

Byla C-146/05

Albert Collée

prieš

Finanzamt Limburg an der Lahn

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoji pastraipa – Tiekimas Bendrijos viduje – Atsisakymas atleisti nuo mokesčio – Pavoluotai pateiktas tiekimo rodymas“

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)

1. Šeštiosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 91/680/EEB, 28c straipsnio A dalies a punkto pirmąją pastraipą reikia aiškinti taip, kad ji draudžia valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio tiekimo Bendrijos viduje, kuris buvo iš tikrųjų atliktas, motyvuojant vien tuo, kad tokio tiekimo rodymas nebuvo pateiktas laiku.

Nacionalinė priemonė, kuri teisėtai atleisti nuo mokesčio tiekimo Bendrijos viduje iš esmės sieja su formaliu pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekeliant klausimo dėl to, ar jie buvo įgyvendinti, viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą. Iš tiesų įkinų operacijos turi būti apmokestinamos, atsižvelgiant į jų objektyvius požymius. Todėl kalbant apie nustatymą, ar tiekimas yra atliktas Bendrijos viduje, nurodytina, kad tiekimas, kuris atitinka Šeštiosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmojoje pastraipoje nustatytas sąlygas, neturi būti apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu. Vadinasi, kai neiginijama, kad tiekimas Bendrijos viduje buvo atliktas, mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo mokesčio būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Kitaip būtų tik tuomet, jeigu tokie formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neiginijamo rodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti.

Be to, reikalavimas, pagal kurį reikalaujami rašai turi būti atliekami iškart atlikus įkinų operaciją, bet šiuo atžvilgiu nesant numatyto konkretaus termino, gali pažeisti teisinio saugumo principą. Iš tikrųjų svarbu leisti apmokestinamąjį asmenį apskaitoje atsižvelgti į pakeitimus, pagal kuriuos tiekimas priskiriamas sandoriams Bendrijos viduje, padarytus atlikus šį įkinų operaciją. Taigi turi būti pripažinta, kad tiekimas atliktas Bendrijos viduje, kai apskaitoje padaromi vėlesni pataisymai,

jei tenkinami objektyvūs kriterijai, pagrindžiantys šių kinų operacijų apibrėžiančias sąvokas.

(žr. 29–33, 41 punktus ir rezoliucinių dalį)

2. Prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateiktas teismas, nagrinėdamas teisę atsisakyti atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio tiekimo Bendrijos viduje, tai, kad apmokestinamasis asmuo iš pradžių sūmoningai slėpė tiekimo Bendrijos viduje faktą, privalo atsižvelgti tik tuomet, jeigu yra rizika prarasti pajamų iš mokesčių ir apmokestinamasis asmuo jos visiškai nepašalina.

Iš tiesų užtikrinant pridėtinės vertės mokesčio neutralumą būtent valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę pakoreguoti kiekvieną sąskaitoje faktoroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitų faktūrų išrašų asmuo rodo, kad jis yra sąžiningas. Tačiau kai sąskaitų faktūrų išrašų asmuo laiku pašalina bet kokių pajamų iš mokesčio praradimo riziką, pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje faktoroje neteisingai nurodytas mokestis būtų pataisytas, tokio pataisymo nesiejant su šio asmens sąžiningumu. Tokios pataisyklės taip pat taikomos darant vėlesnius apskaitos pataisymus, siekiant, kad tiekimas Bendrijos viduje būtų atleistas nuo mokesčio.

Galiausiai Bendrijos teisę neužkerta kelio valstybėms narėms tam tikromis sąlygomis kinų operacijos Bendrijos viduje slėpimo laikyti bandymu sukelti pridėtinės vertės mokesčio srityje ir tokiu atveju taikyti savo vidaus teisėje numatytas baudas arba pinigines sankcijas. Tačiau tokios sankcijos turi būti proporcingos piktnaudžiavimo sunkumui.

