



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2022 m. liepos 14 d.¹

Byla C-247/21

Luxury Trust Automobil GmbH
Susijusi šalis:
Finanzamt Österreich

(*Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Trišalis sandoris Bendrijos viduje – Speciali tvarka – Specialios tvarkos tikslas ir teisinės pasekmės – Nuoroda dėl atvirkštinio apmokestinimo sąskaitoje faktūroje kaip būtina sąlyga – Klaidingos sąskaitos faktūros pataisymas – Pataisymo galiojimas atgaline tvarka – Pataisymas neturint galimybės su juo susipažinti“

I. Įvadas

1. Šioje byloje Teisingumo Teismas turi galimybę patikslinti ir niuansuoti savo „substance over form“ jurisprudenciją. Gali būti, kad į atitinkamos schemos tikslą reikia atsižvelgti labiau nei anksčiau. Šioje byloje nagrinėjamas specialus grandininio sandorio Bendrijos viduje, vadinamojo trišalio sandorio Bendrijos viduje, atvejis. Iki šiol jis beveik nebuvo Teisingumo Teismo sprendimų objektas².

2. Jei prekę A (NL) parduoda B (AUT), o B parduoda C (CZ), tada A tiesiogiai tiekia C ir jei A vykdomas tiekimas B yra (Nyderlanduose) neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje, tuomet pagal įprastas taisykles laikoma: B turi registruotis Čekijos Respublikoje (t. y. paskirties šalyje), kad ten būtų apmokestintas prekės įsigijimas Bendrijos viduje, ir ten sumokėti PVM už prekės pardavimą C. Be to, kol bus įrodytas įsigijimo apmokestinimas paskirties šalyje, B turi papildomai apmokestinti įsigijimą Bendrijos viduje Austrijoje. Tai ir yra šio ginčo dalykas.

3. Siekdamas supaprastinti, teisės aktų leidėjas šiam atvejui (trys įmonės iš trijų valstybių narių, turinčios tris jose išduotus mokėtojo kodus, prekiauja preke, kuri tiesiogiai nugabenama iš pirmosios į paskutinę) PVM direktyvos³ 141 straipsnyje, siejamame su 42 ir 197 straipsniais, nustatė specialią tvarką (vadinamąjį trišalį sandorį Bendrijos viduje).

¹ Originalo kalba: vokiečių.

² Mano žiniomis, tik vieną kartą: 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimas *Firma Hans Bühler* (C-580/16, EU:C:2018:261).

³ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva (OL L 347, 2006, p. 1), nagrinėjama metais (2014 m.) galiojusi redakcija.

4. Ji leidžia įmonei tarpininkei (B) išvengti registracijos paskirties šalyje (CZ) ir įsigijimo su naikinamąja sąlyga Bendrijos viduje valstybėje, suteikusioje PVM mokėtojo kodą (AUT), kai ir todėl, kad mokestinė prievolė už jos tiekiamą pereina paskutinei grandinėje (taigi, paskirties šalyje). Tačiau tam, kad ji (C) apie tai žinotų ir sumokėtų atitinkamą mokestį už prekės įsigijimą paskirties šalyje, ši schema, be kita ko, siejama su sąskaitos faktūros, kurioje nurodomas šis mokestinės prievolės perkėlimas, išrašymu.

5. Vis dėlto kaip elgtis, jei tokios nuorodos sąskaitoje faktūroje nėra? Keliuose sprendimuose Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad vien dėl formalios klaidos klausimas dėl pirkimo PVM atskaitos negali būti keliamas⁴. Ar tai taip pat taikytina norint pasinaudoti šia specialia tvarka? Ar nuoroda į atvirkštinio apmokestinimo taikymą sąskaitoje faktūroje yra esminė sąlyga?

6. Ypatingą, įskaitant praktinę, šio teisinio klausimo, kurio Teisingumo Teismas dar nenagrinėjo, svarbą patvirtina, be kita ko, tai, kad vien Vokietijoje šiuo metu yra priimti trys skirtingi finansų teismų sprendimai⁵. Įdomu tai, kad visi trys teismai vienodai remiasi Teisingumo Teismo jurisprudencija. Dėl to buvo iškeltos dvi kasacinės bylos Federaliniame finansų teisme, ir jis šiuo metu laukia, kol Teisingumo Teismas priims sprendimą šioje byloje⁶.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

7. Sąjungos teisinis pagrindas yra Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva).

8. PVM direktyvos 40 straipsnyje numatyta:

„Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjantiui asmeniui.“

9. 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.“

⁴ Pavyzdžiui, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 43 punktas); dėl kitų nuorodų žr. 9 ir 10 išnašas.

⁵ 2020 m. gegužės 26 d. Kelno finansų teismo sprendimas – 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; 2020 m. balandžio 22 d. Miunsterio finansų teismo sprendimas – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; 2019 m. lapkričio 28 d. Reino krašto-Pfalco finansų teismo sprendimas – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ 2021 m. spalio 20 d. *BFH* nutartis – XI R 38/19 ir 2021 m. spalio 19 d. *BFH* nutartis – XI R 14/20.

10. PVM direktyvos 42 straipsnis suformuluotas taip:

„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 narė, 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 prievolės, susijusias su sumuojančios ataskaitos pateikimu.“

11. 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:

<...>

- 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.“

12. PVM direktyvos 197 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

- a) apmokestinamasis sandoris yra prekių tiekimas 141 straipsnyje nustatytais sąlygomis;

<...>

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

13. PVM direktyvos 3 skyriaus 3–5 skirsniai apima 219a–237 straipsnius. Šios direktyvos 219a straipsnyje nustatyta:

„Nedarant poveikio 244–248 straipsnių taikymui, taikomos šios nuostatos:

1. Sąskaitų faktūrų išrašymui taikomos taisyklės, taikomos toje valstybėje narėje, kuri pagal V antraštinės dalies nuostatas laikoma valstybe nare, kurioje tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos.
2. Nukrypstant nuo 1 dalies, sąskaitų faktūrų išrašymui taikomos valstybėje narėje, kurioje prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas yra įsisteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurio jis tiekia prekes ar teikia paslaugas, taikomos taisyklės arba, nesant tokios įsisteigimo vietos arba nuolatinio padalinio, valstybėje narėje, kurioje yra prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta arba kur jis paprastai gyvena, taikomos taisyklės, kai:

- a) prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kuri pagal V antraštinės dalies nuostatas laikoma valstybe nare, kurioje tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, arba jo padalinys toje valstybėje narėje nedalyvauja prekių tiekime ar paslaugų teikime, kaip apibrėžta 192a straipsnyje, o asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra asmuo, kuriam tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos.

