

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

YVES BOT IŠVADA,

pateikta 2017 m. lapkričio 30 d.(1)

Byla C-580/16

Firma Hans Bühler KG

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

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Europos Sąjungoje siunčiamų arba gabenamų prekių tiekimas – Neapmokestinimas – Valstybėje narėje apmokestinamo asmens tiekimas pirkėjui kitoje valstybėje narėje – Situacija, kai apmokestinamasis asmuo skaitoje fakturoje nurodo savo PVM mokėtojo kodą, suteiktą trečiojoje valstybėje narėje“

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinio vertės mokesčio bendros sistemos(2) (pagrindinei bylai taikoma redakcija) 141 straipsnio c punkto, 42 ir 265 straipsnių išaiškinimu kartu su šios direktyvos 41 straipsnio 1 dalimi, 197 ir 263 straipsniais.
2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bendrovės *Firma Hans Bühler KG* ir *Finanzamt Graz-Stadt* (Graco miesto mokesčių institucija, Austrija) ginčą dėl pridėtinio vertės mokesčio (PVM) sumokėjimo už sandorius, vykdytus per laikotarpį nuo 2012 m. spalio mėn. iki 2013 m. kovo mėn.
3. Juo siekiama patikslinti sandorių apmokestinimo supaprastinimo priemonės įgyvendinimo sąlygas, kai yra trys apmokestinamieji asmenys, registruoti kaip PVM mokėtojai trijose skirtingose valstybėse narėse.
4. Šiuo konkrečiu atveju, kai prekės įsigyjama Bendrijos viduje, tai paprastai vadinama „trišaliais sandoriais“, pavaizduotais toliau pateiktoje schemoje, kai apmokestinamasis asmuo A, registruotas kaip PVM mokėtojas 1 valstybėje narėje, tiekia prekę apmokestinamajam asmeniui B, registruotam kaip PVM mokėtojui 2 valstybėje narėje, kuris savo ruožtu tą patį prekę tiekia apmokestinamajam asmeniui C, registruotam kaip PVM mokėtojui 3 valstybėje narėje, o prekės tiesiogiai siunčiama arba gabenama iš 1 valstybės narės į 3 valstybę narę.

2 valstyb? nar?

B apmokestinamasis asmuo

1 valstyb? nar?

A apmokestinamasis asmuo

3 valstyb? nar?

C apmokestinamasis asmuo

Nuosavyb?s pasikeitimo ciklas

Fizinis prek?s jud?jimas

5. Tikslas yra toks, kad apmokestinamasis asmuo B neb?t? apmokestinamas PVM u? preki? ?sigijim? Bendrijoje prek?s pristatymo vietos valstyb?je nar?je ir v?liau neprival?t? registruotis kaip PVM mok?tojas (toliau – ?registravimas kaip PVM mok?tojai) ?ioje valstyb?je nar?je; u? paskesn? tiekim? mokest? sumoka apmokestinamasis asmuo C toje pa?ioje valstyb?je nar?je.

6. Manau, kad jeigu yra ?vykdytos esmin?s preki? ?sigijimo Bendrijos viduje s?lygos, PVM direktyvos 141 straipsnyje numatytos supaprastinimo priemon?s negali b?ti atsisakyta taikyti apmokestinamajam asmeniui B, motyvuojant tuo, kad jis neturi b?ti ?registruotas kaip PVM mok?tojas preki? i?siuntimo valstyb?je nar?je ar kad per nustatyt? termin? nebuvo pateikta ar pataisyta sumuojamoji ataskaita, susijusi su nagrin?jama sandoriais.

I. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

7. PVM direktyvos 40 straipsnyje numatyta:

„Preki? ?sigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi preki? siuntimas ar gabenimas jas ?sigyjan?iam asmeniui.“

8. Pagal ?ios direktyvos 41 straipsn?:

„Nepa?eidžiant 40 straipsnio laikoma, kad preki? ?sigijimo Bendrijos viduje, kaip apibr?žta 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje, vieta yra valstyb?s nar?s, suteikusias PVM mok?tojo kod?, kur? prekes ?sigyjantis asmuo nurodo ?sigydamas prekes, teritorijoje, jeigu tas prekes ?sigyjantis asmuo nenurodo, kad ?is ?sigijimas buvo apmokestintas PVM pagal 40 straipsn?.

Jei ?sigijimas apmokestinamas PVM pagal pirm? pastraip?, o v?liau – pagal 40 straipsn? valstyb?je nar?je, kurioje baigiasi preki? siuntimas ar gabenimas, apmokestinamoji vert? atitinkamai suma?inama valstyb?je nar?je, suteikusioje PVM mok?tojo kod?, kur? prekes ?sigyjantis asmuo nurodo ?sigydamas prekes.“

9. Pagal šios direktyvos 42 straipsnį:

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

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

10. Šios direktyvos 141 straipsnyje nustatyta:

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

- a) prekes įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sąsisteigės atitinkamoje valstybėje narėje, bet yra registruotas [kaip] PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje;
- b) prekes įsigyja a punkte nurodytas asmuo tam, kad paskui šias prekes galėtų tiekti atitinkamoje valstybėje narėje;
- c) prekės, kurias tokiu būdu įsigyja a punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo, yra tiesiogiai siunčiamos ar gabenamos iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra 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 straipsnį tenka prievolę sumokėti PVM, kai tiekimo atlieka apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sąsisteigės toje valstybėje narėje, kurioje atsiranda prievolę sumokėti PVM.“

11. Pagal šios direktyvos 197 straipsnį:

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

- a) apmokestinamasis sandoris yra prekės tiekimas 141 straipsnyje nustatytomis 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 prievolę sumokėti PVM pagal 204 straipsnį, valstybės narės gali numatyti nuo šio straipsnio 1 dalies nukrypti leidžiančią nuostatą.“

12. Šios direktyvos 262 straipsnyje nustatyta:

„Kiekvienas [kaip] PVM mokėtojas, registruotas apmokestinamasis asmuo pateikia sumuojančią ataskaitą, kurioje nurodo:

- a) [kaip] PVM mokėtojus, registruotus prekes sigyjančius asmenis, kuriems jis tiekė prekes 138 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies c punkte nurodytomis sąlygomis;
- b) [kaip] PVM mokėtojus, registruotus asmenis, kuriems jis tiekė Bendrijos viduje sigytas prekes, kaip nurodyta 42 straipsnyje.“

13. Pagal šios direktyvos 263 straipsnį:

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

1a. Tačiau valstybės narės, laikydamosi sąlygų ir apribojimų, kuriuos jos gali nustatyti, gali leisti apmokestinamiesiems asmenims teikti sumuojančias ataskaitas už kiekvieną kalendorinį ketvirtį per ne ilgesnį nei vieno mėnesio laikotarpį nuo ketvirčio pabaigos tais atvejais, kai bendra per atitinkamą ketvirtį ir per kiekvieną iš keturių ankstesnių ketvirčių tiek 264 straipsnio 1 dalies d punkte ir 265 straipsnio 1 dalies c punkte nurodytų prekių vertė be PVM neviršija 50 000 EUR arba lygiavertės sumos nacionaline valiuta.

Pirmoje pastraipoje numatyta galimybė nebetaikoma pasibaigus mėnesiui, kurį 264 straipsnio 1 dalies d punkte ir 265 straipsnio 1 dalies c punkte nurodytų prekių bendra vertė be PVM einamąjį ketvirtį viršija 50 000 EUR arba lygiavertė suma nacionaline valiuta. Šiuo atveju sumuojanti ataskaita parengiama už praėjusį mėnesį arba mėnesius nuo ketvirčio pradžios, per ne ilgesnį nei vieno mėnesio laikotarpį.

