo atžvilgiu teigia, kad pagrindinėje byloje galima taikyti Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią tai, jog sąžiningas importuotojas turi mokėti maito mokesčius už importuojamą prekę, dėl kurios eksportuotojas padarė muitų teisės pažeidimą, nors importuotojas nedalyvavo šiame pažeidime, yra apmokestinimas – nei neproporcingas, nei prieštaraujantis bendriesiems teisės principams, kurių laikymąsi užtikrina Teisingumo Teismas (žr. 1996 m. gegužės 14 d. Sprendimo *Faroe Seafood ir kt.*, C-153/94 ir C-204/94, Rink. p. I-2465,

114 punktą bei 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Pascoal & Filhos*, C-97/95, Rink. p. I-4209, 61 punktą).

55 Tokiems argumentams negalima pritarti.

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

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

58 Iš tiesų sukčiavimo mokesčių srityje prevencijos tikslas kartais pateisina didesnius reikalavimus tiekėjams. Vis dėlto bet koks rizikos paskirstymas tarp tiekėjo ir mokesčių administratoriaus trečiajam asmeniui sukčiavus turi atitikti proporcingumo principą. Be to, užuot užkirtusi kelią sukčiavimui mokesčių srityje, tvarka, pagal kurią visa atsakomybė sumokėti PVM tenka tiekėjui, neatsižvelgiant į tai, ar pastarasis dalyvauja, ar ne sukčiavime, nebūtinai apsaugo suderintą PVM 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 PVM tikslais numatomoje paskirties valstybėje narėje.

- 59 Trečia, dėl fiskalinio neutralumo principo reikia priminti, kad jis, be kita ko, draudžia panašių, tarpusavyje konkuruojančių paslaugų teikimą vertinti skirtingai PVM požiūriu (žr. 2006 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Eurodental*, C-240/05, Rink. p. I-11479, 46 punktą).
- 60 Taigi, jei pagrindinėje byloje nagrinėjami tiekėjai turėtų patys *a posteriori* sumokėti PVM, nebūtų laikomasi minėto principo, nes tiekėjai, kurie sudaro sandorius valstybės viduje, niekada neturi mokėti pardavimo mokesčio, mat tai yra netiesioginis vartojimo mokestis. Vadinasi, apmokestinamieji asmenys, vykdanys sandorį Bendrijos viduje, tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, būtų mažiau palankesnėje padėtyje negu apmokestinamieji asmenys, vykdanys sandorį valstybės lygiu (dėl teisės į atleidimą nuo mokesčio žr. minėto sprendimo *Eurodental* 47 punktą).
- 61 Ketvirta, dėl *Teleos ir kt.* argumento, kad priemonės, kurių ėmėsi Jungtinės Karalystės institucijos, pažeidžia laisvą prekių judėjimą, reikia konstatuoti, jog, pirma, iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad kova su galimu mokesčių sukčiavimu, vengimu, piktnaudžiavimu yra Šeštąja direktyva pripažįstamas ir skatinamas tikslas (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 76 punktą ir minėto sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 54 punktą), kuris gali, esant tam tikroms aplinkybėms, pateisinti laisvo prekių judėjimo apribojimus.

- 62 Antra, taip pat svarbu užtikrinti, kaip teisingai teigia Komisija, kad ūkio subjektai nebūtų mažiau palankesnėje padėtyje negu ta, kuri buvo prieš panaikinant sienų kontrolę tarp valstybių narių, nes tai prieštarautų vidaus rinkos tikslams, kuriais siekiama palengvinti prekybą tarp valstybių narių.
- 63 Kadangi apmokestinamieji asmenys nebegali remtis muitinės išduotais dokumentais, tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje įrodymai turi būti pateikti kitais būdais. Nors prekybos Bendrijos viduje tvarka tapo palankesnė sukčiavimui, vis dėlto valstybių narių nustatytos įrodinėjimo sąlygos neturi pažeisti EB sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių, šiuo atveju laisvo prekių judėjimo.
- 64 Šiuo atžvilgiu taip pat svarbu priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį valstybės narės gali nustatyti pareigas, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir būtų užkirstas kelias sukčiavimui, tokiomis prievolėmis nesukurdamos pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.
- 65 Be to, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, pagal analogiją taikytiną pagrindinėje byloje, Bendrijos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad tiekėjas imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje (dėl karuselinio sukčiavimo žr. minėtų sprendimų *Federation of Technological Industrines ir kt.* 33 punktą ir *Kittel ir Recolta Recycling* 51 punktą).

