

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. balandžio 19 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Įsigijimo Bendrijos viduje vieta – 42 straipsnis – Prekių įsigijimas Bendrijos viduje, vėliau dėl jo sudarant kitą tiekimo sandorą – 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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. spalio 11 d. posėdžiui,

išnagrinęs 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

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, vykdytus 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 nustatytais 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, neatsižvelgiant į valstybės narės teritorijoje, kurioje atliekamas prekės įsigijimas Bendrijos viduje, įskaitant grandininis 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 tokią procedūrą 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) prekės įsigijimas už atlygą 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 mažąjį įmonių atleidimą nuo mokesčio, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis.“

5 Pagal PVM direktyvos 20 straipsnio pirmą pastraipą:

„Prekės 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:

„Prekės 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 prekė? ?sigijimo Bendrijos viduje, kaip apibrėžta 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje, vieta yra valstybės narės, suteikusių PVM mokėtojo kodą, kur? prekes ?sigyjantis asmuo nurodo ?sigydamas prekes, teritorijoje, jeigu tas prekes ?sigyjantis asmuo nenurodo, kad šis ?sigijimas buvo apmokestinamas PVM pagal 40 straipsn?.

Jei ?sigijimas apmokestinamas PVM pagal pirmą pastraipą, o vėliau – pagal 40 straipsn? valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekė? siuntimas ar gabenimas, apmokestinamoji vertė atitinkamai sumažinama valstybėje narėje, suteikusoje PVM mokėtojo kodą, kur? prekes ?sigyjantis asmuo nurodo ?sigydamas prekes.“

8 PVM direktyvos 42 straipsnyje numatyta:

„41 straipsnio pirma pastraipa netaikoma ir laikoma, kad prekė? ?sigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas PVM pagal 40 straipsn?, kai tenkinamos šios sąlygos:

- a) prekes ?sigyjantis asmuo nurodo, kad jis prekes ?sigijo Bendrijos viduje tam, kad paskui jas tiektų valstybės narės, kuri nustatoma pagal 40 straipsn?, teritorijoje ir už jas pagal 197 straipsn? prievolę sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos prekės;
- b) prekes ?sigyjantis asmuo ?vykd? 265 straipsnyje nustatytas prievolės, susijusias su sumuojančios ataskaitos pateikimu.“

9 PVM direktyvos 141 straipsnis suformuluotas taip:

„Kiekviena valstybė narė imasi konkrečią priemonių užtikrinti, kad prekė? ?sigijimas Bendrijos viduje, ?vyk?s jos teritorijoje pagal 40 straipsn?, nebūt? apmokestinamas PVM, kai tenkinamos šios sąlygos:

- a) prekes ?sigyja apmokestinamasis asmuo, kuris nėra ?sisteig?s atitinkamoje valstybėje narėje, bet yra ?registruotas [kaip] PVM mokėtojas] kitoje valstybėje narėje;
- b) prekes ?sigyja a punkte nurodytas asmuo tam, kad paskui šias prekes galėtų tiekti atitinkamoje valstybėje narėje;
- c) prekės, kurias tokiu būdu ?sigyja a punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo, yra tiesiogiai siunčiamos ar gabenamos iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra ?registruotas [kaip] PVM mokėtojas], asmeniui, kuriam jis tas prekes patieks vėliau;
- d) asmuo, kuriam prekės bus vėliau patiektos, yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris yra ?registruotas [kaip] PVM mokėtojas] atitinkamoje valstybėje narėje;
- e) d punkte nurodytam asmeniui pagal 197 straipsn? tenka prievolę sumokėti PVM, kai tiekim? atlieka apmokestinamasis asmuo, kuris nėra ?sisteig?s toje valstybėje narėje, kurioje atsiranda prievolę sumokėti PVM.“

10 PVM direktyvos 197 straipsnyje nustatyta:

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

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

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

c) sąskaita faktūra, kuri išrašo 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 mokėtojas, registruotas apmokestinamasis asmuo pateikia sumuojančią ataskaitą, kurioje nurodo:

a) [kaip] PVM mokėtojus, registruotus prekes įsigyjantį asmenį, kuriems jis tiekia prekes 138 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies c punkte nurodytomis sąlygomis;

b) [kaip] PVM mokėtojus, registruotus asmenį, kuriems jis tiekia Bendrijos viduje įsigytas prekes, kaip nurodyta 42 straipsnyje;

c) apmokestinamuosius asmenis ir neapmokestinamuosius juridinius asmenis, registruotus [kaip] PVM mokėtojus, kuriems jis teikia paslaugas, išskyrus PVM neapmokestinamas paslaugas valstybėje narėje, kurioje sandoris yra apmokestinamas, ir už kurias paslaugas 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, kuri nustatys valstybės