1b. Iki 2011 m. gruodžio 31 d. valstybės narės gali nustatyti, kad 1a dalyje numatyta suma yra 100 000 EUR arba jai lygiavertė suma nacionaline valiuta.

<...>

2. Valstybės narės leidžia ir gali reikalauti, kad 1 dalyje nurodyta sumuojanti ataskaita būtų pateikiama elektroninomis priemonėmis laikantis jų nustatytų sąlygų.“

14. Tos pačios direktyvos 265 straipsnyje numatyta:

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

- a) kodą, kuriuo jis registruotas [kaip] PVM mokėtojas toje valstybėje narėje ir kurį jis nurodė sigydamas prekes ir vėliau jas tiekdamas;
- b) kodą, kuriuo asmuo, kuriam apmokestinamasis asmuo vėliau tiekė prekes, registruotas valstybėje narėje, kurioje baigsi prekių siuntimas ar gabenimas;
- c) kiekvieno asmens, kuriam vėliau buvo tiekiamos prekės, atžvilgiu – apmokestinamojo asmens atlikto tiekimo valstybėje narėje, kurioje baigsi prekių siuntimas ar gabenimas, bendrą vertę be PVM;

2. 1 dalies c punkte nurodyta vertė deklaruojama remiantis pateikimo laikotarpio, nustatyto

pagal 263 straipsnio 1–1b dalis, kur? atsirado prievol? apskai?iuoti PVM, duomenimis.“

15. PVM direktyvos 266 straipsnyje nurodyta:

„Nukrypstant nuo 264 ir 265 straipsni?, valstyb?s nar?s gali numatyti, kad sumuojan?ioje ataskaitoje turi b?ti pateikta papildoma informacija“.

B. Austrijos teis?

16. 1994 m. rugpj??io 23 d. *Umsatzsteuergesetz* (Federalinis ?statymas d?l apyvartos mokes?io)(3) 3 straipsnio 8 dalyje nurodyta:

„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 at?vilgiu 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?. ?rod?ius atitinkamai taikomas 16 straipsnis.“

17. *UStG 1994* (2012 m. redakcija)(4) 25 straipsnyje „Trišalis sandoris“ nurodyta:

„S?voka

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

Trišalio preki? ?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?.

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? preki? 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)(5) Kai pagal 3 dal? ?sigijimo sandoris neapmokestinamas, s?skaitoje fakt?roje turi b?ti papildomai pateikta ši informacija:

- ai?ki nuoroda, kad ?vyko tri?alis 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 tri?aliam 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 kalendorinį 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.“

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

II. Pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s ir prejudiciniai klausimai

19. *Firma Hans Bühler*, komanditin? ?kin? bendrija, ?steigta ir registruota kaip PVM mok?toja Vokietijoje, šioje valstyb?je nar?je valdo gamybos ir prekybos ?mon?. Nuo 2012 m. spalio m?n. iki 2013 m. balandžio m?n.(6) ji taip pat buvo registruota kaip PVM mok?toja Austrijoje, nes ketino šioje valstyb?je nar?je steigti nuolatin? padalin?. Pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? pateikimo metu šie planai dar nebuvo realizuoti(7).

20. Nuo 2012 m. spalio m?n. iki 2013 m. kovo m?n. ši bendrov? kelis kartus iš Vokietijoje ?steigt? tiek?j? pirk? prekes, kurias perpardav? ?ekijoje ?steigtam ir kaip PVM mok?tojui ?registruotam klientui. Šias prekes Vokietijos tiek?jai tiesiogiai tiekdamo klientui ?ekijoje. *Firma Hans Bühler*

šiems sandoriams naudojo tik savo PVM mokėtojo kodą. Austrijoje ir laikė šiuos sandorius trišaliais.

21. Tiekėjai Vokietijoje *Firma Hans Bühler* išrašomose sąskaitose faktūrose nurodydavo savo Vokietijos PVM mokėtojo kodą ir Austrijos PVM mokėtojo kodą. Ji klientui čekijoje išrašomose sąskaitose faktūrose nurodydavo savo Austrijos PVM mokėtojo kodą ir kliento čekijos PVM mokėtojo kodą. Ji taip pat nurodydavo, kad tai buvo „trišaliai prekiųsigijimo Bendrijos viduje sandoriai“, todėl galutinis gavėjas yra apmokestinamas PVM.

22. 2013 m. vasario 8 d. *Firma Hans Bühler* pateikė Austrijos mokesčių administratoriui sumuojamąsias ataskaitas už 2012 m. spalio mėn.–2013 m. sausio mėn. laikotarpį, jose nurodė savo Austrijos PVM mokėtojo kodą ir galutinio gavėjo čekijos PVM mokėtojo kodą. Rubrikoje „trišaliai sandoriai“ ji nepateikė jokios informacijos.

23. Vėliau, 2013 m. balandžio 10 d., *Firma Hans Bühler* šias ataskaitas pataisė, patikslinusi, kad vykdė trišalius sandorius, ir pateikė kitas sumuojamąsias ataskaitas už 2013 m. vasario ir kovo mėn.

24. Graco miesto mokesčių institucija nusprendė, kad sandoriai tarp Vokietijos tiekėjo ir *Firma Hans Bühler* Austrijoje turi būti apmokestinami PVM kaip prekiųsigijimas Bendrijos viduje.

25. Jo nuomone, trišaliai sandoriai „nevyko“, nes šis apmokestinamasis asmuo nevykdė savo prievolės pateikti deklaraciją ir nepateikė rodymų, kad sandoris yra apmokestintas PVM čekijoje kaip galutinis prekiųpirkimas. Ši mokesčių institucija taip pat nusprendė, kad, nors prekiųsigijimas Bendrijos viduje vyko čekijoje, jis taip pat buvo laikomas vykusiu Austrijoje, nes *Firma Hans Bühler* naudojo Austrijos PVM mokėtojo kodą.

26. *Bundesfinanzgericht* (Austrijos federalinis finansų teismas) atmetė *Firma Hans Bühler* ieškinį dėl tokio sprendimo, motyvuodamas tuo, kad šiam pirkėjui negalėjo būti taikomas prekiųsigijimui Bendrijos nustatytas neapmokestinimas PVM pagal *UStG 1994 25* straipsnio 2 dalį, nes nebuvo vykdytos specialiosios deklaravimo prievolės, kuri reikalaujama šioje nuostatoje. *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) taip pat nusprendė, kad *Firma Hans Bühler* Austrijos PVM mokėtojo kodas nuo 2013 m. balandžio 10 d. nebegalioja, todėl ji nevykdė *UStG 1994 25* straipsnio 6 dalyje nustatytą deklaravimo prievolę, taikomą 2013 m. vasario ir kovo mėn. sandoriams.

27. *Firma Hans Bühler* padavė kasacinį skundą *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija).

28. Šis teismas abejoja tuo, ar apmokestinamasis asmuo, Graco miesto mokesčių institucija ir *Bundesfinanzgericht* (Federalinis mokesčių teismas) sutaria dėl taisyklės, susijusios su trišaliais sandoriais, taikytinumo.

29. Pažymėjus, kad abi „monės“, kaip tai suprantama pagal *UStG 1994 25* straipsnio 1 dalį, yra steigtos valstybėje narėje, t. y. Federacijoje Respublikoje, jis kelia klausimą, kokios pasekmės kyla iš to, kad prekės buvo siunčiamos arba gabenamos iš šios valstybės narės, atsižvelgiant į PVM direktyvos 141 straipsnio c punkto nuostatas, ir kokia aplinkybė yra lemiamą kvalifikuojant šį sandorį. Jei tai yra tik apmokestinamojo asmens naudotas PVM mokėtojo kodas, jis nurodo galimą tokio sprendimo poveikį, jei registruojamasi turint vienintelį tikslą – vykdyti trišalius sandorius.

