TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. balandžio 19 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Įsigijimo Bendrijos viduje vieta – 42 straipsnis – Prekių įsigijimas Bendrijos viduje, vėliau dėl jų sudarant kitą tiekimo sandorį – 141 straipsnis – Neapmokestinimas – Trišalis sandoris – Supaprastinimo priemonės – 265 straipsnis – Sumuojamosios ataskaitos tikslinimas“

Byloje C-580/16

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija) 2016 m. spalio 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. lapkričio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Firma Hans Bühler KG

prieš

Finanzamt de Graz-Stadt

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (pranešėja) ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. spalio 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Firma Hans Bühler KG*, atstovaujamos P. Schulte, *Rechtsanwalt*,

– Austrijos vyriausybės, atstovaujamos G. Eberhard, F. Koppensteiner ir S. Pfeiffer,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir B.-R. Killmann,

susipažinęs su 2017 m. lapkričio 30 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

1 Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – PVM direktyva), 141 straipsnio c punkto, 42 ir 265 straipsnių išaiškinimu kartu su PVM direktyvos 41 straipsnio pirma pastraipa, 197 ir 263 straipsniais.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Firma Hans Bühler KG* ir *Finanzamt Graz-Stadt* (Graco miesto mokesčių inspekcija, Austrija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sumokėjimo už sandorius, įvykdytus laikotarpiu nuo 2012 m. spalio mėn. iki 2013 m. kovo mėn.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 10 ir 38 konstatuojamosiose dalyse numatyta:

„(10) Šiuo pereinamuoju laikotarpiu sandoriai, kuriuos Bendrijos viduje vykdo neatleisti nuo mokesčio apmokestinamieji asmenys, turėtų būti apmokestinami paskirties valstybėje narėje taikant tos valstybės narės nustatytus mokesčių tarifus ir tos valstybės narės nustatytomis sąlygomis.

<…>

(38) Būtina numatyti supaprastinimo priemones, užtikrinančias, kad visose valstybėse narėse būtų laikomasi vienodo požiūrio į apmokestinamąsias vidaus rinkos operacijas, susijusias su prekyba prekėmis Bendrijos viduje, kurias pereinamuoju laikotarpiu atlieka apmokestinamieji asmenys, neįsisteigę valstybės narės teritorijoje, kurioje atliekamas prekių įsigijimas Bendrijos viduje, įskaitant grandininius sandorius. Dėl to turėtų būti suderintos nuostatos dėl mokesčių sistemos ir dėl asmenų, kuriems tenka prievolė sumokėti už tokias operacijas mokėtiną PVM. Vis dėlto būtina iš esmės tokių procedūrų netaikyti prekėms, kurios skirtos tiekimui mažmeninėje prekyboje.“

4 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje nurodyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

b) prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:
   i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teisės į mažųjų įmonių atleidimą nuo mokesčio, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis.“

5 Pagal PVM direktyvos 20 straipsnio pirmą pastraipą:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

6 PVM direktyvos 40 straipsnyje nustatyta:

„Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas.“

7 PVM direktyvos 41 straipsnyje nurodyta:

„Nepažeidžiant 40 straipsnio laikoma, kad prekių įsigijimo Bendrijos viduje, kaip apibrėžta 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje, vieta yra valstybės narės, suteikusios PVM mokėtojo kodą, kurį prekes įsigyjantis asmuo nurodo įsigydamas prekes, teritorijoje, jeigu tas prekes įsigyjantis asmuo nenurodo, kad šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM pagal 40 straipsnį.

Jei įsigijimas apmokestinamas PVM pagal pirmą pastraipą, o vėliau – pagal 40 straipsnį valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, apmokestinamoji vertė atitinkamai sumažinama valstybėje narėje, suteikusioje PVM mokėtojo kodą, kurį prekes įsigyjantis asmuo nurodo įsigydamas prekes.“

8 PVM direktyvos 42 straipsnyje numatyta:

„41 straipsnio pirma pastraipa netaikoma ir laikoma, kad prekių įsigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas PVM pagal 40 straipsnį, kai tenkinamos šios sąlygos:

a) prekes įsigyjantis asmuo nurodo, kad jis prekes įsigijo Bendrijos viduje tam, kad paskui jas tiektų valstybės narės, kuri nustatoma pagal 40 straipsnį, teritorijoje ir už jas pagal 197 straipsnį prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos prekės;

b) prekes įsigyjantis asmuo įvykdė 265 straipsnyje nustatytas prievoles, susijusias su sumuojančios ataskaitos pateikimu.“

