

Byla C-247/21**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2021 m. balandžio 20 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Verwaltungsgerichtshof (Austrija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. balandžio 8 d.

Kasatorė:

Luxury Trust Automobil GmbH

Kita kasacinio proceso šalis:

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling

Pagrindinės bylos dalykas

Pridėtinės vertės mokesčio bendra sistema – Direktyva 2006/112 – Prekių įsigijimas Bendrijos viduje – Trišalis sandoris – Nustatymas, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos prekės – Duomenys sąskaitoje faktūroje – Pataisymas – Sąlygos – Galiojimas atgaline data – Sąskaitų faktūrų išrašymas – Taikytinos taisyklės

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (su pakeitimais, padarytais 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES) 42 straipsnio a punktas, siejamas su šios direktyvos 197 straipsnio 1 dalies c punktu, turi būti aiškinamas taip,

kad asmeniui, kuriam tiekiamos prekės, prievolė sumokėti PVM tenka ir tuo atveju, kai sąskaitoje faktūroje, kurioje nėra išskirta PVM suma, nurodyta: „Neapmokestinamas trišalis sandoris Bendrijos viduje“?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai:
 - a) Ar tokie duomenys sąskaitoje faktūroje gali būti vėliau teisėtai pataisyti (nurodant: „Trišalis sandoris Bendrijos viduje pagal *UStG* [*Umsatzsteuergesetz* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*)] 25 straipsnį. Prievolė sumokėti PVM pereina prekių gavėjui“)?
 - b) Ar tam, kad pataisymas būtų teisėtas, būtina, jog sąskaitos faktūros gavėjas gautų pataisytą sąskaitą faktūrą?
 - c) Ar pataisymas įsigalioja atgaline data nuo pradinės sąskaitos faktūros išrašymo dienos?
3. Ar Direktyvos 2006/112/EB (iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES) 219a straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad turi būti taikomos sąskaitų faktūrų išrašymą reglamentuojančios taisyklės tos valstybės narės, kurios taisyklės turėtų būti taikomos tuo atveju, kai sąskaitoje faktūroje (dar) nėra nustatyta, kad prievolė sumokėti PVM tenka „prekes įsigyjančiam asmeniui“; ar turi būti taikomos taisyklės tos valstybės narės, kurios taisyklės turėtų būti taikomos preziumuojant, kad yra teisėtai nustatyta, jog prievolė sumokėti PVM tenka „prekes įsigyjančiam asmeniui“?

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, visų pirma 40, 41, 42, 141, 197 straipsniai, 219a straipsnio 11 ir 11a punktai

Nurodomi nacionalinės teisės aktai

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 m. pridėtinės vertės mokesčio įstatymas), toliau – *UStG 1994*), 2014 m. taikytina redakcija (*BGBI. I Nr. 112/2012*)

25 straipsnis

„Trišalis sandoris

Sąvoka

25 straipsnis. 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 paskutiniam pirkėjui ir yra įvykdytos 3 dalyje nustatytos sąlygos. Tai taikoma ir tuomet, kai paskutinis 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 esant šioms sąlygoms:

- a) verslininkas (prekes įsigyjantis asmuo) neturi gyvenamosios vietos arba buveinės nacionalinėje teritorijoje, tačiau yra įregistruotas apyvartos mokesčio mokėtoju Bendrijos teritorijoje;
- b) verslininkas (prekes įsigyjantis asmuo) prekes nacionalinėje teritorijoje įsigyja tam, kad paskui jas galėtų tiekti verslininkui arba juridiniam asmeniui, kuris apyvartos mokesčio mokėtoju yra įregistruotas nacionalinėje teritorijoje;
- c) įsigytų prekių kilmė yra kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje verslininkas (prekes įsigyjantis asmuo) yra įregistruotas apyvartos mokesčio mokėtoju;
- d) teisę disponuoti įsigytais prekėmis pirmasis verslininkas arba pirmasis pirkėjas tiesiogiai perduoda paskutiniam pirkėjui (gavėjui);
- e) prievolę sumokėti mokesį pagal 5 dalį turi gavėjas.

Prekes įsigijančio 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 įsigijančio asmens nuolatinio padalinio, taikytina valstybės narės, kurioje veikia nuolatinis padalinys, teisė. Jei atsiskaitymas su gavėju, kuriam tenka prievolė sumokėti mokesį, 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 mokesį 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.

