

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. gruodžio 8 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 42 straipsnio a punktas – 197 straipsnio 1 dalies c punktas – 226 straipsnio 11a punktas – 141 straipsnis – Neapmokestinimas PVM – Trišalis sandoris – Asmens, kuriam paskutiniam tiekiamos prekės, nurodymas kaip asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM – Šešiasdešimties faktūros – Rekvizitas „Atvirkštinis apmokestinimas“ – Privalomasis pobūdis – Šio rekvizito nenurodymas šešiasdešimtyje faktūroje – Šešiasdešimties faktūros pataisymas atgaline data“

Byloje C-247/21

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas, Austrija) 2021 m. balandžio 8 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2021 m. balandžio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Luxury Trust Automobil GmbH

prieš

Finanzamt Österreich

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro aštuntosios kolegijos pirmininko pareigas einanti trešiosios kolegijos pirmininkė K. Jürimäe (pranešėja), teisėjai N. Piçarra ir N. Jääskinen,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Luxury Trust Automobil GmbH*, atstovaujamo mokesčių konsultanto ir apskaitininko M. Huber ir mokesčių konsultanto S. Lacha,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Augustin, A. Posch ir J. Schmoll,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Pethke ir V. Uher,

susipažinęs su 2022 m. liepos 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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), 42 straipsnio a punkto, siejamo su šios direktyvos 197 straipsnio 1 dalies c punktu ir 219a straipsniu, išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Luxury Trust Automobil GmbH* ir *Finanzamt Österreich* (Austrijos mokesčių inspekcija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl iš šios bendrovės už 2014 mokesčius metus reikalaujamo pridėtinės vertės mokesčio (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

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

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

b) prekės sigijimas už atlygą Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje sigyja:

i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teisės mažinti monei atleidimo nuo mokesčio, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis.“

4 Šios direktyvos V antraštinė dalis pavadinta „Apmokestinamųjų sandorių vieta“. Jos 2 skyriaus 40–42 straipsniuose apibrėžiama prekės sigijimo Bendrijos viduje vieta.

5 Direktyvos 40 straipsnyje nurodyta: „Prekės sigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekės siuntimas ar gabenimas jas sigyjančiam asmeniui.“

6 PVM direktyvos 41 straipsnyje tvirtinta:

„Nepažeidžiant 40 straipsnio laikoma, kad prekės sigijimo Bendrijos viduje, kaip apibrėžta 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje, vieta yra valstybės narės, suteikusios PVM mokėtojo kodą, kurį prekes sigyjantis asmuo nurodo sigydamas prekes, teritorijoje, jeigu tas prekes sigyjantis asmuo nenurodo, kad šis sigijimas buvo apmokestintas PVM pagal 40 straipsnį.“

Jei sigijimas apmokestinamas PVM pagal pirmą pastraipį, o vėliau – pagal 40 straipsnį valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekės siuntimas ar gabenimas, apmokestinamoji vertė atitinkamai sumažinama valstybėje narėje, suteikusioje PVM mokėtojo kodą, kurį prekes sigyjantis asmuo nurodo sigydamas prekes.“

7 Direktyvos 42 straipsnis išdėstytas taip:

„41 straipsnio pirma pastraipa netaikoma ir laikoma, kad prekės sigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas PVM pagal 40 straipsnį, 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 straipsnį, teritorijoje ir už jas pagal 197 straipsnį prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos [tiekiamos] prekės;

b) prekes ?sigyjantis asmuo ?vykd? 265 straipsnyje nustatytas prievolės, susijusias su sumuoja[mosios] ataskaitos pateikimu.“

8 Tos direktyvos IX antraštin? dalis pavadinta „Neapmokestinimas PVM“. Jos 4 skyriuje reglamentuojamas sandori? Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM. Šio skyriaus 2 skirsnyje aptariamas preki? ?sigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM. Šiame direktyvos skirsnyje esan?iame 141 straipsnyje nustatyta:

„Kiekviena valstyb? nar? imasi konkre?i? priemoni? užtikrinti, kad preki? ?sigijimas Bendrijos viduje, ?vyk?s jos teritorijoje pagal 40 straipsn?, neb?t? apmokestinamas PVM, kai tenkinamos šios s?lygos:

- a) prekes ?sigyja apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra ?sisteig?s atitinkamoje valstyb?je nar?je, bet yra ?registruotas [kaip] PVM mok?tojas] kitoje valstyb?je nar?je;
- b) prekes ?sigyja a punkte nurodytas asmuo tam, kad paskui šias prekes gal?t? tiekti atitinkamoje valstyb?je nar?je;
- c) prek?s, kurias tokiu b?du ?sigyja a punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo, yra tiesiogiai siun?iamos ar gabenamos iš kitos valstyb?s nar?s nei ta, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra ?registruotas [kaip] PVM mok?tojas], asmeniui, kuriam jis tas prekes patieks v?liau;
- d) asmuo, kuriam prek?s bus v?liau patiektos, yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris yra ?registruotas [kaip] PVM mok?tojas] atitinkamoje valstyb?je nar?je;
- e) d punkte nurodytam asmeniui pagal 197 straipsn? tenka prievol? sumok?ti PVM, kai tiekim? atlieka apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra ?sisteig?s toje valstyb?je nar?je, kurioje atsiranda prievol? sumok?ti PVM.“