(žr. 35, 40 punktus ir rezoliucinių dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. rugsėjo 27 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoji pastraipa – Tiekimas Bendrijos viduje – Atsisakymas atleisti nuo mokesčio – Pavuotai pateiktas tiekimo rodymas“

Byloje C-146/05

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2005 m. vasario 10 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. balandžio 1 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinę sprendimą byloje

Albert Collée, kaip visų *Collée KG* teisių perėjėjas,

prieš

Finanzamt Limburg an der Lahn,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorę Lynn Hewlett, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- A. Collée, kaip visų *Collée KG* teisių perėjimo, atstovaujamo mokesčių konsultanto M. Preisinger,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma, F. Huschens ir C. Schulze-Bahr,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* M. Massella Ducci Teri,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2007 m. sausio 11 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 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 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), 28c straipsnio A dalies a punkto pirmosios pastraipos išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp A. Collée, kaip visų *Collée KG* (toliau – *Collée*) teisių perėjimo, ir *Finanzamt Limburg an der Lahn* (Limburgo prie Lano mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) dėl pastarosios atsisakymo atleisti nuo apyvartos mokesčio (toliau – PVM) 1994 finansiniais metais atliktą tiekimą Bendrijos viduje.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kurį šalies teritorijoje už atlygą atlieka apmokestinamasis asmuo, apmokestinamas PVM.

4 Šeštojoje direktyvoje XVIa dalis „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“ yra traukta Direktyva 91/680.

5 Tiekiamų prekių Bendrijos viduje atleidimą nuo mokesčio numato Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalis, kurioje nustatyta, kad :

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos

nustato, siekdamas užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytą atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčių:

a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje ir 28a straipsnio 5 dalies a punkte, kurios pardavėjo ar prekes siųsiančio asmens ar bet kurio jo 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.

<...>

6 Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje, nustatytame šios direktyvos 28h straipsniu, numatomi formalumai, kuriuos turi atlikti PVM mokėtojas. Jame, be kita ko, nustatyta:

„<...>

2. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskaitą, pakankamai išsamią, kad pagal ją būtų galima taikyti pridėtinės vertės mokestį ir mokesčių 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 forminti. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo taip pat turi išrašyti sąskaitą faktūrą arba kitą jai lygiavertį dokumentą forminti prekių tiekimą, nurodytą 28b straipsnio B dalies 1 punkte, taip pat prekių tiekimą 28c straipsnio A dalyje nustatytomis sąlygomis. Apmokestinamasis asmuo privalo saugoti kiekvieno išrašyto dokumento kopiją.

<...>

4. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi pateikti mokesčių deklaraciją per tokį laikotarpį, kokį nustato valstybės narės. Tas laikotarpis negali būti ilgesnis kaip du mėnesiai po kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigos. Valstybės narės gali nustatyti mėnesio, dviejų mėnesių ar ketverių mokestinį laikotarpį. Tačiau valstybės narės gali nustatyti ir kitokius laikotarpius su sąlyga, kad jie nebus ilgesni kaip vieneri metai.

b) Mokesčių deklaracijoje turi būti pateikta visa informacija, reikalinga mokėtinam mokesčiui ir atskaitytinoms sumoms nustatyti, ir, kai tai tikslinga bei reikalinga apskaitavimo pagrindui nustatyti, bendra sandorių, susijusių su mokėtinu mokesčiu ir atskaita, vertė ir bendra patiektų prekių ir suteiktų paslaugų, atleistų nuo mokesčių, vertė.

<...>

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

7 Pagal 1993 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl., I, 1993, p. 565, toliau – UStG) 4 straipsnio 1 dalies b punktą prekės tiekimai Bendrijos viduje, priskiriami šio įstatymo 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytiems sandoriams, atleidžiami nuo PVM.

8 UStG 6a straipsnio 1 dalyje numatyta, kad tiekimas Bendrijos viduje, be kita ko, reiškia, jog prekybininkas arba klientas tiekimo objektą gabena arba siunčia į kitą vietą Bendrijos viduje.