<...>

14. PVM direktyvos 226 straipsnio 11 ir 11a punktai suformuluoti taip:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose-faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti <...> šie rekvizitai:

- 11) neapmokestinimo atveju nuoroda į taikytiną šios direktyvos nuostatą arba atitinkamą nacionalinę nuostatą, arba bet kokia kita nuoroda, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra neapmokestinamas;
- 11a) kai įsigyjančiam asmeniui tenka prievolė sumokėti PVM, nurodoma „Atvirkštinis apmokestinimas“.

B. Austrijos teisė

15. 2014 m. galiojusios redakcijos *Umsatzsteuergesetz 1994* (toliau – *UStG*) (BGBl. I Nr. 112/2012) 25 straipsnio 1–5 dalys suformuluotos taip:

„(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 verslui.

(2) Prekių įsigijimas Bendrijos viduje pagal 3 straipsnio 8 dalies antrą sakinį laikomas apmokestinamu 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.

(3) Prekių įsigijimas Bendrijos viduje apyvartos mokesčiu neapmokestinamas esant šioms sąlygoms:

<...>

e) prievolę sumokėti mokesį pagal 5 dalį turi gavėjas.

(4) Sąskaitos faktūros išrašomos pagal valstybės narės, iš kurios prekes įsigyjantis asmuo vykdo savo veiklą, teisės nuostatas. Jei tiekimas vykdomas iš prekes įsigyjančio asmens nuolatinio padalinio, taikytina valstybės narės, kurioje įsteigtas 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 tiekimas, 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 mokesčių tenka paskutiniam pirkėjui,
- PVM mokėtojo kodas, kurį verslininkas (prekes įsigyjantis asmuo) nurodė vykdydamas prekių įsigijimą Bendrijos viduje ir paskesnę prekių tiekimą, ir
- prekių gavėjo PVM mokėtojo kodas.

(5) Esant trišaliam sandoriui, prievolė sumokėti mokesčių tenka apmokestinamo prekių tiekimo gavėjui, jei prekes įsigyjančio asmens išrašyta sąskaita faktūra atitinka 4 dalies reikalavimus.“

16. *UStG* 3 straipsnio 8 dalis suformuluota taip:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje 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, įsigijimas laikomas įvykusių šios valstybės narės teritorijoje, kol prekes įsigyjantis asmuo įrodo, jog įsigijimą apmokestino pirmame sakinyje nurodyta valstybė narė. <...>“

III. Faktinės aplinkybės ir prejudicinio sprendimo priėmimo procedūra

17. *Luxury Trust Automobil GmbH* yra Austrijos ribotos atsakomybės bendrovė, kurios registruota buveinė yra Austrijoje (toliau – pareiškėja). Jos verslo veikla apima tarptautinį tarpininkavimą ir tarptautinių prabangių automobilių pardavimą.

18. 2014 m. pareiškėja iš Jungtinėje Karalystėje esančio tiekėjo kelis kartus pirko automobilių ir perpardavė juos įmonei, kurios registruota buveinė yra Čekijos Respublikoje (*M s.r.o.*). Visi trys verslininkai naudojo savo buveinės valstybės PVM mokėtojo kodą. Gavėją Čekijos Respublikoje transporto priemonės pasiekė tiesiai iš tiekėjo Jungtinėje Karalystėje; transporto priemonių gabenimą organizavo pareiškėja.

19. Trijose pareiškėjos sąskaitose faktūrose (visos trys išrašytos 2014 m. kovo mėn.) buvo nurodytas čekiškasis gavėjo PVM mokėtojo kodas, austriškasis pareiškėjos PVM mokėtojo kodas ir britiškasis 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“).

20. 2014 m. kovo mėn. sumuojančioje ataskaitoje pareiškėja prie šių patiektų prekių nurodė gavėjo Čekijoje PVM mokėtojo kodą ir deklaravo trišalius sandorius.

21. Čekijos įmonę *M s.r.o.* Čekijos mokesčių administratorius laiko „dingusiu prekiautoju“ („Missing Trader“). Čekijos mokesčių administratoriui įmonė buvo nepasiekiamą ir Čekijos Respublikoje PVM už trišalius sandorius ji nei deklaravo, nei sumokėjo. Ginčijamų tiekimų metu *M s.r.o.* Čekijoje buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja.

22. 2016 m. balandžio 25 d. sprendimu *Finanzamt* (mokesčių inspekcija) nustatė pareiškėjai PVM skolą už 2014 m. Motyvuodama *Finanzamt* nurodė, kad trijose sąskaitose faktūrose, kurias pareiškėja išrašė Čekijos įmonei *M s.r.o.*, nebuvo nuorodos dėl PVM mokestinės prievolės perkėlimo (*UStG* 25 straipsnio 4 dalis). Kadangi buvo naudojamas austriškas PVM mokėtojo kodas, pagal *UStG* 3 straipsnio 8 dalį reikia preziumuoti prekių įsigijimą Bendrijos viduje Austrijoje.

23. *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) atmetė dėl minėto sprendimo kasatorės pateiktą skundą. Motyvuodamas savo sprendimą, *Bundesfinanzgericht* papildomai nurodė, kad pareiškėja tris sąskaitas faktūras 2016 m. gegužės 23 d. pataisė kreditiniais dokumentais, nurodydama mokestinės prievolės perkėlimą prekių gavėjui. Tačiau nepavyko įrodyti, kad sąskaitų faktūrų pataisymus Čekijos įmonė iš tiesų gavo. Kadangi tai reiškia, kad sąskaitų faktūrų trūkumai nebuvo ištaisyti, nereikia detaliau nagrinėti klausimo, ar galima pasinaudoti supaprastinta trišalių sandorių schema pataisant sąskaitą faktūrą vėliau. Nagrinėjamu atveju PVM paskirties šalyje nebuvo sumokėtas.

24. Trišalį sandorį reglamentuojančios nuostatos tokioje faktinėje situacijoje, kaip nurodyta *UStG* 25 straipsnio 1 dalyje, nebūtinai privalo būti taikomos. Veikiau prekes įsigyjantis asmuo (trišalio sandorio įmonė tarpininkė) turi teisę pasirinkti, ar tam tikro tiekimo atžvilgiu nori taikyti trišalio sandorio režimą, ar ne. Jeigu prekes įsigyjantis asmuo nori, kad įsigijimas Bendrijos viduje būtų neapmokestinamas paskirties valstybėje narėje, o prievolė sumokėti PVM už jo tiekimą būtų perkelta gavėjui, jis privalo į sąskaitą faktūrą įtraukti *UStG* 25 straipsnio 4 dalyje nurodytus duomenis. Šiuo atveju to nebuvo. Todėl *UStG* 25 straipsnyje numatyta taisyklė netaikoma.

