

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2007 m. sausio 11 d.(1)

Byla C-146/05

Albert Collée

prieš

Finanzamt Limburg an der Lahn

(Bundesfinanzhof (Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 28c straipsnio A dalies a punktas – Tiekimas Bendrijos viduje – Atleidimas – rodymui keliami reikalavimai“

I – Žanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl Šeštosios PVM direktyvos(2) išaiškinimo klausimų, susijusių su pareiga pateikti rodymus keliamiems reikalavimais atleidžiant nuo mokesčio tiekimo Bendrijos viduje. Šie klausimai glaudžiai susiję su bylose C-409/04 (*Teleos ir kt.*) bei C-184/05 (*Twoh International*) keliamais klausimais, kuriose šiandien taip pat pateikiu išvadas.
2. Pagrindinėje byloje, nagrinėjamoje *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas), sprendžiamas ginčas tarp Albert Collée kaip visų *Collée KG* teisių perėmėjo (toliau – ieškovas) ir *Finanzamt Limburg an der Lahn* (Limburg an der Lahn mokesčių inspekcija, toliau – atsakovs) dėl tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio pripažinimo. Teisė atleidimo nuo mokesčio nekelia abejonių, tačiau ieškovas, žinodamas apie tiekimo Bendrijos viduje, laiku neatliko nacionalinės teisės reikalaujamo buhalterinio rašo.

II – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisė

3. 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), papildoma Šeštąją direktyvą XVIa dalimi „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“ (28a–28m straipsniai). Šios nuostatos ir toliau taikomos, nes iki šiol galutinai neregulamentuotas monių vykdomo prekių judėjimo apmokestinimas valstybių narių tarpusavio prekyboje.
4. Pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalį, tiekimai tarp dviejų valstybių narių

Bendrijos viduje atleidžiami nuo mokesčių. Ši nuostata, tiek, kiek reikšminga šioje byloje, nustato:

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytų atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą, 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 įsigyjančio 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.

<...>

5. Šeštosios direktyvos 22 straipsnis reglamentuoja formalias mokesčių 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 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. ...

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

c) Mokesčių deklaracijoje taip pat nurodoma:

– viena vertus, patiektų prekių, nurodytą 28c straipsnio A dalyje, už kurias mokestis turėjo būti apskaičiuotas per atitinkamą laikotarpį, bendra vertė be pridėtinės vertės mokesčių.

– <...>

6. <...>

b) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo, turintis mokėti pridėtinės vertės mokestį, taip pat pateikia sumuojančią atskaitą apie prekes įsigyjančius asmenis, nurodytus kaip pridėtinės vertės mokesčių mokėtojus, kuriems jis tiekia prekes pagal 28c straipsnio A dalies a ir d punktuose

nustatytas sąlygas <...>.

7. <...>

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, o tokios prievolės nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“

B – Nacionalinė teisė

6. Vokietijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – UStG) 4 straipsnio 1 dalies b punkte nurodyta, kad prekių tiekimas Bendrijos viduje UStG 6a straipsnio prasme, priskiriamas UStG 1 straipsnio 1 dalyje nurodytiems sandoriams, atleidžiamas nuo mokesčio.

7. UStG 6 a 1 dalyje pateikiamas prekių tiekimo Bendrijoje apibrėžimas, o 3 dalyje pateikiama šis taisyklės dėl įrodinėjimo pareigos:

„Verslo subjektas turi rodyti, kad įvykdytos 1 ir 2 dalyje išvardytos sąlygos. *Bundesministerium der Finanzen* (Federalinė finansų ministerija), pritarus *Bundesrat* (Vokietijos parlamento aukštesnieji rūmai – Bundesratas), atitinkamu reglamentu nustato, kaip verslo subjektai turi pateikti įrodymus.“

8. Toks reglamentas pagal UStG 6a straipsnio 3 dalies antrąjį sakinį yra *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Apyvartos mokesčio taikymo reglamentas, toliau – UStDV). Šio reglamento 17a straipsnyje pateikiami konkretūs reikalavimai, keliami prekių siuntimui ir gabenimui Bendrijos viduje patvirtinantiems įrodymams:

„1. Vykdydamas tiekimą Bendrijos viduje (įstatymo 6a straipsnio 1 dalis), verslo subjektas, kuriam taikomas šis reglamentas, turi pateikti dokumentus, patvirtinančius, kad jis arba tiekiamą prekių pirkėjas prekes nugabeno arba išsiuntė į kitą vietą Bendrijos viduje. Tai turi būti aiškiai matoma iš patvirtinančio dokumento ir jais remiantis lengvai patikrinama.