9 PVM direktyvos 141 straipsnis suformuluotas taip:

„Kiekviena valstybė narė imasi konkrečių priemonių užtikrinti, kad prekių įsigijimas Bendrijos viduje, įvykęs jos teritorijoje pagal 40 straipsnį, nebūtų apmokestinamas PVM, kai tenkinamos šios sąlygos:

a) prekes įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs atitinkamoje valstybėje narėje, bet yra įregistruotas [kaip] PVM mokėtoj[as] kitoje valstybėje narėje;

b) prekes įsigyja a punkte nurodytas asmuo tam, kad paskui šias prekes galėtų tiekti atitinkamoje valstybėje narėje;

c) prekės, kurias tokiu būdu įsigyja a punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo, yra tiesiogiai siunčiamos ar gabenamos iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra įregistruotas [kaip] PVM mokėtoj[as], asmeniui, kuriam jis tas prekes patieks vėliau;

d) asmuo, kuriam prekės bus vėliau patiektos, yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris yra įregistruotas [kaip] PVM mokėtoj[as] atitinkamoje valstybėje narėje;

e) d punkte nurodytam asmeniui pagal 197 straipsnį tenka prievolė sumokėti PVM, kai tiekimą atlieka apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs toje valstybėje narėje, kurioje atsiranda prievolė sumokėti PVM.“

10 PVM direktyvos 197 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM moka asmuo, kuriam tiekiamos prekės, kai tenkinamos šios sąlygos:

a) apmokestinamasis sandoris yra prekių tiekimas 141 straipsnyje nustatytomis sąlygomis;

b) asmuo, kuriam tiekiamos prekės, yra kitas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, registruotas [kaip] PVM mokėtoj[as] valstybėje narėje, kurioje vykdomas tiekimas;

c) sąskaita faktūra, kurią išrašė apmokestinamasis asmuo, neįsisteigęs asmens, kuriam tiekiamos prekės, valstybėje narėje, yra išrašyta pagal 3 skyriaus 3, 4 ir 5 skirsnius.

2. Kai fiskalinis agentas laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal 204 straipsnį, valstybės narės gali numatyti nuo šio straipsnio 1 dalies nukrypti leidžiančią nuostatą.“

11 PVM direktyvos 262 straipsnyje nurodyta:

„Kiekvienas [kaip] PVM mokėtoj[as] įregistruotas apmokestinamasis asmuo pateikia sumuojančią ataskaitą, kurioje nurodo:

a) [kaip] PVM mokėtoj[us] įregistruotus prekes įsigyjančius asmenis, kuriems jis tiekė prekes 138 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies c punkte nurodytomis sąlygomis;

b) [kaip] PVM mokėtoj[us] įregistruotus asmenis, kuriems jis tiekė Bendrijos viduje įsigytas prekes, kaip nurodyta 42 straipsnyje;

c) apmokestinamuosius asmenis ir neapmokestinamuosius juridinius asmenis, įregistruotus [kaip] PVM mokėtoj[us], kuriems jis teikė paslaugas, išskyrus PVM neapmokestinamas paslaugas valstybėje narėje, kurioje sandoris yra apmokestinamas, ir už kurias paslaugos gavėjas privalo sumokėti mokestį pagal 196 straipsnį.“

12 PVM direktyvos 263 straipsnyje nustatyta:

„1. Sumuojanti ataskaita parengiama už kiekvieną kalendorinį mėnesį per ne ilgesnį nei vieno mėnesio laikotarpį, laikantis tvarkos, kurią nustatys valstybės

<…>“

13 Šios direktyvos 265 straipsnyje numatyta:

„1. Kai prekės įsigyjamos Bendrijos viduje, kaip nurodyta 42 straipsnyje, [kaip] PVM mokėtoj[as] įregistruotas apmokestinamasis asmuo valstybėje narėje, kurioje jam suteiktas PVM mokėtojo kodas, kurį jis nurodė įsigydamas tas prekes, sumuojančioje ataskaitoje aiškiai nurodo šią informaciją:

a) kodą, kuriuo jis įregistruotas [kaip] PVM mokėtoj[as] toje valstybėje narėje ir kurį jis nurodė įsigydamas prekes ir vėliau jas tiekdamas;

b) kodą, kuriuo asmuo, kuriam apmokestinamasis asmuo vėliau tiekė prekes, įregistruotas valstybėje narėje, kurioje baigėsi prekių siuntimas ar gabenimas;

c) kiekvieno asmens, kuriam vėliau buvo tiekiamos prekės, atžvilgiu – apmokestinamojo asmens atlikto tiekimo valstybėje narėje, kurioje baigėsi prekių siuntimas ar gabenimas, bendrą vertę be PVM;

2. 1 dalies c punkte nurodyta vertė deklaruojama remiantis pateikimo laikotarpio, nustatyto pagal 263 straipsnio 1–1b dalis, kurį atsirado prievolė apskaičiuoti PVM, duomenimis.“

Austrijos teisė

14 1994 m. rugpjūčio 23 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas) (*BGBl*. 663/1994, toliau – *UstG 1994*) *Anhang (Binnenmarkt)* (priedas (vidaus rinka)) 3 straipsnio 8 dalyje nustatyta:

„Prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoris įvyksta valstybės narės, kurioje prekės atsiduria baigus siuntimą ar <…> gabenimą, teritorijoje. Jei prekes įsigyjantis asmuo tiekėjo atžvilgiu naudoja jam kitos valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą, įsigijimo sandoris laikomas įvykusiu šios valstybės narės teritorijoje, kol prekes įsigyjantis asmuo įrodo, jog įsigijimo sandorį apmokestino pirmame sakinyje nurodyta valstybė narė. Tai įrodžius taikomas 16 straipsnis *mutatis mutandis*.“