<...>“

13 Šios direktyvos 265 straipsnyje numatyta:

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

a) kodą, kuriuo jis registruotas [kaip] PVM mokėtojas toje valstybėje narėje ir kurį jis nurodo įsigydamas prekes ir vėliau jas tiekdamas;

b) kodą, kuriuo asmuo, kuriam apmokestinamasis asmuo vėliau tiekia prekes, registruotas valstybėje narėje, kurioje baigsi prekės siuntimas ar gabenimas;

c) kiekvieno asmens, kuriam vėliau buvo tiekiamos prekės, atžvilgiu – apmokestinamojo asmens atlikto tiekimo valstybėje narėje, kurioje baigsi prekės 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 teis?

14 1994 m. rugpj??io 23 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokes?io ?statymas) (*BGBI.* 663/1994, toliau – *UstG 1994*) *Anhang (Binnenmarkt)* (priedas (vidaus rinka)) 3 straipsnio 8 dalyje nustatyta:

„Preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandoris ?vyksta valstyb?s nar?s, kurioje prek?s atsiduria baigus siuntim? ar <...> gabenim?, teritorijoje. Jei prekes ?sigyjantis asmuo tiek?jo atžvilgiu naudoja jam kitos valstyb?s nar?s suteikt? PVM mok?tojo kod?, ?sigijimo sandoris laikomas ?vykusi? šios valstyb?s nar?s teritorijoje, kol prekes ?sigyjantis asmuo ?rodo, jog ?sigijimo sandor? apmokestino pirmame sakinyje nurodyta valstyb? nar?. Tai ?rodžius taikomas 16 straipsnis *mutatis mutandis*.“

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

„S?voka

(1) Trišalis sandoris – tai sandoris, kai trys verslininkai trijose skirtingose valstyb?se nar?se sudaro prekybos sandorius d?l t? pa?i? prek?, šias prekes pirmasis tiek?jas tiekia tiesiogiai paskutiniajam pirk?jui ir yra ?vykdytos 3 dalyje nustatytos s?lygos. Tai taikoma ir tuomet, kai paskutinytis pirk?jas yra juridinis asmuo, kuris n?ra verslininkas arba prekes ?sigyja ne savo ?monei.

Trišalio prek? ?sigijimo Bendrijos viduje sandorio vieta

(2) Preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandoris pagal 3 straipsnio 8 dalies antr? sakin? laikomas apmokestintu tuomet, kai verslininkas (prekes ?sigyjantis asmuo) ?rodo, kad ?vyko trišalis sandoris ir kad jis ?vykd? savo prievol? pateikti deklaracij? pagal 6 dal?. Jei verslininkas savo prievol?s pateikti deklaracij? ne?vykdo, neapmokestinimas netaikomas atgaline data.

Preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandori? neapmokestinimas

(3) Preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandoris apyvartos mokes?iu neapmokestinamas šiomis s?lygomis:

a) verslininkas (prekes ?sigyjantis asmuo) neturi gyvenamosios vietos arba buvein?s nacionalin?je teritorijoje, ta?iau yra ?registruotas kaip apyvartos mokes?io mok?tojas [S?jungos] teritorijoje;

b) verslininkas (prekes ?sigyjantis asmuo) prekes nacionalin?je teritorijoje ?sigyja tam, kad paskui jas gal?t? tiekti verslininkui arba juridiniam asmeniui, kuris kaip apyvartos mokes?io mok?tojas yra ?registruotas nacionalin?je teritorijoje;

c) ?sigyt? prek? kilm? yra kitoje valstyb?je nar?je, ne toje, kurioje verslininkas (prekes ?sigyjantis asmuo) yra ?registruotas kaip apyvartos mokes?io mok?tojas;

d) teis? disponuoti ?sigytomis prek?mis pirmasis verslininkas arba pirmasis pirk?jas perduoda tiesiogiai paskutiniajam pirk?jui (gav?jui);

e) prievol? sumok?ti mokest? pagal 5 dal? turi gav?jas.