2. Tais atvejais, kai verslo subjektas arba tiekiamą prekių pirkėjas prekes gabena į kitą vietą Bendrijos viduje, verslo subjektas privalo tai rodyti, pateikdamas:

- 1) sąskaitos faktūros kopiją (įstatymo 14 ir 14a straipsniai);
- 2) prekyboje prastą dokumentą, kuriame nurodyta paskirties vieta, pirmiausia važtaraštą;
- 3) prekių pirkėjo arba jo įgaliotojo asmens prekių gavimo patvirtinimą bei
- 4) tais atvejais, kai prekes gabena į pirkėją, – pirkėjo arba jo įgaliotojo asmens dokumentu, patvirtinančiu, kad tiekiamos prekės bus gabenamos į kitą vietą Bendrijos viduje.“

9. Be to, UStDV 17c straipsnyje nurodoma pareiga rodyti prekių tiekimą Bendrijos viduje, remiantis buhalteriniais dokumentais:

„1. Vykdydamas tiekimas Bendrijos viduje (statymo 6a straipsnio 1 ir 2 dalys), verslo subjektas, kuriam taikomas šis reglamentas, pateikdamas buhalterinius dokumentus turi rodyti, kad vykdytos atleidimo nuo mokesčių sąlygos, ir nurodyti pirkėjo apyvartos mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį. Tai, kad laikomasi šių sąlygų, turi būti aiškiai matoma iš buhalterinio dokumento ir jais remiantis lengvai patikrinama.

2. Verslo subjektas privalo tinkamai pateikti šiuos duomenis:

- 1) pirkėjo pavardę arba pavadinimą ir adresą;
- 2) pirkėjo galiojamo asmens pavardę arba pavadinimą ir adresą, kai prekės tiekiamos mažmeninei prekybai arba mažmeninėje prekyboje naudojamais būdais;
- 3) pirkėjo veiklos sritį arba profesiją;
- 4) prekyboje pristatytas tiekiamas prekes pavadinimus ir kiekį arba prekių tiekimui prilyginamos kitos paslaugos, teikiamos pagal rangos sutartį, rėšą ir apimtį;
- 5) prekių tiekimo arba prekių tiekimui prilyginamos kitos paslaugos, teikiamos pagal rangos sutartį, atlikimo datą;
- 6) sutartį atlygą arba, apmokestinimo, remiantis gautu atlygiu, atveju, gautą atlygą ir gavimo datą;
- 7) prieš gabenimą arba išsiuntimą į kitą vietą Bendrijos teritorijoje atlikto apdirbimo arba perdirbimo rėšą bei apimtį (statymo 6a straipsnio 1 dalies antrasis sakinyss);
- 8) informaciją, kad gabenama arba siunčiama į kitą vietą Bendrijos viduje;
- 9) paskirties vietą Bendrijos viduje.

<...> “

III – Faktinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

10. *Collée KG* 1994 m. buvo Vokietijoje steigtos automobiliais prekiaujančios UAB pagrindinė įmonė, kuri, veikdama pagal atstovavimo sutartį su AB A, jos vardu pardavinėjo lengvuosius automobilius. UAB turėjo teisę gauti komisinį atlyginimą iš AB A tik už pardavimą vietiniams pirkėjams.

11. 1994 m. pavasarį UAB sudarė rašytinę sutartį su Belgijos automobilių prekybos įmone B dėl 20 demonstracinių automobilių už bendrą 1 018 200 DM sumą pardavimo. Įmonė B pervedė UAB grynąjį pirkimo sumą ir, UAB gavus pinigų, atsiėmė automobilius.

12. Siekdama gauti komisinį atlyginimą iš AB A, UAB į sandorį traukė netoliese Vokietijoje įsisteigusį sunkvežimio prekybininką S, sutikęs už atlygą formaliai nupirkti ir įmonei B perparduoti parodomuosius automobilius. Šiam tikslui prekybininkas S UAB pateikė tuškus savo sąskaitų faktūrų blankus, kuriuos bendrovė panaudojo prekybininko S vardu išrašydama sąskaitas įmonei B už parodomųjų automobilių tiekimą. Po to prekybininkas S išankstinę 1994 m. liepos, rugpjūčio ir rugsėjo mėnesių apyvartos mokesčių deklaracijose kaip išankstinį mokestį deklaravo UAB sąskaitoje nurodytą 152 730 DM apyvartos mokestį.

13. Tačiau po 1994 m. spalio mėn. atlikto specialaus patikrinimo atsakovas atsisakė iš anksto atskaityti mokestį prekybininkui S motyvuodama tuo, kad S buvo papildomai trauktas į sandorį

tik formaliai kaip „tarpininkas“. Apie tai sužinoj? s ieškovas, kuris iš pradži? operacij? traktavo kaip apmokestinam?j? vidaus sandor?, 1994 m. lapkri?io 25 d. anuliavo atitinkamus buhalterinius ?rašus ir pajamas ?trauk? ? „nuo mokes?io atleist? tiekim? Bendrijos viduje“ s?skait?. Ši? operacij? jis atitinkamai nurod? išankstin?je 1994 m. lapkri?io m?nesio apyvartos mokes?io deklaracijoje.

