GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2006 m. sausio 11 d. [1]

I — Įžanga

1. Nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą *Hoge Raad der Nederlanden* prašo išaiškinti Šeštąją PVM direktyvą [2] bei kitus teisės aktus, nustatančius mokesčių administratorių tarpusavio pagalbą. Iš esmės norima išsiaiškinti, ar mokesčių administratorius privalo surinkti informaciją iš kitos valstybės narės, jeigu pats apmokestinamasis asmuo negali įrodyti, jog jis atliko tiekimą Bendrijos viduje, kuris yra atleistas nuo mokesčio, nes kitoje valstybėje įsteigtas pirkėjas jam nepateikė reikiamų deklaracijų arba dokumentų. Šie klausimai glaudžiai susiję su bylose C-409/04 (*Teleos ir kt.*) ir C-146/05 (*Collée*) keliamais klausimais, kuriose šiandien taip pat pateikiu išvadas.

II — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisė*

2. 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 [3], papildė Šeštąją direktyvą XVIa dalimi „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“ (28a–28m straipsniai). Šios nuostatos vis dar taikomos, nes iki šiol nėra visiškai sureglamentuotas įmonių vykdomo prekių judėjimo apmokestinimas valstybių narių tarpusavio prekyboje.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/288/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeista 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva).

3 — OL L 376, p. 1.

3. Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnis nustato prekių tiekimo atleidimą nuo mokesčio. Joje numatyta, kad:

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

a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje ir 28a straipsnio 5 dalies a punkte, kurios pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos ne 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.

<...>“

4. Šeštosios direktyvos 22 straipsnis nustato konkrečias pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtojo pareigas ir nagrinėjamai bylai taikomoje redakcijoje [4], be kita ko, numato:

„2. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskaitą, pakankamai išsamią, kad pagal ją būtų galima taikyti pridėtinės vertės mokestį, ir mokesčio administratorius galėtų atlikti patikrinimus.

<...>

3. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą faktūrą arba kitą jai lygiavertį dokumentą kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui patiektoms prekėms ir suteiktoms paslaugoms įforminti. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo taip pat turi išrašyti sąskaitą faktūrą arba kitą jai lygiavertį dokumentą įforminti prekių tiekimą, nurodytą 28b straipsnio B skirsnio 1 punkte, taip pat prekių tiekimą 28c straipsnio A skirsnyje nustatytomis sąlygomis. Apmokestinamasis asmuo privalo saugoti kiekvieno išrašyto dokumento kopiją.

<...>

4 — Žr. 28h straipsnio redakciją, pateiktą Direktyvoje 91/680/EEB ir iš dalies paskutinį kartą pakeistą 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB ir nustatančia supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinė jo vykdymo tvarka (OL L 102, p. 18).

4. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi pateikti mokesčio deklaraciją per tokį laikotarpį, kokį nustato valstybės narės. <...>

b) Mokesčio deklaracijoje turi būti pateikta visa informacija, reikalinga apskaičiuotinam mokesčiui ir atskaitytinoms sumoms nustatyti, ir, kai tai tikslinga bei reikalinga apskaičiavimo pagrindui nustatyti, bendra sandorių, susijusių su apskaičiuotu mokesčiu ir atskaita, vertė ir bendra patiektų prekių ir suteiktų paslaugų, atleistų nuo mokesčio, vertė.

c) Mokesčio deklaracijoje taip pat nurodoma:

— viena vertus, patiektų prekių, nurodytų 28c straipsnio A skirsnyje, už kurias mokestis turėjo būti apskaičiuotas per atitinkamą laikotarpį, bendra vertė be pridėtinės vertės mokesčio.

<...>

6. <...>

b) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, turintis mokėti pridėtinės vertės mokestį, taip pat pateikia suminę ataskaitą apie prekes įsigyjančius asmenis, nurodytus kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojus, kuriems jis tiekė prekes pagal 28c straipsnio A skirsnio a ir d punktuose nustatytas sąlygas, <...>

<...>

Suminėje ataskaitoje nurodoma:

<...>

— numeris, pagal kurį kitoje valstybėje narėje identifikuojamas kiekvienas įsigyjantis prekes asmuo pridėtinės vertės mokesčio tikslais ir pagal kurį jam buvo tiekiamos prekės, <...>

<...>

8. Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimams, laikyda-

mosi 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."