Prekes ?sigyjan?io asmens s?skaitos fakt?ros i?ra?ymas

(4) Kai pagal 3 dal? ?sigijimo sandoris neapmokestinamas, s?skaitoje fakt?roje turi b?ti papildomai pateikta ši informacija:

- aiški nuoroda, kad ?vyko trišalis preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandoris ir kad prievol? sumok?ti mokest? tenka paskutiniajam pirk?jui,
- PVM mok?tojo kodas, kur? verslininkas (prekes ?sigyjantis asmuo) nurod? vykdydamas preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandor? ir paskesnio preki? tiekimo sandor?, ir
- preki? gav?jo PVM mok?tojo kodas.

Asmuo, kuriam tenka prievol? sumok?ti mokest?

(5) Esant trišaliam sandoriui, prievol? sumok?ti mokest? tenka pagal apmokestinam?j? sandor? patiekt? preki? gav?jui, jei prekes ?sigyjan?io asmens i?ra?yta s?skaita fakt?ra atitinka 4 dalies reikalavimus.

Prekes ?sigyjan?io asmens prievol?s

(6) Siekdamas ?vykdyti savo pareig? pateikti deklaracij? pagal 2 dal? verslininkas sumuojamoje ataskaitoje turi pateikti ši? informacij?:

- nacionalin?je teritorijoje naudojam? PVM mok?tojo kod?, kur? nurod? vykdydamas preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandor? ir paskesnio preki? tiekimo sandor?,
- verslininko atlikto paskesnio tiekimo gav?jo PVM mok?tojo kod?, kuris jam suteiktas si?st? ar gabent? preki? paskirties valstyb?je nar?je,
- atlygio už prekes, patiektas pagal verslininko tokiu b?du si?st? ar gabent? preki? paskirties valstyb?je nar?je ?vykdytus tiekimo sandorius, sum?, nurodytin? kiekvienam gav?jui atskirai. Šios sumos turi b?ti nurodomos už kalendorini? met? ketvirt?, per kur? atsirado prievol? sumok?ti mokest?.

Gav?jo prievol?s

(7) Apskai?iuojant mokest? pagal 20 straipsn?, prie apskai?iuotos sumos turi b?ti priskai?iuojama pagal 5 dal? mok?tina suma.“

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

„Prekes ?sigyjan?io asmens s?skaitos fakt?ros i?ra?ymas

(4) S?skaitos fakt?ros i?rašomos pagal valstyb?s nar?s, iš kurios prekes ?sigyjantis asmuo valdo savo ?mon?, taisykles. Jei tiekimo sandoris vykdomas iš prekes ?sigyjan?io asmens nuolatinio padalinio, taikytina valstyb?s nar?s, kurioje veikia nuolatinis padalinys, teis?. Jei atsiskaitymas su gav?ju, kuriam tenka prievol? sumok?ti mokest?, vyksta atliekant ?skaitym? ? s?skait?, s?skaitos fakt?ros i?rašomos pagal valstyb?s nar?s, kurioje vykdomas tiekimo sandoris, nuostatas.

Jei s?skait? fakt?r? i?rašymui taikytinos šio federalinio ?statymo nuostatos, s?skaitoje fakt?roje turi b?ti papildomai pateikiama ši informacija:

- aiški nuoroda, kad ?vyko trišalis preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandoris ir kad prievol? sumok?ti mokes? tenka paskutiniam pirk?jui,
- PVM mok?tojo kodas, kur? verslininkas (prekes ?sigyjantis asmuo) nurod? vykdydamas preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandor? ir paskesnio preki? tiekimo sandor?, ir
- preki? gav?jo PVM mok?tojo kodas.“

17 Pagal *UStG 1994* 21 straipsnio 3 dal? sumuojam?sias ataskaitas reikia pateikti iki kalendorinio m?nesio, einan?io po ataskaitinio laikotarpio, pabaigos.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

18 *Firma Hans B?hler*, komanditin? ?kin? bendrija, ?steigta ir registruota kaip PVM mok?toja Vokietijoje, šioje valstyb?je nar?je valdo gamybos ir prekybos ?mon?. 2012 m. spalio m?n.–2013 m. kovo m?n. ji taip buvo registruota kaip PVM mok?toja Austrijoje, kur ketino ?steigti nuolatin? padalin?.