Asmenys, privalantys mokėti mokesį

5. Esant trišaliam sandoriui, prievolė sumokėti mokesį 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 apibendrinamajame pranešime turi pateikti šią informaciją:

- nacionalinėje teritorijoje naudojamą PVM mokėtojo kodą, kurį jis 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 mokesį.

Gavėjo prievolės

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

3 straipsnis

„Įsigijimo Bendrijos viduje vieta

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

Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Kasatorė yra Austrijos ribotos atsakomybės bendrovė, kurios buveinė yra Austrijoje. Jos verslo veikla apima tarptautinį tarpininkavimą ir tarptautinį prabangių automobilių pardavimą.
- 2 2014 m. kasatorė iš Jungtinėje Karalystėje esančio tiekėjo kelis kartus pirko transporto priemones ir perpardavė jas įmonei, kurios buveinė yra Čekijos Respublikoje (*M.s.r.o.*). Visi trys verslininkai veikdami naudojo savo buveinės valstybės PVM mokėtojo kodą. Gavėją Čekijos Respublikoje transporto priemonės pasiekė tiesiai iš tiekėjo Jungtinėje Karalystėje; transporto priemonių gabenimą inicijavo kasatorė. Trijose kasatorės sąskaitose faktūrose (visos trys 2014 m. kovo mėnesio) buvo nurodytas čekiškas gavėjo PVM mokėtojo kodas, austriškas kasatorės PVM mokėtojo kodas ir britiškas tiekėjo PVM mokėtojo kodas. Sąskaitose faktūrose taip pat buvo nurodyta, kad tai „neapmokestinamas trišalis sandoris Bendrijos viduje“. Sąskaitose faktūrose PVM nebuvo išskirtas (tik nurodyta „mokėtina suma neto“; iš bylos medžiagos matyti, kad ir pirkimo-pardavimo susitarimuose buvo nurodyta tik „pirkimo kaina neto“). 2014 m. kovo mėnesio apibendrinamajame pranešime kasatorė prie šių patiektų prekių nurodė gavėjo Čekijoje PVM mokėtojo kodą ir deklaravo trišalius sandorius.
- 3 Čekijos įmonę *M.s.r.o.* Čekijos mokesčių administratorius laiko „dingusiu prekiautoju“ („Missing Trader“). Čekijos mokesčių administratoriui įmonė buvo nepasiekiamą ir Čekijos Respublikoje trišalių sandorių PVM ji nei deklaravo, nei sumokėjo. Nagrinėjamų prekių eksporto metu *M.s.r.o.* Čekijoje buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja.
- 4 2016 m. balandžio 25 d. sprendimu *Finanzamt* (mokesčių inspekcija) nustatė kasatorei už 2014 m. mokėtiną PVM. Motyvuodama šį sprendimą, *Finanzamt*, darydama nuorodą į mokesčio patikrinimo ataskaitą, nurodė, kad trijose kasatorės sąskaitose faktūrose, išrašytose Čekijos bendrovei *M.s.r.o.*, nebuvo duomenų apie prievolės sumokėti PVM perėjimą (*UStG 1994* 25 straipsnio 4 dalis). Todėl, *Finanzamt* teigimu, tai yra „nepavykęs trišalis sandoris“, kurio neįmanoma pataisyti *ex post*. Kadangi buvo naudojamas austriškas PVM mokėtojo kodas, pagal *UStG 1994* 3 straipsnio 8 dalį reikia preziumuoti įsigijimą Bendrijos viduje (Austrijoje).
- 5 *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiajame administraciniame teisme) apskūstu sprendimu *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) atmetė dėl minėtojo *Finanzamt* sprendimo kasatorės pateiktą skundą.
- 6 Motyvuodamas savo sprendimą, *Bundesfinanzgericht* papildomai nurodė, kad kasatorė tris sąskaitas faktūras 2016 m. gegužės 23 d. pataisė pridėdama nuorodą į prievolės sumokėti PVM perėjimą prekių gavėjui.
- 7 Teismo manymu, trišalį sandorį reglamentuojančios nuostatos tokioje faktinėje situacijoje, kaip antai nurodyta *UStG 1994* 25 straipsnio 1 dalyje, nebūtinai privalo būti taikomos. Veikiau prekes įsigyjantis asmuo (vidurinis trišalio