30. Galiausiai *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas) pateikia kitokią analizę nei Graco miesto mokesčių institucija ir *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas), susijusi su deklaravimo pareigojimo nesilaikymo sukeliamomis teisinėmis pasekmėmis, atsižvelgiant į

PVM direktyvos 41 ir 42 straipsnius ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su šiais faktais? taisymu.

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

„1. Ar [PVM direktyvos] 141 straipsnio c punktas, 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 įsigijimo Bendrijos viduje sandoriui naudoja kitos valstybės narės pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą?

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

III. Analizė

A. Pirminės pastabos

32. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo pirmą kartą priimti sprendimą dėl PVM direktyvos 141 straipsnyje sukurto mechanizmo įgyvendinimo sąlygų(8), kurios turi būti vykdytos, kad apmokestinamojo asmens prekių įsigijimas Bendrijoje siekiant tiekti jas toliau tos pačios valstybės narės teritorijoje nebūtų apmokestintas šios valstybės narės PVM.

33. Kadangi tai yra supaprastinimo priemonė, man atrodo naudinga pirmiausia bendresniame kontekste išnagrinėti prekybai prekėmis Bendrijoje taikytinas taisykles(9).

34. PVM direktyvos 141 straipsnyje iš esmės pakartojamos Šeštosios direktyvos 28c straipsnio E dalies 3 punkto pirma, antra, trečia, ketvirta ir penkta traukos.

35. Šeštosios direktyvos 28c straipsnio E dalis buvo nustatyta 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 91/680/EEB, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388(10), 1 straipsnio 22 punktu, kuriuo buvo traukta XVa antraštinė dalis, kurią 28a–28m straipsniai, reglamentuojantys valstybių narių tarpusavio prekybos pereinamojo laikotarpio apmokestinimo sistemą(11), tiksliau – neapmokestinimo atvejų sistemą.

36. Šeštosios direktyvos 28c straipsnio E dalies nuostatos iš esmės nebuvo keičiamos nuo jos pakeitimo 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyvos 92/111/EEB, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388 ir nustatančios supaprastinimo priemones, susijusias su pridėtinės vertės mokesčiu(12), 1 straipsnio 13 dalimi.

37. 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamente (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos [PVM] direktyvos dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės(13), kurio tikslas, kaip nurodyta jo 4 konstatuojamojoje dalyje, yra „užtikrinti vienodą dabartinės PVM sistemos taikymą nustatant [PVM] direktyvų įgyvendinamąsias taisykles, visų pirma taisykles dėl apmokestinamųjų asmenų, prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei apmokestinamųjų sandorių vietos“, nėra jokios konkrečios nuostatos dėl neapmokestinimo atvejų, susijusių su sandoriais Bendrijos viduje, numatytais PVM direktyvos 138–142 straipsniuose(14).

38. Taigi šios direktyvos 141 straipsnis yra prekių įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimo bendro mechanizmo elementas. Siekiant lengviau suprasti šią nuostatą sukurti mechanizmą(15),

man atrodo būtina priminti kai kurias esmines sąvokas, susijusias su prekyba prekėmis Bendrijos viduje, kylančias iš PVM direktyvos ir Teisingumo Teismo jurisprudencijos.

39. Pirmiausia, pagal minėtos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį PVM apmokestinamas prekės sigijimas už atlygą Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje sigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks(16).

40. Šios direktyvos 20 straipsnio pirmoje pastraipoje „prekės sigijimas Bendrijos viduje“ apibrėžiamas kaip „teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui sigijimas, kai prekes sigyjančiam asmeniui kitą valstybės narį nei tas, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčiamas arba gabenamas pardavimas arba prekes sigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo arba prekes sigyjančio asmens vardu“.

41. PVM direktyvos 42 straipsnyje reglamentuotas konkretus sigijimo paskesniai tiekimui atvejais, kaip ir šios direktyvos 141 straipsnio b punkte.

42. Pagal šios direktyvos 40 straipsnį prekės sigijimo Bendrijos viduje vieta, t. y. sandorio apmokestinimo vieta, „laikoma“ „ta vieta, kur baigiasi prekės siuntimas ar gabenimas jas sigyjančiam asmeniui“.

43. Be to, kaip yra priminė Teisingumo Teismas:

– „prekės tiekimas Bendrijos viduje ir sigijimas Bendrijos viduje iš tikrųjų yra vienas ir tas pats ekonominis sandoris, net jeigu sigijimas sandorio šalims ir atitinkamą valstybę narių mokesčių institucijoms sukuria skirtingas teises ir pareigas“(17),

– „taigi bet koks sigijimas Bendrijos viduje, apmokestinamas valstybėje narėje, kuri atsiunčiamos ar atgabenamos prekės Bendrijos viduje, pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmąją pastraipą(18) lemia tiekimą, kuris atleidžiamas nuo mokesčių valstybėje narėje, kurioje prasideda minėtas siuntimas ar gabenimas, pagal tos pačios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąją pastraipą(19) (2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232)“(20),

– „iš to matyti, kad tiekimo Bendrijos viduje, kurį lemia sigijimas Bendrijos viduje, atleidimas nuo mokesčių leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir todėl bendrai PVM sistemai būdingo fiskalinio neutralumo principo pažeidimo“(21), ir

– „prekės sigijimas Bendrijos viduje vyksta ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčių, tik kai pirkėjas gyja teisę disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos kitą valstybės narį ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jį fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje“(22).

44. Galiausiai tik trišaliai sandoriai PVM direktyvoje reglamentuoti specialiojoje nuostatoje, t. y. jos 141 straipsnyje, kuriame jie apibrėžiami. Iš to darytina išvada, kad juos turi vykdyti trys apmokestinamieji asmenys, registruoti kaip PVM mokėtojai trijose skirtingose valstybėse narėse, o ypatumas tas, kad atitinkamos prekės siunčiamos arba gabenamos pirmojo apmokestinamojo asmens trečiojo apmokestinamojo asmens buvimo vietoje.

45. Taigi juos reikia skirti nuo vienas po kito arba grandine vykdomų sandorių dėl tos pačios prekės, kai vykdomas tik vienas vežimas Bendrijos viduje(23), kuriuos anksčiau yra nagrinėjęs Teisingumo Teismas, nors sprendimus ir būtų galima sugretinti(24).

46. Iš tiesų tokiais atvejais, nesant konkrečios nuostatos, reikėjo apibrėžti prekės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo principo sąlygas, siekiant „paprastai pasiekti <...> siekiamą

tiksl?, t. y. perleisti mokestines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsi?stos ar atgabentos prek?s“, ir „užtikrin[ti] aišk? atitinkam? valstybi? nari? mokestinio suvereniteto atskirim?(25).

47. Taigi Teisingumo Teismas konstatavo, kad „šiam siuntimui ar gabenimui gali b?ti priskiriamas tik vienas iš dviej? tiekim?, kuris vienintelis bus neapmokestintas pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirm?j? pastraip?(26), ir kad „šis aiškinimas taikomas, nesvarbu, kuris iš apmokestinam?j? asmen? – pirmasis pardav?jas, tarpinis prekes ?sigyjantis asmuo ar antrasis prekes ?sigyjantis asmuo – turi teis? disponuoti prek?mis per š? siuntim? ar gabenim?(27).