9 PVM direktyvos XI antraštin?je dalyje „Apmokestinam?j? asmen? ir tam tikr? neapmokestinam?j? asmen? prievol?s“ esan?io 197 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM moka asmuo, kuriam tiekiamos prek?s, kai tenkinamos šios s?lygos:

- a) apmokestinamasis sandoris yra preki? tiekimas 141 straipsnyje nustatytomis s?lygomis;
- b) asmuo, kuriam tiekiamos prek?s, yra kitas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, [?]registruotas [kaip] PVM mok?tojas] valstyb?je nar?je, kurioje vykdomas tiekimas;
- c) s?skaita fakt?ra, kuri? išraš? apmokestinamasis asmuo, ne?sisteig?s asmens, kuriam tiekiamos prek?s, valstyb?je nar?je, yra išrašyta pagal 3 skyriaus 3–5 skirsnius.“

10 Direktyvos 219a straipsnyje nustatyta:

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

1. S?skait? fakt?r? išrašymui taikomos taisykl?s, taikomos toje valstyb?je nar?je, kuri pagal V antraštin?s dalies nuostatas laikoma valstybe nare, kurioje tiekiamos prek?s ar teikiamos paslaugos.
2. Nukrypstant nuo 1 dalies, s?skait? fakt?r? išrašymui taikomos valstyb?je nar?je, kurioje preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas yra ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? padalin?, iš kurio

jis tiekia prekes ar teikia paslaugas, taikomos taisyklės arba, nesant tokios ?sisteigimo vietos arba nuolatinio padalinio, valstybėje narėje, kurioje yra prekės tiekėjo ar paslaugų teikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta arba kur jis paprastai gyvena, taikomos taisyklės, kai:

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

Tačiau, kai s?skait? fakt?r? išrašo ?sigyjantis asmuo (s?skait? fakt?r? išsirašymas), taikomos 1 dalies nuostatos.

b) pagal V antraštinės dalies nuostatas nelaikoma, kad prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos Bendrijos viduje.“

11 S?skait? fakt?r? turinys nurodytas tos direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriaus 4 skirsnyje. Šiame direktyvos skirsnyje yra ir 226 straipsnis, jame nustatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatyt? speciali? nuostat?, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose s?skaitose fakt?rose PVM tikslais privalomai nurodyti turi b?ti tik šie rekvizitai:

<...>

11a) kai ?sigyjan?iam asmeniui tenka prievolė sumokėti PVM, nurodoma „Atvirkštinis apmokestinimas“.

<...>“

Direktyva 2010/45

12 Direktyvos 2010/45 7 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„Tur?t? b?ti iš dalies pakeisti s?skaitose fakt?rose pateiktinos informacijos tam tikri reikalavimai siekiant geriau kontroliuoti PVM, laikytis labiau suderinto poži?rio ? prekės tiekim? ir paslaugų teikim? tarp valstybi? bei toje pa?ioje valstybėje ir pad?ti skatinti išrašyti elektronines s?skaitas fakt?ras.“

Austrijos teis?

13 2014 m. taikytinos redakcijos (*BGBI. 112/2012*) 1994 m. rugpj??io 23 d. *Umsatzsteuergesetz* (1994 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas) (*BGBI. 663/1994*, toliau – *UStG 1994*) 3 straipsnio „?sigijimo Bendrijos viduje vieta“ 8 dalis suformuluota taip:

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

14 *UStG 1994* 25 straipsnis „Trišalis sandoris“ išd?styta taip:

„S?voka

25 straipsnis. 1. Trišalis sandoris – tai sandoris, kai trys verslininkai trijose skirtingose valstyb?se

naršė sudaro prekybos sandorius dėl tų pačių prekių, šias prekes pirmasis tiekėjas tiekia tiesiogiai paskutiniam jas sigyjančiam asmeniui ir yra vykdytos 3 dalyje nustatytos sąlygos. Tai taikoma ir tuomet, kai paskutinis prekes sigyjantis asmuo yra juridinis asmuo, kuris nėra verslininkas, arba jas sigyja ne savo verslo tikslais.

Prekių sigijimo Bendrijos viduje vieta trišalio sandorio atveju

2. Prekių sigijimo Bendrijos viduje sandoris pagal 3 straipsnio 8 dalies antrą sakinį laikomas apmokestintu tuomet, kai verslininkas (prekes sigyjantis asmuo) rodo, kad vyko trišalis sandoris ir kad jis vykdo savo prievolę pateikti deklaraciją pagal 6 dalį. Jei verslininkas savo prievolę pateikti deklaracijos nevykdo, atgaline data jis netenka galimybės pasinaudoti neapmokestinimu.