sandorio verslininkas) turi teisę pasirinkti, ar tam tikro tiekimo atžvilgiu nori taikyti trišalio sandorio režimą, ar ne. Pasirinkimo teise įstatyme nustatyta tvarka turi būti pasinaudota sandorio sudarymo momentu. Jeigu prekes įsigyjantis asmuo nori, kad įsigijimas Bendrijos viduje būtų neapmokestinamas paskirties valstybėje narėje, o prievolė sumokėti PVM už jo tiekimą pereitų gavėjui, jis privalo į sąskaitą faktūrą įtraukti *UStG 1994 25* straipsnio 4 dalyje nurodytus duomenis. Kasatorės išrašytos sąskaitos faktūros yra su trūkumais, nes atitinkamose sąskaitose faktūrose nėra nuorodos, kad prievolė sumokėti PVM tenka paskutiniajam pirkėjui.

- 8 Jeigu prekes įsigyjančio asmens sąskaitos faktūros turinys neatitinka *UStG 1994 25* straipsnio 4 dalies reikalavimų, *UStG 1994 25* straipsnio nuostatos negali būti taikomos. Tokiu atveju grandininis sandoris turi būti traktuojamas pagal bendrąsias taisykles.
- 9 Kasatorė įtikinamai paaiškino, kad parengė atitinkamų išrašytų sąskaitų faktūrų pataisymus ir pamėgino nusiųsti juos Čekijos įmonei. Tačiau nepavyko įrodyti, kad sąskaitų faktūrų pataisymai Čekijos įmonei iš tiesų buvo įteikti, taigi, kasatorė neįvykdė jai tenkančios įrodinėjimo pareigos.
- 10 Kadangi tai reiškia, kad sąskaitų faktūrų trūkumai nebuvo pataisyti, nereikia detaliau nagrinėti klausimo, ar galima pasinaudoti supaprastintu trišalių sandorių reguliavimu pataisant sąskaitą faktūrą vėliau. Nagrinėjamu atveju PVM paskirties šalyje nebuvo sumokėtas.
- 11 Kadangi sąskaitose faktūrose nebuvo nuorodos į tai, kad prievolė sumokėti PVM tenka paskutiniajam pirkėjui, supaprastintas trišalių sandorių reguliavimas negali būti taikomas; todėl sandoriai turi būti vertinami remiantis grandininius sandorius reglamentuojančiomis taisyklėmis. Kasatorė, panaudojusi savo austrišką PVM mokėtojo kodą, įvykdė įsigijimą Bendrijos viduje (Austrijoje). Įsigijimas laikomas įvykusi Austrijoje tol, kol kasatorė įrodys, kad įsigijimas buvo apmokestintas paskirties šalyje Čekijoje. Ši panaikinanti sąlyga nebuvo įvykdyta. Be to, kasatorė neturi teisės į PVM atskaitą už kumuliacinį įsigijimą Bendrijos viduje.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

Dėl pirmojo klausimo

- 12 Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad tai yra grandininis sandoris, o Didžiosios Britanijos tiekėjo tiekimas yra „aktyvusis tiekimas“. Laikantis tokio požiūrio, kasatorė Čekijos Respublikoje įvykdė įsigijimą Bendrijos viduje; po to Čekijos Respublikoje įvyko kasatorės „pasyvusis tiekimas“ bendrovei *M s.r.o.* Be to, pagal *UStG 1994 3* straipsnio 8 dalį įsigijimas Bendrijos viduje laikomas įvykusi Austrijoje, nes kasatorė naudojo austrišką PVM mokėtojo kodą. Kasatorė neteigia, kad įsigijimas Bendrijos viduje arba tolesnis pasyvusis tiekimas buvo apmokestintas Čekijos Respublikoje.