25. Pareiškėja dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija). Šis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį:

1. Ar PVM direktyvos 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* 25 straipsnį. Prievolė sumokėti PVM perkelta 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 PVM direktyvos 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“?

26. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė pareiškėja, Austrija ir Europos Komisija. Remdamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio.

IV. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų

27. Prejudiciniai klausimai iš esmės susiję su specialaus tarpvalstybinio grandininio sandorio tarp trijų asmenų, kuris dėl „formalios klaidos“ sąskaitoje faktūroje įmonei tarpininkei (pareiškėjai) gali labai brangiai kainuoti, vertinimu. Jeigu pareiškėja sąskaitoje faktūroje, pavyzdžiui, būtų nurodžiusi: „Trišalis sandoris Bendrijos viduje pagal PVM direktyvos 42 straipsnį, siejamą su 141 straipsniu. Atkreipiame dėmesį, kad mokestinė prievolė perkeliama Jums kaip prekių gavėjui pagal PVM direktyvos 197 straipsnio 1 dalį“, Austrijoje ji mokėti mokesčių neturėtų.

28. Deja, pareiškėjos nuomone, ji nurodė tik „neapmokestinamas trišalis sandoris Bendrijos viduje“, todėl Austrijos mokesčių administratorius apmokestino prekių įsigijimą Bendrijos viduje Austrijoje. Tai grindžiama prielaida, kad tiekimas pareiškėjai yra neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje.

29. Tokiu atveju pagal PVM direktyvos 41 straipsnio 1 dalį prekių įsigijimas papildomai turi būti apmokestinamas valstybėje narėje, suteikusiame PVM mokėtojo kodą. Pagal šio straipsnio 2 dalį ši taisyklė nebūtų taikoma tik tuo atveju, jei pareiškėja būtų apmokestinusi prekių įsigijimą Bendrijos viduje Čekijos Respublikoje. Tai dar nebuvo atlikta. Tačiau pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją pareiškėja pagal PVM direktyvos 41 straipsnio 1 dalį negali neutralizuoti PVM pirkimo PVM atskaitos būdu⁷. Taigi dėl šio PVM apmokestinamasis asmuo patiria išlaidų, nors jis – kaip dažnai pabrėžia Teisingumo Teismas – turi būti visiškai atleidžiamas nuo vykdančią ekonominę veiklą, kuri pati apmokestinama PVM, mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos⁸.

30. Ir dėl šios priežasties Teisingumo Teismas yra gana dosnus, kai kalbama apie trūkstamus ar klaidingus duomenis sąskaitose faktūrose. Ši vadinamoji „substance over form“ jurisprudencija iki šiol buvo taikoma pirkimo PVM atskaitai⁹ ir prekių tiekimų Bendrijos viduje neapmokestinimui¹⁰. Su šia jurisprudencija susijusios valstybių narių problemos kontroliuojant būtent tarpvalstybinius sandorius paskatino pakeisti PVM direktyvą¹¹, kurioje dabar aiškiai

⁷ 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimas *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 ir C-539/08, EU:C:2010:217, 45 punktas).

⁸ 2021 m. spalio 28 d. Sprendimas *X-Beteiligungsgesellschaft (PVM – Mokėjimai dalimis)* (C-324/20, EU:C:2021:880, 52 punktas), 2020 m. spalio 15 d. Sprendimas *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)* (C-335/19, EU:C:2020:829, 31 punktas), 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 punktas).

⁹ 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47 punktas), 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją (PVM grąžinimas – Sąskaitos faktūros)* (C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 80 punktas), 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 41 punktas), 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 punktas), 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 punktas), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 39 punktas), 2010 m. spalio 21 d. Sprendimas *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktas) ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 63 punktas).

¹⁰ Žr., pavyzdžiui: 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas *euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 36 punktas), 2016 m. spalio 20 d. Sprendimas *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 39 ir paskesni punktai), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 45 ir 46 punktai) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 punktas).

¹¹ 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos direktyvos, kuria dėl tam tikrų pridėtinės vertės mokesčio sistemos taisyklių suderinimo ir supaprastinimo, susijusio su valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimu, iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB (OL 311, 2018, p. 3), 3 ir 7 konstatuojamųjų dalių formuluočių kitaip, ko gero, negalima aiškinti.

pabrėžiama ypatinga PVM mokėtojo kodo, kuris iki šiol buvo laikomas tik formalumu, svarba tokiame masiniame procese kaip PVM teisė. Tačiau nagrinėjamu atveju šis pakeitimas nėra aktualus nei laiko atžvilgiu, nei čia trūksta PVM mokėtojo kodo.

31. Nagrinėjamas atvejis susijęs tik su tuo, kad nėra nuorodos dėl mokestinės prievolės perkėlimo įmonei, esančiai trišalio sandorio Bendrijos viduje grandinės pabaigoje. Reikia pridurti, kad kaip sąskaitos faktūros, kurioje atskirai neišskirtas PVM ir nurodoma, kad tai „neapmokestinamas trišalis sandoris Bendrijos viduje“, gavėja įmonė pati galėtų padaryti išvadą, kad ji, kaip prekės gavėja, turi sumokėti PVM.

32. Būtent dėl šios priežasties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar, nepaisant „formaliai“ neteisingai išrašytos sąskaitos faktūros, vis dėlto buvo (materialiai) sudarytas trišalis sandoris Bendrijos viduje, todėl pareiškėjos prekių įsigijimas Bendrijos viduje laikomas apmokestintu Austrijoje (šiuo klausimu žr. B skirsnį). Jei atsakymas būtų neigiamas, teismas klausia, ar leidžiama bent atgaline data pataisyti klaidingą sąskaitą faktūrą ir ar ją turi gauti prekės gavėjas (šiuo klausimu žr. C skirsnį). Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat norėtų sužinoti, kaip turėtų būti išrašyta pataisyta sąskaita faktūra arba pagal kurios valstybės narės (paskirties šalies ar šalies, suteikusios prekės tiekėjui PVM mokėtojo kodą) ir kokias sąskaitų faktūrų išrašymo taisykles tai turėtų būti padaryta (šiuo klausimu žr. D skirsnį).

B. Dėl sąskaitos faktūros, kurioje aiškiai nurodytas atvirkštinis apmokestinimas, būtinumo

1. Teisingumo Teismo „substance over form“ jurisprudencija

33. Abejonės, ar iš tikrųjų reikia atitinkamos sąskaitos faktūros, kad būtų galima pasinaudoti specialia tvarka, išplaukia iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos. Tiesa, kad pagal PVM direktyvos 178 straipsnį tam, kad būtų galima įgyvendinti teisę į atskaitą, reikalaujama turėti „pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą“. Tačiau, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų¹². Sąskaita faktūra, kurioje nurodyti Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje numatyti rekvizitai, yra tik formali, o ne esminė teisė į atskaitą sąlyga¹³.