48. Galiausiai Teisingumo Teismas patikslino(28), kad „nustatant, kuris sandoris turi b?ti priskirtas šiam gabenimui, t. y. pirmasis ar antrasis tiekimas <...> reikia atsižvelgti ? visapus? vis? bylos aplinkybi? vertinim?, kad b?t? nustatyta, kuris iš ši? dviej? tiekim? atitinka visas tiekiant Bendrijos viduje nustatytas s?lygas“(29).

49. Vis d?lto, siekiant taikyti PVM direktyvos 141 straipsn?, klausimo, prie kokio preki? tiekimo priskirti gabenim? Bendrijos viduje, nekyla d?l šios nuostatos b ir c punktuose išvardyt? s?lyg?, t. y. preki? ?sigijimo „*tam, kad paskui šias prekes gal?t? tiekti*“(30), valstyb?je nar?je, ? kuri? prekes atvež? apmokestinamasis asmuo, ir, antra, šitaip ?sigyt? preki? tiesioginio siuntimo arba gabenimo kitam j? gav?jui.

50. Taigi, nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimai susij? su trijose skirtingose valstyb?se nar?se kaip PVM mok?toj? registruot? apmokestinam?j? asmen? nustatymu, manau, reikia pažym?ti(31), kad trišaliame sandoriui b?dingas ne tik šis nustatymas. Lemiamos yra ekonominio sandorio vykdymo s?lygos. Taigi sandor? turi ?vykdyti tarpinis pirk?jas arba, kitaip tariant, pirk?jas-perpardav?jas, kuris vienu metu nusprendžia ?sigyti prek? d?l perpardavimo ir pervežimo iš tiek?jo tiesiai klientui. Tokiu atveju teis? disponuoti preke kaip savininkui neabejotinai pereina pirmajam pirk?jui, kai jis, kaip „asmuo, inicijuojantis preki? gabenim?, ?sigyja preki? Bendrijos viduje(32).

51. Man atrodo labai svarbu, kad šios ypatingos aplinkyb?s, kurios leidžia atskirti trišalius sandorius nuo vienas po kito einan?i? sandori? arba sandori? grandin?s, b?t? patikrintos iš anksto(33), prieš numatant bet kok? supaprastinim?.

52. Tas pats pasakytina apie bendresnes s?lygas, susijusias su sandoriais Bendrijos viduje, kaip antai siuntimo ar gabenimo realum?(34) ir paskesnio tiekimo galutinio gav?jo nurodym? kaip apmokestinamo mokes?iu atitinkamoje valstyb?je nar?je(35).

53. Remiantis tuo darytina išvada, kad jeigu po pagrindin?je byloje nagrin?jamo ?sigijimo Bendrijos viduje eina preki? tiekimas Bendrijos viduje, b?t? galima naudingai atsakyti ? du prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo iškeltus klausimus, susijusius su PVM direktyvos 141 straipsnyje apmokestinamajam tarpininkui nustatytos supaprastinimo priemon?s ?gyvendinimu.

B. D?l pirmojo prejudicinio klausimo

54. Pirmasis prejudicinis klausimas susij?s su kiekvieno iš trij? apmokestinam?j? asmen? registracija kaip PVM mok?toj? skirtingose valstyb?se nar?se, reikalaujama pagal PVM direktyvos 14 straipsn?. Šis klausimas skatina patikslinti, ar pakanka paprasto konstatavimo, kad yra naudojami trys skirtingi mok?tojo kodai, o gal yra priešingai ir reikia patikrinti, ar egzistuoja daug tarpinio apmokestinamojo asmens registracij?.

55. Reikėtų pažymėti, kad 141 straipsnio a ir e punktuose aiškiai nurodytas vienintelis apribojimas yra tas, jog apmokestinamasis asmuo, kuris vėliau tiekia prekes valstybės narėms, kurioje vykdyta prekyba Bendrijos viduje, t. y. į atvykimo valstybės narės, nėra ten „steigtas“.
56. Skirtingos kalbinės versijos, visų pirma ispanų, vokiečių, anglų, italų ir lenkų k.(36), formuluojamos su šia vienintele išlyga.
57. Jis pateisina nagrinėjamos nuostatos tikslas. Iš tiesų, kaip priminta 1994 m. ataskaitos 248 punkte, „supaprastinimo priemonių tikslas – neleisti [tarpiniam] subjektui vykdyti registracijos(37) ir deklaravimo prievolių [prekių pristatymo vietos] valstybėje narėje“, kai prekės sigyjamos Bendrijos viduje po vidaus tiekimo toje pat valstybėje narėje, apmokestinamo PVM pagal joje nustatytas taisykles(38).
58. Taigi kalbama apie prekių sigijimo Bendrijos viduje, iš esmės apmokestinamo [atvežimo valstybėje narėje], apmokestinimo „nutraukimą“ ir pardavimo apmokestinimo perkėlimą kitam [galutiniam] pirkėjui, kai šio apmokestinimo našta jam perdavta [tarpinis subjektas]“(39).
59. Vadinas, jei yra vykdytos visos kitos PVM direktyvos 141 straipsnyje numatytos sąlygos, ypač sąlyga, susijusi su mokesčiu apmokestinamo asmens nurodymu, valstybės narės PVM mokėtojo kodo naudojimas prekėms sigyti Bendrijos viduje, išskyrus prekių atvežimo valstybės narės, negali reikšti, kad šis sigijimas bus apmokestinamas valstybėje narėje, kuri priskyrta mokėtojo kodą tarpiniam apmokestinamajam asmeniui.
60. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl PVM direktyvos 141 straipsnio taikytinumo, jeigu apmokestinamasis asmuo yra sistėigės prekės išvežimo valstybėje narėje, ypač dėl šio straipsnio c punkto aiškinimo. Todėl būtina patikslinti visus aspektus, kuriuos reikia aptarti.
61. Pirma, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, PVM direktyvos 141 straipsnio c punkto žodžiai, susiję su prekių siuntimu ar gabenimu „iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra registruotas [kaip] PVM mokėtojas“, galėtų būti pažodžiui aiškinami taip, kad tai netaikoma atvejams, kai apmokestinamasis asmuo yra sistėigės arba registruotas prekių išvežimo valstybėje narėje, neatsižvelgiant į tai, kaip jis pasirenka registruotis vykdydamas sandorį.
62. Antra, toks aiškinimas nėra pavienis. Kaip pažymi autoriai B. Terra ir J. Kajus, registracijos negalimumas prekių išvežimo valstybėje narėje yra numatytas „vairiose valstybėse narėse“(40).
63. Trečia, jis yra pateisinamas praktiškai. Kadangi sistėigimas valstybėje narėje sukuria teises(41) ir pareigas apmokestinimo ir deklaracijų srityje, apmokestinamasis asmuo nėra suinteresuotas supaprastinimo priemone.
64. Ketvirta, neįtraukiant situacijų, kai apmokestinamasis asmuo yra registruotas prekių išvykimo valstybėje narėje, ribojamas skaičius atvejų, kai registracijos siekiama vieninteliu tikslu – pateisinti dalyvavimą trišaliuose sandoriuose. Šiuo aspektu Komisija 1994 m. ataskaitoje pažymėjo interesą išlaikyti tam tikrą budrumą(42), kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
65. Manau, šie vairūs argumentai turi būti atmesti dėl toliau nurodytų priežasčių.
66. Pirmiausia galima paprieštarauti, kad, aiškinant PVM direktyvos 141 straipsnio c punktą pažodžiui(43), negalimi atvejai, kai PVM mokėtojo kodas priskiriamas prekių išvežimo valstybėje narėje, susiję ne tik su apmokestinamojo asmens sistėigimu. Tačiau toks negalimumas negali

būti pateisinamas deklaravimo prievolėmis(44).