- 66 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 PVM.
- 67 Tačiau, kaip teigia Komisija, kai tiekėjas įvykdo savo pareigas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje įrodymu, o sutartinės pareigos išsiųsti arba išgabenti prekes iš tiekimo valstybės narės neįvykdo pirkėjas, pastarasis ir turi sumokėti PVM šioje valstybėje narėje.
- 68 Todėl į trečiąjį pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa turi būti aiškinama kaip draudžianti tiekimo valstybės narės kompetentingoms institucijoms 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 PVM už tas prekes, kai paaiškėja, kad šie įrodymai yra suklastoti, tačiau neįrodyta, jog minėtas tiekėjas dalyvavo sukčiavime mokesčių srityje, jeigu jis ėmėsi visų protingų priemonių, kurių galėjo imtis, jog įsitikintų, kad jo atliekamas tiekimas Bendrijos viduje nelemia jo dalyvavimo tokiaame sukčiavime.

Dėl ketvirtąjo klausimo

- 69 Savo ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tai, jog pirkėjas valstybės narės, į kurią prekės gabenamos,

mokesčių institucijoms pateikė deklaraciją dėl įsigijimo Bendrijos viduje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti laikoma lemiamu įrodymu, kuriuo remiantis Bendrijos viduje atleidžiamas nuo PVM.

- 70 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į du pirmuosius klausimus, reikia manyti, kad, išskyrus sąlygas, susijusias su mokesčio mokėtojo statusu, teisės disponuoti prekėmis perleidimu pirkėjui, tampant jų savininku, ir fiziniu prekių išgabenimu iš vienos valstybės narės į kitą, neturi būti nustatyta jokia kita sandorio kvalifikavimo kaip prekių tiekimo arba įsigijimo Bendrijos viduje sąlyga.
- 71 Pagal įsigijimo arba tiekimo Bendrijos viduje laikinojo pobūdžio priemones tam, kad būtų užtikrinta, jog PVM mokamas reguliariai, reikia, jog kompetentingos mokesčių institucijos atskirai viena nuo kitos tikrintų, ar įsigijimo Bendrijos viduje ir atitinkamo tiekimo atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra įvykdytos. Todėl net jeigu pirkėjo mokesčių deklaracijos dėl įsigijimo Bendrijos viduje pateikimas gali būti įrodymas, kad prekės faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, tokia deklaracija neturi lemiamos reikšmės įrodant, jog tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo mokesčio.
- 72 Taigi į ketvirtąjį pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad tai, jog pirkėjas valstybės narės, į kurią prekės gabenamos, mokesčių institucijoms pateikė deklaraciją dėl įsigijimo Bendrijos viduje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti laikoma papildomu įrodymu, kad prekės faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, tačiau atleidimo nuo PVM tikslais tai nėra lemiamas tiekimo Bendrijos viduje įrodymas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, 28a straipsnio 3 dalies pirmoji pastraipa ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, atsižvelgiant į šiose dviejose nuostatose vartojamą sąvoką „išsiųstos“, turi būti aiškinamos taip, jog prekės įsigijimas Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjui yra perleidiama teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabenimo jų fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje.
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 PVM 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, jog įsitikintų, kad jo atliekamas tiekimas Bendrijos viduje nelemia jo dalyvavimo tokia sukčiavime.

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

Parašai.