34. Kalbant apie trišalį sandorį Bendrijos viduje, pažymėtina, kad PVM direktyvos 141 straipsnio e punkte, siejame su jos 197 straipsnio 1 dalies c punktu, reikalaujama, kad išrašyta sąskaita faktūra atitiktų „3 skyriaus 3–5 skirsnius“. Jei Teisingumo Teismas nuosekliai laikytųsi minėtos jurisprudencijos, tai reikštų, kad šis kriterijus taip pat yra tik formalaus pobūdžio. Tokiu atveju būtų galima teigti – pritariant pareiškėjai ir dviem minėtiems Vokietijos finansų teismams¹⁴, –

¹² 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47 punktas), 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją (PVM grąžinimas – Sąskaitos faktūros)* (C-371/19, nepaskelbtas, EU:C:2020:936, 80 punktas), 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 41 punktas), 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 punktas), 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 punktas), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 39 punktas), 2010 m. spalio 21 d. Sprendimas *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktas) ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 63 punktas).

¹³ 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 29 ir 38 punktai), šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 1 d. Sprendimą *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, 41 ir paskesni punktai).

¹⁴ 2020 m. balandžio 22 d. Miunsterio finansų teismo sprendimas – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; 2019 m. lapkričio 28 d. Reino krašto-Pfalco finansų teismo sprendimas – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

kad formalių reikalavimų pažeidimas negali lemti rezultato, kuris prieštarautų neutralumo principui. Taigi Austrijos mokesčių administratoriaus primygtinis reikalavimas aiškiai nurodyti mokestinės prievolės perkėlimą būtų neproporcingas.

35. Vis dėlto, kaip jau nurodžiau keliuose naujausiose išvadose¹⁵, tokia masiniame procese, kaip antai PVM teisė, formalūs reikalavimai yra pagrįsti. Reikalavimas laikytis tam tikrų *a priori* žinomų formalių reikalavimų nėra *per se* neproporcingas¹⁶.

36. Mano nuomone, svarbus ne klausimas, ar tai yra formalūs, ar materialiniai reikalavimai, bet labiau teisės aktų leidėjo, šiuo atveju – direktyvos leidėjo, siekiamas tikslas nustatant šiuos formalius reikalavimus. Tik nustatius šį tikslą galima spręsti, ar dėl formalių reikalavimų pažeidimo negalima pasinaudoti tam tikromis teisėmis. PVM direktyvos reikalavimo kvalifikavimas „tik“ kaip formalaus ar materialinio reikalavimo yra antraeilis.

37. Tai, kad nurodant sąskaitos faktūros numerį vietomis netyčia sukeičiami skaičiai (pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 2 punktą vis dėlto būtinas rekvizitas) nereiškia, kad negalima taikyti pirkimo PVM atskaitos, yra susiję ne su formaliu šio rekvizito pobūdžiu, o su tuo, kad nepaisant šios klaidos tokia sąskaita faktūra yra tinkama įgyvendinti savo tikslui – kontroliuoti sandorius ir suteikti prekių gavėjui bei mokesčių administratoriui informaciją apie sandorio turinį. Jei atlikdamas mokestinį patikrinimą mokesčių administratorius atpažįsta, kad ši sąskaita faktūra už konkrečią paslaugą buvo išrašyta tik vieną kartą, tuomet atsisakymas leisti atskaityti pirkimo PVM dėl vietomis netyčia sukeistų skaičių yra neproporcingas¹⁷. Tokiu atveju sąskaitos faktūros net nereikia pataisyti arba toks pataisymas automatiškai galimas atgaline data.

38. Ar nuorodos į atvirkštinio apmokestinimo taikymą praleidimas vykdant trišalį sandorį Bendrijos viduje taip pat nesvarbus, priklauso nuo šio sąskaitos faktūros rekvizito, kuris yra nustatytas įstatymu, tikslo. Taigi pirmiausia reikia nustatyti taisyklių, susijusių su trišaliu sandoriu Bendrijos viduje, tikslą (šiuo klausimu žr. 2 punktą). Toliau reikia paaiškinti, kokią reikšmę šiame kontekste turi nuoroda dėl mokestinės prievolės perkėlimo prekių gavėjui (šiuo klausimu žr. 3 punktą). Iš to matyti, ar ši nuoroda yra privaloma trišalio sandorio Bendrijos viduje sąlyga (šiuo klausimu žr. 4 punktą).

2. Taisyklių, susijusių su trišaliu sandoriu Bendrijos viduje, tikslas

39. Kaip Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs pirmajame sprendime dėl PVM direktyvos 141 straipsnio, specialios tvarkos, taikomos trišaliam sandoriui Bendrijos viduje, tikslas yra ją supaprastinti joje dalyvaujančioms šalims¹⁸. Šis supaprastinimas susijęs su dviem aspektais.

¹⁵ Žr. mano išvadą byloje „ARVI“ ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, 57 ir paskesni punktai), byloje *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, 77 ir paskesni punktai), byloje *Wilo Salomon France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 79 ir paskesni punktai) ir byloje *Biosafe – Industria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 60 ir paskesni punktai).

¹⁶ Šiuo požiūriu forma taip pat gali būti laikoma „prisiekusia savivalės priešė, laisvės seserimi dvyne“ – žr. Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 2 dalis, 2 t., Leipzig, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. *Der Formalismus*. 45 straipsnis, p. 497 (32) – 1-asis leidimas.

¹⁷ Panašiai nurodyta 2010 m. liepos 15 d. Sprendime *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 punktas), taip pat panašiai nurodyta 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendime *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53 ir 57 punktai).

¹⁸ Žr. 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimą *Firma Hans Bühler* (C-580/16, EU:C:2018:261, 32 ir 40 punktai) ir generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *Firma Hans Bühler* (C-580/16, EU:C:2017:930, 33 punktas).

40. Viena vertus, pagal PVM direktyvos 141 straipsnį įmonei tarpininkei (šiuo atveju – pareiškėjai) leidžiama išvengti registracijos paskirties šalyje (šiuo atveju Čekijos Respublikoje)¹⁹. Tai pasiekama joje neapmokestinant prekių įsigijimo Bendrijos viduje (141 straipsnio 1 dalis) ir savo prekių tiekimo, nes 197 straipsnyje numatyta, kad šio (antrojo) prekių tiekimo gavėjas (šiuo atveju – *M s.r.o.*) tampa asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM (gavėjo atvirkštinis apmokestinimas). Kad taip nutiktų, pagal šios direktyvos 141 straipsnio e punktą *M s.r.o.* turi būti asmuo, kuriam „pagal 197 straipsnį tenka prievolė sumokėti PVM“.