5. 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje [5] pagal jos 1 straipsnio 1 dalį pirmiausia taikoma informacijai, susijusiai su PVM apskaičiavimu ir rinkimu. Direktyvos 77/799 2 straipsnio 1 dalis nustato:

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

6. Pagal direktyvos 3 straipsnį valstybės narės tam tikrais atvejais reguliariai keičiasi informacija. Be to, pagal 4 straipsnį valstybės narės ypatingomis aplinkybėmis turi spontaniškai keistis informacija.

7. Pagal 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginių mokesčių (PVM) srityje [6] 4 straipsnį kiekvienos valstybės narės kompetentinga institucija turi elektroninę duomenų bazę, kurioje saugo ir apdoroja informaciją, surinktą pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punktą. Remiantis šiais duomenimis, valstybės narės tarpusavyje keičiasi tam tikra informacija arba net gali tiesiogiai gauti atitinkamą informaciją.

8. Reglamento Nr. 218/92 5 straipsnis dėl keitimosi papildoma informacija konkrečiais atvejais nustato:

„1. Jeigu 4 straipsnyje nurodytos informacijos nepakanka, valstybės narės kompetentinga institucija gali bet kuriuo metu ir tam tikrais atvejais paprašyti papildomos informacijos. Institucija, į kurią kreipiamasi, pateikia in-

5 — OL L 336, p. 15, 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1). Įsigaliojus 2003 m. spalio 7 d. Tarybos direktyvai 2003/93/EB, iš dalies keičiančiai Tarybos direktyvą 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 264, p. 23), pridėtinės vertės mokesčiui nebetaikoma Direktyva 77/799.

6 — OL L 24, p. 1.

formaciją kuo greičiau ir bet kuriuo atveju ne vėliau kaip po trijų mėnesių nuo to laiko, kai yra gautas toks prašymas.

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

9. Tačiau valstybė, į kurią buvo kreipiamasi, suteikia Reglamento Nr. 218/92 7 straipsnio 1 dalies pirmojoje pastraipoje minimą informaciją, tiktai jeigu:

„— per tam tikrą laikotarpį institucijos pareiškėjos pateiktų prašymų skaičius ir pobūdis nėra pernelyg didelė administracinė našta institucijai, į kurią buvo kreipiamasi,

— institucija pareiškėja išnaudoja visus įprastus informacijos šaltinius, kuriais ji gali pasinaudoti gauti norimą informaciją tomis aplinkybėmis, nerizikuodama sudaryti kliūčių numatytiems tikslams pasiekti,

— institucija pareiškėja prašo pagalbos, tiktai jeigu ji pati galėtų suteikti panašią pagalbą kitos valstybės narės institucijai pareiškėjai."

10. Nuo 2004 m. sausio 1 d. įsigaliojęs 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantis Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 [7], apibendrino nuostatas dėl tarpusavio pagalbos PVM srityje. Reglamento 5 straipsnis reglamentuoja prašymus suteikti informaciją. Reglamento Nr. 1798/2003 40 straipsnyje įtvirtintas apribojimas, susijęs su informacijos suteikimu, yra panašus kaip ir nustatytasis Direktyvos 77/799 2 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje bei Reglamento Nr. 218/92 7 straipsnyje.

B — *Nacionalinė teisė*

11. Pagal 1968 m. birželio 28 d. Įstatymo dėl apyvartos mokesčio (*Wet op de omzetbelasting* 1968) 9 straipsnio 2 dalies b punktą, skaitomo kartu su šio įstatymo II priedo lentelės 6 skyriaus a punktu, tiekimui Bendrijos viduje yra taikomas nulinis mokesčio tarifas. Pagal 1968 m. Įstatymą įgyvendinan-

7 — OL L 264, p. 1.

čio nutarimo (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968*) 12 straipsnį atleidimą nuo mokesčio galima taikyti, jeigu laikomasi sąlygų, išplaukiančių iš tai patvirtinančių dokumentų.