15 Taikytinos 2012 m. *UStG 1994* redakcijos (*BGB1*. I, 34/2010) 25 straipsnis „Trišalis sandoris“ išdėstytas taip:

„Sąvoka

(1) Trišalis sandoris – tai sandoris, kai trys verslininkai trijose skirtingose valstybėse narėse sudaro prekybos sandorius dėl tų pačių prekių, šias prekes pirmasis tiekėjas tiekia tiesiogiai paskutiniajam pirkėjui ir yra įvykdytos 3 dalyje nustatytos sąlygos. Tai taikoma ir tuomet, kai paskutinysis pirkėjas yra juridinis asmuo, kuris nėra verslininkas arba prekes įsigyja ne savo įmonei.

Trišalio prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandorio vieta

(2) Prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoris pagal 3 straipsnio 8 dalies antrą sakinį laikomas apmokestintu tuomet, kai verslininkas (prekes įsigyjantis asmuo) įrodo, kad įvyko trišalis sandoris ir kad jis įvykdė savo prievolę pateikti deklaraciją pagal 6 dalį. Jei verslininkas savo prievolės pateikti deklaraciją neįvykdo, neapmokestinimas netaikomas atgaline data.

Prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandorių neapmokestinimas

(3) Prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoris apyvartos mokesčiu neapmokestinamas šiomis sąlygomis:

a) verslininkas (prekes įsigyjantis asmuo) neturi gyvenamosios vietos arba buveinės nacionalinėje teritorijoje, tačiau yra įregistruotas kaip apyvartos mokesčio mokėtojas [Sąjungos] teritorijoje;

b) verslininkas (prekes įsigyjantis asmuo) prekes nacionalinėje teritorijoje įsigyja tam, kad paskui jas galėtų tiekti verslininkui arba juridiniam asmeniui, kuris kaip apyvartos mokesčio mokėtojas yra įregistruotas nacionalinėje teritorijoje;

c) įsigytų prekių kilmė yra kitoje valstybėje narėje, ne toje, kurioje verslininkas (prekes įsigyjantis asmuo) yra įregistruotas kaip apyvartos mokesčio mokėtojas;

d) teisę disponuoti įsigytomis prekėmis pirmasis verslininkas arba pirmasis pirkėjas perduoda tiesiogiai paskutiniajam pirkėjui (gavėjui);

e) prievolę sumokėti mokestį pagal 5 dalį turi gavėjas.

Prekes įsigyjančio asmens sąskaitos faktūros išrašymas

(4) Kai pagal 3 dalį įsigijimo sandoris neapmokestinamas, sąskaitoje faktūroje turi būti papildomai pateikta ši informacija:

– aiški nuoroda, kad įvyko trišalis prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoris ir kad prievolė sumokėti mokestį tenka paskutiniajam pirkėjui,

– PVM mokėtojo kodas, kurį verslininkas (prekes įsigyjantis asmuo) nurodė vykdydamas prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandorį ir paskesnio prekių tiekimo sandorį, ir

– prekių gavėjo PVM mokėtojo kodas.

Asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį

(5) Esant trišaliam sandoriui, prievolė sumokėti mokestį tenka pagal apmokestinamąjį sandorį patiektų prekių gavėjui, jei prekes įsigyjančio asmens išrašyta sąskaita faktūra atitinka 4 dalies reikalavimus.

Prekes įsigyjančio asmens prievolės

(6) Siekdamas įvykdyti savo pareigą pateikti deklaraciją pagal 2 dalį verslininkas sumuojamoje ataskaitoje turi pateikti šią informaciją:

– nacionalinėje teritorijoje naudojamą PVM mokėtojo kodą, kurį nurodė vykdydamas prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandorį ir paskesnio prekių tiekimo sandorį,

– verslininko atlikto paskesnio tiekimo gavėjo PVM mokėtojo kodą, kuris jam suteiktas siųstų ar gabentų prekių paskirties valstybėje narėje,

– atlygio už prekes, patiektas pagal verslininko tokiu būdu siųstų ar gabentų prekių paskirties valstybėje narėje įvykdytus tiekimo sandorius, sumą, nurodytiną kiekvienam gavėjui atskirai. Šios sumos turi būti nurodomos už kalendorinių metų ketvirtį, per kurį atsirado prievolė sumokėti mokestį.