41. Kita vertus, pagal PVM direktyvos 42 straipsnį šios direktyvos 40 straipsnyje nurodytas prekių įsigijimas Bendrijos viduje (t. y. prekių įsigijimas Čekijos Respublikoje) laikomas apmokestintu. Taip pat netaikytinas (sąlyginai naikinamasis) tolesnis prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimas pagal direktyvos 41 straipsnį (šiuo atveju prekių įsigijimas Austrijoje). Pagal direktyvos 42 straipsnį tai taikoma su sąlyga, kad prekes įsigyjantis asmuo (šiuo atveju pareiškėja) pateiktų tam tikrus įrodymus (a punktas) ir sumuojančią ataskaitą (b punktas). Visų pirma, pareiškėja turi įrodyti, kad prekių gavėjas (šiuo atveju *M s.r.o.*) yra asmuo, kuriam „pagal 197 straipsnį tenka prievolė sumokėti PVM“.

42. Abu supaprastinimai grindžiami tuo, kad pagal PVM direktyvos 197 straipsnį pareiškėjos prekių gavėjas yra asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM. Šios nuostatos 1 dalyje, be kita ko, numatoma sąlyga, kad buvo išrašyta sąskaita faktūra pagal 3 skyriaus 3–5 skirsnius (c punktas), taigi sąskaita faktūra už pareiškėjos prekių tiekimą *M s.r.o.* pagal direktyvos 226 straipsnio 11a punktą, esantį šios direktyvos 3 skyriaus 4 skirsnyje, kurioje nurodytas atvirkštinio apmokestinimo taikymas *M s.r.o.*

43. Tai aiškiai rodo, kad šia supaprastinimo priemone gali pasinaudoti įmonė tarpininke (šiuo atveju pareiškėja). Ši įmonė gali pasinaudoti supaprastinimu, tačiau to daryti neprivalo. Ji gali nuspręsti, ar savo klientui išrašomoje sąskaitoje faktūroje taikys supaprastinimo priemonę. Taigi teisė nuspręsti suteikiama atitinkamai įmonei tarpininkei.

3. Nuorodos dėl atvirkštinio apmokestinimo svarba trišaliam sandoriui Bendrijos viduje

44. Ši įmonės tarpininkės pasirinkimo teisė taip pat turi įtakos prekių gavėjui. Pastarajam tenka prievolė sumokėti PVM už jam skirtą prekių tiekimą, be to, PVM jis turi mokėti ne savo kontrahentui, o mokesčių administratoriui paskirties šalyje.

45. Atsižvelgiant į tai, suprantama, jei ne visiškai akivaizdu, kad pagal 226 straipsnio 11a punktą tokioje sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“. Šia nuoroda siekiama užtikrinti, kad prekių gavėjas žinotų savo mokesstinę prievolę ir vietoje prekių tiekėjo tinkamai apmokestintų prekių tiekimą paskirties šalyje. Sąskaita faktūra, kurioje neišskirtas PVM, tik parodo, kad prekių tiekėjas mano, jog jam nereikia rinkti PVM. Kodėl jis taip mano, neaišku. Galima būtų remtis, pavyzdžiui, sandorio atleidimu nuo mokesčio arba jo neapmokestinimu. Atvirkštinio apmokestinimo taikymas nebūtinai yra susijęs su PVM neišskyrimu.

¹⁹ Atitinkamai žr. 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimą *Firma Hans Bühler* (C-580/16, EU:C:2018:261, 41 punktas) ir generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *Firma Hans Bühler* C-580/16, EU:C:2017:930, 57 punktas).

46. Kaip jau esu nurodžiusi kitur²⁰, sąskaitos faktūros, taigi ir visų jai pagal PVM direktyvos 226 straipsnį būtinų rekvizitų, prasmė ir tikslas taip pat yra informuoti sąskaitos faktūros gavėją apie prekių tiekėjo ir (arba) sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sandorio teisinį vertinimą (visų pirma, apie mokėtino ir sąskaitos faktūros gavėjui perketo PVM dydį). Šis tikslas yra dar svarbesnis, kai prekių tiekėjas mano, kad išimties tvarka ne jis, o prekių gavėjas turi mokėti PVM ir todėl buvo nurodyta kaina be PVM. Nesant tokios informacijos, padidėtų rizika, kad PVM niekas nesumokės.

47. Taigi PVM direktyvos 226 straipsnio 11a punkte nurodytas sąskaitos rekvizitas yra būtinas, kad būtų galima teigti, jog prekių gavėjas yra asmuo, kuriam „pagal 197 straipsnį tenka prievolė sumokėti PVM“ (šios direktyvos 42 straipsnio a punktas ir panašiai 141 straipsnio e punktas). Jo tikslas – informuoti prekių gavėją (sąskaitos faktūros gavėją) ir užtikrinti, kad jis sumokėtų PVM paskirties šalyje.

48. Dėl šios priežasties nagrinėjamu atveju pareiškėjos vartojama formuluotė „neapmokestinamas grandininis sandoris Bendrijos viduje“ galimai²¹ atitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 11 punkto reikalavimus, tačiau ji neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 11a punkto reikalavimų. Jei teisės aktų leidėjas 226 straipsnio 11 ir 11a punktuose aiškiai atskiria nuorodas į neapmokestinimą ir atvirkštinį apmokestinimą, į šią teisės aktų leidėjo valią taip pat reikia atsižvelgti.

49. Taigi platus aiškinimas, pagal kurį formuluotė „neapmokestinamas trišalis sandoris Bendrijos viduje“ atitinka PVM direktyvos 197 straipsnio reikalavimus, nes trišalis sandoris Bendrijos viduje galiausiai reiškia, kad prekių gavėjas grandinės pabaigoje tampa asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra negalimas. Priešingai, PVM direktyvos 197 straipsnio, siejamo su 226 straipsnio 11a punktu, tekste reikalaujama aiškiai nurodyti atvirkštinį apmokestinimą, kas nagrinėjamu nebuvo atlikta. Šis teisės aktų leidėjo sprendimas yra privalomas tiek administratoriui, tiek teismams.

50. Taip pat nėra neproporcinga reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip antai pareiškėja, išrašytą sąskaitą faktūrą su šia nuoroda, kai ji ketina pasinaudoti savo pasirinkimo teise ir su tuo susijusiu administraciniu supaprastinimu. PVM direktyvos 197 straipsnyje, siejamame su 226 straipsnio 11a punktu, nustatytu aiškiu sąskaitų faktūrų išrašymo reikalavimu siekiama teisėto tikslo (prekių gavėjo ir mokesčių administratoriaus informacijos apie naudojamą supaprastintomis taisyklėmis perėjus mokesčiai prievolei) ir jis yra tinkamas šiam tikslui įgyvendinti. Šiuo atveju lygiai tokios pačios tinkamos priemonės šiam tikslui pasiekti neįžvelgiama. Toks formalus reikalavimas taip pat yra tinkamas, atsižvelgiant į minimalią našta pareiškėjai.