- 13 Bylos dalykas yra Austrijoje taikomas apmokestinimas pagal *UStG 1994* 3 straipsnio 8 dalį, taigi, papildomas (fiktyvaus) įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimas dėl to, kad buvo naudotas austriškas PVM mokėtojo kodas. Šis PVM kasatorei yra finansinė našta, nes ji neturi teisės atskaityti pirkimo PVM (žr. 2010 m. balandžio 22 d. Teisingumo Teismo sprendimą *X ir fiscale eenheid Facet Trading*, C-536/08 ir C-539/08).
- 14 Prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoris pagal *UStG 1994* 3 straipsnio 8 dalį laikomas apmokestintu tuomet, kai verslininkas (prekes įsigyjantis asmuo) įrodo, kad įvyko trišalis sandoris ir kad jis įvykdė savo prievolę pateikti deklaraciją pagal *UStG 1994* 25 straipsnio 6 dalį. Nagrinėjamoje byloje neginčijama, kad kasatorė šią pareigą pateikti deklaraciją įvykdė.
- 15 Ar tai yra trišalis sandoris, turi būti vertinama pagal *UStG 1994* 25 straipsnio 1 dalį. Kiek tai susiję su joje nustatytais sąlygomis, nesutariama tik dėl to, ar įvykdytos *UStG 1994* 25 straipsnio 3 dalies sąlygos, į kurias daroma nuoroda 1 dalyje.
- 16 Pagal *UStG 1994* 25 straipsnio 3 dalį (kurioje reglamentuojami atvejai, kai trečiojo trišalio sandorio dalyvio – taigi „gavėjo“ – buveinė yra Austrijoje) įsigijimas Bendrijos viduje PVM neapmokestinamas visų pirma tik tuomet, kai prievolė sumokėti PVM pagal *UStG 1994* 25 straipsnio 5 dalį tenka gavėjui (*UStG 1994* 25 straipsnio 3 dalies e punktas). Tam pagal *UStG 1994* 25 straipsnio 5 dalį vėlgi būtina, kad prekes įsigyjancio asmens išrašyta sąskaita faktūra atitiktų 4 dalies reikalavimus.
- 17 Pagal *UStG 1994* 25 straipsnio 4 dalį sąskaitoje faktūroje, be kita ko, turi būti aiški nuoroda, kad įvyko trišalis prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoris ir kad prievolė sumokėti mokesį tenka paskutiniajam pirkėjui.
- 18 Šios sąlygos kasatorės sąskaitos faktūros neatitiko, nes nors jose buvo nuoroda, kad tai trišalis sandoris, nebuvo nuorodos, kad prievolė sumokėti mokesį tenka paskutiniajam pirkėjui. Remiantis vien tik nacionaline teise, tai reikštų, kad įsigijimo Bendrijos viduje (Austrijoje) apmokestinimo fikcija neįvyko.
- 19 Ir pagal direktyvos 42 straipsnį jos 41 straipsnio pirmą pastraipą (pagal kurią įsigijimas Bendrijos viduje yra ir valstybės narės, suteikusios PVM mokėtojo kodą, teritorijoje) negali būti taikoma, kai visų pirma pagal 197 straipsnį prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos prekės. 197 straipsnio 1 dalies c punkte šiuo atžvilgiu tik numatyta, kad sąskaita faktūra turi būti išrašyta pagal 3 skyriaus 3–5 skirsnius. *Verwaltungsgerichtshof* preziumuoja, kad tik tuo atveju, kai sąskaitoje faktūroje yra 226 straipsnio 11a punkte numatytas rekvizitas („Atvirkštinis apmokestinimas“), yra „nustatoma“, kam tenka prievolė sumokėti PVM, kaip tai suprantama pagal direktyvos 42 straipsnio pirmą pastraipą.
- 20 Tačiau pradinėse kasatorės sąskaitose faktūrose nebuvo taip pat ir pagal direktyvą reikalaujamo rekvizito („Atvirkštinis apmokestinimas“).