19 Per š? laikotarp? *Firma Hans B?hler* naudojos Austrijos PVM mok?tojo kodu tik sandoriams, kurie buvo vykdomi taip: ji pirko iš Vokietijoje ?sisteigusi? tiek?j? produktus, kuriuos v?liau perparduodavo ?ekijos Respublikoje ?sisteigusiam ir kaip PVM mok?tojui ?registruotam klientui. Šiuos produktus Vokietijos tiek?jai tiesiogiai si?savo galutiniam gav?jui ?ekijoje.

20 Vokietijos tiek?jai *Firma Hans B?hler* i?rašytose s?skaitose fakt?rose nurodydavo jos Austrijos ir Vokietijos PVM mok?tojo kod?. Savo ruožtu s?skaitose fakt?rose galutiniam gav?jui *Firma Hans B?hler* nurodydavo savo Austrijos PVM mok?tojo kod? ir savo kliento ?ekijos PVM mok?tojo kod?. Šiose s?skaitose fakt?rose taip pat buvo nurodyta, kad tai buvo „trišaliai preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandoriai“, tod?l galutinis gav?jas yra apmokestinamas PVM.

21 2013 m. vasario 8 d. *Firma Hans B?hler* pateik? Austrijos mokes?i? administratoriui sumuojam?sias ataskaitas už 2012 m. spalio m?n.–2013 m. sausio m?n. laikotarp?, jose nurod? savo Austrijos PVM mok?tojo kod? ir galutinio gav?jo ?ekijos PVM mok?tojo kod?. Rubrikoje „trišaliai sandoriai“ ji nepateik? jokios informacijos. 2013 m. balandžio 10 d. raštu *Firma Hans B?hler* patais? savo sumuojam?sias ataskaitas ir nurod?, kad deklaruoti sandoriai buvo trišaliai sandoriai. T? pa?i? dien? ji taip pat pateik? sumuojam?sias ataskaitas už 2013 m. vasario ir kovo m?n.

22 Graco miesto mokes?i? inspekcija man?, kad *Firma Hans B?hler* deklaruoti sandoriai buvo „ne?vyk? trišaliai sandoriai“, nes šis apmokestinamasis asmuo ne?vykdo savo pareigos pateikti speciali? deklaracij? ir nepateik? ?rodym?, kad sandoris yra apmokestintas PVM ?ekijoje kaip galutinis preki? pirkimas. Graco miesto mokes?i? inspekcija taip pat nusprend?, kad, nors preki? ?sigijimas Bendrijos viduje ?vyko ?ekijos Respublikoje, jis taip pat buvo laikomas ?vykusi? Austrijoje, nes *Firma Hans B?hler* naudojo Austrijos PVM mok?tojo kod?. Taigi Graco miesto mokes?i? inspekcija nutar? apmokestinti *Firma Hans B?hler* ?vykdytus preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandorius.

23 *Firma Hans B?hler* apskund? š? sprendim? *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas, Austrija), šis atmet? jo skund?. Anot šio teismo, siekiant nustatyti, ar *Firma Hans B?hler* gal?jo pasinaudoti neapmokestinimu PVM, taikytinu preki? ?sigijimui Bendrijos viduje, ji tur?jo ?vykdyti pareig? pateikti speciali? deklaracij?. Taigi pirmin?se sumuojamosiose ataskaitose už

2012 m. spalio mėn.–2013 m. sausio mėn. laikotarpį nebuvo nurodyta trišalio sandorio. Dėl to ji prarado teisę neapmokestinimui 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 nevykdė 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 registruotas kaip PVM mokėtojas valstybėje narėje, iš kurios siunčiamos ar gabenamos prekės, net jei šis apmokestinamasis asmuo konkrečiam prekių sigijimo 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 prejudicinio klausimo

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 registruotas kaip PVM mokėtojas valstybėje narėje, iš kurios siunčiamos ar gabenamos prekės, net jei šis apmokestinamasis asmuo konkrečiam prekių sigijimo 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 prekė sigijimas Bendrijos viduje už atlygą, vykdytas valstybės narės teritorijoje, yra apmokestinamas PVM.

28 Šiame 141 straipsnyje įtvirtintos kumuliacinės sąlygos, kurią laikydamosi valstybės narės imasi priemonių apmokestinti PVM prekių sigijimą Bendrijos viduje, vykdytą jo 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 prekės sigytą apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje, siuntimo arba gabenimo Bendrijos viduje paskirties vietoje, bet būtų registruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje.