14. 1998 m. vasario 12 d. Sprendimu d?l apyvartos mokes?io pakeitimo *Finanzamt* padidino apmokestinam?j? ieškovo apyvart? iki 1 018 200 DM. Buvo atsisakyta atleisti ieškov? nuo mokes?io už lengv?j? automobil? tiekim? ?monei B, nes reikiami ?rašai buhalterin?je apskaitoje nebuvo atlikti reguliariai ir ne iškart po atitinkamo sandorio ?vykdymo.

15. D?l to ieškovo pateikti protestas ir ieškinys nebuvo patenkinti. Kasacin?je instancijoje ieškovas prašo pakeisti 1998 m. Sprendim? d?l apyvartos mokes?io pakeitimo taip, kad už 1 018 200 DM sum? atlikti sandoriai b?t? laikomi atleistais nuo mokes?io. Jis iš esm?s remiasi aplinkybe, kad prasid?jus S ?mon?s auditui ne tik dar nebuvo pateiktos UAB s?skaitos fakt?ros ?monei B, bet ir iš UAB komercini? dokument? ir s?skait? jud?jimo nebuvo aišku, kad ?monei B buvo atliktas tiekimas Bendrijos viduje.

16. Tod?l *Bundesfinanzhof* pateik? Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar mokes?i? administratorius turi teis? atsisakyti atleisti nuo mokes?io neabejotinai ?vykus? tiekim? Bendrijos viduje, pagr?sdamas tai vien tuo, kad apmokestinamasis asmuo laiku neatliko tam reikalingo buhalterinio ?rašo?

2. Ar atsakant ? š? klausim? reikia atsižvelgti ? tai, kad apmokestinamasis asmuo iš pradži? s?moningai nusl?p? tiekimo Bendrijos viduje fakt??

IV – Teisinis vertinimas

17. Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar vien tik apmokestinamajam asmeniui ne?vykdyt? tam tikros formalios s?lygos – šiuo atveju laiku neatlikus buhalterinio ?rašo – gali b?ti atsisakyta atleisti nuo mokes?io šio asmens atlikt? tiekim? Bendrijos viduje. Antruoju klausimu patikslinamas pirmasis ir klausiama, ar priimant sprendim? d?l sutikimo ar atsisakymo atleisti nuo mokes?io b?tina atsižvelgti ? dar vien? material?j? aplinkyb?, konkrečiai ? tai, kad apmokestinamasis asmuo iš pradži? s?moningai nusl?p? tiekimo Bendrijos viduje fakt?. Taigi antrasis klausimas sukonkretina pirm?j? ir yra glaudžiai su juo susij?s. Tod?l abu *Bundesfinanzhof* pateiktus prejudicinius klausimus reikia nagrin?ti kartu.

18. Pirmiausia *Bundesfinanzhof* nori sužinoti, ar nacionalinio mokes?i? administratoriaus praktika, pagal kuri? atsisakoma atleisti nuo mokes?io negin?ijam? tiekim? Bendrijos viduje vien d?l pav?luoto jo buhalterinio patvirtinimo, prieštarauja Šeštajai direktyvai.

19. Tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokes?io principas ?tvirtintas Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkte. Tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokes?io grindžiamas tuo, kad Bendrijos apyvartos mokes?iui taikomo pereinamojo laikotarpio metu prid?tin?s vert?s mokestis kaip vartojimo mokestis turi b?ti renkamas valstyb?je nar?je, kurioje atliekamas galutinis vartojimas (paskirties šalies principas). Tod?l siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, tiekimas ? kit? Bendrijos šal?, skirtingai nei apmokestinamasis ?sigijimas Bendrijos viduje, šalyje, iš kurios pristatytos prek?s, atleidžiamas nuo mokes?io(5).

20. Ta?iau Šeštojoje direktyvoje n?ra speciali? nuorod?, kaip apmokestinamasis asmuo turi ?rodyti tiekim? Bendrijos viduje(6). 22 straipsnyje t?ra pateiktos kelios bendrosios pastabos d?l

apmokestinamą?j? asmenį? apskaitos, sąskaitų? faktų? išrašymo ir mokesčių? deklaracijų?. Dėl visų? kitų? nuostatų? 22 straipsnio 8 dalyje sakoma, kad „valstybės? narės? gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtiniomis, kad mokestis būtų? teisingai taikomas ir renkamas ir kad būtų? užkirstas kelias klastotoms“.

21. Be to, valstybės? narės? prekių? tiekimo? Bendrijos viduje pagal 28c straipsnio A dalį?, „taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą? ir sąžiningą? toliau nurodytą? atleidimo nuo mokesčių? atvejų? taikymą?, užkirsti kelią? bet kokiam mokesčių? vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui“, atleidžia nuo mokesčių?.

22. Taigi 28c straipsnio A dalyje ir 22 straipsnio 8 dalyje pateikiami tik tikslai, o nustatyti konkrečius operacijų? atleidimo nuo pridėtinės? vertės? mokesčių? formalios rodymo pareigos reikalavimus perleidžiama valstybėms? narėms?.