- 21 Atrodo, kad nuoroda pradinėse kasatorės sąskaitose faktūrose atsirado dėl „neapmokestinamo tiekimo Bendrijos viduje“ rekvizito supainiojimo su kitu rekvizitu – atvirkštiniu apmokestinimu trišalio sandorio atveju. Bet apibendrinamajame pranešime kasatorė tiekimus formaliai teisingai deklaravo kaip trišalius sandorius.
- 22 Pagal 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyvos 2010/45/ES, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos dėl sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklių, 7 konstatuojamąją dalį turėtų būti iš dalies pakeisti sąskaitose faktūrose pateiktinos informacijos tam tikri reikalavimai siekiant geriau kontroliuoti PVM ir laikytis labiau suderinto požiūrio į prekių tiekimą ir paslaugų teikimą tarp valstybių. Tai rodo, kad reikalaujama griežtai laikytis sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklių – visų pirma direktyvos 226 straipsnio 11a punkte reikalaujamo rekvizito: „Atvirkštinis apmokestinimas“ – tam, kad būtų galima pasinaudoti jomis grindžiamomis lengvatomis (nagrinėjamu atveju – trišalius sandorius reglamentuojančių taisyklių taikymu).
- 23 Sąskaitos faktūros rekvizitu trišalių sandorių atveju visų pirma siekiama, kad paskutinis trišalio sandorio Bendrijos viduje pirkėjas galėtų aiškiai ir lengvai suprasti, kad prievolė sumokėti PVM tenka jam. Tiesa, šis tikslas galėtų būti pasiektas ir nagrinėjamu sąskaitų faktūrų rekvizitu, ypač jeigu atsižvelgiama į tai, kad sąskaitose faktūrose PVM suma nenurodoma, o aiškiai nurodoma „mokėtina suma neto“. Vis dėlto gali būti, kad reikia atsižvelgti ir į tai, jog su šiuo tiekimu susijusios pajamos iš mokesčių priklauso valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas (taigi, nagrinėjamu atveju – ne Austrijai; žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Albert Collée*, C-146/05, 37 punktą).
- 24 Atsižvelgiant į tai, neatmestina galimybė, kad pradinis sąskaitų faktūrų rekvizitas atitinka Sąjungos teisės reikalavimus, keliamus nustatymui, kad prievolė sumokėti PVM tenka gavėjui (taip pat žr. 2017 m. gegužės 18 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Litdana*, C-624/15, 21 punktą, kuriame (net ir Teisingumo Teismui nepareiškiant savo nuomonės) buvo preziumuota, kad jeigu sąskaitos faktūros rekvizitas neatitinka direktyvos formuluotės, speciali procedūra negali būti taikoma). Tačiau tokiu atveju būtų įvykdytos fiktyvaus įsigijimo Bendrijos viduje (Austrijoje) apmokestinimo sąlygos.

Dėl antrojo klausimo

- 25 Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, kyla kitas klausimas, ar tokį sąskaitos faktūros rekvizitą galima teisėtai pataisyti.
- 26 2018 m. balandžio 19 d. Sprendime *Firma Hans Bühler* (C-580/16, 49 punktas) Teisingumo Teismas nurodė, kad direktyvos 42 straipsnio a punkte paaškinama esminė sąlyga tam, jog toks įsigijimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, būtų apmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 40 straipsnį, o direktyvos

42 straipsnio b punkte nurodoma tvarka, pagal kurią pateikiamas apmokestinimo paskirties valstybėje narėje įrodymas; tokia tvarka turi būti laikoma formalia.