30 PVM direktyvos 141 straipsnio b punkte pridurta, kad prekės turi būti sigijamos 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 klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, reikalaujama, kad prekės, kurios yra sigijimo Bendrijos viduje objektas, būtų tiesiogiai siunčiamos ar gabenamos iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje apmokestinamasis asmuo yra registruotas 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 sigijimui 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 tvirtinta, 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 išsiastos į Vokietijos 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 sigijimui.

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 sigijant gabenamas prekes, tai reiškia, kad šis sandoris vyko šioje valstybėje narėje ir jis negali būti laikomas „sigijimu Bendrijos viduje“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 20 straipsnio pirmą pastraipį. Šiuo atveju PVM direktyvos 141 straipsnis, susijęs su sigijimu 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 262 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 mokėtojo kodą, kurį nurodydamas jis sigyja šiomis prekėmis.

38 Darytina išvada, kad kai gavėjas turi PVM mokėtojo kodą keliose valstybėse narėse, tik PVM mokėtojo kodą, kurį jis nurodė sigydamas prekėmis Bendrijos viduje, turi būti atsižvelgiama vertinant, ar vykdyta 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 tvirtintos 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 mokesčines 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 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 grandininis 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 tvirtintomis sąlygomis, neleisti pasinaudoti PVM direktyvos 42, 141, 197 ir 265 straipsniuose tvirtina supaprastinimo schema vien dėl to, 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 pastraipį vien dėl to, jei įsigijimo Bendrijos viduje, skirta 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 įgyjas vykdydamas nagrinįjamą 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 tvirtintos sąlygos.

46 Pagal PVM direktyvos 42 straipsnio a punktą tarpinis įgyjas 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 prievolę sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos prekės.

47 PVM direktyvos 42 straipsnio b punkte pridėdama antra sąlyga, pagal kurią įgyjas turi būti vykdomas PVM direktyvos 265 straipsnyje nustatytas prievolės, 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, kuri? jis turi pateikti ?sigyjant preki? Bendrijos viduje nurodyt? PVM mok?tojo kod? suteikusios valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriui.

48 D?l PVM direktyvos 263 straipsnio pa?ym?tina, kad jame numatytos taisykl?s, susijusios su sumuojamajai ataskaitai pateikti taikomais terminais.

49 Priešingai tam, k? teigia Austrijos vyriausyb? Teisingumo Teisme, pa?ym?tina, kad nors PVM direktyvos 42 straipsnio a punkte patikslinama esmin? s?lyga tam, jog toks ?sigijimas, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, b?t? apmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 40 straipsn?, PVM direktyvos 42 straipsnio b punkte nurodoma tvarka, pagal kuri? gabenimo arba siuntimo Bendrijos viduje paskirties valstyb?je nar?je apmokestinimo ?rodymas turi b?ti atidedamas iki tol, kol ?gij?jas ?vykdys savo specialias pareigas, pateikdamas sumuojam?j? atskait?. Tokios pareigos, susijusios su sumuojamosiomis ataskaitomis, turi b?ti laikomos formaliomis.

50 Pagal mokes?i? neutralumo princip? d?l to, kad apmokestinamasis asmuo ne?vykdyt? formali? PVM direktyvos 42 straipsnio b punkte numatyt? reikalavim?, negali b?ti abejojama tuo, kad turi b?ti taikomas šios direktyvos 42 straipsnis, jeigu min?to 42 straipsnio a punkte ?tvirtintos esmin?s s?lygos yra ?vykdytos (pagal analogij? žr. 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C?587/10, EU:C:2012:592, 46 punkt? ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *Euro Tyre*, C?21/16, EU:C:2017:106, 36 punkt?). Iš ties? atsisakymas taikyti PVM direktyvos 42 straipsn? d?l šios priežasties gali lemti dvigub? apmokestinim?, jeigu tarpinis ?gij?jas bus taip pat apmokestintas pagal PVM direktyvos 41 straipsnio 1 dal? ?sigyjant preki? Bendrijos viduje nurodyt? PVM mok?tojo kod? suteikusoje valstyb?je nar?je, o galutinis ?gij?jas bus taip pat apmokestintas remiantis PVM direktyvos 141 straipsnio e punktu ir 197 straipsniu. Šiuo klausimu pridurtina, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? PVM direktyvos 41 ir 42 straipsniais siekiama užtikrinti nagrin?jamo preki? ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinim? galutinio ?gij?jo lygiu ir išvengti dvigubo to paties ?sigijimo 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 ?vykdytos esmin?s s?lygos. Tod?l svarbu tai, kad ?gij?jo PVM mok?tojo kodas galiot? sudarant sandorius. Ta?iau nesvarbu, kad šis kodas nebegalioja, kai pateikiamos sumuojamosios ataskaitos.