9 Pagal UStG 6a straipsnio 3 dalį prekybininkas turi rodyti, kad vykdytos šio straipsnio 1 dalyje išvardytos sąlygos. Federalinė finansų ministerija, pritarus *Bundesrat* (Vokietijos parlamento aukštesnieji rūmai – Bundesratas), atitinkamu reglamentu nustato, kaip prekybininkai turi pateikti rodymą apie prekę, kurios yra tiekiamos Bendrijos viduje, gabenimui ir siuntimui.

10 Šiuo atžvilgiu 1993 m. Apyvartos mokesčio taikymo reglamento (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl., I, 1993, p. 601) 17a straipsnio 1 dalyje numatyta, kad vykdydamas tiekimus Bendrijos viduje prekybininkas, kuriam taikomas šis reglamentas, turi pateikti dokumentus, patvirtinančius, kad jis arba prekės siųsijantis asmuo tiekimo objektą nugabeno arba išsiuntė į kitą vietą Bendrijos viduje.

11 Be to, pagal šio reglamento 17c straipsnio 1 dalį prekybininkas, remdamasis apskaitos dokumentais, privalo rodyti, kad vykdytos atleidimo nuo PVM sąlygos. Šioje nuostatoje aiškiai nustatyta, kad tai, jog prekybininkas vykdo šias sąlygas, „turi būti aiškiai matyti iš apskaitos ir ja remiantis lengvai patikrinama“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Collée* buvo pagal Vokietijoje teisėtai steigtos uždarnosios akcinės bendrovės (toliau – UAB) patronuojanti bendrovė, kuri, kaip akcinės bendrovės A (toliau – AB A) galiojanti platintoja, pardavinėjo automobilius. 1994 m. pavasarį UAB sudarė sutartį dėl 20 demonstracinių automobilių pardavimo su platintoju B iš Belgijos, kuris UAB sąskaitą pervedė grynųjų pirkimo sumai, paskui, kai UAB gavo mokėjimą, savo transportu atsiėmė automobilius iš jos būstinės.

13 Kadangi UAB dėl teritorinės apsaugos pagrindinė komisinė atlyginimą iš AB A galėjo gauti tik už pardavimą netoliese susiteigusiems klientams, ji kreipėsi į automobilių prekybininką S kaip tarpininką. Šis savo ruožtu už komisinę atlyginimą formaliai nupirko ir perpardavė demonstracinius automobilius. UAB išrašė S šio fiktyvaus pirkimo sąskaitas faktūras, kuriose buvo nurodytas PVM. S pateikė UAB tušias sąskaitas faktūras, kurios paskui buvo išrašytos S vardu už automobilių tiekimą B. 1994 m. liepos–rugsėjo mėnesių PVM deklaracijose S prašė grąžinti pirkimo mokestį, nurodytą UAB sąskaitoje faktūroje.

14 *Finanzamt*, 1994 m. spalio mėnesį atlikusi specialų patikrinimą, atsisakė suteikti teisę atskaityti sąskaitose faktūrose nurodytą sumokėtą pirkimo PVM, nes ji konstatavo, kad pardavimas tarp UAB ir tik formaliai sandorį traukto S buvo fiktyvus.

15 Sužinojusi apie šį patikrinimą, *Collée* informavo S, kad 1994 m. liepos–rugsėjo mėnesių sąskaitos faktūros praranda prasmę ir 1994 m. lapkričio 25 d. anuliavo atitinkamus apskaitos rašus ir susijusias pajamas traukė „nuo mokesčio atleistą tiekimą Bendrijos viduje“ sąskaitai, šių kinų operacijų nurodydama išankstiniame 1994 m. lapkričio mėnesio PVM deklaracijoje.

16 1998 m. vasario 12 d. Pakeistu pranešimu apie PVM dydžius už 1994 m. *Finanzamt* padidino *Collée* apmokestinamąjį apyvartų B tiekimo automobilių pardavimo kainų atitinkančią sumą, bet atsisakė *Collée* atleisti nuo mokesčių už šį tiekimą, motyvuodama tuo, kad reikiami rašai nebuvo atlikti reguliariai ir iškart atlikus nagrinėjamą kinų operaciją.