Prekių sigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimas

3. Prekių sigijimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM esant šioms sąlygoms:

- a) verslininkas (prekes sigyjantis asmuo) neturi gyvenamosios vietos arba buveinės nacionalinėje teritorijoje, tačiau yra registruotas kaip PVM mokėtojas Bendrijos teritorijoje;
- b) verslininkas (prekes sigyjantis asmuo) prekių nacionalinėje teritorijoje sigyja tam, kad paskui jas galėtų tiekti verslininkui arba juridiniam asmeniui, kuris yra registruotas kaip PVM mokėtojas nacionalinėje teritorijoje;
- c) sigytų prekių kilmė yra kitoje valstybėje narėje, ne toje, kurioje verslininkas (prekes sigyjantis asmuo) yra registruotas kaip PVM mokėtojas;
- d) teisė disponuoti sigytomis prekėmis pirmasis verslininkas arba pirmasis jas sigyjantis asmuo perduoda tiesiogiai paskutiniam sigyjančiam asmeniui (gavėjui);
- e) prievolę sumokėti mokesť pagal 5 dalį turi gavėjas.

Prekes sigyjančio asmens sąskaitos faktūros išrašymas

4. Sąskaitos faktūros išrašomos pagal valstybės narės, iš kurios prekes sigyjantis asmuo vykdo savo veiklą, teisės nuostatas. Jei tiekimas vykdomas iš prekes sigyjančio asmens nuolatinio padalinio, taikytina valstybės narės, kurioje steigtas nuolatinis padalinys, teisė. Jei atsiskaitymas su asmeniu, kuriam tiekiamos prekės ir kuriam perkelta mokesčio skola, vyksta naudojantis kreditiniu dokumentu, sąskaitos faktūros išrašomos pagal valstybės narės, kurioje vykdomas tiekimas, nuostatas.

Jei sąskaitos faktūros išrašymui taikytinos šio federalinio įstatymo nuostatos, sąskaitoje faktūroje, be kita ko, turi būti nurodyti šie rekvizitai:

- aiški nuoroda, kad vyko trišalis sandoris Bendrijos viduje ir kad prievolę sumokėti mokesť tenka paskutiniam prekes sigyjančiam asmeniui,
- PVM mokėtojo kodas, kurį verslininkas (prekes sigyjantis asmuo) nurodė vykdydamas prekių sigijimą Bendrijos viduje ir paskesnį prekių tiekimą, ir
- asmens, kuriam tiekiamos prekės, PVM mokėtojo kodas.

Asmuo, kuriam tenka prievolę mokėti mokesť

5. Esant trišaliam sandoriui, prievolę sumokėti mokesť tenka asmeniui, kuriam tiekiamos

apmokestinamos prekės, jei prekes įsigyjančio asmens išrašyta sąskaita faktūra atitinka 4 dalies reikalavimus.

Prekes įsigyjančio asmens prievolės

6. Siekdamas vykdyti savo pareigą pateikti deklaraciją pagal 2 dalį verslininkas sumuojamojoje ataskaitoje turi pateikti šią informaciją:

- nacionalinėje teritorijoje naudojamą PVM mokėtojo kodą, kurį nurodė vykdydamas prekių įsigijimą Bendrijos viduje ir paskesnį prekių tiekimą,
- verslininko atlikto paskesnio tiekimo gavėjo PVM mokėtojo kodą, kuris jam suteiktas siesta ar gabentų prekių paskirties valstybėje narėje,
- kiekvieno iš šių gavėjų sumokėto atlygio už paskirties valstybėje narėje tokiu būdu verslininko atliktą siestą ar gabentų prekių tiekimą bendrą sumą. Šios sumos turi būti nurodomos už kalendorinį metą ketvirtį, per kurį atsirado prievolė sumokėti mokesčius.

Gavėjo prievolės

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15 *Luxury Trust Automobil* yra Austrijoje steigta ribotos atsakomybės bendrovė; jos veikla – tarpininkavimas ir prabangių transporto priemonių pardavimas Europos Sąjungoje ir trečiuosiose šalyse.

16 2014 m. bendrovė iš Jungtinėje Karalystėje įsisteigusio tiekėjo įsigijo transporto priemonių ir perpardavė jas čekijos Respublikoje steigtai ūmonei *M s. r. o.* (toliau – bendrovė M). Šios transporto priemonių buvo nugabentos tiesiai iš Jungtinės Karalystės į čekijos Respubliką.

17 Šiose tiekimo operacijose dalyvaujančios ūmonės nurodė savo įsisteigimo valstybėje suteiktą PVM mokėtojo kodą. Taigi trijose *Luxury Trust Automobil* 2014 m. kovo mėn. išrašytose sąskaitose faktūrose (toliau – aptariamose sąskaitose faktūrose) buvo nurodytas austriškas šios bendrovės PVM mokėtojo kodas, čekišką bendrovės M PVM mokėtojo kodas ir Jungtinėje Karalystėje įsisteigusio tiekėjo PVM mokėtojo kodas. Šiose sąskaitose faktūrose taip pat buvo nurodyta, kad tai yra „neapmokestinamasis trišalis sandoris Bendrijos viduje“.

18 2014 m. kovo mėn. sumuojamojoje ataskaitoje *Luxury Trust Automobil* nurodė čekišką bendrovės M PVM mokėtojo kodą ir pranešė apie trišalius sandorius Bendrijos viduje.