Gavėjo prievolės

(7) Apskaičiuojant mokestį pagal 20 straipsnį, prie apskaičiuotos sumos turi būti priskaičiuojama pagal 5 dalį mokėtina suma.“

16 2013 m. sausio 1 d. įsigaliojo iš dalies pakeista šios nuostatos 4 dalis (*BGBl*. I, 112/2012, redakcijos), joje nustatyta:

„Prekes įsigyjančio asmens sąskaitos faktūros išrašymas

(4) Sąskaitos faktūros išrašomos pagal valstybės narės, iš kurios prekes įsigyjantis asmuo valdo savo įmonę, taisykles. Jei tiekimo sandoris vykdomas iš prekes įsigyjančio asmens nuolatinio padalinio, taikytina valstybės narės, kurioje veikia nuolatinis padalinys, teisė. Jei atsiskaitymas su gavėju, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, vyksta atliekant įskaitymą į sąskaitą, sąskaitos faktūros išrašomos pagal valstybės narės, kurioje vykdomas tiekimo sandoris, nuostatas.

Jei sąskaitų faktūrų išrašymui taikytinos šio federalinio įstatymo nuostatos, sąskaitoje faktūroje turi būti papildomai pateikiama ši informacija:

– aiški nuoroda, kad įvyko trišalis prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoris ir kad prievolė sumokėti mokestį tenka paskutiniam pirkėjui,

– PVM mokėtojo kodas, kurį verslininkas (prekes įsigyjantis asmuo) nurodė vykdydamas prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandorį ir paskesnio prekių tiekimo sandorį, ir

– prekių gavėjo PVM mokėtojo kodas.“

17 Pagal *UStG 1994* 21 straipsnio 3 dalį sumuojamąsias ataskaitas reikia pateikti iki kalendorinio mėnesio, einančio po ataskaitinio laikotarpio, pabaigos.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18 *Firma Hans Bühler*, komanditinė ūkinė bendrija, įsteigta ir registruota kaip PVM mokėtoja Vokietijoje, šioje valstybėje narėje valdo gamybos ir prekybos įmonę. 2012 m. spalio mėn.–2013 m. kovo mėn. ji taip buvo registruota kaip PVM mokėtoja Austrijoje, kur ketino įsteigti nuolatinį padalinį.

19 Per šį laikotarpį *Firma Hans Bühler* naudojosi Austrijos PVM mokėtojo kodu tik sandoriams, kurie buvo vykdomi taip: ji pirko iš Vokietijoje įsisteigusių tiekėjų produktus, kuriuos vėliau perparduodavo Čekijos Respublikoje įsisteigusiam ir kaip PVM mokėtojui įregistruotam klientui. Šiuos produktus Vokietijos tiekėjai tiesiogiai siųsdavo galutiniam gavėjui Čekijoje.

20 Vokietijos tiekėjai *Firma Hans Bühler* išrašytose sąskaitose faktūrose nurodydavo jos Austrijos ir Vokietijos PVM mokėtojo kodą. Savo ruožtu sąskaitose faktūrose galutiniam gavėjui *Firma Hans Bühler* nurodydavo savo Austrijos PVM mokėtojo kodą ir savo kliento Čekijos PVM mokėtojo kodą. Šiose sąskaitose faktūrose taip pat buvo nurodyta, kad tai buvo „trišaliai prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoriai“, todėl galutinis gavėjas yra apmokestinamas PVM.

21 2013 m. vasario 8 d. *Firma Hans Bühler* pateikė Austrijos mokesčių administratoriui sumuojamąsias ataskaitas už 2012 m. spalio mėn.–2013 m. sausio mėn. laikotarpį, jose nurodė savo Austrijos PVM mokėtojo kodą ir galutinio gavėjo Čekijos PVM mokėtojo kodą. Rubrikoje „trišaliai sandoriai“ ji nepateikė jokios informacijos. 2013 m. balandžio 10 d. raštu *Firma Hans Bühler* pataisė savo sumuojamąsias ataskaitas ir nurodė, kad deklaruoti sandoriai buvo trišaliai sandoriai. Tą pačią dieną ji taip pat pateikė sumuojamąsias ataskaitas už 2013 m. vasario ir kovo mėn.

22 Graco miesto mokesčių inspekcija manė, kad *Firma Hans Bühler* deklaruoti sandoriai buvo „neįvykę trišaliai sandoriai“, nes šis apmokestinamasis asmuo neįvykdė savo pareigos pateikti specialią deklaraciją ir nepateikė įrodymų, kad sandoris yra apmokestintas PVM Čekijoje kaip galutinis prekių pirkimas. Graco miesto mokesčių inspekcija taip pat nusprendė, kad, nors prekių įsigijimas Bendrijos viduje įvyko Čekijos Respublikoje, jis taip pat buvo laikomas įvykusiu Austrijoje, nes *Firma Hans Bühler* naudojo Austrijos PVM mokėtojo kodą. Taigi Graco miesto mokesčių inspekcija nutarė apmokestinti *Firma Hans Bühler* įvykdytus prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandorius.