67. Be to, ir tai dar svarbiau, remdamasis prielaida, kad nėra konkrečių nuostatų, susijusių su keliomis registracijomis, laikausi nuomonės, kad šios direktyvos 141 straipsnis turi būti aiškinamas siaurai ir teleologiškai.

68. Iš tiesų, pirma, PVM direktyvos 141 straipsnio nuostatos turi būti aiškinamos siaurai dėl jo tikslo nustatyti supaprastinimo priemonę, kurios pasekmė – negalimumas, susijęs su registracijos prekių atvežimo valstybėje narėje atvejais. Kitaip tariant, apie apmokestinamojo asmens registracijos prekių išvežimo valstybėje narėje negalimumą negali būti sprendžiama bendrai.

69. Šios logikos negalima nugriauti, kalbant apie šios direktyvos 141 straipsnio a punkto taikymą, konstatavus, kad negalimas ne tik įsisteigimas prekių atvežimo valstybėje narėje, bet ir paprastas apmokestinamojo asmens įregistravimas kaip PVM mokėtojo šioje valstybėje narėje. Iš tiesų ši sąlyga natūraliai kyla iš šia nuostata siekiamo tikslo neleisti tarpiniam apmokestinamajam asmeniui registruotis. Šio analizę patvirtina 1994 m. ataskaita, kurioje nurodoma, kad tarpinis apmokestinamasis asmuo naudoja „kodą <...> kurį priskyrė kita valstybė narė nei prekių atvežimo valstybė narė“(45).

70. Antra, kaip ir Komisija, manau, kad PVM direktyvos 141 straipsnio nuostatos turi būti aiškinamos kaip visuma, kartu su šios direktyvos 265 straipsnio nuostatomis(46), nurodytomis jos 42 straipsnyje, susijusiose su sumuojamosios ataskaitos, kuri turi būti parengta, jei prekės įsigijamos Bendrijos viduje siekiant jas toliau tiekti, turiniu. Žodžiai „[PVM] kodas, kuriuo [pirkėjas] <...> tiek prekes“, rodo laisvę pasirinkti iš vieno kodą. Ši formuluočių taip pat yra tos pačios direktyvos 41 straipsnyje, susijusiose su prekių įsigijimo Bendrijos viduje vietos nustatymu.

71. Šis aiškinimas pateisina nagrinėjamo mechanizmo tikslas. Mano nuomone, apmokestinimo kontrolės galutinėje prekės suvartojimo vietoje pakanka siekiant pateisinti Sąjungos teisės aktų leidėjo sprendimą PVM direktyvos 141 straipsnyje neatmesti bet kokio supaprastinimo, jei tarpinis pirkėjas turi kitą kodą, atitinkantį šio apmokestinamojo asmens įsisteigimą prekių išvežimo vietos valstybėje narėje(47).

72. Dėl kitokio sprendimo, neleidžiant apmokestinamajam subjektui pasirinkti, kur registruotis kaip PVM mokėtojui, apmokestinamieji asmenys būtų vertinami labai skirtingai ir galėtų būti ribojamas ekonominės veiklos vykdymas, o individualus PVM mokėtojo kodas yra tik įrodinėjimo priemonė(48).

73. Be to, kaip pažymėjo Austrijos vyriausybė(49), atsižvelgiant į ekonomines realijas, atsiranda pagrindas skatinti taikyti administracinės naštos mažinimą(50), apmokestinamiesiems asmenims suteikiant laisvę pasirinkti registraciją sandoriams Bendrijos viduje ir užtikrinant sandorių teisinį saugumą galutiniam pirkėjui(51). Be to, per posėdį buvo remiamasi supaprastinimo nauda neapmokestintos monės biudžeto valdymui.

74. Galiausiai valstybės narės, kurioje yra registruotas tarpinis apmokestinamasis asmuo, interesas prieštarauti kitai registracijai prekių išvežimo valstybėje narėje turi būti įrodytas. Iš tiesų tokiu atveju tik pastaroji valstybė narė gali apmokestinti tiekimą.

75. Visos šios aplinkybės lemia, kad, siekiant atsižvelgti į tai, „kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą“(52) prekių atvežimo valstybėje narėje, pakanka konstatuoti trijų skirtingų PVM mokėtojo kodų naudojimą, kad būtų įgyvendintas PVM direktyvos 141 straipsnyje numatytas supaprastinimo mechanizmas, su išlyga, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija(53), kad PVM mokėtojo kodas daugetas naudojamas ne sukiaujant.

76. Iš tiesų, kaip priminti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, atsižvelgiant į aplinkybes, kurias Komisija aprašė savo 1994 m. ataskaitoje(54), gali kilti klausimas dėl PVM mokėtojo kodo pasirinkimo siekiant vykdyti trišalius sandorius(55).

77. Be to, apskritai iš Komisijos veiksmų plano dėl PVM(56) matyti, kad pagal esamus teisės aktus reikalingas ypatingas budrumas.

78. Atsižvelgdamas į visus šiuos argumentus, pirmąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti, kad PVM direktyvos 141 straipsnio c punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo šio straipsnio a punkte nurodytas registracijos sąlygas, turi būti įsigijęs šio straipsnio b punkte nurodytas prekes naudodamas PVM mokėtojo kodą, kurį yra suteikusi kita valstybė narė nei ta, iš kurios prekės yra siunčiamos ar gabenamos siekiant jas įsigyti Bendrijos viduje, ir nesvarbu tai, ar jis yra įsteigtas, ar registruotas šioje valstybėje narėje.

C. Dėl antrojo prejudicinio klausimo

79. Šis klausimas turi būti nagrinėjamas tik patvirtinus trišalių sandorių buvimą.

80. Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 263(57) ir 265(58) straipsniuose nustatytas reikalavimas, susijusi su sumuojamosios ataskaitos parengimu, laikymasis yra esminis šios direktyvos 42 straipsnio taikymo, todėl ir tarpinio apmokestinamojo asmens neapmokestinimo PVM sąlyga, taikant šios direktyvos 141 straipsnyje numatytą mechanizmą(59).

81. Tiksliau, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas klausia, kokią pasekmę sukelia pavėluotas sumuojamųjų ataskaitų, susijusių su 2012 m. spalio–gruodžio mėn. vykdytais sandoriais, pateikimas(60) ir paskesnių pataisymai, siekiant patikslinti, kad tai buvo trišaliai sandoriai(61).

82. Pažymėtina, kad PVM direktyvos 265 straipsnyje išvardyta informacija, apmokestinamojo asmens turima nurodyti sumuojamojoje ataskaitoje, kuri turi būti parengta pagal šios direktyvos 262 straipsnį. Šio reikalavimo pasekmės apmokestinimo vietai nustatyti nurodytos šios direktyvos 42 straipsnyje.

83. Taigi PVM direktyvos 42 straipsnio a punkte, ypač šio straipsnio 1 dalies a punkte, patikslintos esminės sąlygos, kurių reikalaujama šios direktyvos 197 straipsnyje, ypač šio straipsnio 1 dalies a punkte. Remiantis tuo darytina išvada, jog šios direktyvos 141 straipsnyje numatytos sąlygos turi būti vykdytos, kad prekės įsigijimas Bendrijos viduje, „kad paskui jas tiektų(62), būtų laikomas apmokestinamu prekės atvežimo valstybėje narėje.

84. PVM direktyvos 42 straipsnio b punkte pateiktas reikalavimas, kad „prekes įsigyjantis asmuo vykdyd 265 straipsnyje nustatytas prievolės, susijusias su sumuojamosios ataskaitos pateikimu“, turi būti analizuojamas kitaip, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kaip formali sąlyga, leidžianti užtikrinti tik apmokestinimo galutinio prekės suvartojimo vietos valstybėje narėje.