19 Vis dėlto, atliekant mokesčių patikrinimą, nustatyta, kad trišalio sandorio tvarka nebuvo taikoma, nes, priešingai, nei reikalaujama *UStG 1994 25* straipsnio 4 dalyje, aptariamose sąskaitose faktūrose nebuvo duomenų apie prievolės sumokėti PVM perkėlimą. Todėl tai yra nepavykęs trišalis sandoris, kurio neįmanoma pataisyti *a posteriori*. Kadangi buvo naudojamas austriškas *Luxury Trust Automobil* PVM mokėtojo kodas, pagal *UStG 1994 3* straipsnio 8 dalį reikia preziumuoti, kad tai yra įsigijimas Bendrijos viduje (Austrijoje). Remdamasis šiais duomenimis, 2016 m. balandžio 25 d. sprendimu mokesčių administratorius nustatė *Luxury Trust Automobil* už 2014 m. mokėtiną PVM.

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad po šio mokesčio patikrinimo *Luxury Trust Automobil* aptariamą sąskaitą faktūrą pataisė 2016 m. gegužės 23 d.

buhalterin?mis pažymomis ir jose nurod?, kad prievol? sumok?ti PVM perkelta bendrovei M. Vis d?lto n?ra joki? ?rodym?, kad šios buhalterin?s pažymos iš ties? buvo perduotos šiai bendrovei. Beje, ?ekijos mokes?i? administratorius ši? ?mon? laiko „dingusia prekiautoja“ („Missing Trader“). Nors bendrov? M ?ekijos Respublikoje buvo ?registruota kaip PVM mok?toja aptariam? tiekim? vykdymo laikotarpiu, šios šalies mokes?i? administratoriui nepavyko susisiekti su šia ?mone, be to, ji ?ekijos Respublikoje su šiomis tiekimo operacijomis susijusio PVM nedeklaravo ir nesumok?jo.

21 D?l 2016 m. balandžio 25 d. mokes?i? administratoriaus sprendimo buvo pateiktas skundas, ta?iau *Finanzamt Baden M?dling* (Badeno Medlingo mokes?i? inspekcija, Austrija) j? atmet?. Tuomet *Luxury Trust Automobil* pateik? apeliacin? skund? *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas, Austrija).

22 To teismo manymu, trišal? sandor? reglamentuojan?i? nuostat? neprivaloma taikyti tokioje situacijoje, kaip nurodyta *UStG 1994 25* straipsnio 1 dalyje. Vykiant trišal? sandor? tarpinis prekes ?sigyjantis asmuo, kaip šiuo atveju *Luxury Trust Automobil*, turi teis? pasirinkti, ar konkre?iam tiekimui nori taikyti šias nuostatas, ar ne. Šia teise turi b?ti pasinaudota aptariamo sandorio sudarymo momentu.

23 Šiomis aplinkyb?mis, jeigu šis tarpinis prekes ?sigyjantis asmuo nori, kad ?sigijimas Bendrijos viduje b?t? neapmokestinamas paskirties valstyb?je nar?je, o su šiuo ?sigijimu susijusi mokes?io skola b?t? perkelta galutiniam gav?jui, jis privalo išrašyti s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyti *UStG 1994 25* straipsnio 4 dalyje numatyti rekvizitai. Vis d?lto aptariamose s?skaitose fakt?rose nebuvo nurodyta, kad prievol? sumok?ti PVM tenka paskutiniam prekes ?sigyjan?iam asmeniui, kaip reikalaujama pagal ši? nuostat?.

24 Vadinasi, *UStG 1994 25* straipsnis netaikytinas, tod?l aptariam? sandor? reik?t? nagrin?ti pagal bendr?sias šio ?statymo nuostatas. Pagal jas, kadangi *Luxury Trust Automobil* naudojosi austrišku PVM mok?tojo kodu, Austrijoje ji atliko ?sigijim? Bendrijos viduje. Taigi ?sigijimas laikytinas atliktu Austrijoje, nebent ši bendrov? ?rodys, kad šis preki? ?sigijimas buvo apmokestintas ?ekijos Respublikoje. Kadangi ši s?lyga nebuvo ?vykdyta, bendrov? netur?jo teis?s atskaityti su tuo ?sigijimu susijusio pirkimo PVM.

25 *Luxury Trust Automobil* d?l *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas) sprendimo pateik? kasacin? skund? *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas, Austrija), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismui šioje byloje.

26 Pagrindin? byla susijusi su apmokestinimu pagal *UStG 1994 3* straipsnio 8 dalies antr? sakin?, t. y. su papildomu ?sigijimo Bendrijos viduje, laikomo tokiu, apmokestinimu d?l austriško PVM mok?tojo kodo panaudojimo.

27 Šiomis aplinkyb?mis *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas) atkreipia d?mes? ? tris sunkumus.

28 Pirma, tas teismas konstatuoja, kad iš PVM direktyvos 41 straipsnio pirmosios pastraipos matyti, jog laikoma, kad ?sigijimo Bendrijos viduje vieta yra valstyb?s nar?s, suteikusios šiam ?sigijimui naudojam? PVM mok?tojo kod?, teritorijoje. Vis d?lto pagal tos direktyvos 42 straipsn? tai netaikoma, jei paskesnio tiekimo gav?jui tenka prievol? sumok?ti PVM pagal tos direktyvos 197 straipsn?.

29 Šiuo atžvilgiu PVM direktyvos 197 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta, kad tokiam sandoriui skirta s?skaita fakt?ra turi b?ti išrašoma pagal šios direktyvos XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–5 skirsni? nuostatas.