23 *Firma Hans Bühler* apskundė šį sprendimą *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija), šis atmetė jo skundą. Anot šio teismo, siekiant nustatyti, ar *Firma Hans Bühler* galėjo pasinaudoti neapmokestinimu PVM, taikytinu prekių įsigijimui Bendrijos viduje, ji turėjo įvykdyti pareigą pateikti specialią deklaraciją. Taigi pirminėse sumuojamosiose ataskaitose už 2012 m. spalio mėn.–2013 m. sausio mėn. laikotarpį nebuvo nurodyta trišalių sandorių. Dėl to ji prarado teisę į neapmokestinimą pagal *UStG* 1994 25 straipsnio 2 dalį. *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) taip pat nusprendė, kad *Firma Hans Bühler* Austrijos PVM mokėtojo kodas nuo 2013 m. balandžio 10 d. nebegaliojo, todėl ji neįvykdė deklaravimo prievolių, taikomų 2013 m. vasario ir kovo mėn. sandoriams.

24 *Firma Hans Bühler* padavė kasacinį skundą *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija) dėl *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) sprendimo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja Graco miesto mokesčių inspekcijos ir *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) vertinimu, susijusiu su aptariamų sandorių apmokestinimu.

25 Šiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 141 straipsnio c punktą, nuo kurio pagal [PVM direktyvos] 42 straipsnį (kartu su 197 straipsniu) priklauso [PVM direktyvos] 41 straipsnio pirmos pastraipos netaikymas, reikia aiškinti taip, kad jame nurodyta sąlyga netenkinama tuomet, kai apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs ir įregistruotas kaip PVM mokėtojas valstybėje narėje, iš kurios siunčiamos ar gabenamos prekės, net jei šis apmokestinamasis asmuo konkrečiam prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoriui naudoja kitos valstybės narės PVM mokėtojo kodą?

2. Ar [PVM direktyvos] 42 ir 265 straipsnius kartu su 263 straipsniu reikia aiškinti taip, kad [PVM direktyvos] 41 straipsnio pirma pastraipa netaikoma tik tuomet, kai buvo laiku pateikta sumuojamoji ataskaita?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

26 Pirmuoju klausimu prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 141 straipsnio c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jame nurodyta sąlyga netenkinama tuomet, kai apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs ir įregistruotas kaip PVM mokėtojas valstybėje narėje, iš kurios siunčiamos ar gabenamos prekės, net jei šis apmokestinamasis asmuo konkrečiam prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoriui naudoja kitos valstybės narės PVM mokėtojo kodą.

27 PVM direktyvos 141 straipsnyje numatytas nuo PVM 2 straipsnio 1 dalies b punkte įtvirtintos taisyklės nukrypstanti schema, pagal kurią prekių įsigijimas Bendrijos viduje už atlygį, įvykdytas valstybės narės teritorijoje, yra apmokestinamas PVM.

28 Šiame 141 straipsnyje įtvirtintos kumuliacinės sąlygos, kurių laikydamosi valstybės narės imasi priemonių apmokestinti PVM prekių įsigijimą Bendrijos viduje, įvykdytą jų teritorijoje pagal PVM direktyvos 40 straipsnį, t. y. kai ši valstybė narė yra siuntimo arba gabenimo Bendrijos viduje paskirties vieta.

29 Tarp šių sąlygų PVM direktyvos 141 straipsnio a punkte yra įtvirtintas reikalavimas, kad prekes įsigytų apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje, siuntimo arba gabenimo Bendrijos viduje paskirties vietoje, bet būtų įregistruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje.

30 PVM direktyvos 141 straipsnio b punkte pridurta, kad prekės turi būti įsigyjamos tam, kad paskui apmokestinamasis asmuo, nurodytas PVM direktyvos 141 straipsnio a punkte, galėtų tiekti šias prekes toje pačioje valstybėje narėje.

31 PVM direktyvos 141 straipsnio c punkte, vienintelėje nuostatoje, dėl kurios pateikia klausimų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikalaujama, kad prekės, kurios yra įsigijimo Bendrijos viduje objektas, būtų tiesiogiai siunčiamos ar gabenamos iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje apmokestinamasis asmuo yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas, asmeniui, kuriam jis tas prekes patieks vėliau.

32 Pastarojoje nuostatoje nustatyta sąlyga yra susijusi su valstybe nare, iš kurios pradedamas gabenimas Bendrijos viduje, kad įsigijimui Bendrijos viduje galėtų būti taikoma supaprastinimo priemonė, numatyta PVM direktyvos 141 straipsnyje.

33 Pagal suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, C-156/98, EU:C:2000:467, 50 punktą ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Jafari*, C-646/16, EU:C:2017:586, 73 punktą).

34 Šiuo klausimu vien atsižvelgiant į PVM direktyvos 141 straipsnio c punkto tekstą galima būtų manyti: kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekės buvo išsiųstos į Čekijos Respubliką iš Vokietijos ir *Firma Hans Bühler* turėjo Vokietijos PVM mokėtojo kodą, turėjo būti atsisakyta šiai bendrovei neapmokestinti to tiekimo.

35 Vis dėlto, kaip nurodė Europos Komisija savo rašytinėse pastabose, iš PVM direktyvos 141 straipsnio c punkto konteksto ir iš šios direktyvos tikslų aiškiai matyti, kad šioje nuostatoje numatyta sąlyga yra susijusi su kita valstybe nei ta kurioje gavėjas turi PVM mokėtojo kodą jo vykdomam specialiam įsigijimui.