4. Sąskaita faktūra, kurioje nurodytas atvirkštinio apmokestinimo taikymas, kaip pasirinkimo teisės įgyvendinimo sąlyga

51. Taigi, nesant tokios sąskaitos faktūros, laikytina, kad įmonė tarpininkė (šiuo atveju – pareiškėja) neįgyvendino savo pasirinkimo teisės ir kad prekių gavėjas (šiuo atveju – *M s.r.o.*) nebuvo nurodytas kaip asmuo, kuriam pagal PVM direktyvos 197 straipsnį tenka prievolė sumokėti PVM. Taigi prekių įsigijimas Bendrijos viduje nelaikomas apmokestintu ir toliau

²⁰ Žr. mano išvadą byloje *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, 61 ir 63 punktai) ir byloje *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 62 punktas).

²¹ Formuluotė yra netiksli, nes tik pirmasis tiekimas grandinėje yra neapmokestinamas. Antrasis tiekimas apmokestinamas paskirties šalyje. Įmonės tarpininkės įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo atsisakoma tik dėl to, jei mokesčių turi mokėti tiekimo gavėjas.

taikomas 41 straipsnis. Todėl pareiškėja turi apmokestinti prekių įsigijimą Bendrijos viduje Austrijoje, kol neįrodo, kad ji savo prekių įsigijimą apmokestino Čekijos Respublikoje. Nesant PVM direktyvos 42 straipsnio a punkte nurodytų sąlygų, pagal kurias prekių įsigijimas Bendrijos viduje neapmokestinamas „įprastu būdu“, supaprastintos taisyklės negali būti taikomos.

52. Ankstesnė Teisingumo Teismo jurisprudencija neleidžia daryti priešingos išvados. Priešingai, sprendime dėl PVM direktyvos 42 straipsnio Teisingumo Teismas aiškiai atskyrė a ir b punktuose nurodytas sąlygas²². B punkte minima atitinkama mokesčių deklaracija (sumuojančios ataskaitos). Teisingumo Teismas ją apibūdino kaip procedūrą, laikytiną „formalia“²³. Tačiau šiuo atveju svarbi sąlyga, susijusi su atvirkštinio apmokestinimo nurodymu sąskaitoje faktūroje (asmuo, kuriam „pagal 197 straipsnį tenka prievolė sumokėti PVM“), yra nustatyta a punkte, kurią Teisingumo Teismas pavadino „esmine sąlyga“²⁴.

53. Taigi atsakymas į pirmąjį klausimą yra toks, kad prekių gavėjas yra laikomas asmeniu, kuriam tenka sumokėti PVM, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 197 straipsnį, tik tuomet, jei atitinkamoje sąskaitoje faktūroje nurodytas atvirkštinis apmokestinimas. Vien nuorodos „neapmokestinamas trišalis sandoris Bendrijos viduje“ nepakanka.

C. Sąskaitų faktūrų išrašymas atgaline data vykdant trišalį sandorį Bendrijos viduje (arba naudojantis pasirinkimo teise)?

54. Taigi nesant sąskaitos faktūros, kurioje nurodytas atvirkštinis apmokestinimas, grandininis sandoris ir toliau traktuojamas įprastai. Todėl pareiškėja turi apmokestinti prekių įsigijimą Bendrijos viduje Čekijos Respublikoje (PVM direktyvos 40 straipsnis) ir, kol bus įrodyta, kad tai buvo atlikta, papildomai apmokestinti prekių įsigijimą Bendrijos viduje Austrijoje (PVM direktyvos 41 straipsnis). Taip pat turi būti apmokestintas prekių tiekimas *M s.r.o.* Čekijos Respublikoje.

55. Vis dėlto pareiškėja iš savo kontrahento (*M s.r.o.*) PVM nesurinko, nes manė, kad tai „neapmokestinamas trišalis sandoris Bendrijos viduje“. Vėlesnis surinkimas greičiausiai yra nesėkmingas dėl to, kad prekių gavėjas, kuris nesumokėjo apyvartos mokesčio (nei nuo jam skirtų prekių tiekimų, nei nuo jo atliktų prekių tiekimų), yra nepasiekiamas.

56. Dėl šios priežasties pareiškėja, matyt, dar mėgino išrašyti pataisytą sąskaitą faktūrą. Nors iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą tikslus sąskaitos faktūros pataisymo turinys nėra žinomas, tačiau antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar vėlesnis sąskaitos faktūros pataisymas iš viso yra galimas (atgaline data).

57. Vis dėlto abejoju, ar šiomis aplinkybėmis apskritai reikėtų kalbėti apie sąskaitos faktūros pataisymą. Kaip minėta pirmiau, nėra faktinės sąlygos (t. y. atitinkamos sąskaitos faktūros), kuri leistų daryti prielaidą, kad tai trišalis sandoris Bendrijos viduje ir taikytinas atvirkštinis apmokestinimas. Tačiau vėlesnis būtinos faktinės sąlygos įvykdymas yra ne patikslinimas, o pirmasis reikalaujamos sąskaitos faktūros išrašymas.

²² 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimas *Firma Hans Bühler* (C-580/16, EU:C:2018:261, 45 ir paskesni punktai).

²³ 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimas *Firma Hans Bühler* (C-580/16, EU:C:2018:261, 49 punkto pabaiga).

²⁴ 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimas *Firma Hans Bühler* (C-580/16, EU:C:2018:261, 49 punkto pradžia).

58. Taigi tikrasis klausimas yra ne tai, ar galima vėliau pataisyti sąskaitą faktūrą, o tai, kokių teisinių pasekmių sukelia vėlesnis – jei tai įmanoma – sąskaitos faktūros išrašymas. Šiuo atžvilgiu trišalio sandorio Bendrijos viduje egzistavimui šiuo atveju nedaro įtakos tai, ar pareiškėja jau buvo išrašiusi kokią nors sąskaitą faktūrą, ar jos iš viso nebuvo išrašiusi.

59. Kadangi PVM direktyvoje nenumatytas terminas, iki kurio galima taikyti supaprastintą taisyklę, tai galima padaryti ir vėliau. Taigi atitinkama sąskaita faktūra dar gali būti išrašyta ir vėliau. Galimi terminai daugiausia kyla iš nacionalinės proceso teisės, bet ne iš PVM direktyvos.