30 Taigi asmuo, kuriam tiekiamos prekės, yra „nurodomas“ kaip asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, kaip tai suprantama pagal tos direktyvos 42 straipsnį, kai s?skaitoje fakt?roje yra nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“, kaip nustatyta jos 226 straipsnio 11a punkte.

31 Vis dėlto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad, nors Direktyvos 2010/45 7 konstatuojamojoje dalyje reikalaujama griežtai laikytis su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusi? nuostat?, trišali? sandori? s?skait? fakt?r? rekvizito „Atvirkštinis apmokestinimas“ tikslas yra užtikrinti, kad paskutinis vykdant tok? sandor? prekes ?sigyjantis asmuo gal?t? aiškiai ir lengvai suprasti, kad mokes?io skola perkelta jam. To teismo nuomone, šis tikslas gal?t? b?ti pasiektas ir aptariamose s?skaitos fakt?rose nurodant „Neapmokestinamasis trišalis sandoris Bendrijos viduje“, ypa? jeigu atsižvelgiama ? tai, kad jose PVM suma neišskiriama, tik aiškiai nurodoma „grynoji mok?tina s?skaitos fakt?ros suma“.

32 Atsižvelgiant ? tai, neatmestina galimyb?, kad pradinis aptariamose s?skaitose fakt?rose esantis rekvizitas atitinka S?jungos teis?je numatytas s?lygas, skirtas nustatyti, kad prievol? sumok?ti PVM tenka asmeniui, kuriam tiekiamos prekės.

33 Antra, jeigu taip neb?t?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler* (C?580/16, EU:C:2018:261) 49 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad PVM direktyvos 42 straipsnio a punktas susij?s su esmine s?lyga tam, kad toks ?sigijimas, koks nagrin?jamas byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, b?t? apmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 40 straipsn?. Vis dėlto šios direktyvos 42 straipsnio b punkte nurodomos apmokestinimo ?rodin?jimo paskirties valstyb?je nar?je s?lygos; jos laikytinos formaliomis.

34 Pagal vien? iš esmini? 42 straipsnio a punkte ?tvirtint? s?lyg? nustatyta, kad pagal PVM direktyvos 197 straipsn? asmen?, kuriam tiekiamos prekės, reikia šio tiekimo skirtoje s?skaitoje fakt?roje nurodyti kaip t?, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM.

35 Tokiomis aplinkyb?mis, kiek tai susij? su pirkimo mokes?io atskaita, s?skaitos fakt?ros laikytinos formaliomis s?lygomis; iš esm?s jas galima taisyti, o pataisymas atgaline data galioja nuo t? met?, kuriais s?skaita fakt?ra buvo iš pradži? išrašyta. Be to, net jeigu s?skaitoje fakt?roje PVM nurodomas nepagr?stai, j? dar b?t? galima pataisyti, jeigu s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ?rodo savo s?žiningum? arba jeigu jis laiku pašalina bet koki? mokestinin? pajam? praradimo rizik?.

36 Vis dėlto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar tokia pataisymo galimyb? taikoma ir esmin?s s?lygos atžvilgiu, nes taikyti trišalius sandorius reglamentuojan?ias taisykles n?ra privaloma, o apmokestinamieji asmenys gali nuspr?sti nepasinaudoti šiame teis?s akte numatyta supaprastinta tvarka.

37 Šiomis aplinkyb?mis taip pat reikia nustatyti, ar pakanka, kad s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo j? pataiso ir išsiun?i? asmeniui, kuriam tiekiamos aptariamoms prekėms, ar taip pat b?tina, kad šis asmuo j? gaut?. Taip pat reikia nustatyti galim? tokio pataisymo galiojim? atgaline data pagal 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendim? *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691).

38 Tre?ia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, *Luxury Trust Automobil* nurodo, jog taikytina ?ekijos teis?. Skirtingai nuo Austrijos teis?s, pagal ?ekijos teis?s aktus s?skaitose fakt?rose nereikalaujama nurodyti mokes?io skolos perk?limo. Vis dėlto siekiant nustatyti taikytin? teis? reikia išaiškinti PVM direktyvos 219a straipsn?.

39 Šiomis aplinkyb?mis *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] <...> 42 straipsnio a punktas, siejamas su šios direktyvos 197 straipsnio 1 dalies c punktu, turi būti aiškinamas taip, kad asmeniui, kuriam tiekiamos prekės, prievolė sumokėti PVM tenka ir tuo atveju, kai suskaitoje fakturoje, kurioje nėra išskirta PVM suma, nurodyta: „Neapmokestinamas trišalis sandoris Bendrijos viduje“?

2. Jeigu pirmasis klausimas būtų atsakyta neigiamai:

a) Ar toks rekvizitas suskaitoje fakturoje gali būti vėliau teisėtai pataisytas (nurodant: „Trišalis sandoris Bendrijos viduje pagal UStG [1994] 25 straipsnį. Mokesčio skola perkeliama prekė gavėjui“)?

b) Ar tam, kad pataisymas būtų teisėtas, būtina, jog suskaitos fakturos gavėjas gautų pataisytą suskaitą fakturą?

c) Ar pataisymas įsigalioja atgaline data nuo pradinės suskaitos fakturos išrašymo dienos?

