

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. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų 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 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmojoje pastraipoje nustatytas sąlygas, neturi būti apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu. Vadinasi, kai neginėjama, 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 neginėjamo 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 įkintų operacijų apibrėžiančias sąvokas.

(žr. 29–33, 41 punktus ir rezoliucinės dalies)

2. Prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateiktas teismas, nagrinėdamas teisę atsisakyti atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio tiekimo Bendrijos viduje, ir 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.

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 sąskaitoje faktore išrašas asmuo rodo, kad jis yra sąžiningas. Tačiau kai sąskaitoje faktore išrašas asmuo laiku pašalina bet kokią 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 paėios taisyklės 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 įkintų operacijos Bendrijos viduje slėpimo laikyti bandymu sukėiauti 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 rezoliucinės dalies)

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 – Pavėluotai 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 perėmėjas,

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 statymų 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 atleidimų 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 tiekimo, kaip apibrėžta 5 straipsnyje ir 28a straipsnio 5 dalies a punkte, kurios pardavėjo ar prekes įsigyjantiesiems 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 tiekimo, nurodytą 28b straipsnio B dalies 1 punkte, taip pat prekių tiekimo 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 pagrindu nustatyti, bendra sandorį, susijusį 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 būtinomis, 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 prekių 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 įvykdytos 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 prekių, kurios yra tiekiamos Bendrijos viduje, gabenimą ir siuntimą.

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 prekių siųsiantis 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 įvykdytos atleidimo nuo PVM sąlygos. Šioje nuostatoje aiškiai nustatyta, kad tai, jog prekybininkas įvykdė 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 uždarosios 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 sumą, paskui, kai UAB gavo mokėjimą, savo transportu atsiėmė automobilius iš jos būstinės.

13 Kadangi UAB dėl teritorinės apsaugos pagrindą komisinių atlyginimų iš AB A galėjo gauti tik už pardavimą netoliese įsisteigusiems klientams, ji kreipėsi į automobilių prekybininką S kaip į tarpininką. Šis savo ruožtu už komisinių atlyginimų formaliai nupirko ir perpardavė demonstracinius automobilius. UAB išrašė S šio fiktyvaus pirkimo sąskaitas faktūras, kuriose buvo nurodytas PVM. S pateikė UAB tušias sąskaitų 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 į sandorį įtraukto 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 įrašus ir susijusias pajamas įtraukė į „nuo mokesčio atleistą tiekimą Bendrijos viduje“ sąskaitą, šį kiną operaciją nurodydama išankstinėje 1994 m. lapkričio mėnesio PVM deklaracijoje.

16 1998 m. vasario 12 d. Pakeistu pranešimu apie PVM dydį už 1994 m. *Finanzamt* padidino *Collée* apmokestinamąjį apyvartą B tiekto automobilių pardavimo kainą atitinkančią sumą, bet atsisakė *Collée* atleisti nuo mokesčio už šį tiekimą, motyvuodama tuo, kad reikiami rašai nebuvo atlikti reguliariai ir iškart atlikus nagrinėjamą kiną 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 įsitikinęs, kad šie prekybiniai dokumentai gali patvirtinti tiekimo Bendrijos viduje faktą, A. *Collée* paprašė pakeisti minėtą pranešimą apie mokesčio dydį taip, kad 1994 m. pradžioje atliktas demonstracinis automobilių tiekimas būtų laikomas atleistu nuo mokesčio.

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 kiną 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 mokesčio administratorius turi teisę atsisakyti atleisti nuo mokesčio 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 mokesčio 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 mokesčio prekės tiekimą Bendrijos viduje yra numatyta Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmojoje pastraipoje. Iš šios nuostatos išplaukia, kad valstybės narės atleidžia nuo mokesčio prekių, kurios pardavėjo ar prekes sigyjančio asmens ar bet kurio jo vardu išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narės teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, tiekimą 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 (ypač žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-262/93, Rink. p. I-1883, 16 punktų; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 54 punktų ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 et C-440/04, Rink. p. I-6161, 49 punktų), minėtas atleidimas yra pagrįstas PVM pereinamojo laikotarpio schema, taikoma prekybai Bendrijos viduje, kuri vykdoma prekybos tarp valstybių apmokestinimas paremtas pajamų iš mokesčių priskyrimo valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas, principu (žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, Rink. p. I-0000, 22 punktų).

23 Vadinas, prekų tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokesčių valstybėje narėje, iš kurios prekų išsištos arba išgabentos Bendrijos teritorijai, kur atitinka sąsigijimas Bendrijos viduje, apmokestinamas valstybėje narėje, kuri prekų išsiunčiamos arba išgabenamos, leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir kartu bendrajai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo pažeidimo (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-0000, 24 ir 25 punktus).

24 Dėl rodymų, kurių apmokestinamieji asmenys, siekdami būti atleisti nuo PVM, privalo pateikti, reikia konstatuoti, kad nė viena Šeštosios direktyvos nuostata nėra tiesiogiai susijusi su šiuo klausimu. Šios direktyvos 28c straipsnio A dalies pirmoje sakinio pusėje tik nustatyta, kad valstybės narės privalo nustatyti sąlygas, kuriomis jos atleidžia nuo mokesčių prekių tiekimą Bendrijos viduje (minėto sprendimo *Twoh International* 25 punktas).