12. 1995 m. birželio 20 d. valstybės finansų sekretoriaus nutarimo dėl tiekimo Bendrijos viduje apmokestinimo (*Besluit van de Staatssecretaris van Financiën* Nr. VB 95/2120) (toliau – Nutarimas Nr. 38) [8] 4 straipsnio 3 dalyje numatomos tokios sąlygos, skirtos įrodyti tiekimą Bendrijos viduje sandorių dėl prekių paėmimo atveju:

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

Vis dėlto galima numanyti aplinkybes, kuriomis tokiu atveju tiekėjas taip pat gali būti įsitikinęs, kad užsienio klientas išgabens prekes į kitą valstybę narę. Be to, kad pateikia nustatytus dokumentus ir administracine tvarka patvirtintus duomenis, klientas turi būti nuolatinis, nebent tiekėjas nežino, kad jo įvykdytas tiekimas šiam klientui Bendrijos viduje sukėlė problemų, ir padaryti šią deklaraciją.

Šioje rašytinėje deklaracijoje, kuri turi būti pasirašyta priimančio prekes asmens, turi būti nurodyti kliento vardas ir pavardė, o jei klientas asmeniškai nepriima prekių, asmens, kuris kliento vardu atsako už prekių priėmimą, vardas ir pavardė, automobilio, kuris gabens prekes, registracijos numeris, sąskaitos faktūros, kurioje patikslinamos pristatytos prekės, numeris, vieta, į kurią klientas turi pristatyti prekes, bei kliento įsipareigojimas mokesčių administratoriaus prašymu suteikti visą papildomą informaciją apie prekių pristatymo vietą. Deklaracijos pavyzdys pateikiamas priede.

Jeigu sandoriai dėl prekių paėmimo nėra susiję su nuolatiniu klientu ir jeigu jie apmokami grynaisiais pinigais, o tiekėjas neturi jokio dokumento, patvirtinančio, jog tiekimas vyksta Bendrijos viduje, t. y. kai joks kitas dokumentas, išskyrus sąskaitą faktūrą, išduotą užsienio kliento vardu (kurioje nurodytas PVM identifikacijos numeris), nepatvirtina, jog tiekimas vyksta Bendrijos viduje, tiekėjas tokiu atveju negali pagrįsti nulinio tarifo taikymo. Tokiomis aplinkybėmis tiekėjas gali išvengti priminimo sumokėti

8 — V-N 1995, p. 2324.

PVM, sąskaitoje faktūroje pirkėjui nurodydamas Nyderlandų PVM. Kai pirkėjas išgabena prekes į kitą valstybę narę, jis turi tai deklaruoti Nyderlandų mokesčių administratoriui. Remdamasis šia deklaracija, jis galės atskaityti sumokėtą Nyderlandų PVM."

III — Faktinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

13. *Twoh International BV* (*Twoh*) buvo įteiktas priminimas sumokėti PVM ir baudą už 1996 m. atliktus tiekimus. *Twoh* nuomone, atitinkamas tiekimas buvo atleistas nuo mokesčio kaip tiekimas Bendrijos viduje. Tačiau mokesčių administratorius atsisakė atleisti nuo mokesčio dėl to, kad *Twoh* negalėjo pateikti pakankamai įrodymų, jog prekės išsiųstos arba išgabentos į kitą valstybę narę. *Twoh,* priešingai, tvirtino, kad Direktyvos 77/799 ir Reglamento Nr. 218/92 pagrindu Nyderlandų mokesčių institucijos privalėjo iš paskirties valstybių narių mokesčių administratorių surinkti informaciją, kuri patvirtintų, jog tiekimas vyko Bendrijos viduje. Tai padaryti mokesčių administratorius atsisakė. Pirmojoje instancijoje *Twoh* pagrindinis reikalavimas buvo atmestas.