3. Ar [PVM direktyvos] 219a straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad turi būti taikomos suskaitų fakturų išrašymą reglamentuojančios nuostatos tos valstybės narės, kurios nuostatos turėtų būti taikomos tuo atveju, kai suskaitoje fakturoje (dar) nėra nustatyta, kad prievolė sumokėti PVM tenka „prekes įsigyjantiam asmeniui“; ar turi būti taikomos nuostatos tos valstybės narės, kurios nuostatos turėtų būti taikomos preziumuojant, kad yra teisėtai nustatyta, jog prievolė sumokėti PVM tenka „prekes įsigyjantiam asmeniui“?

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

40 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 42 straipsnio a punktas, siejamas su šios direktyvos 197 straipsnio 1 dalies c punktu, turi būti aiškinamas taip, kad trišalio sandorio atveju galutiniam prekes įsigyjantiam asmeniui teisėtai tenka prievolė sumokėti PVM, kai suskaitoje fakturoje nėra nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“.

41 Visų pirma reikėtų priminti, kad trišalis sandoris tai sandoris, kai tiekėjas, registruotas kaip PVM mokėtojas pirmoje valstybėje narėje, tiekia prekes tarpiniam įsigyjantiam asmeniui, registruotam kaip PVM mokėtojui antroje valstybėje narėje, o šis savo ruožtu jas tiekia galutiniam prekes įsigyjantiam asmeniui, registruotam kaip PVM mokėtojui trečiojoje valstybėje narėje; prekės tiesiogiai gabenamos iš pirmosios valstybės narės į trečiąją valstybę narę.

42 Šiam trišaliame sandoriui gali būti taikoma nuo PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkte tvirtintos taisyklės nukrypstanti tvarka, pagal kurią prekė įsigijimas Bendrijos viduje už atlygą, vykdytas valstybės narės teritorijoje, yra apmokestinamas PVM (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 27 punktą).

43 Pagal šią nukrypti leidžiančią tvarką, pirma, PVM neapmokestinamos tarpinio prekes įsigyjantio asmens, registruoto kaip PVM mokėtojo antroje valstybėje narėje, Bendrijos viduje įsigytos prekės ir, antra, šio prekė įsigijimo apmokestinimas PVM perkeliamas galutiniam prekes įsigyjantiam asmeniui, sisteiigusiam ir registruotam kaip PVM mokėtojui trečiojoje valstybėje narėje; taip tarpinis prekes įsigyjantis asmuo atleidžiamas nuo prievolės sregistruoti kaip PVM mokėtojas šioje trečiojoje valstybėje narėje. Minėtą tvarką lemia direktyvos 40 straipsnyje nustatytos taisyklės ir jos 42 straipsnyje numatytos nukrypti leidžiančios nuostatos santykis.

44 PVM direktyvos 40 straipsnyje tvirtinta taisyklė, pagal kurią prekė įsigijimo Bendrijos

viduje apmokestinimo vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekė? siuntimas ar gabenimas jas ?sigyjan?iam asmeniui. Siekiant užtikrinti teising? šios taisykl?s taikym?, direktyvos 41 straipsnyje numatyta, kad, jeigu prekes ?sigyjantis asmuo nenurodo, kad ?sigijimas buvo apmokestintas PVM pagal tos direktyvos 40 straipsn?, prekė? ?sigijimo Bendrijos viduje vieta yra valstyb?s nar?s, suteikusias PVM mok?tojo kod?, kur? prekes ?sigyjantis asmuo nurodo ?sigydamas prekes, teritorijoje.

45 Tos direktyvos 42 straipsniu nukrypstama nuo šios taisykl?s taikymo PVM direktyvos 141 straipsnyje numatytiems trišaliams sandoriams, kai, pirma, prekes ?sigyjantis asmuo nurodo, kad prekes ?sigijo Bendrijos viduje tam, kad paskui jas tiek? valstyb?s nar?s, nustatomos pagal tos direktyvos 40 straipsn?, teritorijoje, ir už jas pagal tos direktyvos 197 straipsn? prievol? sumok?ti PVM tenka asmeniui, kuriam tiekiamos prek?s, ir, antra, prekes ?sigyjantis asmuo ?vykd? tos direktyvos 265 straipsnyje nustatytas prievolės, susijusias su sumuojamosios ataskaitos pateikimu.

46 Pagal PVM direktyvos 197 straipsnio 1 dalies c punkt? tarpinio prekes ?sigyjan?io asmens išrašyta pateikta s?skaita fakt?ra turi b?ti išrašyta pagal šios direktyvos XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–5 skirsni? nuostatas. Tarp j? yra ir 226 straipsnio 11a punktas; jame reikalaujama, kad, kai prekes ?sigyjan?iam asmeniui tenka prievol? sumok?ti PVM, s?skaitoje fakt?roje b?t? nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“.

47 Šiuo klausimu, siekiant atsakyti ? pirm?j? klausim?, reikia atsižvelgti ne tik ? PVM direktyvos 42 straipsnio a punkto tekst?, bet ir ? jo kontekst? ir teis?s akto, kuriame jis ?tvirtintas, tikslus (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler*, C?580/16, EU:C:2018:261, 33 punkt?).