23. Tai reiškia, kad Šeštąja? direktyva nesiekama visiškai? suderinti valstybių? narių? pridėtinės? vertės? mokesčių? sistemų?. Veikia „ja iš esmės? siekiama sukurti vienodą? vertinimo pagrindą?, turintą? užtikrinti <...> sistemos neutralumą?“(7). Teisingumo Teismas jau sprendime *BP Supergaz* pažymėjo, kad valstybės? narės? šiuo atžvilgiu paliekama „pakankamai didelį? atskirą? Šeštosios? direktyvos nuostatų? gyvendinimo laisvą?“(8). Šiuo klausimu generalinis advokatas N. Fennelly savo išvadose byloje *Molenheide* bei *Schmeink & Cofreth*, be kita ko, padarė? dar bendresnę? išvadą?, „kad valstybės? narės? turi teisę? administruoti visų? pridėtinės? vertės? mokesčių? sistemą?“(9).

24. Nustatydamos pridėtinės? vertės? mokesčių? sistemos nuostatų? gyvendinimo priemones, valstybės? narės? turi laikytis ne tik Šeštosios? direktyvos 28c straipsnio A dalyje ir 22 straipsnio 8 dalyje nurodytų? tikslų?, bet ir proporcingumo principo. Todėl? Teisingumo Teismas sprendime *Halifax* neseniai dar kartą? pabrėžė?, kad „priemonės?, kurių? pagal Šeštosios? direktyvos 22 straipsnio 8 dalį? valstybės? narės? gali imtis siekdamos užtikrinti teisingą? apmokestinimą? mokesčių? ir užkirsti kelią? sukčiavimui, turi neviršyti to, kas yra būtina norint pasiekti šiuos tikslus“(10).

25. Toliau šiame sprendime teigiama, kad valstybių? narių? taikomos priemonės? „negali būti? naudojamos taip, kad keltų? grėsmę? PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Bendrijos teisės? aktais numatytos bendros PVM sistemos principas“(11). Neutralumui kiltų? grėsmę?, jeigu tiekimas būtų? apmokestintas dvigubai, nes būtų? atsisakoma atleisti nuo mokesčių? už tiekimo? Bendrijos viduje ir pirkimas Bendrijos viduje vėlgi būtų? apmokestintas paskirties šalyje(12).

26. Dėl? proporcingumo principo taikymo konkrečiu? atveju turi nuspręsti prašymą? priimti prejudicinį? sprendimą? pateikęs? teismas, kuris turėtų? patikrinti, ar nacionalinės? priemonės? suderinamos su Bendrijos teise. O Teisingumo Teismas turi pateikti pastabas dėl? Bendrijos teisės? nuostatų? aiškinimo, kuriomis remdamasis prašymą? priimti prejudicinį? sprendimą? pateikęs? teismas galėtų? išspręsti suderinamumo klausimą? priimdamas sprendimą? nagrinėjamoje byloje(13).

27. Vokietijos teisė? UStDV 17a ir 17c straipsniuose numato, kad tiekimo faktas Bendrijos viduje būtų? „aiškiai matomas ir lengvai patikrinamas“ iš patvirtintų? dokumentų? ir buhalterinių? dokumentų?. Remiantis *Bundesfinanzhof* praktika dėl? UStDV 13 straipsnio 1 dalies antrojo sakinio, kuris reglamentuoja eksporto rodymo reikalavimus ir kurio formuluotą? atitinka UStDV 17a ir 17c straipsnius, šie? reikalavimai? reiktų? suprasti taip, kad buhalteriniai? rašai turi būti? atliekami „reguliariai, iškart po tam tikrų? sandorių? vykdymo“.

28. Šioje byloje ieškovas 1994 m. liepos, rugpjūtio? ir rugsėjo? mėnesiais atliktą? tiekimą? savo buhalteriniame? apskaitoje pirmiausia buvo priskyręs? apmokestinamajam vidaus pardavimui. 1994 m. lapkričio? mėnesį?, praėjus maždaug dviems mėnesiams po paskutinio tiekimo, sandoris buvo perpajamuotas kaip nuo mokesčių? atleistas tiekimas Bendrijos viduje ir tai buvo atitinkamai atsižvelgta išankstinėje? 1994 m. lapkričio? mėnesio apyvartos mokesčių? deklaracijoje.

Nurodydamas, kad atleidimui nuo mokesčio reikalingi buhalteriniai rašai atlikti ne reguliariai ir ne iškart, *Finanzamt* atsisakė atleisti ieškovą nuo mokesčio, nors buvo aišku, kad tiekimas Bendrijos viduje tikrai vyko.

29. Vokietijos vyriausybė šiuo klausimu laikosi nuomonės, kad nacionalinės teisės reikalavimai patvirtintiems dokumentams ir buhalteriniams dokumentams beveik atitinka proporcingumo principą. Todėl teisė į tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo mokesčio sistemingai nenagrinėjama. UStDV 17a ir paskesniuose straipsniuose numatyta prievole atlikti buhalterinius rašus siekiama Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalyje aiškiai numatyto tikslo, t. y. tinkamo ir kuo paprastesnio mokesčio taikymo arba kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu. Vokietijos vyriausybės nuomone, UStDV 17a–17c straipsniai taip pat reikalingi siekiant šio tikslo, ypač užkertant kelią vadinamajam „karuseliniam PVM sukčiavimui“. Tokiu atveju faktas, ar tiekimas neabejotinai vyko Bendrijos viduje, ar ne, lemiamos reikšmės neturi.