17 Kadangi protestas dėl šio pranešimo, kaip ir *Finanzgericht* (Finansų teismas) pareiškė ieškinys, buvo atmesti, A. *Collée* pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas). Pagrįsdamas šį skundą, jis remiasi tuo, kad yra buhalterinio rodymo apie pardavimo sutartį, pardavimo sumos sumokėjimą ir tai, kad B atsiėmė prekes, vėliau papildomai pateikdamas UAB išrašytas sąskaitas fakturas. Būdamas itin tikintis, kad šie prekybiniai dokumentai gali patvirtinti tiekimo Bendrijos viduje faktą, A. *Collée* paprašė pakeisti minėtą pranešimą apie mokesčių dydį taip, kad 1994 m. pradžioje atliktas demonstracinis automobilių tiekimas būtų laikomas atleistu nuo mokesčių.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad iš jo praktikos, susijusios su eksporto treikių šalų rodymo reikalavimais, kuri taip pat taikoma jo nagrinėjamoje byloje, išplaukia, jog pateisinantys dokumentai yra buhalterinio rodymo sudėtinis dalis ir kad šiuo tikslu reikalaujami šio rodymo rašai turi būti atliekami reguliariai ir iškart atlikus nagrinėjamą kinų operaciją. Nustatęs, kad pastaroji sąlyga šioje byloje nevykdyta, teismas klausia, kaip pagal Bendrijos teisę reikia išspręsti ginčą dėl pareigos pateikti tiekimo Bendrijos viduje rodymą ir proporcingumo principo santykio.

19 Todėl manydamas, kad sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti reikia Šeštosios direktyvos išaiškinimo, *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar mokesčių administratorius turi teisę atsisakyti atleisti nuo mokesčių neabejotinai vykusį tiekimą Bendrijos viduje, pagrįsdamas tai vien tuo, kad apmokestinamasis asmuo laiku nepateikė tam reikalingo buhalterinio rodymo?

2. Ar atsakymas į šį klausimą priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo iš pradžių sąmoningai nuslėpė tiekimo Bendrijos viduje faktą?“

Dėl prejudicinių klausimų

20 Prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmąjį pastraipį reikia aiškinti taip, kad jį draudžia valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti atleisti nuo PVM iš tikrųjų atliktą tiekimą Bendrijos viduje, vien tik remiantis motyvu, jog tokio tiekimo rodymas nebuvo pateiktas laiku. Šis teismas taip pat klausia, ar šiuo atžvilgiu reikšminga tai, kad apmokestinamasis asmuo iš pradžių sąmoningai nuslėpė tiekimo Bendrijos viduje faktą.

21 Iš karto reikia priminti, kad valstybių narių pareiga atleisti nuo mokesčių prekių tiekimą Bendrijos viduje yra numatyta Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmojoje pastraipoje. Iš šios nuostatos išplaukia, kad valstybės narės atleidžia nuo mokesčių prekių, kurios pardavėjo ar prekes sigyjančio asmens ar bet kurio jo vardu išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narės teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, tiekiamos kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.

22 Nukrypstant nuo bendrajai PVM sistemai būdingo pagrindinio principo, pagal kurį mokestis

taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui (ypa? žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C?62/93, Rink. p. I?1883, 16 punkt?; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, Rink. p. I?483, 54 punkt? ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C?439/04 et C?440/04, Rink. p. I?6161, 49 punkt?), min?tas atleidimas yra pagr?stas PVM pereinamojo laikotarpio schema, taikoma prekybai Bendrijos viduje, kuri? vykstant prekybos tarp valstybi? apmokestinimas paremtas pajam? iš mokes?i? priskyrimo valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas, principu (žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C?184/05, Rink. p. I?0000, 22 punkt?).