85. Iš tiesų reikia priminti, kad, pirma, dėl PVM direktyvos 42 straipsnio pirmos pastraipos formuluotės 42 straipsnio b punktas turi būti aiškinamas atsižvelgiant į šios direktyvos 41 straipsnio nuostatas(63). Ji skirta taikyti tik „jeigu prekes įsigyjantis asmuo neįrodo, kad minėtos prekės buvo apmokestinamos PVM pagal 40 straipsnį“. Griežtesnio reikalavimo lygis išreikštas tokiais žodžiais, kurių prasmė yra platesnė nei šios direktyvos 42 straipsnyje, susijusiais su paprastu sumuojamosios ataskaitos pateikimu. Taip pat reiktų atsižvelgti į šį nuostatą tiksliai,

kur? Teisingumo Teismas primin? 2010 m. balandžio 20 d. Sprendime *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading*(64), t. y. „užtikrinti nagrin?jamo prek? ?sigijimo apmokestinim? PVM“(65).

86. Be to, skirtingai nei Austrijos vyriausyb?, nemanau, kad reikia remtis PVM direktyvos 42 straipsnio redakciniu skirtumu, palyginti su šios direktyvos 138 straipsniu, kuriame šiuo klausimu nieko nenurodyta. Manau, pagal dabartin? S?jungos teis?(66) n?ra joki? kli??i? gretinti su Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, pritaikytina nagrin?jamai bylai, pagal kuri?, jei ?vykdomos materialin?s arba esmin?s prek? tiekimo Bendrijos viduje s?lygos, negali b?ti nustatyti kiti administracinio pob?džio teis?s ? neapmokestinim? PVM reikalavimai.

87. Taigi Teisingumo Teismas konstatavo, kad atsisakymas neapmokestinti PVM prek? tiekimo Bendrijos viduje, kuris faktiškai ?vyko, negali b?ti grindžiamas vieninteliu motyvu, kad nebuvo laiku pateikti tiekimo ?rodymai(67). Be to, Teisingumo Teismas citavo „sumuojam?j? ataskait? pateikim? mokes?i? administratoriui“ pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje nustatytus formalius ?pareigojimus (šios direktyvos 28i straipsnio redakcija šiuo aspektu v?liau tapo PVM direktyvos 263 straipsniu(68)).

88. Kalbant apie pagrindinei bylai taikytinus atvejus, tas pats taikoma galiojan?ios registracijos reikalavim? papildantiems reikalavimams, pavyzdžiui, ?traukimui ? keitimosi informacija PVM srityje sistem? [VAT Information Exchange System (VIES)] arba apmokestinimo sistemos taikym? prek? ?sigijimui Bendrijos viduje(69), arba PVM mok?tojo kodo perdavim? pirk?jui(70).

89. Vadovaujantis ta pa?ia logika, s?skaitos fakt?ros ištaisymas, susij?s su privaloma informacija, t. y. PVM mok?tojo kodu, gali sukelti retroaktyv? poveik?(71). Be to, prek? tiekimo neapmokestinimo Bendrijos viduje negalima netaikyti remiantis vien tuo, kad kitos valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius išbrauk? pirk?jo PVM mok?tojo kod?, galiojus? anks?iau, nei šios prek?s buvo patiekto(72).

90. Galiausiai reikia atsižvelgti ?, pirma, kiekvieno kaip PVM mok?tojo registruoto apmokestinamojo asmens pareig? parengti sumuojam?sias ataskaitas(73), ir tai leidžia sutikrinti pateikt? informacij?. Antra, vertinant pla?iau, reik?t? atkreipti d?mes? ? S?jungos teis?s akt?, susijusi? su administraciniu bendradarbiavimu PVM srityje(74), raid?. Iš ties? 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamente (ES) Nr. 904/2010 d?l administracinio bendradarbiavimo ir kovos su suk?iavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje(75), ?sigaliojusiame 2012 m. sausio 1 d., nustatomos bendros proced?ros ir taisykl?s, be kita ko, nacionalin?ms kompetentingoms institucijoms kei?iantis informacija, siekiant teisingai taikyti PVM(76). Ši sistema neabejotinai sušvelnins neišsamos ar pav?luoto deklaravimo pasekmes.

91. Vis d?lto šiam „formalaus poži?rio nesilaikymo principui“(77), tradiciškai grindžiamam objektyviu PVM direktyvoje apibr?žt? s?vok? pob?džiu ir mokes?i? neutralumo principu, taikomos dvi išimtys, neatsižvelgiant ? tai, koki? naud? suteikia S?jungos teis?s norma(78). Pirma, tai yra ty?inis dalyvavimas suk?iaujant mokes?iais(79) ir, antra, ?rodym?, kad yra ?vykdyti esminiai reikalavimai, nebuvimas(80).

92. B?tent ši išimtis, mano nuomone, priešingai, nei teigia Austrijos vyriausyb?(81), paaiškina 2010 m. balandžio 22 d. Sprendime *X et fiscale eenheid Facet-Facet Trading*(82) pateikt? pozicij?, kai Teisingumo Teismas konstatavo, kad nagrin?jamos prek?s iš tikr?j? nebuvo ?vežtos ? registracijos valstyb? nar?(83).

93. Taigi manau, kad teis? ? neapmokestinim? PVM turi lemti tik PVM direktyvos 141 straipsnyje ir 42 straipsnio a punkte nustatyt? s?lyg? ?vykdymas, o šios direktyvos 42 straipsnio b punkte nustatyta s?lyga apibr?žia tik praktinio ?gyvendinimo tvark?.

94. Vis dėlto, jei Teisingumo Teismas nepritarė šiai analizei, reikėtų atsižvelgti į tai, kad, kaip pažymėjo Komisija, pagrindinėje byloje nekalbama apie sumuojamosios ataskaitos ar kurios nors kitos deklaracijos nebuvimą.

95. Taigi į antrąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti, kad šios direktyvos 42 straipsnio b punktas turi būti aiškinamas taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui, suteikiamam PVM mokėtojo kodas, kuriuo apmokestinamasis asmuo įsigyja prekes Bendrijos viduje, kad toliau jas tiektų, draudžiama atsisakyti neapmokestinti PVM šio apmokestinamojo asmens motyvuojant vien tuo, kad šios direktyvos 265 straipsnyje nurodyta sumuojamoji ataskaita buvo pateikta pavuotai arba apmokestinamasis asmuo įvėliau pataisė, nors nėra jokio rimto požymio, rodančio, kad yra sukiaujama, ir yra rodyta, jog vykdytos esminės neapmokestinimo sąlygos.

IV. Išvada

96. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 141 straipsnio c punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo šio straipsnio a punkte nurodytas registracijos sąlygas, turi būti atlikęs šio straipsnio b punkte nurodytą prekių įsigijimą naudodamas pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtojo kodą, kurį suteikė kita valstybės narė nei ta, iš kurios prekės yra siunčiamos ar gabenamos nagrinėjamam įsigijimui Bendrijos viduje, ir neturi reikšmės tai, ar jis yra steigėjas, ar registruotas šioje valstybėje narėje.

2. Direktyvos 2006/112 42 straipsnio b punktas turi būti aiškinamas taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui, suteikiamam PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas apmokestinamasis asmuo įsigyja prekes Bendrijos viduje, kad toliau jas tiektų, draudžiama atsisakyti neapmokestinti PVM šio apmokestinamojo asmens motyvuojant vien tuo, kad šios direktyvos 265 straipsnyje nurodyta sumuojamoji ataskaita buvo pateikta pavuotai arba apmokestinamasis asmuo įvėliau pataisė, nors nėra jokio rimto požymio, rodančio, kad yra sukiaujama, ir yra rodyta, jog vykdytos esminės neapmokestinimo sąlygos.