52 Bet kuriuo atveju neviršydamas to, kas b?tina užtikrinti tiksl? mokes?io surinkim?, valstyb? nar? negali numatyti galimyb?s patikslinti sumuojam?j? atskait?, susijusi? su trišaliais sandoriais, ir nesuteikti šios tikslinimo galimyb?s neleidama ?kio subjektui tarpininkui atgaline data taikyti PVM direktyvos 42 straipsnio, jeigu tas ?kio subjektas ?rodo, jog esmin?s s?lygos yra ?gyvendintos. Ta?iau siekdamas nubausti už formali? reikalavim? nesilaikym? valstyb?s nar?s gali numatyti kit? sankcij? nei atsisakymas leisti taikyti PVM direktyvos 42 straipsn?, pavyzdžiui, skirti baud? arba numatyti pinigini? sankcij?, proporcing? pažeidimo sunkumui (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 42 punkt?).

53 Taigi iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pirmin?s sumuojamosios ataskaitos už laikotarp? nuo 2012 m. spalio mėn. iki gruodžio mėn. buvo išsamios, tik pateiktos pav?luotai – 2013 m. vasario 8 d. Graco miesto mokes?i? inspekcija taip pat man?, kad *Firma Hans Bühler* ne?vykdyt? savo pareigos pateikti deklaracij? už 2013 m. vasario ir kovo mėn., nes šios bendrov?s PVM mok?tojo kodas nebegaliojo pateikiant sumuojam?sias ataskaitas, susijusias su per š? laikotarp? atliktais sandoriais.

54 Kalbant apie š? laikotarp?, pa?ym?tina, kad vien d?l to, jog *Firma Hans Bühler* PVM mok?tojo kodas nebegaliojo pateikiant pagrindin?je byloje nagrin?jamas sumuojam?sias ataskaitas, negalima manyti, jog nesilaikyta PVM direktyvos 265 straipsnio. Iš ties? šioje nuostatoje nereikalaujama, kad apmokestinamojo asmens PVM mok?tojo kodas vis dar galiot?

pateikiant sumuojamąjį ataskaitą. Pagal minėtą nuostatą tekstą sumuojamojoje ataskaitoje turi būti paminėtas PVM mokėtojo kodas, kurį apmokestinamasis asmuo nurodė „sigydamas“ nagrinėjamą prekę Bendrijos viduje, o ne tas, kurį jis turi pateikdamas šią ataskaitą.

55 Dėl pavuotai pateiktą sumuojamąjį ataskaitą pažymėtina, kad mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad PVM direktyvos 42 straipsnis galėtų būti taikomas, jeigu PVM direktyvos 42 straipsnio a punkte tvirtintos esminės sąlygos yra gyvendintos, 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 įgijąs nepateikė laiku tinkamai užpildytos sumuojamosios ataskaitos, susijusios su jo sandoriu.

56 Vis dėlto reikia pridurti, kad, kaip savo išvados 91 punkte nurodė generalinis advokatas, egzistuoja 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 sukėiavo mokesčių srityje ir dėl to sukėlė grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui (pagal analogiją žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *Euro 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 sukėiaujant.

59 Antra, formalaus reikalavimo nesilaikymu galima pateisinti PVM direktyvos 42 straipsnio netaikymą, jei dėl šio nesilaikymo nebūtų galima pateikti neginėjamo rodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti (pagal analogiją žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *Euro 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 pavuotai, nebuvo galima pateikti neginėjamo rodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti.

61 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, 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 pastraipį vien dėl to, jei įsigijimo Bendrijos viduje, skirto kitam tiekimui valstybės narės teritorijoje, atveju kaip PVM mokėtojas šioje valstybėje registruotas 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 sistėigis ir registruotas 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 pastraipį vien dėl to, jei įsigijimo Bendrijos viduje, skirto kitam tiekimui valstybės narės teritorijoje, atveju kaip PVM mokėtojas šioje valstybėje įregistruotas apmokestinamasis asmuo laiku nepateiktų Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 265 straipsnyje numatytos sumuojamosios ataskaitos.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.