23 Vadinasi, preki? tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokes?io valstyb?je nar?je, iš kurios prek?s išsi?stos arba išgabentos ? Bendrijos teritorij?, kur? atitinka ?sigijimas Bendrijos viduje, apmokestinamas valstyb?je nar?je, ? kuri? prek?s išsiun?iamos arba išgabenamoms, leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir kartu bendrajai PVM sistemai b?dingo mokes?i? neutralumo principo pažeidimo (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C?409/04, Rink. p. I?0000, 24 ir 25 punktus).

24 D?l ?rodym?, kuri? apmokestinamieji asmenys, siekdami b?ti atleisti nuo PVM, privalo pateikti, reikia konstatuoti, kad n? viena Šeštosios direktyvos nuostat? n?ra tiesiogiai susijusi su šiuo klausimu. Šios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirmoje sakinio pus?je tik nustatyta, kad valstyb?s nar?s privalo nustatyti s?lygas, kuriomis jos atleidžia nuo mokes?io preki? tiekim? Bendrijos viduje (min?to sprendimo *Twoh International* 25 punktas).

25 Šeštosios direktyvos 22 straipsnis numato tam tikras formalias mokes?io mok?toj? pareigas, susijusias su apskaitos vedimu, s?skait? fakt?r? išrašymu, deklaracij? bei suvestini? pateikimu mokes?i? administratoriui. Vis d?lto to paties straipsnio 8 dalyje valstyb?ms nar?ms suteikiama galimyb? nustatyti kitas pareigas, kurias jos laiko b?tinomis tam, kad mokestis b?t? teisingai renkamas ir kad b?t? užkirstas kelias suk?iavimui mokes?i? srityje.

26 Ta?iau iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad priemon?s, kuri? pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dal? valstyb?s nar?s gali imtis siekdamos užtikrinti teising? mokes?io surinkim? ir užkirsti keli? suk?iavimui, neturi viršyti to, kas yra b?tina pasiekti šiuos tikslus (žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C?110/98?C?147/98, Rink. p. I?1577, 52 punkt? ir 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C?395/02, Rink. p. I?1991, 29 punkt?). Tod?l šios priemon?s negali b?ti naudojamos taip, kad kelt? gr?sm? PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Bendrijos teis?s aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C?454/98, Rink. p. I?6973, 59 punkt? bei 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, Rink. p. I?1609, 92 punkt?).

27 Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad ?rodin?jimo pateisinan?iais ir apskaitos dokumentais reikalavimai atitinka proporcingumo princip?, nes jie sistemingai nekelia klausimo d?l teis?s atleisti nuo PVM, kai atliekamas tiekimas Bendrijos viduje. Pirma, šiais reikalavimais siekiama Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmojoje pastraipoje aiškiai nustatyto tikslo, t. y. reguliaraus ir paprasto mokes?io rinkimo arba kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu; antra, jie yra b?tini užkertant keli? vadinamajam „karuseliniam“ suk?iavimui.

28 Šiuo klausimu reikia nurodyti, kad, remiantis sprendimu d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, atsisakymas atleisti nuo PVM pagrindin?je byloje n?ra susij?s su Vokietijos teis?s reikalavimu, pagal kur? mokes?io mok?tojas privalo ?rodyti tiekim? Bendrijos viduje, pateikdamas pateisinan?ius ir apskaitos dokumentus. Iš ties? šis atsisakymas yra *Bundesfinanzhof* praktikos, pagal kuri? kaip buhalterinis ?rodymas reikalaujami ?rašai turi b?ti atliekami reguliariai ir iškart atlikus atitinkam? ?kin? operacij?, rezultatas, s?lyga, kuri nebuvo ?gyvendinta šioje byloje, kai tiekimo Bendrijos viduje faktas aiškiai nustatytas, ir tai, be to, pripažino ir *Finanzamt*.