30. Šiuo klausimu pirmiausia reikia konstatuoti, kad šioje byloje nekalbama apie direktyvos nuostatų išaiškinimą atsižvelgiant į UStDV 17a–17c straipsniuose nustatytas taisykles. Veikiau tai yra dėl šių nuostatų gyvendinimo priimta teisė ir administracinė praktika, pagal kurią šioje byloje nagrinjamas buhalterinis rašas apie tiekimą Bendrijos viduje turi būti atliktas „reguliariai ir iškart“.

31. Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje ir 28c straipsnio A dalyje nurodyta, kad valstybės narės gali teisėtai reikalauti panašiu kaip sandorio atlikimo metu tvirtinto rodymo tam, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias mokesčių vengimui(14). Todėl valstybės narės gali numatyti tinkamą mokesčių surinkimo apsaugą nuo rizikos, skaitant teisę nustatyti ir formaliuosius tam tikrą prievolių reikalavimus laiko atžvilgiu, siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui arba karuseliniam PVM sukčiavimui.

32. Šioje byloje nereikia nagrinėti, ar ir įstatymu galima nustatyti konkrečius patvirtinančių dokumentų išrašymo ir buhalterinių rašų atlikimo terminus, siekiant veiksmingai rinkti mokestį ir užtikrinti teisinį saugumą.

33. Taigi visų pirma nagrinjamame nacionaliniame teisės akte konkretus terminas nenurodomas. UStDV 17a ir 17c straipsniuose tik neaiškiai nurodyta, kad atleidimo nuo mokesčio sąlygos turi būti „aiškiai matomos ir lengvai patikrinamos“ iš patvirtinančių dokumentų arba buhalterinės apskaitos. Taip pat reiktų išaiškinti ir pačią dėl šios sąvokos priimtą *Bundesfinanzhof* praktiką, pagal kurią ši formuluočių suprantama kaip prievolių laiko atžvilgiu ir kuria remiantis reikiama rašai turi būti atliekami „reguliariai ir iškart po tam tikrą sandorį įvykdymo“.

34. Tai jau kelia problemą atsižvelgiant į Bendrijos teisėje taikomą teisinio saugumo principą, kurio pagal Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės turi laikytis gyvendindamos direktyvas(15). Be to, Teisingumo Teismas sprendime *Halifax* pabrėžė, kad teisinio saugumo reikalavimas turi būti itin griežtai taikomas teisės aktams, galintiems turėti finansinį pasekmę(16).

35. Antra, net ir nuostatos dėl konkrečių terminų iš esmės turi leisti buhalterinėje apskaitoje atsižvelgti į vėlesnius pakeitimus, pagal kuriuos tiekimas priskiriamas sandoriams Bendrijos viduje. Tokius pataisymus konkrečiais atvejais gali lemti priežastys, nepriklausančios nuo apmokestinamojo asmens valios. Tokie pakeitimai nebūtinai turi apsunkinti mokesčių rinkimą arba kelti jam grėsmę. Ypač tuomet, kai terminai trumpi, nustatant nukrypti leidžiančias nuostatas, nuostatos dėl trūkumų ištaisymo ar analogiškas nuostatas, būtų galima užtikrinti, kad išimtiniais atvejais padarant buhalterinėje apskaitoje vėlesnį pakeitimą tikrai vykdytų tiekimą dar būtų galima tokiu pripažinti.

36. Nesant nukrypti leidžiančių nuostatų, teisė į atleidimą nuo mokesčio, kurią atsižvelgiant į mokesčio neutralumo principą Šeštąja direktyva kaip tik siekiama suteikti tiekimui Bendrijos viduje,

būt? pernelyg apribota. Net ir tuo atveju, kai sandoris pav?luotai priskiriamas tiekimui Bendrijos viduje, galima taikyti generalinio advokato N. Fennelly teigin? d?l galimyb?s pakoreguoti prid?tin?s vert?s mokest?, kuris neteisingai nurodomas niekada ne?vykusi? sandori? s?skaitose, pagal kur? „tai, kad nacionalin? teis? neleidžia ištaisyti tr?kum?, bet kuriuo atveju nesuderinama su mokes?io neutralumo principu“(17).

37. Tol, kol teis?s aktuose n?ra numatyti konkret?s v?lesni? pakeitim? terminai ir galimyb?s, taikant UStDV 17a ir 17c straipsnius kiekvienu atveju reikia patikrinti, ar draudimas v?liau pakeisti tiekimo r?š? yra proporcingas.