- 27 Viena iš 42 straipsnio a punkte nurodytų esminių sąlygų yra tai, kad yra nustatoma, jog pagal direktyvos 197 straipsnį prievolė sumokėti PVM tenka tiekiamų prekių gavėjui. Į tai daroma nuoroda direktyvos 141 straipsnio e punkte. Direktyvos 197 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta, kad sąskaitoje faktūroje nurodoma, jog prievolė sumokėti PVM tenka gavėjui.
- 28 Sprendžiant PVM atskaitos klausimą, sąskaitos faktūros laikytinos formaliomis sąlygomis. Sąskaitas faktūras iš esmės galima taisyti, o pataisymas atgaline data galioja nuo tų metų, kuriais sąskaita faktūra buvo išrašyta iš pradžių (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex*, C-518/14). Tuo atveju, jeigu sąskaitoje faktūroje PVM nurodomas nepagrįstai, sąskaitas faktūras galima pataisyti, jeigu sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo savo sąžiningumą arba jeigu jis laiku pašalina bet kokią mokestinių pajamų praradimo riziką (žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *SC Terracult*, C-835/18, 27 ir 28 punktus).
- 29 Vis dėlto kyla klausimas, ar tokia pataisymo galimybė taikoma ir esminių sąlygų atžvilgiu. Reikia turėti omenyje, kad taikyti trišalius sandorius reglamentuojančias taisykles nėra privaloma; apmokestinamieji asmenys gali nuspręsti nepasinaudoti supaprastinimo priemone (žr. generalinio advokato išvadą byloje C-580/16, visų pirma 15 išnašą). Taigi sąskaitos faktūros pataisymas nebūtų vien tik formali priemonė; jis reikštų, kad tampa taikytinos kitos taisyklės (trišalis sandoris su lengvata vietoj įprasto grandininio sandorio). Bet jeigu sąskaitą faktūrą būtų galima teisėtai pataisyti, tai galėtų reikšti, kad Austrijoje laikomas apmokestintu ir fiktyvus įsigijimas Bendrijos viduje.
- 30 Todėl šioje byloje kyla dar vienas klausimas – ar pakanka, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo pataiso šią sąskaitą faktūrą ir išsiunčia ją gavėjui, ar tam, kad sąskaitos faktūros pataisymas galiotų, būtina, kad gavėjas ją gautų. Galiausiai lieka atviras ir klausimas, ar sąskaitos faktūros pataisymas tokiu atveju – pagal Sprendimą *Senatex* – gali galioti atgaline data nuo to momento, kada buvo išrašyta pradinė sąskaita faktūra, ar jis galiotų tik laikotarpiu, kada sąskaita faktūra pataisoma. Jeigu paaiškėtų, kad šis sąskaitos faktūros pataisymas atgaline data negalioja, nagrinėjamoje byloje, susijusioje su 2014 m. PVM, į 2016 m. atliktą pataisymą atsižvelgti nereikėtų.

Dėl trečiojo klausimo

Pagal *UStG 1994* 25 straipsnio 4 dalį sąskaitos faktūros išrašomos pagal valstybės narės, iš kurios prekes įsigyjantis asmuo valdo savo įmonę, taisykles. Nagrinėjamu atveju prekes įsigyjantis asmuo (t. y. kasatorė) savo įmonę valdo iš Austrijos, todėl sąskaitų faktūrų išrašymą pagal *UStG 1994* 25 straipsnio 4 dalį reikėtų vertinti remiantis Austrijos teisės aktais.

- 31 Tačiau kasatorė teigia, kad, vertinant įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimą Čekijos Respublikoje, lemiamą reikšmę tenka ne Austrijos, o Čekijos Respublikos teisės aktams. Ji tvirtina, kad, kitaip nei Austrijos teisėje, pagal Čekijos Respublikos teisės aktus prievolė sumokėti PVM gavėjui (*M s.r.o.*) pereina ir tuo atveju, kai sąskaitoje faktūroje nėra nuorodos į prievolės sumokėti PVM perėjimą; tam – kaip matyti iš kasatorės iki šiol pateiktų argumentų – sąskaitoje faktūroje pakanka nuorodos, kad tai yra trišalis sandoris (ar pagal Čekijos teisę tikrai taip yra, kol kas nebuvo patikrinta).
- 32 Direktyvos 42 straipsnio a punkte nustatyta, kad direktyvos 41 straipsnio pirmą pastraipą, reglamentuojanti fiktyvų įsigijimą Bendrijos viduje, netaikoma, be kita ko, tuomet, kai pagal 197 straipsnį prievolė sumokėti PVM tenka prekių gavėjui. 197 straipsnio 1 dalies c punkte savo ruožtu numatyta, kad sąskaita faktūra turi būti išrašyta pagal 3 skyriaus 3–5 skirsnius.
- 33 Pagal direktyvos 219a straipsnio 1 punktą (su pakeitimais, padarytais Direktyva 2010/45/ES) sąskaitų faktūrų išrašymui iš principo taikomos taisyklės, kurios yra taikomos toje valstybėje narėje, kuri pagal V antraštinės dalies nuostatas laikoma valstybe nare, kurioje tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos.
- 34 Kasatorės išrašytina sąskaita faktūra susijusi su „pasyviu“ kasatorės tiekimu, skirtu *M s.r.o.*; šis tiekimas vykdomas Čekijos Respublikoje, taigi, pagal šią bendrą taisyklę reikėtų taikyti Čekijos teisę.
- 35 Tačiau pagal direktyvos 219a straipsnio 2 punktą sąskaitų faktūrų išrašymui tam tikromis sąlygomis taikoma Austrijos teisė, nes kasatorės, kaip tiekėjos, buveinė yra Austrijoje, o ne Čekijos Respublikoje. Papildoma sąlyga būtų tai, kad prievolė sumokėti PVM tenka „prekes įsigyjantiems asmenims“.
- 36 Šiuo atžvilgiu pirmiausia preziumuotina, kad „prekes įsigyjantis asmuo“ šiame kontekste yra ne „prekes įsigyjantis asmuo“, kaip jis suprantamas pagal *USfG 1994* 25 straipsnį, t. y. trišalio sandorio „vidurinis“ dalyvis (tarpininkas), o prekių gavėjas (nagrinėjamu atveju – *M s.r.o.*). Tiesa, reikia atsižvelgti į tai, kad *M s.r.o. a priori* nėra asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM; ši prievolė jai tenka tik tuo atveju, kai nustatoma, kad ji yra asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, t. y. kai tai nurodoma sąskaitoje faktūroje.
- 37 Jeigu paaiškėtų, kad kasatorės teiginiai (tai – kaip jau minėta – dar nėra patikrinta) yra teisingi, duomenys sąskaitoje faktūroje galėtų reikšti, kad pagal Čekijos teisę gavėjas buvo teisėtai nurodytas kaip asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM. Pagal direktyvos 219a straipsnio 2 punktą tai reikštų, kad – kadangi buvo teisėtai nustatyta, jog prievolė sumokėti PVM tenka gavėjui – sąskaitų faktūrų išrašymą reikia vertinti pagal Austrijos teisę. Tačiau, vertinant šią situaciją pagal Austrijos teisę, vien tik nuoroda, kad tai yra trišalis sandoris, dar nereiškia, kad buvo teisėtai nustatyta, jog prievolė sumokėti PVM tenka gavėjui; taigi vėl turėtų būti taikoma Čekijos teisė.