29 Dėl to, kas pirmiausia susiję su klausimu, ar mokesčių administratorius gali atsisakyti atleisti nuo PVM tiekimo Bendrijos viduje vien tik dėl motyvo, kad šio tiekimo buhalterinis rodymas buvo pateiktas pavuolotai, reikia konstatuoti, kad nacionalinė priemonė, kuri teisėtai atleisti nuo mokesčių tiekimo Bendrijos viduje iš esmės sieja su formaliu pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekelti klausimo dėl to, ar jie buvo įgyvendinti, viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą.

30 Kinų operacijos turi būti apmokestinamos, atsižvelgiant į objektyvius požymius (ypač žr. minėtą sprendimą *Optigen ir kt.* 44 punktą bei *Kittel ir Recolta Recycling* 41 punktą). Todėl kalbant apie nustatymą, ar tiekimas atliktas Bendrijos viduje, iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad tiekimas, kuris atitinka Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmojoje pastraipoje nustatytas sąlygas, neturi būti apmokestinamas PVM (minėtos nutarties *Transport Service* 18 ir 19 punktai).

31 Vadinas, kadangi iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, jog neginėjama, kad tiekimas Bendrijos viduje buvo atliktas, mokesčių neutralumo principas pagrindinėje byloje reikalauja, kaip teisingai tvirtina Europos Bendrijų Komisija, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Kitaip būtų tik tuomet, jeigu tokių formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginėjamo rodymo, kad esminiai reikalavimai yra vykdyti. Tačiau taip nėra pagrindinėje byloje.

32 Be to, reikia nurodyti, kad reikalavimas, pagal kurį reikalaujami rašai turi būti atliekami iškart atlikus kinų operaciją, bet šiuo atžvilgiu nesant numatyto konkretaus termino, gali pažeisti teisinio saugumo principą, kuris yra Bendrijos teisės sistemos dalis ir kurį valstybės narės privalo gerbti vykdydamos galiojimus, kuriuos joms suteikia Bendrijų direktyvos (žr. 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, Rink. p. I-4191, 29 punktą).

33 Kaip savo išvados 35 punkte teisingai pažymėjo generalinė advokatė, svarbu leisti apmokestinamąjį asmenį apskaitoje atsižvelgti į pakeitimus, pagal kuriuos tiekimas priskiriamas sandoriams Bendrijos viduje, padarytus atlikus šią kinų operaciją. Tokie pataisymai prireikus gali pasirodyti būtini dėl aplinkybių, nepriklausančių nuo pastarąjį asmenį valios. Taigi turi būti pripažinta, kad tiekimas atliktas Bendrijos viduje, kai apskaitoje padaromi vėlesni pataisymai, jei tenkinami objektyvūs kriterijai, pagrindžiantys šią kinų operaciją apibrėžiančias sąvokas.

34 Dėl to antrojo klausimo, ar tai, kad apmokestinamasis asmuo iš pradžių sąmoningai nuslėpė tiekimo Bendrijos viduje faktą, yra svarbu pateikiant atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui ir ar dėl to atleidimas nuo PVM gali būti siejamas su apmokestinamojo asmens sąžiningumu, reikia konstatuoti, jog atsakymas į šį klausimą priklauso nuo to, ar suinteresuotajai valstybei narei gresia pajamų iš mokesčių praradimas.

35 Teisingumo Teismas 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Genius Holding* (C-342/87, Rink. p. 4227) 18 punkte konstatavo, kad valstybės narės, užtikrindamos PVM neutralumą, savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę pakoreguoti kiekvieną sąskaitoje fakturoje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitoje fakturoje išrašas asmens vardu, kad jis yra sąžiningas. Tačiau minėto sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 60 ir 63 punktuose teismas patikslino, kad tuomet, kai sąskaitoje fakturoje išrašas asmens vardu pašalina bet kokią pajamą iš mokesčio praradimo riziką, PVM neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje fakturoje neteisingai nurodytas mokestis būtų pataisytas, tokio pataisymo nesiejant su šio asmens sąžiningumu (žr. 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Karageorgou ir kt.*, C-78/02–C-80/02, Rink. p. I-13295, 50 punktą). Tokios pašios taisyklės taip pat taikomos darant vėlesnius apskaitos pataisymus, siekiant, kad tiekimas Bendrijos viduje būtų atleistas nuo mokesčio.