14. Kasaciniame procese 2005 m. balandžio 22 d. Nutartimi *Hoge Raad* pagal EB 234 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos, skaitomos kartu su Direktyva (77/799) ir Reglamentu (Nr. 218/92), 28c straipsnio A skirsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad jeigu gavimo valstybė narė pati nepateikė reikiamos informacijos, prekių išsiuntimo arba išgabenimo valstybė narė turi paprašyti, kad nurodyta šių prekių gavimo valstybė pateiktų informaciją, ir atsižvelgti į jos atsakymą tiriant prekių išsiuntimo arba išgabenimo įrodymus?"

15. Procese Teisingumo Teisme pastabas pateikė *Twoh*, Prancūzijos vyriausybė, Airija, Italijos, Nyderlandų, Lenkijos ir Portugalijos vyriausybės bei Europos Bendrijų Komisija.

IV — Teisinis vertinimas

16. Kaip nurodžiau savo šios dienos išvadoje byloje *Teleos ir kt.*, pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punktą tiekimas

Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio su sąlyga, kad pristatytos prekės išsiunčiamos arba išgabenamos į kitą valstybę narę ir kad dėl to jų fiziškai nebėra kilmės šalyje [9].

17. Svarbu atsižvelgti į tai, kad Šeštoji direktyva PVM nustato labai plačią taikymo sritį ir kad atleidimo nuo mokesčio atvejus kaip šio principo išimtį reikia aiškinti siaurai [10]. Tas, kuris prašo leisti taikyti tokią išimtį, turi įrodyti, kad egzistuoja išimties taikymui reikalingos sąlygos. Tiekėjo pareigos pateikti įrodymus, patvirtinančius prekių išgabenimą iš kilmės šalies, kaip sąlygos, kuriai esant tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, negalima atsisakyti, siekiant garantuoti tinkamą Šeštosios direktyvos taikymą.

18. Kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio įžanginio sakinio, valstybės narės turi nustatyti formalius įrodymo, patvirtinančio tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio sąlygas, reikalavimus [11]. Be to, pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį valstybės narės gali nustatyti kitas apmokestinamųjų asmenų prievoles, kurias jos laiko būtinomis tam, kad užtikrintų teisingą apmokestinimą mokesčiu ir užkirstų kelią sukčiavimui [12]. Tačiau valstybės narės, pasinaudodamos Šeštosios direktyvos suteikta diskrecija, privalo paisyti EB sutarties reikalavimų, Šeštosios direktyvos prasmės ir tikslo bei bendrųjų teisės principų, tarp jų ir proporcingumo principo [13].

19. Nyderlandų teisėje Nutarime Nr. 38 nustatomi konkretūs įrodymui keliami reikalavimai sandorių dėl prekių paėmimo atveju. Nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei kuris nors iš proceso dalyvių neabejojo tuo, jog šie reikalavimai suderinami su Šeštąja direktyva arba bendraisiais teisės principais.

20. Vis dėlto, remiantis bylą iš esmės nagrinėjusių teisėjų išvadomis, pagrindinėje byloje nepavyko *Twoh* pateikti Nutarimo Nr. 38 reikalavimus atitinkančių įrodymų, patvirtinančių, kad pirkėjas pristatytas prekes išgabeno iš Nyderlandų į kitą valstybę narę. Tačiau, *Twoh* manymu, pagal Direkty-

9 — Žr. 2007 m. sausio 11 d. išvados byloje *Teleos ir kt.* 45 ir 59 punktus (C-409/04, Rink. p. I-7797).

10 — Išvada byloje *Teleos ir kt.* (nurodyta 9 išnašoje, 63 punktas) ir joje minimos nuorodos.

11 — Šiuo klausimu taip pat žr. 2004 m. kovo 3 d. nutartį *Transport Service* (C-395/02, Rink. p. I-1991, 27 ir 28 punktai) ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609, 90 ir 91 punktai). Išsamiau apie tai 2007 m. sausio 11 d. mano išvadoje minėtoje byloje *Collée* (C-146/05).

12 — Sprendimas *Halifax ir kt.* (nurodyta 11 išnašoje, 92 punktas).