38. Kaip teisingai nurod? Komisija, šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar tai buvo tikrai tiekimas Bendrijos viduje, ar ne. Pirmuoju atveju Šeštoji direktyva iš principo numato atleidim? nuo mokes?io, o antruoju atveju tiekimas yra apmokestinamas. Atitinkamai Teisingumo Teismas byloje *Transport Service NV* nusprend?, kad „prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas <...> turi išsiaiškinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamas tiekimas atitinka šias s?lygas. Jeigu taip, prid?tin?s vert?s mokestis už š? tiekim? nemokamas“(18). Šios principin?s direktyvos nuostatos negalima panaikinti vien tik formaliais valstybi? nari? reikalavimais. Nuo šios nuostatos galima nukrypti tik tais atvejais, jeigu to reikia taikytin? Bendrijos teis?s norm? tikslams pasiekti. Tod?l nepriimtina ir Vokietijos vyriausyb?s nuomon?, jog tuo atveju, jeigu buhalterinis ?rašas atliktas nelaiku, n?ra svarbu, ar tiekimas tikrai ?vyko Bendrijos viduje.

39. Jeigu aišku, kad tikrai ?vykdytas tiekimas Bendrijos viduje, vis d?lto galima atsisakyti atleisti nuo mokes?io d?l nacionalini? formali? taisykli? pažeidimo, jeigu tai atitinka direktyvos tikslus, t. y. užkerta keli? mokes?i? vengimui, padeda teisingai rinkti mokest?, ypa? užtikrinant teising? ir s?žining? atleidimo nuo mokes?io s?lyg? nustatym?. Be to, formalieji reikalavimai negali viršyti to, kas b?tina šiam tikslui pasiekti.

40. Tod?l konkre?iu atveju reikia patikrinti, ar pav?luotas buhalterinio ?rašo atlikimas turi neigiamos ?takos mokes?io rinkimo veiksmingumui arba ar šio pav?lavimo priežastis yra manipuliacijos, kokia nors forma galin?ios kelti gr?sm? mokes?io rinkimui. Ta?iau Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalyje ir 22 straipsnio 8 dalyje nurodytiems tikslams pasiekti n?ra b?tina sistemingai atsisakyti atleisti nuo mokes?io visais atvejais, kai buhalterinis ?rašas atliktas pav?luotai.

41. Jeigu neabejojant galima nustatyti, kad tiekimas Bendrijos viduje ?vyko, nors buhalterinis ?rašas atliktas nelaiku, b?tina atsižvelgti ? Šeštojoje direktyvoje nustatyt? tiekim? Bendrijos viduje atleidimo nuo mokes?io princip? ir atleisti š? tiekim? nuo mokes?io. Atsisakymas atleisti nuo mokes?io be teism? ir mokes?i? administratoriaus nustatyt? formali?j? s?lyg? pažeidimo visuomet dar turi b?ti pagr?stas kitu Šeštosios direktyvos principinius reikalavimus atitinkan?iu pagrindu, kuris pirmiausia gali b?ti tai, kad d?l pav?luoto buhalterinio ?rašo atlikimo tapo ne?manoma arba labai sunku teisingai apskai?iuoti arba rinkti mokest?.

42. Iš to išplaukia ir atsakymas ? antr?j? klausim?, kuriuo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar atsakant ? klausim? b?tina atsižvelgti ? tai, kad apmokestinamasis asmuo iš pradži? s?moningai nusl?p? tiekimo Bendrijos viduje fakt?.

43. Remiantis pirmiau išdėstytais teiginiais, galima padaryti išvadą, kad pagal Šeštosios direktyvos nuostatas dėl tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčių iš esmės svarbiausia yra tai, kokios yra pavoluoto buhalterinio rašo atlikimo priežastys ir kokias pasekmes šis tvlavimas turės teisingam mokesčių rinkimui. Šias aplinkybes konkrečiu atveju turi išnagrinėti ir vertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Vien tik faktas, kad apmokestinamasis asmuo iš pradžių mėgino traukti formalų tarpininkų šalies viduje tam, kad tiekimas Bendrijos viduje būtų ne tiesiogiai, o tik po tiekimo perparduotojui, lemiamos reikšmės neturi.

44. Tai patvirtina Teisingumo Teismo teiginiai sprendime *Schmeink & Cofreth* dėl vėlesnio sūskaitoje neteisingai nurodyto pridėtinės vertės mokesčio pakoregavimo, kuriame teismas nusprendė: „<...> jeigu sūskaitą išrašęs asmuo laiku ir visiškai panaikina neteisingo mokesčio surinkimo riziką, pagal pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principą valstybės narės turi suteikti galimybę pakoreguoti sūskaitoje neteisingai nurodytą pridėtinės vertės mokestį, nereikalaudamos sūskaitą išrašiusio asmens pagrįsti, kad pakoreguota remiantis gera valia“. Jeigu nustatoma, kad „sūskaitą išrašęs asmuo laiku ir visiškai panaikina neteisingo mokesčio surinkimo riziką, siekiant teisingai rinkti pridėtinės vertės mokestį ir užkirsti kelią mokesčio vengimui, nėra būtina, kad apmokestinamasis asmuo parodytų savo gerą valią“(19).