36 Vadinas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas jo nagrinėjamas bylas svarbias aplinkybes, turi patikrinti, ar vėlavimas pateikti buhalterinį rodymą galėjo lemti pajamų iš mokesčių praradimą arba pakenkti apmokestinimui PVM.

37 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad pajamų iš mokesčių praradimu negalima laikyti PVM nesurinkimo už tiekimą Bendrijos viduje, pirmiausia neteisingai kvalifikuoto kaip tiekimas valstybės viduje, už kurį iš esmės turi būti renkamas PVM. Vadinas, pagal teritorinio mokesčių teisės taikymo principą tokios pajamos iš mokesčių priklauso valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas.

38 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo patikrinti, ar sandorio Bendrijos viduje slėpimas ir vėlavimas, galintis atsirasti dėl atitinkamų apskaitos įrašų pataisymo, nesusijęs su sukčiavimu PVM srityje. Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką asmenys sukčiavimais arba piktnaudžiaudami negali remtis Bendrijos teisės normomis (ypač žr. minėto sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 54 punktą). Be to, Bendrijos teisės aktų taikymas neturėtų būti išplėstas tiek, kad apimtų kitas operacijas, kurios atliekamos siekiant gyti Bendrijos teisės numatytos naudos piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Halifax ir kt.* 69 punktą).

39 Vadinas, tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, tarpininko traukimas siekiant gauti komisinį atlyginimą pagal sutartį negali būti prilyginamas mokestiniam sukčiavimui arba piktnaudžiavimui Bendrijos teisės normomis, jei aišku, kad tokia kitų operacija nebuvo atlikta siekiant gauti neteisėtą mokestinį naudą.

40 Galiausiai reikia pabrėžti, kad Bendrijos teisė neužkerta kelio valstybėms narėms tam tikromis sąlygomis kitų operacijų Bendrijos viduje slėpimo laikyti bandymu sukčiavimui PVM srityje ir tokiu atveju taikyti savo vidaus teisėje numatytas baudas arba pinigines sankcijas (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 62 punktą). Tačiau, kaip teisingai nurodė Komisija, tokios sankcijos visuomet turi būti proporcingos piktnaudžiavimo sunkumui.

41 Todėl pateiktus klausimus reikia atsakyti taip, jog Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmąjį pastraipį reikia aiškinti kaip draudžiantį valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti atleisti nuo PVM tiekimo Bendrijos viduje, kuris buvo iš tikrųjų atliktas, motyvuojant vien tuo, kad tokio tiekimo rodymas nebuvo pateiktas laiku.

42 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėdamas teisę atsisakyti atleisti nuo PVM tokį tiekimą, tai, kad apmokestinamasis asmuo iš pradžių sąmoningai slėpė tiekimo Bendrijos viduje faktą, privalo atsižvelgti tik tuomet, jeigu yra rizika prarasti pajamų iš mokesčių ir apmokestinamasis asmuo jos visiškai nepašalina.

D?I bylin?jimosi išlaid?

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

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, 28c straipsnio A dalies a punkto pirm?j? pastraip? reikia aiškinti kaip draudžian?i? valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriui atsisakyti atleisti nuo prid?tin?s vert?s mokes?io tiekim? Bendrijos viduje, kuris buvo iš tikr?j? atliktas, motyvuojant vien tuo, kad tokio tiekimo ?rodymas nebuvo pateiktas laiku.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, nagrin?damas teis? atsisakyti atleisti nuo prid?tin?s vert?s mokes?io tok? tiekim? Bendrijos viduje, ? tai, kad apmokestinamasis asmuo iš pradži? s?moningai sl?p? tiekimo Bendrijos viduje fakt?, privalo atsižvelgti tik tuomet, jeigu yra rizika prarasti pajam? iš mokes?i? ir apmokestinamasis asmuo jos visiškai nepašalino.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.