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva.

3 *BGB1*. 663/1994, toliau – *UStG 1994*.

4 *BGB1*. I, Nr. 34/2010.

5 Šis punktas buvo pakeistas 2012 m. gruodžio 14 d. *Abgabenänderungsgesetz 2012* (įstatymas dėl apmokestinimo pakeitimo) (*BGB1* I, 112/2012) ir įsigaliojo 2013 m. sausio 1 d. Jame nurodyta:

„(4) Skaitytos faktūros išrašomos pagal valstybės narės, iš kurios prekes įsigyjantis asmuo valdo savo įmonę, taisyklės. Jei tiekimo sandoris vykdomas iš prekes įsigyjantio asmens nuolatinio padalinio, taikytina valstybės narės, kurioje veikia nuolatinis padalinys, teisė.

Jei skaityta faktūra išrašymui taikytinos šio federalinio įstatymo nuostatos, skaitytoje faktūroje turi būti papildomai pateikiama ši informacija:

– aiški nuoroda, kad vyko trišalis prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandoris ir kad prievolė

sumokėti mokesčius tenka paskutiniajam pirkėjui,

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

– prekių gavėjo PVM mokėtojo kodas.

6 Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 7 punkte nurodyta, kad 2013 m. balandžio 10 d. PVM mokėtojo kodas jau nebegaliojo.

7 Per posūdį šios bendrovės atstovas patikslino, kad ji atsisakė savo plano.

8 Tas pats pasakyta apie lygiavertės 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) nuostatas. Žr. šios išvados 34 ir paskesnius punktus.

9 Dėl istorinės perspektyvos žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:7, 24–29 punktai).

10 OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160.

11 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548) 22 punkte Teisingumo Teismas priminė: „konstatavęs, kad dar nebuvo vykdytos sąlygos, kurios leistų gyvendinti apmokestinimo valstybėje narėje, iš kurios pristatytos prekės, principą, nepažeidžiant mokesčių pajamų priskyrimo valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas, principo, Bendrijos teisės aktų leidėjas Šeštosios direktyvos XVIa dalimi tvirtino pereinamojo laikotarpio priemones dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo, pagrįstas naujo apmokestinimo momento, t. y. prekių siūjimui Bendrijos viduje, nustatymu (Direktyvos 91/680 septinta–dešimta konstatuojamosios dalys)“.

12 OL L 384, 1992, p. 47; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 224; pagal šios direktyvos 4 straipsnį gyvendinimo data nustatyta 1993 m. sausio 1 d.

13 OL L 77, 2011, p. 1. Išskyrus kai kurias šio reglamento 3, 11, 23 ir 24 straipsnių nuostatas, jis sigaliojo dvidešimt aštuntą dieną po jo paskelbimo *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* ir taikytinas nuo 2011 m. liepos 1 d. (žr. šio reglamento 65 straipsnį).

14 Dėl ateities žr. 2017 m. spalio 4 d. pasiūlymą dėl Tarybos gyvendinimo reglamento, kuriuo dėl tam tikrų sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM iš dalies keičiamas gyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011 [COM(2017) 568 *final*], susijusį tik su PVM direktyvos 138 straipsniu.

15 Pažymėtina, kad šis mechanizmas nėra privalomas. Pirkėjai gali pasirinkti, kad jiems būtų taikoma pagrindinė sistema, pagal kurią tarpinis apmokestinamasis asmuo turi vykdyti mokesčių prievoles, tenkančias jam prekių išvežimo valstybėje narėje, kurioje jis vykdo prekių tiekimą Bendrijos viduje, arba prekių pristatymo valstybėje narėje, kurioje jis vykdo siūjimą Bendrijos viduje, o vėliau vidaus tiekimą, kai apmokestinamas galutinis klientas.

16 Šio straipsnio a punkte numatytas „prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

- 17 Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 23 punktas).
- 18 Tapo PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkčiu.
- 19 Tapo PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalimi.
- 20 Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 24 punktas).
- 21 Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 25 punktas).
- 22 Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 42 punktas). Pavyzdžiui, dėl šio reikalavimo nesilaikymo pasekmės žr. 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimų *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 ir C-539/08, EU:C:2010:217, 41 ir 42 punktai).
- 23 Pavyzdžiui, dėl sandorių, kuriuose dalyvauja daugiau kaip du apmokestinamieji asmenys, žr. 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimų *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 ir C-539/08, EU:C:2010:217); 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592); 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimų *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimų *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599).
- 24 Norėdami palyginti su trišaliams sandoriams taikoma sistema, žr. generalinio advokato J. Kokott išvadą byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 65 punktas).
- 25 Žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimų *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, 40 punktas).
- 26 Dabar – PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalis.
- 27 Žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimų *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, rezoliucinė dalis, 1 punktas).
- 28 Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimų *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 27 ir paskesni punktai).
- 29 Žr. šio sprendimo 44 punktą.
- 30 Kursyvu išskirta mano.
- 31 Kaip Teisingumo Teismas atkreipė šalių dėmesį savo klausimu, ? kurį reikėjo žodžiu atsakyti per posėdį.
- 32 Kaip generalinio advokato J. Kokott nurodė savo išvadoje byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 66 punktas).
- 33 Norėdami palyginti, žr. 1994 m. lapkričio 23 d. Komisijos ataskaitos Europos Parlamentui dėl prekybos Bendrijos viduje apmokestinimo PVM pereinamojo laikotarpio sistemos veikimo [COM(94) 515 *final*, toliau – 1994 m. ataskaita], kurios 247 punkte nurodyta, kad „priešingu atveju, jei B tiekia prekes 1 valstybės narį arba jei jį pirkėjas C savo vardu ir išsomis yra atsakingas už gabenimą ? atvykimo 2 valstybės narį [t. y. „3“, kad tai derėtų su šios išvados 4 punktu], B nusiperka prekes 1 valstybėje narį, je ir paskui tiekia jas Bendrijos viduje iš šios valstybės narės“. Žr. pirmojo atvejo pavyzdį 2017 m. liepos 26 d. Sprendime *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 12, 13 ir 40 punktai).

34 Žr. šios išvados 43 punkto ketvirtą ir penktą.

35 Šis reikalavimas įtvirtintas PVM direktyvos 42 straipsnyje ir 141 straipsnio e punkte. Kitaip turi būti taikomas šios direktyvos 41 straipsnis. Taigi sulyga suformuluota taip: „jeigu tas prekes įsigijantis asmuo nenurodo, kad šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM pagal 40 straipsnį“. Žr. šios išvados 85 punktą ir sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 6 ir 17 punktus.

36 Žr. Austrijos vyriausybės rašytines pastabas (7 punktas). Laisvas skirtingų vertimų patikrinimas.

37 Žr. PVM direktyvos 214 straipsnį, susijusį su kiekvieno sandorio registracijos prievolėmis. Taip pat, be kita ko, kalbant apie tikslą, t. y. užtikrinti tinkamą PVM sistemos veikimą, žr. 2013 m. kovo 14 d. Sprendimą *Ablessio* (C527/11, EU:C:2013:168, 18 ir 19 punktai).

38 Žr. 1994 m. ataskaitos 246 punktą dėl apmokestinimo principų.

39 Žr. 1994 m. ataskaitos 249 punktą.

40 B. Terra ir J. Kajus „A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT“, 1 t., *International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdamas, 2017, p. 619, 601 išnaša. Taip pat žr., pvz., Prancūzijos aplinkraščio BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, skelbiamo šiuo interneto adresu: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, 240 punktą ir Belgijos teisės aktų komentarą F. Baltus „La TVA: fondements et mécanismes“, 2-asis leid., Larcier, Briuselis, 2016, p. 163.