60. Iš pirmiau nurodytų sąskaitos faktūros prasmės ir tikslo taip pat matyti, kad, jei ji sukelia teisinių pasekmių prekių gavėjui, kaip yra šiuo atveju, jis būtinai turi ją gauti. Kaip prekių gavėjui žinoti, kad prekių tiekėjas pasinaudojo teise pasirinkti supaprastintą taisyklę ir kad pagal PVM direktyvos 197 straipsnį jam tenka prievolė sumokėti PVM, jei jis apie tai niekada nebuvo informuotas?

61. Dėl tos pačios priežasties galima pakankamai aiškiai atsakyti į klausimą dėl galiojimo atgaline tvarka. Toks (pirmasis) sąskaitos faktūros išrašymas negalioja atgaline tvarka. Tik kai gavėjas gauna atitinkamą sąskaitą faktūrą, *ex nunc* atsiranda supaprastintų administravimo taisyklių teisinių padarinių.

62. Tai atitinka bendrąjį PVM teisės principą, pagal kurį apmokestinimą lemiantys pakeitimai teisiškai yra reikšmingi tik tada, kai jie padaromi.

63. Tai pabrėžiama, pavyzdžiui, PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje, susijusiame su prekės naudojimo pakeitimu. Pakeitimas galioja ne atgaline data, kai tikslinama tuo metu taikyta pirkimo PVM atskaita, o tik tada, kai turtas naudojamas kitaip nei pirkimo PVM atskaitos momentu. Net ir vėlesni pirkimo kainos pakeitimai – žr. PVM direktyvos 90 straipsnį – neturi atgalinio poveikio pirkimo–pardavimo sutarties sudarymui (t. y. iš pradžių mokėtinam mokesčiui), o į juos reikia atsižvelgti tik kai jie padaromi²⁵. Tas pats taikytina pagal PVM direktyvos 185 straipsnį per didelei PVM atskaitai, jei pirkimo kaina vėliau sumažinama²⁶.

64. Ši požiūrį – iš esmės jokio galiojimo atgaline tvarka bendro ir netiesioginio akcizo mokesčio kontekste – patvirtina Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su PVM atskaita pagal ketinimą naudoti²⁷. Net jei apmokestinamieji sandoriai vėliau niekada neįvyksta, atlikta pirkimo PVM atskaita atgaline data nekoreguojama, o lieka galioti. Tai aiškiai matyti ir iš šiuo metu labiau išplėtotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos dėl būtinybės turėti sąskaitą faktūrą siekiant atskaityti pirkimo PVM. Taigi atgaline data išrašius (pirmąją) sąskaitą faktūrą, pirkimo mokestis negali būti grąžinamas atgaline data²⁸.

65. Reikia pridurti, kad prekių tiekėjas negali vienašališkai ir atgaline data pakeisti prekių gavėjo mokestinės prievolės. Darant prielaidą, kad pareiškėja sąmoningai būtų maniusi, jog tai yra „įprastas“ grandininis sandoris, ji būtų išrašiusi *M. s.r.o* sąskaitą faktūrą su Čekijos PVM, jį gavusi ir sumokėjusi Čekijos Respublikoje. Ar tuomet pareiškėja turėtų galėti pasinaudoti supaprastinta

²⁵ Žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 27 punktą).

²⁶ Žr. 2020 m. spalio 15 d. Sprendimą *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)* (C-335/19, EU:C:2020:829, 42 punktą).

²⁷ 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *Sonaecom* (C-42/19, EU:C:2020:913, 40 punktą), 2018 m. spalio 17 d. Sprendimas *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 25 punktą), 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *Inzo* (C-110/94, EU:C:1996:67, 20 punktą), taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Sonaecom* (C-42/19, EU:C:2020:378, 33 punktą).

²⁸ Tai aiškiai nurodyta 2021 m. spalio 21 d. Sprendime *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:870, 89 punktą), panašiai 2022 m. sausio 13 d. Sprendime *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2022:2, 38 punktą), taip pat žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 49 ir 50 punktą).

taisykle atgaline data, išrašydama naują sąskaitą faktūrą? To pasekmė būtų ta, kad *M s.r.o.* prieš savo valią (negavusi sąskaitos faktūros ir apie tai net nežinodama) atgaline data taptų asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti mokesį, ir turėtų dar kartą sumokėti PVM mokesčių administratoriui (po to, kai jį jau būtų sumokėjusi pareiškėjai). Jei apskritai, tai būtų įmanoma tik *ex nunc* ir sumokėjus kainą su PVM tik gavus prekių gavėjo sutikimą.

66. Taigi faktinės sąlygos (šiuo atveju, kad būtų taikoma supaprastinta taisyklė) negali būti įvykdytos atgaline data. Kol nėra atitinkamos sąskaitos faktūros, trišaliam sandoriui Bendrijos viduje taikytinų supaprastintų taisyklių sąlygos nėra įvykdytos. Tik išrašius atitinkamą sąskaitą faktūrą galima teigti, kad tai buvo padaryta. Todėl patikslinimas galimas tik *ex nunc*, o ne *ex tunc* (atgaline data).

67. Jei šiuo klausimu daroma nuoroda į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su sąskaitų faktūrų tikslinimu atgaline data²⁹, tai yra klaidinga. Viena vertus, ši jurisprudencija susijusi su pirkimo PVM atskaita, o ne su pasirinkimo teisės, susijusios su konkrečia sąskaita faktūra, įgyvendinimu.

68. Kita vertus, Teisingumo Teismas šiose bylose „tik“ priėmė sprendimą, kad mokesčių administratorius neturi atsakyti suteikti teisės į PVM atskaitą vien dėl to, kad sąskaita faktūra neatitinka, pavyzdžiui, PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto sąlygų (tiksliai nurodyta tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis ir data, kada jos buvo pateiktos ar suteiktos), jeigu administratorius turi visus duomenis, reikalingus patikrinti, ar įvykdytos esminės su šia teise susijusios sąlygos³⁰. Tas pats taikoma 226 straipsnio 3 punkte (nurodytas paslaugos teikėjo ar prekių tiekėjo PVM mokėtojo kodas)³¹ ar 226 straipsnio 2 punkte (nurodytas sąskaitos faktūros numeris)³² nurodytiems rekvizitams. Tik šiais atvejais Teisingumo Teismas pripažino paslaugas ar prekes įsigyjantį asmens jau turimos (formaliai klaidingai išrašytos) sąskaitos faktūros taisyimo galiojimą atgaline data³³.