48 Vis? pirma, iš PVM direktyvos 42 straipsnio formuluot?s matyti, kad, pirma, tai yra nukrypti nuo šios direktyvos 41 straipsnio pirmos pastraipos leidžianti nuostata ir, antra, ši nukrypti leidžianti nuostata taikoma, kai tenkinamos abi kumuliacin?s 42 straipsnio a ir b punktuose nustatytos s?lygos (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler*, C?580/16, EU:C:2018:261, 45 punkt?).

49 Nors PVM direktyvos 42 straipsnio a punkte patikslinama esmin? s?lyga tam, jog toks ?sigijimas, koks atliktas vykdant trišal? sandor?, b?t? apmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 40 straipsn?, tos direktyvos 42 straipsnio b punkte išd?stomos formalios s?lygos, pagal kurias gabenimo arba siuntimo Bendrijos viduje paskirties valstyb?je nar?je apmokestinimo ?rodytas turi b?ti atidedamas (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler*, C?580/16, EU:C:2018:261, 49 punkt?).

50 Antra, d?l PVM direktyvos 42 straipsnio konteksto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad šis straipsnis patikslina ir papildo tos direktyvos 141 straipsnyje numatytos supaprastinimo priemon?s taikymo s?lygas (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler*, C?580/16, EU:C:2018:261, 37 punkt?). Tiek PVM direktyvos 42 straipsnio a punkte, tiek ir jos 141 straipsnio e punkte daroma nuoroda ? direktyvos 197 straipsn?, o jame savo ruožtu reikalaujama laikytis jos XI antraštin?s dalies 3 skyriaus (jame yra ir 226 straipsnis) nuostat?.

51 Vadinasi, atsižvelgiant ? speciali? trišaliams sandoriams taikom? nukrypti leidžian?i? tvark?, trišaliame sandoryje dalyvaujantis prekes ?sigyjantis asmuo negali jokia kita nuoroda pakeisti rekvizito „Atvirkštinis apmokestinimas“, nes PVM direktyvos 226 straipsnio 11a punkte aiškiai reikalaujama nurodyti b?tent j?.

52 Tre?ia, tok? aiškinim? patvirtina PVM direktyvos 42 ir 141 straipsniuose nustatytos nukrypti

leidžiančios nuostatos tikslai.

53 Nors šios direktyvos 141 straipsniu siekiama išvengti, kad tarpinis prekes pasigyjantis asmuo turėtų pasiregistruoti kaip PVM mokėtojas ir pateikti deklaracijas prekės paskirties valstybėje narėje (2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 41 punktas), direktyvos 41 ir 42 straipsniais siekiama užtikrinti nagrinėjamo prekės pasigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą PVM galutinio prekes pasigyjantio asmens lygiu ir išvengti dvigubo šio sandorio apmokestinimo (2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

54 Kaip nurodyta generalinės advokato išvados 46 punkte, pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 5 skaitai fakturai būtini rekvizitai prasmė – informuoti skaitos faktūros gavėję apie jį išrašiusio asmens sandorio teisinį vertinimą. Šis tikslas yra dar svarbesnis, kai šis asmuo mano, kad išimties tvarka ne jis, o asmuo, kuriam tiekiamos prekės, turi prievolę sumokėti PVM.

55 Kadangi PVM direktyvos 42 ir 141 straipsniuose numatyta nukrypti leidžianti tvarka nėra privaloma, būtent šios direktyvos 226 straipsnio 11a punkte numatytas formalumas užtikrina, kad asmuo, kuriam galutiniam tiekiamos prekės, žinotų savo mokesčines prievoles. Taikant atvirkštinio apmokestinimo tvarką PVM mokėjimas tarp prekės tiekėjo ir apmokestinamojo asmens, kuriam tiekiamos šios prekės, neatliekamas kaip tik todėl, kad pastarajam tenka prievolę sumokėti šį mokestį už patiektas prekes (šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 22 punktą). Taigi šiuo klausimu negali kilti jokių abejonių.

56 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 42 straipsnio a punktas, siejamas su šios direktyvos 197 straipsnio 1 dalies c punktu, turi būti aiškinamas taip, kad trišaliu sandorio atveju galutiniam prekes pasigyjantiam asmeniui teistai netenka prievolę sumokėti PVM, kai tarpinio prekes pasigyjantio asmens išrašytoje skaitoje faktūroje nėra nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“, kaip numatyta tos direktyvos 226 straipsnio 11a punkte.

Dėl antrojo klausimo

57 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 219a straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tuomet, kai skaitoje faktūroje nėra nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“, kaip reikalaujama pagal tą nuostatą, vėliau šį trūkumą galima ištaisyti, nurodant, kad ši skaita faktūra susijusi su trišaliu sandoriu Bendrijos viduje ir kad prievolę sumokėti PVM yra perkelta asmeniui, kuriam tiekiamos prekės.

58 Jeigu antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, nacionalinis teismas klausia, pirma, ar tam, kad toks pataisymas būtų teisėtas, skaitos faktūros gavėjas turi jį gauti ir, antra, ar taip pataisyta skaita faktūra signalioja atgaline data nuo pradinės skaitos faktūros išrašymo dienos.