36 Šiuo klausimu PVM direktyvos 141 straipsnio c punktas, atsižvelgiant į kitas PVM direktyvos nuostatas, turi būti suprantamas, viena vertus, kad, turint omenyje tai, jog jeigu valstybėje narėje, kurioje pradedamas gabenimas, gavėjas taip pat turi PVM mokėtojo kodą, nurodytiną įsigyjant gabenamas prekes, tai reiškia, kad šis sandoris įvyko šioje valstybėje narėje ir jis negali būti laikomas „įsigijimu Bendrijos viduje“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 20 straipsnio pirmą pastraipą. Šiuo atveju PVM direktyvos 141 straipsnis, susijęs su įsigijimu Bendrijos viduje, nebus taikomas.

37 Kita vertus, kaip savo išvados 70 punkte nurodė generalinis advokatas, PVM direktyvos 141 straipsnio c punktas turi būti suprantamas atsižvelgiant į šios direktyvos 42 ir 265 straipsnius, kuriuose patikslinamos ir papildomos PVM direktyvos 141 straipsnyje numatytos supaprastinimo priemonės taikymo sąlygos. Šiuo klausimu pažymėtina, kad PVM direktyvos 265 straipsnis yra susijęs su valstybe nare, suteikusia gavėjui PVM mokėtoją kodą, kurį nurodydamas jis įsigyja šių prekių.

38 Darytina išvada, kad kai gavėjas turi PVM mokėtojo kodus keliose valstybėse narėse, tik į PVM mokėtojo kodą, kurį jis nurodė įsigydamas prekių Bendrijos viduje, turi būti atsižvelgiama vertinant, ar įvykdyta sąlyga, nurodyta PVM direktyvos 141 straipsnio c punkte.

39 Šis aiškinimas atitinka PVM direktyvos ir, konkrečiai kalbant, PVM direktyvos 42, 141, 197 ir 265 straipsniuose įtvirtintos supaprastinimo priemonės tikslus. Pirma, pereinamojo laikotarpio PVM sistema, susijusi su prekyba Bendrijos viduje, nustatyta 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvoje 91/680/EEB, papildančioje bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančioje Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), siekiama mokestines pajamas priskirti valstybei narei, kurioje vyksta galutinis patiektų prekių vartojimas (šiuo klausimu žr. 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

40 Iš PVM direktyvos 38 konstatuojamosios dalies matyti, jog būtina numatyti supaprastinimo priemones, užtikrinančias, kad visose valstybėse narėse būtų laikomasi vienodo požiūrio į apmokestinamuosius vidaus rinkos sandorius, susijusius su prekyba prekėmis Bendrijos viduje, kuriuos pereinamuoju laikotarpiu atlieka apmokestinamieji asmenys, neįsisteigę valstybės narės teritorijoje, kur atliekamas prekių įsigijimas Bendrijos viduje, įskaitant grandininius sandorius.

41 Šiuo klausimu, kaip savo išvados 57 punkte nurodė generalinis advokatas, pažymėtina, kad PVM direktyvos 141 straipsniu siekiama išvengti, kad tarpinis ūkio subjektas, kaip antai apibrėžtas tame pačiame 141 straipsnyje, turėtų įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas ir pateikti deklaracijas prekių paskirties valstybėje narėje.

42 Atsižvelgiant į šias aplinkybes negalima apmokestinamajam asmeniui, kuris įsigyja prekių PVM direktyvos 141 straipsnyje įtvirtintomis sąlygomis, neleisti pasinaudoti PVM direktyvos 42, 141, 197 ir 265 straipsniuose įtvirtina supaprastinimo schema vien dėlto, kad šis apmokestinamasis asmuo taip pat turi PVM mokėtojo kodą siuntimo arba gabenimo Bendrijos viduje valstybėje narėje. Kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 72 punkte, toks atsisakymas sukeltų labai skirtingą apmokestinamųjų asmenų vertinimą ir kiltų pavojus be pateisinimo apriboti ekonominę veiklą remiantis apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo kodu.

43 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 141 straipsnio c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jame nurodyta sąlyga tenkinama tuomet, kai apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs ir įregistruotas kaip PVM mokėtojas valstybėje narėje, iš kurios siunčiamos ar gabenamos prekės, bet tik jei šis apmokestinamasis asmuo konkrečiam prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoriui naudoja kitos valstybės narės PVM mokėtojo kodą.

Dėl antrojo klausimo

44 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 42 ir 265 straipsnius, siejamus su PVM direktyvos 263 straipsniu, reikia aiškinti kaip draudžiančius tai, kad valstybės narės mokesčių administratorius taikytų PVM direktyvos 41 straipsnio pirmą pastraipą vien dėl to, jei įsigijimo Bendrijos viduje, skirto kitam tiekimui valstybės narės teritorijoje, atveju kaip PVM mokėtojas šioje valstybėje įregistruotas apmokestinamasis asmuo laiku nepateikė PVM direktyvos 265 straipsnyje numatytos sumuojamosios ataskaitos.