45. Šis argumentas galima taikyti pavoluotam priskyrimui tiekimui Bendrijos viduje ir atitinkamo buhalterinio rašo pakeitimui. Jeigu priskyrimui tiekimui Bendrijos viduje turėtų būti tokos tai, kad apmokestinamasis asmuo sūmoningai arba ne nepateiktų tam tikros sandorio kvalifikacijos, prireikus jis negalėtų pasinaudoti atleidimo nuo mokesčio teise net ir tuo atveju, jeigu jo elgesys nepadarė jokios žalos mokesčio surinkimui. Todėl atsisakymas atleisti nuo mokesčio būtų sankcija, taikoma pirminiam tiekimo Bendrijos viduje fakto nuslopimui, o tai viršytų teisėtam tikslui pasiekti būtinus formalius reikalavimus.

46. Kaip jau minėta, nacionalinis teismas šioje byloje turi priimti sprendimą, atsižvelgdamas į šiuos nurodymus ir visas reikšmingas aplinkybes. Vadovaujantis pirmiau pateiktais teiginiais, itin svarbu išnagrinėti, ar faktas, kad buhalterinis rašas atliktas nelaiku, kelia grėsmę mokesčio surinkimui.

47. Svarbu gali būti tai, ar patikrinti operaciją paprastai tampa tuo sunkiau, kuo seniau ji buvo atlikta. Tačiau kuo trumpesnis terminas skiriamas, tuo svarbiau tai, kad dar būtų galima atsižvelgti į vėlesnius pakeitimus. Be to, nagrinėjant konkretų atvejį galima atsižvelgti į tai, kokia yra paties apmokestinamojo asmens kaltė dėl to, kad buhalterinis rašas buvo atliktas pavoluotai.

48. Ši byla ypatinga tuo, kad struktūra su tarpininku buvo suplanuota ne galbūt siekiant nuslopinti mokesčius, bet siekiant gauti komisinį atlyginimą(20). Skirtingai nei tipiniais atvejais, šioje byloje tiekimas Bendrijos viduje, kuris apskritai nebuvo vykdytas, nebuvo apsimestinis(21), bet dėl mokesčių aspektu nesvarbi priežastis buvo nuslopimas jo faktas. Bendrai vertinant visas operacijas, tarpininko traukimas neturėjo tokos mokesčių pajamų dydžiui. Tiekimas Bendrijos viduje tik buvo perkeltas nuo UAB prekybininkui S, kuris savo ruožtu galėjo reikalauti atskaityti išankstinį mokestį ir pasinaudoti teise į tiekimo Bendrijos viduje atleidimą nuo mokesčių.

49. Atsižvelgiant į galimą kaltę dėl pavoluoto buhalterinio rašo atlikimo dar reiktų ištirti, kiek ieškovas turėjo žinoti, kad S įtraukimą mokesčių institucijos galėtų traktuoti kaip fiktyvų sandorį arba S – kaip tarpininką. Tik faktas, kad S, kaip tarpininkas, prekes žmonei B tiekė ne pats ir ieškovas išrašė sąskaitas S vardu, nereiškia, kad tokia „dirbtinė“ struktūra negali būti laikoma apmokestinamuoju sandoriu. Pagal Teisingumo Teismo praktiką priimant sprendimą, ar vykdytas apmokestinamasis sandoris, remiamasi tik objektyviaisiais kriterijais. Tačiau tiekimo priskyrimui apmokestinamiems sandoriams neturi įtakos nei apmokestinamojo asmens ketinimai, nei tiekimo tikslas(22).

50. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštoji direktyva draudžia nacionalinio mokesčių administratoriaus praktiką, pagal kurią atsisakoma atleisti nuo mokesčių neginčijamai įvykusį tiekimą Bendrijos viduje motyvuojant vien tik tuo, kad apmokestinamasis asmuo reguliariai ir iškart po sandorį įvykdymo neatliko tam reikalingo buhalterinio rašo.

51. Šiuo atveju lemiamą reikšmę turi ne tik tai, kad apmokestinamasis asmuo, įtraukdamas į sandorį tarpininką šalies viduje, tiekimą Bendrijos viduje vėlesniu sandoriu norėjo perkelti į tiekimo grandinę ir kad mokesčių administratorius nepripažino tarpininko įtraukimo kaip fiktyvaus sandorio (2 klausimas). Jeigu valstybės narės įstatymuose nėra nustatyti buhalterinio rašo atlikimo termino, priimant sprendimą dėl tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčių reikia atsižvelgti į visas reikšmingas konkrečios bylos aplinkybes. Šiuo atžvilgiu pirmiausia svarbi apmokestinamojo asmens galima kaltė dėl pavoluoto buhalterinio rašo atlikimo bei tai, ar buhalterinis rašas atlikimas nelaiku gali kelti grėsmę mokesčių surinkimui.