59 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors Teisingumo Teismas yra pripažinęs, jog pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą ar grąžinimą, net jei apmokestinamieji asmenys nevykdė tam tikrą formalų reikalavimą, vis dėlto tam būtina vykdyti, be kita ko, esminius reikalavimus (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 31 punktą; 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 50 ir 51 punktus bei 2021 m. spalio 21 d. Sprendimo *Wilo Salmson France*, C-80/20, EU:C:2021:870, 76 punktą).

60 Iš tiesų aptariamieji sandoriai turi būti apmokestinami atsižvelgiant į jų objektyvius požymius (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 30 punktą).

ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

61 Taigi s?skaitos fakt?ros pataisyti negalima, jei trišaliams sandoriams taikomos nukrypti leidžian?ios tvarkos taikymo s?lyga (kaip PVM direktyvos 226 straipsnio 11a punkte reikalaujamas rekvizitas) n?ra ?vykdyta. Kaip nurodyta generalin?s advokat?s išvados 57 ir 61 punktuose, v?lesnis b?tinos s?lygos, kad mokes?io skola b?t? perkelta asmeniui, kuriam tiekiamos prek?s, ?vykdymas nereiškia pataisymo. Tai yra pirmasis reikalaujamos s?skaitos fakt?ros išrašymas, tod?l jis negali galioti atgaline data.

62 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti: PVM direktyvos 226 straipsnio 11a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad tuomet, kai s?skaitoje fakt?roje n?ra nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“, kaip reikalaujama pagal t? nuostat?, v?liau šio tr?kumo negalima ištaisyti, nurodant, kad ši s?skaita fakt?ra susijusi su trišaliu sandoriu Bendrijos viduje ir kad mokes?io skola yra perkelta asmeniui, kuriam tiekiamos prek?s.

D?I tre?iojo klausimo

63 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 219a straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad turi b?ti taikomos tarpinio prekes ?sigyjan?io asmens valstyb?s nar?s s?skait? fakt?r? išrašym? reglamentuojan?ios nuostatos, o gal turi b?ti taikomos galutinio prekes ?sigyjan?io asmens valstyb?s nar?s s?skait? fakt?r? išrašym? reglamentuojan?ios nuostatos.

64 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui šiuo klausimu kyla abejon?, nes pagrindin?je byloje *Luxury Trust Automobil* teigia, kad taikytina ?ekijos teis?. Vis d?lto pagal tos šalies teis?s aktus s?skaitose fakt?rose nereikalaujama nurodyti mokes?io skolos perk?limo.

65 Vis d?lto iš atsakym? ? pirmuosius du klausimus matyti, kad atsakymas ? tre?i?j? klausim? negali tur?ti ?takos pagrindin?s bylos baig?iai.

66 Kadangi aptariamose s?skaitose fakt?rose nebuvo nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“, galutinis prekes ?sigyjantis asmuo nebuvo teis?tai nurodytas kaip asmuo, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM. Taigi pagal PVM direktyvos 41 straipsnio 1 dal? laikytina, kad tarpiniam ?sigyjan?iam asmeniui tenka prievol? sumok?ti š? mokest? valstyb?je nar?je, kurioje jam suteiktas PVM mok?tojo kodas, kuriuo jis naudojosi pirkdamas atitinkamas prekes Bendrijos viduje.

67 Bet kuriuo atveju PVM direktyvos 42 straipsnyje, 141 straipsnio e punkte ir 226 straipsnio 11a punkte nustatyti reikalavimai skirtingose valstyb?se nar?se negali skirtis. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas privalo aiškinti pagrindin?je byloje taikytin? teis? (tiek tarpinio ?sigyjan?io asmens, tiek galutinio ?sigyjan?io asmens valstyb?s nar?s teis?) pagal S?jungos teis? (pagal analogij? žr. 2020 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo *DelayFix*, C?519/19, EU:C:2020:933, 51 punkt?).

68 Atsižvelgiant ? tai, kas pirma išd?styta, nereikia atsakyti ? tre?i?j? klausim?.

D?I bylin?jimosi išlaid?

69 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji 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, 42 straipsnio a punktas, siejamas su Direktyvos 2006/112 (su pakeitimais) 197 straipsnio 1 dalies c punktu,

turi būti aiškinamas taip:

trišalio sandorio atveju galutiniam prekes įsigyjantiam asmeniui teisėtai netenka prievolė sumokėti pridėtinės vertės mokestį (PVM), kai tarpinio prekes įsigyjantio asmens išrašytoje sąskaitoje faktūroje nėra nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“, kaip numatyta Direktyvos 2006/112 (su pakeitimais) 226 straipsnio 11a punkte.

2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 226 straipsnio 11a punktas

turi būti aiškinamas taip:

tuomet, kai sąskaitoje faktūroje nėra nurodyta „Atvirkštinis apmokestinimas“, kaip reikalaujama pagal tų nuostatų, vėliau šio trūkumo negalima ištaisyti, nurodant, kad ši sąskaita faktūra susijusi su trišaliu sandoriu Bendrijos viduje ir kad mokesčio skola yra perkelta asmeniui, kuriam tiekiamos prekės.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.