13 — Šia prasme teisės atskaityti mokestį klausimu dar žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimą *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98 Rink. p. I-1577, 52 punktas) ir 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 48 punktas) bei dėl Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies – 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimą *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, Rink. p. I-4191, 29 punktas).

vą 77/799 ir Reglamentą Nr. 218/92 mokesčių administratorius privalo iš paskirties valstybės narės valdžios institucijų surinkti informaciją, galinčią patvirtinti tarpvalstybinį tiekimų pobūdį.

21. Su tuo negalima sutikti.

22. Kad būtų kovojama su mokestiniu sukčiavimu, Direktyva 77/799 turi skatinti valstybių narių tarpusavio pagalbą bei keitimąsi informacija [14]. Šio tikslo siekiama ir Reglamentu Nr. 218/92, papildančiu Direktyvą 77/799 netiesioginių mokesčių srityje [15]. Reglamente Nr. 218/92 įtvirtinta keitimosi informacija sistema buvo reikalinga pirmiausia dėl vidaus rinkos sukūrimo ir su tuo susijusio sienų kontrolės panaikinimo ir, taikant Šeštosios direktyvos pereinamąsias nuostatas, ji turi užkirsti kelią mokesčių nemokėjimui tuo atveju, kai prekyba vyksta Bendrijos viduje [16].

23. Taigi visų pirma šiais teisės aktais siekiama valstybių narių mokesčius administruojančių valdžios institucijų bendradarbiavimo ir jie nesuteikia jokių teisių konkrečiam asmeniui, išskyrus vienintelį atvejį, susijusį su informacija dėl PVM identifikacijos numerio pagal Reglamento Nr. 218/92 6 straipsnio 4 dalį. Tarpvalstybinis keitimasis informacija neatleidžia apmokestinamųjų asmenų nuo jiems Šeštojoje direktyvoje nustatytos pareigos pateikti įrodymus. Informacija leidžia institucijoms patikrinti apmokestinamųjų asmenų pateiktus duomenis ir įrodymus, tačiau jų neturi pakeisti. Jau iš Direktyvos 77/799 2 straipsnio 1 dalies ir Reglamento Nr. 218/92 5 straipsnio teksto matyti, kad valstybės narės institucija gali, o ne privalo prašyti informacijos.

24. Be to, kaip pabrėžia Komisija, tam tikromis aplinkybėmis valstybės, į kurią buvo kreipiamasi, institucijos neprivalo pateikti informacijos. Taigi pagal Reglamento Nr. 218/92 7 straipsnį informacija turi būti suteikiama, tiktai jeigu per tam tikrą laikotarpį institucijos pareiškėjos pateiktų prašymų skaičius ir pobūdis nėra pernelyg didelė administracinė našta institucijai, į kurią buvo kreipiamasi, ir jeigu institucija pareiškėja išnaudojo visus savo informacijos šaltinius [17].

25. Jeigu tuo atveju, kai asmuo, atlikęs tiekimą Bendrijos viduje, stokoja įrodymų,

14 — Žr. Direktyvos 77/799 pirmą konstatuojamąją dalį. Reglamentu Nr. 1798/2003 nustatytos naujos taisyklės nepakeitė šio siekiamo tikslo (žr. Reglamento Nr. 1798/2003 pirmą konstatuojamąją dalį).

15 — Žr. Reglamento Nr. 218/92 ketvirtą konstatuojamąją dalį.

16 — Žr. Reglamento Nr. 218/92 pirmą–trečią konstatuojamąsias dalis.

17 — Žr. taip pat Direktyvos 77/799 2 straipsnio 1 dalies antrą sakinį.

pareiga surinkti informaciją apie įsigijimą Bendrijos viduje visuomet kiltų paskirties šalyje, prašymų skaičius galėtų padidėti taip, kad institucijos, į kurias buvo kreiptasi, atmestų prašymus dėl pernelyg didelės administracinės naštos pagal Reglamento Nr. 218/92 7 straipsnį.

26. Neatsižvelgiant į tokius praktinius argumentus, paskirties šalies mokesčių institucijų informacija taip pat ne visuomet gali patvirtinti tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio faktą Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto prasme.

