TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. rugsėjo 27 d. *

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 prejudicinį 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. Lõhmus (pranešėjas) ir A. Ó Caoimh,

* Proceso kalba: vokiečių.

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

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— A. Collée, kaip visų *Collée KG* teisių perėmėjo, 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 generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

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 perėmėjo, 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 atlygį atlieka apmokestinamasis asmuo, apmokestinamas PVM.

4 Šeštojoje direktyvoje XVIa dalis „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“ yra įtraukta 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, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje ir 28a straipsnio 5 dalies a punkte, kurios pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos ne iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o prekių pirkėjas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.

<...>“

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 įforminti. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo taip pat turi išrašyti sąskaitą faktūrą arba kitą jai lygiavertį dokumentą įforminti 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 mokesčio 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 ketvirčio mokestinį laikotarpį. Tačiau valstybės narės gali nustatyti ir kitokius laikotarpius su sąlyga, kad jie nebus ilgesni kaip vieneri metai.

b) Mokesčio deklaracijoje turi būti pateikta visa informacija, reikalinga mokėtinam mokesčiui ir atskaitytinoms sumoms nustatyti, ir, kai tai

tikslinga bei reikalinga apskaičiavimo pagrindui nustatyti, bendra sandorių, susijusių su mokėtinu mokesčiu ir atskaita, vertė ir bendra patiektų prekių ir suteiktų paslaugų, atleistų nuo mokesčio, 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."

Nacionalinės teisės aktai

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 įrodyti, 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 įrodymų 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 įsigyjantis 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 įrodyti, 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 teisę įsteigtos uždarosios akcinės bendrovės (toliau – UAB) patronuojanti bendrovė, kuri, kaip akcinės bendrovės A (toliau – AB A) įgaliota platintoja, pardavinėjo automobilius. 1994 m. pavasarį UAB sudarė sutartį dėl 20 demonstracinių automobilių pardavimo su platintoju B iš Belgijos, kuris į UAB sąskaitą pervedė grynąją pirkimo sumą, paskui, kai UAB gavo mokėjimą, savo transportu atsiėmė automobilius iš jos būstinės.

13 Kadangi UAB dėl teritorinės apsaugos pagrindų komisinį atlyginimą iš AB A galėjo gauti tik už pardavimą netoliese įsisteigusiems klientams, ji kreipėsi į automobilių prekybininką S kaip į tarpininką. Šis savo ruožtu už komisinį atlyginimą formaliai nupirko ir perpardavė demonstracinius automobilius. UAB išrašė S šio fiktyvaus pirkimo sąskaitas faktūras, kuriose buvo nurodytas PVM. S pateikė UAB tuščias 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 S 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 atleistų tiekimų Bendrijos viduje“ sąskaitą, šią ūkinę 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* apmokestinamąją apyvartą B tiektų automobilių pardavimo kainą atitinkančia suma, bet atsisakė *Collée* atleisti nuo mokesčio už šį tiekimą, motyvuodama tuo, kad reikiami įrašai nebuvo atlikti reguliariai ir iškart atlikus nagrinėjamą ūkinę operaciją.

17 Kadangi protestas dėl šio pranešimo, kaip ir *Finanzgericht* (Finansų teismas) pareikštas ieškinys, buvo atmesti, A. Collée pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas). Pagrįsdamas šį skundą, jis remiasi tuo, kad yra buhalterinių įrodymų apie pardavimo sutartį, pardavimo sumos sumokėjimą ir tai, kad B atsiėmė prekes, vėliau papildomai pateikdamas UAB išrašytas sąskaitas faktūras. 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 demonstracinių automobilių tiekimas būtų laikomas atleistu nuo mokesčio.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad iš jo praktikos, susijusios su eksporto į trečiąją šalį įrodymo reikalavimais, kuri taip pat taikoma jo nagrinėjamoje byloje, išplaukia, jog pateisinantys dokumentai yra buhalterinio įrodymo sudėtinė dalis ir kad šiuo tikslu reikalaujami šio įrodymo įrašai turi būti atliekami reguliariai ir iškart atlikus nagrinėjamą ūkinę operaciją. Nustatęs, kad pastaroji sąlyga šioje byloje neįvykdyta, teismas klausia, kaip pagal Bendrijos teisę reikia išspręsti ginčą dėl pareigos pateikti tiekimo Bendrijos viduje įrodymą 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 mokesčio neabejotinai įvykusį tiekimą Bendrijos viduje, pagrįsdamas tai vien tuo, kad apmokestinamasis asmuo laiku nepateikė tam reikalingo buhalterinio įrodymo?