V – Išvada

52. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau *Bundesfinanzhof* prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva Nr. 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas draudžia nacionalinio mokesčių administratoriaus praktiką, pagal kurią atsisakoma atleisti nuo mokesčių neginčijamai įvykusį tiekimą Bendrijos viduje motyvuojant vien tuo, kad apmokestinamasis asmuo reguliariai ir iškart po sandorį įvykdymo neatliko tam reikalingo buhalterinio rašo.

2. Jeigu valstybės narės įstatymuose nėra nustatyti buhalterinio rašo atlikimo termino, priimant sprendimą dėl tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčių reikia atsižvelgti į visas reikšmingas konkrečios bylos aplinkybes. Šiuo atžvilgiu pirmiausia svarbi apmokestinamojo asmens galima kaltė dėl pavoluoto buhalterinio rašo atlikimo bei tai, ar buhalterinio rašo atlikimas nelaiku gali kelti grėsmę mokesčių surinkimui.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva Nr. 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), (toliau – Šeštoji direktyva).

3 – OL L 376, p. 1 ir paskesni.

4 – Žr. 28h straipsnio redakciją, pateiktą Direktyvoje 91/680/EEB ir iš dalies pakeistą 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, iš dalies pakeičiančią Direktyvą 77/388/EEB ir

nustatan?i? supaprastinimo priemonės, susijusias su prid?tin?s vert?s mokes?iu (OL L 384, p. 47 ir paskesni).

5 – 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C?245/04, Rink. p. 3227, 29 punktas) ir 2005 m. lapkri?io 10 d. mano išvados šioje byloje 24 ir 25 punktai. Dar žr. mano šios dienos išvad? byloje *Teleos ir kt.* (C?406/04, Rink. p. I?0000, 29 punktas).

6 – Šiuo klausimu taip pat žr. 2004 m. kovo 3 d. Nutart? *Transport Service* (C?395/02, Rink. p. 1991, 27 ir 28 punktai) ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? *Halifax* (C?255/02, Rink. p. 1609, 90 ir 91 punktai).

7 – 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimas sujungtose bylose *Molenheide ir kt.* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 ir C?47/96, Rink. p. 7281, 42 punktas).

8 – 1995 m. liepos 6 d. Sprendimas *BP Soupergaz* (C?62/93, Rink. p. 1883, 34 punktas).

9 – 1997 m. kovo 20 d. išvada byloje *Molenheide ir kt.* (nurodyta 7 išnašoje, 41 punktas) ir 2000 m. balandžio 13 d. išvada byloje *Schmeink & Cofreth* (C?454/98, Rink. p. 6973, 18 punktas).

10 – Sprendimas *Halifax* (nurodytas 6 išnašoje, 92 punktas). Teis?s atskaityti mokest? klausimu dar žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimus *Gabalfrisa ir kt.* (C?110/98–C?147/98 Rink. p. 1577, 52 punktas) ir *Molenheide ir kt.* (nurodytas 7 išnašoje, 48 punktas) bei d?l Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies – 2006 geguž?s 11 d. Sprendim? *Federation of Technological Industries ir kt.* (C?384/04 Rink. p. 4191, 29 punktas).

11 – Sprendimas *Halifax ir kt.* (nurodytas 6 išnašoje, 92 punktas).

12 – Šiuo klausimu žr. sprendim? *EMAG Handel Eder* (nurodytas 5 išnašoje, 29 punktas) ir mano išvados šioje byloje 24 ir 25 punktus.

13 – Šiuo klausimu žr. 1995 m. lapkri?io 30 d. Sprendim? *Gebhard* (C?55/94, Rink. p. 4165, 19 punktas); sprendim? *Molenheide ir kt.* (nurodytas 7 išnašoje, 49 punktas).

14 – Šiuo klausimu žr. sprendim? *Gabalfrisa ir kt.* (nurodytas 10 išnašoje, 52 punktas).

15 – Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.* (nurodytas 10 išnašoje, 29 punktas).

16 – Sprendimas *Halifax* (nurodytas 10 išnašoje, 72 punktas).

17 – Žr. išvad? byloje *Schmeink & Cofreth* (nurodyta 9 išnašoje, 18 punktas).

18 – Nutartis *Transport Service* (nurodyta 6 išnašoje, 19 punktas).

19 – 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth* (C?454/98, Rink. p. 6973, 58 ir 60 punktai).

20 – Pagal atstovavimo sutart? ieškovas netur?jo teis?s ? komisin? atlyginim? ir d?l to neaišku, kiek atitinkamos sutarties s?lygos tuo laiku buvo teis?tos pagal konkurencijos teis?.

21 – D?l tipini? atvej? žr. išvad? byloje *Teleos ir kt.* (nurodyta 5 išnašoje).

22 – Žr. sprendim? *Halifax ir kt.* (nurodytas 10 išnašoje, 56–60 punktai); 2006 m. sausio 12 d. Sprendim? *Optigen* (C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, Rink. p. 483, 44 ir 45 punktai) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendim? *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, Rink. p. I?0000, 41 punktas).