

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. spalio 21 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 167–171 straipsniai ir 178 straipsnio a punktas – Teisė ? PVM atskaitė – PVM grąžinimas apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems kitoje valstybėje narėje nei mokestį grąžinanti valstybė narė – S?skaitos faktūros turėjimas – Direktyva 2008/9/EB – Prašymo dėl grąžinimo atmetimas – S?skaitos faktūros „panaikinimas“, atliktas tiek?jo – Naujos s?skaitos faktūros išrašymas – Naujas prašymas dėl grąžinimo – Atmetimas“

Byloje C?80/20

dėl *Tribunalul Bucure?ti* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) 2019 m. gruodžio 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. vasario 12 d. pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Wilo Salmson France SAS

prieš

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti,

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti -- Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai C. Lycourgos ir I. Jarukaitis (pranešėjai),

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs ? rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Wilo Salmson France SAS*, atstovaujamos *avocat? C. Apostu*,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos E. Gane ir R. I. Ha?ieganu,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir R. Lyal,

susipažinęs su 2021 m. balandžio 22 d. posėdyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io 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), 167 ir 178 straipsni? ir 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatan?ios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23), 14 straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Wilo Salmson France SAS* (toliau – *Wilo Salmson*) gin?? su *Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti* (Nacionalin? mokes?i? administratoriaus agent?ra – Bukarešto valstyb?s finans? generalinis direktoratas, Rumunija) ir *Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i* (Nacionalin? mokes?i? administratoriaus agent?ra – Bukarešto valstyb?s finans? generalinis direktoratas – Mokes?i? mok?toj? nerezident? mokes?i? administratorius, Rumunija) (toliau kartu – mokes?i? institucijos) d?l sprendimo atmesti šios bendrov?s 2015 m. pateikt? prašym? gr?žinti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM), susijus? su preki? ?sigijimu 2012 m.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 62 straipsnyje „apmokestinimo momentas“ apibr?žtas kaip „momentas, kada ?vykdomos prievolei apskai?iuoti PVM atsirasti b?tin?s teisin?s s?lygos“ ir „prievol? apskai?iuoti PVM“ – „mokes?i? institucij[os] [teis?] pagal tuo metu galiojant? ?statym? reikalauti mokes?io iš asmens, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, net ir tuo atveju, kai mok?jimo terminas gali b?ti atid?tas“.

4 Šios direktyvos 63 straipsnyje patikslinama, kad „[a]pmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?“.

5 Min?tos direktyvos 167 straipsnyje numatyta, kad „[t]eis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM“.

6 Tos pa?ios direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.

<...>“

7 PVM direktyvos 169 straipsnyje nurodyta:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti tame straipsnyje nurodytą PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribą vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jei jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje.

<...>“

8 Šios direktyvos 170 straipsnyje nustatyta:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie <...> nėra sąsistemingai valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba kuri importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti 169 straipsnyje nurodytus sandorius;

<...>“

9 Minėtos direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsistemingai valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba kuri importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra sąsistemingai kitoje valstybėje narėje, pagal Direktyvoje [2008/9] nustatytas išsamias taisykles“.

10 Tos pačios direktyvos 178 straipsnio a punkte patikslinama:

„Kad galėtų gyvendinti teisę atskaitai, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą. <...>“

11 Prieš dalinį keitimą Direktyva 2010/45 Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte buvo numatyta:

„Kad galėtų gyvendinti teisę atskaitai, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą. <...>“

12 PVM direktyvos 179 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę PVM atskaitai gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, kurios atskaitai per tą patį laikotarpį jis gijo teisę ir ją naudojo pagal 178 straipsnį.“

13 Šios direktyvos X antraštinėje dalyje „Atskaita“ yra 5 skyrius, susijęs su atskaitos tikslinimu. Minėtos direktyvos šio skyriaus 185 straipsnio 1 dalyje patikslinama:

„Visą pirmą atskaitą tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.“

14 Tos pa?ios direktyvos 186 straipsnyje nurodyta, kad „[v]alstyb?s nar?s nustato išsamias 184 ir 185 straipsni? taikymo s?lygas ir išsamias taisykles“.