25 Šeštosios direktyvos 22 straipsnis numato tam tikras formalias mokesčių mokėtojų pareigas, susijusias su apskaitos vedimu, sąskaitų faktūrų išrašymu, deklaracijų bei suvestinių pateikimu mokesčių administratoriui. Vis dėlto to paties straipsnio 8 dalyje valstybėms narėms suteikiama galimybė nustatyti kitas pareigas, kurias jos laiko būtinomis tam, kad mokesčiai būtų teisingai renkami ir kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui mokesčių srityje.

26 Tačiau iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad priemonės, kurių pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti teisingų mokesčių surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas yra būtina pasiekti šiuos tikslus (žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98-C-147/98, Rink. p. I-1577, 52 punktų ir 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991, 29 punktų). Todėl šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Bendrijos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 59 punktų bei 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 92 punktų).

27 Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad rodinėjimo pateisiniais ir apskaitos dokumentais reikalavimai atitinka proporcingumo principą, nes jie sistemingai nekelia klausimo dėl teisės atleisti nuo PVM, kai atliekamas tiekimas Bendrijos viduje. Pirmiausia, šiais reikalavimais siekiama Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmojoje pastraipoje aiškiai nustatyto tikslo, t. y. reguliaraus ir paprasto mokesčių rinkimo arba kovos su mokesčių piktnaudžiavimu; antra, jie yra būtini užkertant kelią vadinamajam „karuseliniam“ sukčiavimui.

28 Šiuo klausimu reikia nurodyti, kad, remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, atsisakymas atleisti nuo PVM pagrindinėje byloje nėra susijęs su Vokietijos teisės reikalavimu, pagal kurį mokesčių mokėtojas privalo rodyti tiekimą Bendrijos viduje, pateikdamas pateisinantį ir apskaitos dokumentus. Iš tiesų šis atsisakymas yra *Bundesfinanzhof* praktikos, pagal kurią kaip buhalterinis rodymas reikalaujami rašai turi būti atliekami reguliariai ir iškart atlikus atitinkamą kinę operaciją, rezultatas, sąlyga, kuri nebuvo gyvendinta šioje byloje, kai tiekimas 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 tiekimų Bendrijos viduje vien tik dėl motyvo, kad šio tiekimo buhalterinis rodymas buvo pateiktas pavėluotai, reikia konstatuoti, kad nacionalinė priemonė, kuri teisėtai atleisti nuo mokesčių tiekimų 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 mokesčių surinkimą.

30 Kinų operacijos turi būti apmokestinamos, atsižvelgiant į jų 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 Vadinasi, 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 tokie formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginėjamo rodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti. Tačiau taip nėra pagrindinėje byloje.

32 Be to, reikia nurodyti, kad reikalavimas, pagal kurį reikalaujama, kad 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 apmokestinamajam asmeniui 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 pastarųjų asmenų 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 sėmingai nuslėpė tiekimą 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 asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas. Tačiau minėto sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 60 ir 63 punktuose teismas patikslino, kad tuomet, kai sąskaitoje fakturoje išrašas asmuo laiku 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 paėios 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 nagrinėjamai bylai svarbias aplinkybes, turi patikrinti, ar vėlavimas pateikti buhalterinį įrodymą galėjo lemti pajamą iš mokesčio praradimą arba pakenkti apmokestinimui PVM.

37 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad pajamą iš mokesčio 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 mokesčio teisės taikymo principą tokios pajamos iš mokesčio 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 sukčiaudami 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 įkines 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 įtraukimas siekiant gauti komisinį atlyginimą pagal sutartį negali būti prilyginamas mokestiniam sukčiavimui arba piktnaudžiavimui Bendrijos teisės normomis, jei aišku, kad tokia įkinė operacija nebuvo atlikta siekiant gauti neteisėtos mokestinės naudos.

40 Galiausiai reikia pabrėžti, kad Bendrijos teisė neužkerta kelio valstybėms narėms tam tikromis sąlygomis įkinės operacijos Bendrijos viduje slėpimo laikyti bandymu sukčiauti 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 į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip, jog Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmąjį pastraipą reikia aiškinti kaip draudžiančią valstybės narės mokesčio administratoriui atsisakyti atleisti nuo PVM tiekimą Bendrijos viduje, kuris buvo iš tikrųjų atliktas, motyvuojant vien tuo, kad tokio tiekimo įrodymas nebuvo pateiktas laiku.

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikimo 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:

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 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, 28c straipsnio A dalies a punkto pirmąjį pastraipą reikia aiškinti kaip draudžiančią valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio tiekimą Bendrijos viduje, kuris buvo iš tikrųjų atliktas, motyvuojant vien tuo, kad tokio tiekimo rodymas nebuvo pateiktas laiku.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėdamas teisę atsisakyti atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio tokį tiekimą Bendrijos viduje, tai, kad apmokestinamasis asmuo iš pradžių sėmoningai slapto tiekimo Bendrijos viduje faktą, privalo atsižvelgti tik tuomet, jeigu yra rizika prarasti pajamų iš mokesčių ir apmokestinamasis asmuo jos visiškai nepašalino.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.