69. Tai įtikinama, kai kalbama apie PVM atskaitą. Tam, kad dokumentas, kuriuo atsiskaitoma už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, būtų laikomas sąskaita faktūra, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą, pakanka, kad iš jo paslaugų ar prekių gavėjui ir mokesčių administratoriui būtų aišku, už kokią sandorį kuris paslaugos teikėjas ar prekių tiekėjas kokio dydžio PVM perkėlė paslaugų ar prekių gavėjui ir kada. Tam reikia duomenų apie paslaugos teikėją, paslaugas ar prekes įsigyjantį asmenį, prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dalyką, kainą ir

²⁹ Pvz., 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44 punktas) ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 punktas).

³⁰ 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 43 punktas).

³¹ 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 40 ir paskesni punktai).

³² 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 punktas), taip pat panašiai nurodyta 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendime *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53 ir 57 punktuose).

³³ Žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44 punktas) ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 punktas).

atskirai nurodyto PVM³⁴. Jei šie penki esminiai rekvizitai nurodyti, kaip jau minėjau kitur³⁵ – vadinasi, į sąskaitos faktūros esmę ir tikslą atsižvelgta, o teisė į pirkimo PVM atskaitą yra galutinai atsiradusi³⁶.

70. Kaip nurodyta pirmiau, nuoroda į atvirkštinį apmokestinimą yra būtina trišalio sandorio Bendrijos viduje sąlyga (žr. šios išvados 44 ir paskesnius punktus). Tik taip prekių gavėjas sužino, kad jam tenka prievolė sumokėti mokesčių. Tik tokiu būdu mokesčių administratorius gali patikrinti, ar taikoma supaprastinimo taisyklė, ir prekių tiekėjas gali ramia sąžine nesiregistruoti paskirties šalyje. Šių būtinų rekvizitų ir jų poveikio negalima nustatyti atgaline data.

71. Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad sąskaita faktūra, kurioje yra nuoroda „atvirkštinis apmokestinimas“, gali būti išrašyta vėliau, tačiau ji galioja tik *ex nunc*, be to, būtina, kad tokią sąskaitą faktūrą gautų prekių gavėjas.

D. Dėl ištaisymo turinio ir taikytinų nacionalinių sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklių

72. Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti PVM direktyvos 219a straipsnį. Jame numatyta, pagal kurios valstybės narės taisykles turi būti išrašoma sąskaita faktūra. Kadangi nustatyta, kad sąskaitoje faktūroje yra trūkumų, dėl kurių nėra trišalio sandorio Bendrijos viduje, šis klausimas nagrinėjamoje byloje gali kilti tik tuo atveju, jei sąskaita faktūra vis dėlto galėtų būti išrašyta atgaline data. Tačiau, kaip minėta, taip nėra, todėl į klausimą atsakyti nereikia.

73. Tas pats pasakytina dėl antrojo prejudicinio klausimo a punkto. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori žinoti, ar nuoroda „trišalis sandoris Bendrijos viduje pagal *UStG* 25 straipsnį. Prievolė sumokėti PVM perkeliama prekių gavėjui“ yra pakankama. Viena vertus, tai taip pat reiškia galimybę ištaisyti sąskaitą faktūrą atgaline data. Kita vertus, konkretus sąskaitos faktūros turinys priklauso nuo nacionalinės teisės aktų (žr. PVM direktyvos 219a straipsnį). Tačiau Teisingumo Teismas negali vertinti nacionalinės teisės. Teisingumo Teismas negali priimti sprendimo dėl to, ar pareiškėja iš tiesų turi sąskaitoje faktūroje nurodyti *UStG* 25 straipsnį.

74. Be to, sąskaitų faktūrų rekvizitai, kurių iš esmės gali reikalauti valstybės narės, nurodyti PVM direktyvos 226 straipsnyje. Iš PVM direktyvos 226 straipsnio 11 punkto matyti, kad neapmokestinimas turi būti nurodytas, kai tiekimas ar kitoks teikimas neapmokestinamas. 226 straipsnio 11 punkte, kitaip nei PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje, kurioje išskiriamas prekių tiekimas (a punktas), paslaugų teikimas (c punktas) ir prekių įsigijimas Bendrijos viduje (b punktas), nėra kalbama apie įsigijimą Bendrijos viduje. Pagal šios direktyvos 42 straipsnį prekių įsigijimas Bendrijos viduje taip pat nėra neapmokestinamas, o laikomas apmokestintu, netaikant direktyvos 41 straipsnio.

³⁴ Panašiai nusprendė ir *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas). Žr. 2020 m. kovo 12 d. Sprendimo – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, 23 punktą, 2020 m. sausio 22 d. Sprendimo – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, 17 punktą ir 2016 m. spalio 20 d. Sprendimo – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, 19 punktą.

³⁵ Žr. mano išvadą byloje *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 93 ir 94 punktas) ir mano išvadą byloje *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, 81 punktas).

³⁶ Apie kriterijų „atskirai nurodytas PVM“ galima spręsti jau vien iš Teisingumo Teismo sprendimų byloje *Volkswagen* ir *Biosafe*, kuriose tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į atitinkamo dydžio PVM atskaitą, pateiktose sąskaitose faktūrose trūko nurodyto PVM. Žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 42 ir 43 punktai) ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 49 ir 50 punktai).

75. Remiantis PVM direktyvos 226 straipsnio 11a punktu, kai prekes įsigyjančiam asmeniui tenka prievolė sumokėti PVM, nuoroda „atvirkštinis apmokestinimas“ yra būtina. Formuluoje „mokestinė prievolė perkeliama prekių gavėjui“ išreiškia tą patį. Nuoroda į tai, kuo grindžiamas toks mokestinės prievolės perkėlimas – nacionalinės ar Sąjungos teisės nuostatomis – naudinga (žr. PVM direktyvos 226 straipsnio 11 punktą), tačiau nėra būtina. Palyginus PVM direktyvos 226 straipsnio 11 ir 11a punktus, matyti, kad nuoroda į tai, kuo grindžiamas mokestinės prievolės perėjimas, nėra būtina. Svarbu tik tai, kad prekių gavėjas žino, jog prekių tiekėjas mano, kad prekių gavėjui tenka mokestinė prievolė ir kad jis mokestį turi sumokėti paskirties šalyje.

V. Išvada

76. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. Prekių gavėjas yra laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 197 straipsnį, jei atitinkamoje sąskaitoje faktūroje yra nurodytas atvirkštinis apmokestinimas. Nuorodos „neapmokestinamas trišalis sandoris Bendrijos viduje“ tam nepakanka.
2. Sąskaita faktūra, kurioje nurodomas reikalaujamas rekvizitas „atvirkštinis apmokestinimas“, gali būti išrašyta ir vėliau, tačiau ji galioja tik *ex nunc*. Šiuo atveju būtina, kad šią sąskaitą faktūrą gautų prekių gavėjas.