- 38 Norint išeiti iš šio uždaro rato, sąskaitų faktūrų išrašymui taikytiną teisę būtų galima nustatyti pagal tai, kokia situacija buvo prieš išrašant sąskaitas faktūras (nepriklausomai nuo to). Laikantis šio požiūrio, sąskaitų faktūrų išrašymui reikėtų taikyti Čekijos teisę. Remiantis kasatorės teiginiais, pagal Čekijos teisę būtų teisėtai nustatyta, kad prievolė sumokėti PVM tenka *M.s.r.o.* Tai savo ruožtu galėtų reikšti, kad fiktyvus įsigijimas Bendrijos viduje Austrijoje laikomas apmokestintu.
- 39 Panašus teisinis klausimas sprendžiamas 2008 m. birželio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (EB) Nr. 593/2008 dėl nesutartinėms prievolėms taikytinos teisės (Roma I). Pagal šios reglamento 3 straipsnio 5 dalį šalių susitarimo dėl taikytinos teisės pasirinkimo buvimas ir galiojimas nustatomas pagal 10, 11 ir 13 straipsnių nuostatas. Pagal šio reglamento 10 straipsnio 1 dalį sutarties ar bet kurios jos sąlygos egzistavimas ir galiojimas nustatomas pagal teisę, kuri būtų jai taikoma pagal šį reglamentą, jei sutartis ar sąlyga galiotų.
- 40 Net jei šis reglamentas – kaip matyti iš jo 1 straipsnio 1 dalies – „netaikomas fiskaliniams, muitų ir administraciniams klausimams“, šios taisyklės koncepciją šioje byloje nagrinėjamam klausimui būtų galima pritaikyti bent jau pagal analogiją. Remiantis tuo, kad buvo teisėtai nustatyta, jog prievolė sumokėti PVM tenka *M.s.r.o.* (tuo remiasi kasatorė), sąskaitų faktūrų išrašymą pagal direktyvos 219a straipsnio 2 punktą reikėtų vertinti remiantis Austrijos teisės aktais. Bet remiantis (tik; bet žr. pirmąjį klausimą) Austrijos teise, sąskaitų faktūrų rekvizitas neatitinka sąlygų, keliamų nustatymui, kad prievolė sumokėti PVM tenka *M.s.r.o.* Tai galėtų reikšti, kad fiktyvus įsigijimas Bendrijos viduje Austrijoje nelaikomas apmokestintu.