45 Primintina, kad nukrypstant nuo PVM direktyvos 41 straipsnio pirmos pastraipos, kuri susijusi su valstybe nare, suteikusia PVM mokėtojo kodą, kurį nurodė įgijėjas vykdydamas nagrinėjamą įsigijimą Bendrijos viduje, PVM direktyvos 42 straipsnyje nustatyta, jog prekių įsigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas PVM gabenimo Bendrijos viduje paskirties valstybėje narėje, kai tenkinamos kumuliacinės šio 42 straipsnio a ir b punktuose įtvirtintos sąlygos.

46 Pagal PVM direktyvos 42 straipsnio a punktą tarpinis įgijėjas turi nurodyti, kad prekes įsigijo Bendrijos viduje tam, kad paskui jas tiektų valstybės narės, kuri nustatoma pagal PVM direktyvos 40 straipsnį, teritorijoje ir už jas pagal PVM direktyvos 197 straipsnį prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos prekės.

47 PVM direktyvos 42 straipsnio b punkte pridedama antra sąlyga, pagal kurią įgijėjas turi būti įvykdęs PVM direktyvos 265 straipsnyje nustatytas prievoles, susijusias su sumuojamosios ataskaitos pateikimu. Pastarojoje nuostatoje patikslinama su sandorių grandine, kaip ji apibrėžta PVM direktyvos 141 straipsnyje, susijusi speciali informacija, kurią turi pateikti tarpinis ūkio subjektas sumuojamojoje ataskaitoje, kurią jis turi pateikti įsigyjant prekių Bendrijos viduje nurodytą PVM mokėtojo kodą suteikusios valstybės narės mokesčių administratoriui.

48 Dėl PVM direktyvos 263 straipsnio pažymėtina, kad jame numatytos taisyklės, susijusios su sumuojamajai ataskaitai pateikti taikomais terminais.

49 Priešingai tam, ką teigia Austrijos vyriausybė Teisingumo Teisme, pažymėtina, kad nors PVM direktyvos 42 straipsnio a punkte patikslinama esminė sąlyga tam, jog toks įsigijimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, būtų apmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 40 straipsnį, PVM

direktyvos 42 straipsnio b punkte nurodoma tvarka, pagal kurią gabenimo arba siuntimo Bendrijos viduje paskirties valstybėje narėje apmokestinimo įrodymas turi būti atidedamas iki tol, kol įgijėjas įvykdys savo specialias pareigas, pateikdamas sumuojamąją atskaitą. Tokios pareigos, susijusios su sumuojamosiomis ataskaitomis, turi būti laikomos formaliomis.

50 Pagal mokesčių neutralumo principą dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neįvykdė formalių PVM direktyvos 42 straipsnio b punkte numatytų reikalavimų, negali būti abejojama tuo, kad turi būti taikomas šios direktyvos 42 straipsnis, jeigu minėto 42 straipsnio a punkte įtvirtintos esminės sąlygos yra įvykdytos (pagal analogiją žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 46 punktą ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo eur*o Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 36 punktą). Iš tiesų atsisakymas taikyti PVM direktyvos 42 straipsnį dėl šios priežasties gali lemti dvigubą apmokestinimą, jeigu tarpinis įgijėjas bus taip pat apmokestintas pagal PVM direktyvos 41 straipsnio 1 dalį įsigyjant prekių Bendrijos viduje nurodytą PVM mokėtojo kodą suteikusioje valstybėje narėje, o galutinis įgijėjas bus taip pat apmokestintas remiantis PVM direktyvos 141 straipsnio e punktu ir 197 straipsniu. Šiuo klausimu pridurtina, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM direktyvos 41 ir 42 straipsniais siekiama užtikrinti nagrinėjamo prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą galutinio įgijėjo lygiu ir išvengti dvigubo to paties įsigijimo apmokestinimo (šiuo klausimu žr. 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 et C-539/08, EU:C:2010:217, 35 punktas).

51 Darytina išvada, kad PVM direktyvos 42 straipsnis taikomas, kai yra įvykdytos esminės sąlygos. Todėl svarbu tai, kad įgijėjo PVM mokėtojo kodas galiotų sudarant sandorius. Tačiau nesvarbu, kad šis kodas nebegalioja, kai pateikiamos sumuojamosios ataskaitos.

52 Bet kuriuo atveju neviršydama to, kas būtina užtikrinti tikslų mokesčio surinkimą, valstybė narė negali numatyti galimybės patikslinti sumuojamųjų ataskaitų, susijusių su trišaliais sandoriais, ir nesuteikti šios tikslinimo galimybės neleisdama ūkio subjektui tarpininkui atgaline data taikyti PVM direktyvos 42 straipsnio, jeigu tas ūkio subjektas įrodo, jog esminės sąlygos yra įgyvendintos. Tačiau siekdamos nubausti už formalių reikalavimų nesilaikymą valstybės narės gali numatyti kitų sankcijų nei atsisakymas leisti taikyti PVM direktyvos 42 straipsnį, pavyzdžiui, skirti baudą arba numatyti piniginę sankciją, proporcingą pažeidimo sunkumui (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 42 punktą).