27. Kaip nurodžiau savo išvadoje byloje *Teleos*, kilmės ir paskirties šalių mokesčius administruojančios institucijos atskirai viena nuo kitos tikrina, ar yra tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio arba įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo sąlygos [18]. Taigi faktas, kad prekių įsigijimas Bendrijos viduje buvo deklaruotas paskirties šalyje, yra tik įrodymas, jog šios prekės faktiškai buvo išgabentos iš kilmės šalies teritorijos. Jeigu kompetentingos kilmės šalies mokesčius administruojančios institucijos turi atitinkamą informaciją dėl to, kad ją spontaniškai pateikė paskirties šalies institucijos [19], prireikus galima ja taip pat pagrįsti teisę būti atleistam nuo mokesčio už tiekimą [20].

28. Aš neneigiu to, kad, atsižvelgiant į šioje byloje nurodytus argumentus, apmokestinamąjį asmenį, esantį tokioje kaip *Twoh* situacijoje, atsisakoma atleisti nuo mokesčio už tiekimą, nors jis tik dėl savo verslo partnerio vėlavimo negali pateikti įrodymų apie išgabenimą iš šalies. Tačiau jeigu tiekėjas perduoda prekes įsigyjančiam asmeniui teisę išgabenti prekes iš šalies, jis sąmoningai prisiima riziką, kad nebeturės atitinkamų įrodymų, jeigu prekes įsigyjantis asmuo jam šių įrodymų nepateiks. Šioje situacijoje mokesčių administratorius negali padėti. Tiekėjas turi pasitikėti savo verslo partneriu ir gauti iš jo įrodymus arba išieškoti iš jo PVM, jeigu pastarasis nepateikia įrodymo, patvirtinančio išgabenimą iš kilmės šalies. Tiekėjas, galintis duoti PVM dydžio garantiją, nuo kurios atleidžiama tik pateikus transporto dokumentus, gali apsisaugoti nuo tokios rizikos.

18 — Išvada *Teleos ir kt.* (nurodyta 9 išnašoje, 90 punktas).

19 — Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad Nyderlandų institucijos neturėjo atitinkamos spontaniškai pateiktos informacijos. Taip pat abejotina, ar paskirties šalies turima informacija, susijusi su įsigijimų Bendrijos viduje apmokestinimu, priskiriama informacijai, kurią automatiškai reikia suteikti. Ne paskirties šalis privalo kilmės šaliai teikti informaciją, reikalingą siekiant atleisti nuo mokesčio tiekimą Bendrijos viduje. Priešingai, pagal Reglamento Nr. 218/92 4 straipsnį kilmės šalis privalo savo pagal 22 straipsnio 6 dalies b punktą surinktą informaciją perduoti paskirties šaliai (taigi tiekėjo informacija suteikiama pirkėjui) tam, kad jos institucijos galėtų garantuoti įsigijimo apmokestinimą.

20 — Žr. išvadą *Teleos ir kt.* (nurodyta 9 išnašoje, 91 punktas).

29. Todėl tokioje situacijoje, kokia yra nagrinėjama šioje byloje, mokesčių administratorius neprivalo prašyti kitos valstybės narės institucijos informacijos apie tai, ar jai buvo pateiktos mokesčių deklaracijos dėl tam tikrų prekių įsigijimo Bendrijos viduje.

V — Išvada

30. Vadovaudamasi išdėstytais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į *Hoge Raad* pateiktą prejudicinį klausimą taip:

Asmuo, prašantis tiekimą Bendrijos viduje atleisti nuo mokesčio pagal 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, 28a straipsnio 3 skirsnio a punktą, privalo įrodyti, kad pirkėjui yra perleista teisė prekėmis, kurios išsiunčiamos ar išgabenamos į kitą valstybę narę, disponuoti kaip savo ir kad dėl to jų fiziškai nebėra kilmės šalyje.

Atsižvelgdamos į 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvą 77/99/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje ir 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginių mokesčių (PVM) srityje, kilmės šalies mokesčius administruojančios institucijos neprivalo prašyti paskirties šalies mokesčių institucijų informacijos, kai pats apmokestinamasis asmuo negali pateikti įrodymų apie prekių išsiuntimą arba išgabenimą.