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 pirmąją pastraipą reikia aiškinti taip, kad ji draudžia valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti atleisti nuo PVM iš tikrųjų atliktą tiekimą Bendrijos viduje, vien tik remiantis motyvu, jog tokio tiekimo įrodymas 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 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 mokesčio prekių, kurios pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens ar bet kurio jų 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-62/93, Rink. p. I-1883, 16 punktą; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink.

p. I-483, 54 punktą ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 49 punktą), minėtas atleidimas yra pagrįstas PVM pereinamojo laikotarpio schema, taikoma prekybai Bendrijos viduje, kurią vykdant 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-7897, 22 punktą).

23 Vadinasi, prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokesčio valstybėje narėje, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos į Bendrijos teritoriją, kurį atitinka įsigijimas Bendrijos viduje, apmokestinamas valstybėje narėje, į kurią prekės 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-7797, 24 ir 25 punktus).

24 Dėl įrodymų, kurių apmokestinamieji asmenys, siekdami būti atleisti nuo PVM, privalo pateikti, reikia konstatuoti, kad nė viena Šeštosios direktyvos nuostatų 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 mokesčio prekių tiekimą Bendrijos viduje (minėto sprendimo *Twoh International* 25 punktas).

25 Šeštosios direktyvos 22 straipsnis numato tam tikras formalias mokesčio 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 mokestis būtų teisingai renkamas 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 teisingą mokesčio 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 punktą ir 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991, 29 punktą). 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 punktą bei 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 92 punktą).

27 Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad įrodinėjimo pateisinančiais ir apskaitos dokumentais reikalavimai atitinka proporcingumo principą, nes jie sistemingai nekelia klausimo dėl teisės 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 mokesčio rinkimo arba kovos su mokestiniu 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 mokesčio mokėtojas privalo įrodyti tiekimą Bendrijos viduje, pateikdamas pateisinančius ir apskaitos dokumentus. Iš tiesų šis atsisakymas yra *Bundesfinanzhof* praktikos, pagal kurią kaip buhalterinis įrodymas reikalaujami įrašai turi būti atliekami reguliariai ir iškart atlikus atitinkamą ūkinę operaciją, rezultatas, sąlyga, kuri nebuvo įgyvendinta 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 tiekimą Bendrijos viduje vien tik dėl motyvo, kad šio tiekimo buhalterinis įrodymas buvo pateiktas pavėluotai, reikia konstatuoti, kad nacionalinė priemonė, kuri teisę atleisti nuo mokesčio tiekimą Bendrijos viduje iš esmės sieja su formalių 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.

30 Ūkinės operacijos turi būti apmokestinamos, atsižvelgiant į jų objektyvius požymius (ypač žr. minėtų sprendimų *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 neginčijama, 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 neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti. Tačiau taip nėra pagrindinėje byloje.

32 Be to, reikia nurodyti, kad reikalavimas, pagal kurį reikalaujami įrašai turi būti atliekami iškart atlikus ūkinę 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 įgaliojimus,

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 apmokestinamųjų asmenų apskaitoje atsižvelgti į pakeitimus, pagal kuriuos tiekimas priskiriamas sandoriams Bendrijos viduje, padarytus atlikus šią ūkinę 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 ūkinę 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 faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas. Tačiau minėto sprendimo *Schmeink & Cofreth ir Strobel* 60 ir 63 punktuose teismas patikslino, kad tuomet, kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią pajamų iš mokesčio praradimo riziką, PVM neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje 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 pačios taisyklės taip pat taikomos darant vėlesnius apskaitos pataisymus, siekiant, kad tiekimas Bendrijos viduje būtų atleistas nuo mokesčio.

36 Vadinasi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas jo nagrinėjamai bylai svarbias aplinkybes, turi patikrinti, ar vėlavimas pateikti buhalterinį įrodymą 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. Vadinasi, 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 nusistovėjusią 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 ūkines operacijas, kurios atliekamos siekiant įgyti Bendrijos teisės numatytos naudos piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Halifax ir kt.* 69 punktą).

39 Vadinasi, 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 ūkinė operacija nebuvo atlikta siekiant gauti neteisėtos mokestinės naudos.

40 Galiausiai reikia pabrėžti, kad Bendrijos teisė neužkerta kelio valstybėms narėms tam tikromis sąlygomis ūkinės 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 pirmąją pastraipą reikia aiškinti kaip draudžiančią valstybės narės mokesčių 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 tiekimo Bendrijos viduje faktą, privalo atsižvelgti tik tuomet, jeigu yra rizika prarasti pajamų iš mokesčių ir apmokestinamasis asmuo jos visiškai nepašalino.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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 pirmąją 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 įrodymas nebuvo pateiktas laiku.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėdamas teisę atsisakyti atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio tokį tiekimą Bendrijos viduje, į 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 nepašalino.

Parašai.