53 Taigi iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pirminės sumuojamosios ataskaitos už laikotarpį nuo 2012 m. spalio mėn. iki gruodžio mėn. buvo išsamios, tik pateiktos pavėluotai – 2013 m. vasario 8 d. Graco miesto mokesčių inspekcija taip pat manė, kad *Firma Hans Bühler* neįvykdė savo pareigos pateikti deklaraciją už 2013 m. vasario ir kovo mėn., nes šios bendrovės PVM mokėtojo kodas nebegaliojo pateikiant sumuojamąsias ataskaitas, susijusias su per šį laikotarpį atliktais sandoriais.

54 Kalbant apie šį laikotarpį, pažymėtina, kad vien dėl to, jog *Firma Hans Bühler* PVM mokėtojo kodas nebegaliojo pateikiant pagrindinėje byloje nagrinėjamas sumuojamąsias ataskaitas, negalima manyti, jog nesilaikyta PVM direktyvos 265 straipsnio. Iš tiesų šioje nuostatoje nereikalaujama, kad apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo kodas vis dar galiotų pateikiant sumuojamąją ataskaitą. Pagal minėtos nuostatos tekstą sumuojamojoje ataskaitoje turi būti paminėtas PVM mokėtojo kodas, kurį apmokestinamasis asmuo nurodė „įsigydamas“ nagrinėjamų prekių Bendrijos viduje, o ne tas, kurį jis turi pateikdamas šią ataskaitą.

55 Dėl pavėluotai pateiktų sumuojamųjų ataskaitų pažymėtina, kad mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad PVM direktyvos 42 straipsnis galėtų būti taikomas, jeigu PVM direktyvos 42 straipsnio a punkte įtvirtintos esminės sąlygos yra įgyvendintos, nors PVM direktyvos 42 straipsnio b punkte nurodyta formali sąlyga nėra laiku patenkinta. Vadinasi, valstybės narės mokesčių administratorius iš esmės negali apmokestinti įsigijimo Bendrijos viduje vien dėl to, kad įgijėjas nepateikė laiku tinkamai užpildytos sumuojamosios ataskaitos, susijusios su jo sandoriu.

56 Vis dėlto reikia pridurti, kad, kaip savo išvados 91 punkte nurodė generalinis advokatas, egzistuoju du atvejai, kai formalaus reikalavimo nesilaikymu galima pateisinti PVM direktyvos 42 straipsnio netaikymą (pagal analogiją žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 43, 44 ir 46 punktus).

57 Pirma, formalaus reikalavimo pažeidimu galima pateisinti PVM direktyvos 42 straipsnio netaikymą, jeigu apmokestinamasis asmuo tyčia sukčiavo mokesčių srityje ir dėl to sukėlė grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui (pagal analogiją žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo eur*o Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 39 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

58 Pagrindinėje byloje nėra jokios informacijos, kuria remiantis būtų galima teigti, kad *Firma Hans Bühler* dalyvavo sukčiaujant.

59 Antra, formalaus reikalavimo nesilaikymu galima pateisinti PVM direktyvos 42 straipsnio netaikymą, jei dėl šio nesilaikymo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti (pagal analogiją žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo eur*o Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

60 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar dėl to, kad pirminės sumuojamosios ataskaitos, susijusios su laikotarpiu nuo 2012 m. spalio mėn. iki gruodžio mėn., buvo pateiktos pavėluotai, nebuvo galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti.

61 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 42 ir 265 straipsnius, siejamus su PVM direktyvos 263 straipsniu, reikia aiškinti kaip draudžiančius tai, kad valstybės narės mokesčių administratorius taikytų PVM direktyvos 41 straipsnio pirmą pastraipą vien dėl to, jei įsigijimo Bendrijos viduje, skirto kitam tiekimui valstybės narės teritorijoje, atveju kaip PVM mokėtojas šioje valstybėje įregistruotas apmokestinamasis asmuo laiku nepateikė PVM direktyvos 265 straipsnyje numatytos sumuojamosios ataskaitos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

62 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 141 straipsnio c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jame nurodyta sąlyga tenkinama tuomet, kai apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs ir įregistruotas kaip pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtojas valstybėje narėje, iš kurios siunčiamos ar gabenamos prekės, bet tik jei šis apmokestinamasis asmuo konkrečiam prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoriui naudoja kitos valstybės narės PVM mokėtojo kodą.**

2. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 42 ir 265 straipsnius, siejamus su PVM direktyvos 263 straipsniu, reikia aiškinti kaip draudžiančius tai, kad valstybės narės mokesčių administratorius taikytų Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 41 straipsnio pirmą pastraipą vien dėl to, jei įsigijimo Bendrijos viduje, skirto kitam tiekimui valstybės narės teritorijoje, atveju kaip PVM mokėtojas šioje valstybėje įregistruotas apmokestinamasis asmuo laiku nepateikė Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 265 straipsnyje numatytos sumuojamosios ataskaitos.**

Parašai.