41 Kai kuriuose nacionalinės teisės aktuose egzistuoja ryšys tarp atitinkamoje valstybėje narėje įsteigtos monosocialinės arba mokestinės kodų. Taigi remiantis šiais kodais automatiškai priskiriamas PVM mokėtojo Bendrijos viduje kodas.

42 Žr. šios ataskaitos 252, 254 ir 255 punktus.

43 Žr. šios išvados 61 punktą.

44 Žr. šios išvados 63 punktą.

45 Žr. šios ataskaitos 251 punktą.

46 Tiksliau – šios direktyvos 265 straipsnio 1 dalies a punktas.

47 Šis sprendimas galima sugretinti su Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokesčio neturi priklausyti nuo PVM mokėtojo kodo priskyrimo ar perdavimo ar dėl jo išbraukimo. Žr. šios išvados 87 ir paskesnius punktus.

48 Žr. 2013 m. kovo 14 d. Sprendimą *Ablessio* (C527/11, EU:C:2013:168, 20 ir 32 punktai).

49 Žr. šios vyriausybės rašytinių pastabų 9–11 punktus.

50 Žr. bendresnius svarstymus dėl šio tikslo ryšio su Sąjungos augimo strategija, visų pirma MVĮ, 2017 m. spalio 4 d. pasiūlymo dėl Tarybos įgyvendinimo reglamento, kuriuo dėl tam tikrų sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM iš dalies keičiamas įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011 [COM(2017) 568 *final*], p. 3, 6 punktas], aiškinamąjį memorandumą.

- 51 Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 48–50 punktai).
- 52 Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 61 punktas).
- 53 Plg. su 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimu *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 54 Žr. šios ataskaitos 254 ir 255 punktus.
- 55 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad po šios ataskaitos keičiant PVM direktyvą ir rengiant reglamentus nebuvo priimta jokios konkrečios nuostatos.
- 56 Žr. 2017 m. spalio 4 d. Komisijos komunikatą Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl tolesnių PVM veiksmų plano veiksmų „Bendros ES PVM erdvės kūrimas. Laikas veikti“ [COM(2017) 566 *final*, 3.1.2 punktas, p. 11].
- 57 Tiksliau, 1 dalies pirma pastraipa, kuri atitinka Šeštosios direktyvos 28i straipsnį, yra atšaukta Direktyva 91/680, kuriuo pakeistas Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkto antros pastraipos pirmasis sakinyss.
- 58 Tiksliau, 1 dalies a ir b punktai, kurie atitinka Šeštosios direktyvos 28i punktą, yra atšaukta Direktyva 91/680, kuria pakeista Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 6 dalies b punkto penktos pastraipos pirma ir antra pastraipos.
- 59 Žr. Austrijos vyriausybės rašytinį pastabų 16 punktą.
- 60 Žr. sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 28 punktą, kuriame patikslinta, kad šios sumuojamosios ataskaitos pateiktos 2013 m. vasario 8 d., o šio pateikimo galutinė data buvo 2013 m. sausio 31 d.
- 61 Prašymo priimti prejudicinį sprendimą 5 ir 31 punktai. Šie pataisymai buvo pateikti 2013 m. balandžio 10 d.
- 62 Minėtos direktyvos 42 straipsnio a punktas.
- 63 Atitinka Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A dalies 2 punkto pirmą ir antrą pastraipas. Be to, atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo ir Austrijos vyriausybės nurodytas analizės aplinkybes, galima pažymėti, kad tai gali būti atvejai, kai galutinė prekės paskirties vieta nežinoma arba kai apskritai nėra tenkinama viena iš 42 straipsnyje nustatytų esminių sąlygų.
- 64 C-536/08 ir C-539/08, EU:C:2010:217, 32–36 punktai.
- 65 Žr. šio sprendimo 33 punktą.
- 66 Dėl dar nepriimtų projektų žr. 2017 m. spalio 4 d. Komisijos komunikatą Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl tolesnių PVM veiksmų plano „Bendros ES PVM erdvės kūrimas. Laikas veikti“ [COM(2017) 566 *final*, 3.1.1.1 punktas, b papunktis, p. 9].

67 Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendim? *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, rezoliucin? dalis, 1 punktas).

68 Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendim? *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 25 punktas).

69 Žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendim? *Euro Tyre* (C?21/16, EU:C:2017:106, 37 punktas).

70 Žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendim? *VSTR* (C?587/10, EU:C:2012:592, 51 punktas ir rezoliucin? dalis) ir 2016 m. spalio 20 d. Sprendim? *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:791, 52 ir paskesni punktai).

71 Žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendim? *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, rezoliucin? dalis).

72 Žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendim? *Mecsek-Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 60 ir 61 punktai (kalbant apie formali? s?lyg?) ir rezoliucin?s dalies 2 punktas].

73 Žr. PVM direktyvos 262 ir 263 straipsnius.

74 Plg. 2010 m. balandžio 22 d. Sprendim? *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C?536/08 ir C?539/08, EU:C:2010:217, 37 punktas).

75 OL L 268, 2010, p. 1.

76 Žr. Reglamento Nr. 904/2010 konstatuojam?sias dalis:

„(7) Siekiant surinkti mok?tinus mokes?ius, valstyb?s nar?s tur?t? bendradarbiauti siekiant užtikrinti, kad PVM b?t? teisingai apskai?iuojamas. Tod?l jos turi ne tik steb?ti, ar mok?tini mokes?iai tinkamai taikomi j? teritorijoje, bet ir tur?t? teikti param? kitoms valstyb?ms nar?ms, kad b?t? užtikrinta, jog mokes?iai, susij? j? teritorijoje vykdoma veikla, bet mok?tini kitoje valstyb?je nar?je, b?t? tinkamai taikomi.

(8) Steb?sena, ar tinkamai taikomas PVM už tarpvalstybinius sandorius, kurie yra apmokestinami kitoje valstyb?je nar?je, nei toje, kurioje yra ?sisteig?s paslaug? teik?jas ar prek? tiek?jas, vykdoma daugeliu atvej? remiantis informacija, kuri? turi ?sisteigimo valstyb? nar? arba kuri? daug lengviau gali gauti ta valstyb? nar?. Tod?l, siekiant užtikrinti veiksming? toki? sandori? prieži?r?, ?sisteigimo valstyb? nar? tur?t? rinkti arba tur?ti galimyb? rinkti t? informacij?.

<...>

(19) Vartojimo valstyb? nar? yra pirmiausia atsakinga už tai, kad ne?sisteig? tiek?jai vykdyt? savo ?sipareigojimus. <...>“

77 Kaip nurod? generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe byloje *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:204, 82 ir paskesni punktai). Jo motyvai grindžiami 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendime *Collée* (C?146/05, EU:C:2007:549, 31 punktas) ?tvirtintais principais, neseniai pakartotais 2017 m. vasario 9 d. Sprendime *Euro Tyre* (C?21/16, EU:C:2017:106, 36–38 punktai).

78 Žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendim? *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.* (C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 42–49 punktai).

79 Žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendim? *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:791, 44 ir 45 punktai). Tai pat kaip pavyzd? žr. atvej?, kai prek? atvežimo valstyb?je n?ra pateikiamos melagingos deklaracijos, esant trišaliams santykiams, ta?iau netaikant supaprastinimo priemon?s (2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimas *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C?131/13, C?163/13 ir

C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 Žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendimą *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 42 ir 43 punktai).

81 Žr. šios vyriausybės rašytinį pastabų 23, 27 ir 39 punktus.

82 C-536/08 ir C-539/08, EU:C:2010:217.

83 Žr. šio sprendimo 41 ir 42 punktus.