15 PVM direktyvos 218 straipsnyje, esan?iame PVM direktyvos XI antraštin?s dalies 3 skyriuje „S?skaita fakt?ra“, susijusiame su apmokestinam?j? asmen? ir tam tikr? neapmokestinam?j? asmen? pareigomis, numatyta:

„Taikydamos ši? direktyv?, valstyb?s nar?s s?skaitomis-fakt?romis laiko rašytin?s ar elektronin?s formos dokumentus ar pranešimus, jeigu jie tenkina šiame skyriuje nustatytas s?lygas.“

16 Šios direktyvos 219 straipsnyje nurodyta:

„Bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakei?ia arba kuriame konkre?iai ir vienareikšmiškai nurodoma pirmin? s?skaita fakt?ra, laikomas s?skaita fakt?ra.“

Direktyva 2008/9

17 Direktyvos 2008/9 1 straipsnyje nurodyta, kad joje „nustatomos [PVM direktyvos] 170 straipsnyje numatyto [PVM] gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ir kurie atitinka [jos] 3 straipsnyje nustatytas s?lygas, išsamios taisykl?s“.

18 Šios direktyvos 2 straipsnyje pateiktos tokios s?vok? apibr?žtys:

„Šioje direktyvoje vartojamos tokios s?vok? apibr?žtys:

<...>

3) PVM gr?žinimo laikotarpis – 16 straipsnyje minimas laikotarpis, kur? apima prašymas gr?žinti PVM;

<...>

5) pareišk?jas – PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ne?sisteig?s apmokestinamasis asmuo, kuris pateikia prašym? gr?žinti PVM.“

19 Min?tos direktyvos 3 straipsnyje nurodyta, kad ji taikoma PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ne?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kuris atitinka šiame straipsnyje ?tvirtintas s?lygas.

20 Tos pa?ios direktyvos 5 straipsnyje nustatyta:

„Kiekviena valstyb? nar? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je ne?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui gr?žina PVM, apskai?iuot? už kit? apmokestinam?j? asmen? toje valstyb?je nar?je jam tiekias prekes ar suteiktas paslaugas <...>, jeigu tos prek?s ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

a) [PVM direktyvos] 169 straipsnio a ir b punktuose nurodytus sandorius;

<...>

Nepažeidžiant 6 straipsnio, šioje direktyvoje teis? ? pirkimo mokes?io gr?žinim? nustatoma pagal [PVM] direktyv?, kaip taikoma PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je.“

21 Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalyje patikslinama:

„Be 1 dalyje nurodytos informacijos prašyme gr?žinti PVM kiekvienos PVM gr?žinan?ios valstyb?s nar?s ir kiekvienos s?skaitos fakt?ros arba importo dokumento atveju nurodomi šie duomenys:

<...>

d) s?skaitos fakt?ros arba importo dokumento data ir numeris;

<...>“

22 Šios direktyvos 10 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeisdama nuostatos d?l prašym? pateikti informacij? pagal 20 straipsn?, PVM gr?žinanti valstyb? nar? gali reikalauti, kad pareišk?jas kartu su prašymu gr?žinti PVM elektronin?mis priemon?mis pateikt? s?skaitos fakt?ros arba importo dokumento kopij? tais atvejais, kai s?skaitoje fakt?roje arba importo dokumente nurodyta apmokestinamoji vert? yra 1000 EUR ar daugiau arba lygiavert? suma nacionaline valiuta. Kai s?skaita fakt?ra išrašoma už kur?, ribin? vert? yra 250 EUR arba lygiavert? suma nacionaline valiuta.“

23 Min?tos direktyvos 13 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodyta:

„Jeigu pateikus prašym? gr?žinti PVM, atskaitoma dalis patikslinama pagal [PVM direktyvos] 175 straipsn?, pareišk?jas patikslina sum?, d?l kurios buvo pateiktas prašymas arba kuri jau buvo gr?žinta.“

24 Tos pa?ios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta:

„Prašymas gr?žinti PVM apima:

a) preki? ar paslaug? pirkim?, už kur? s?skaita fakt?ra buvo išrašyta PVM gr?žinimo laikotarpiu, jeigu prievol? apskai?iuoti PVM atsirado prieš išrašant s?skait? fakt?r? arba jos išrašymo metu, arba kuri? atžvilgiu prievol? apskai?iuoti PVM atsirado PVM gr?žinimo laikotarpiu, jeigu už t? pirkim? s?skaita fakt?ra buvo išrašyta prieš atsirandant prievolei apskai?iuoti mokest?.
<...>“

25 Direktyvos 2008/9 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prašymas gr?žinti PVM pateikiamas ?sisteigimo valstybei narei ne v?liau kaip iki kalendorini? met?, einan?i? po PVM gr?žinimo laikotarpio, rugs?jo m?n. 30 d.“ Prašymas laikomas pateiktu tik tuo atveju, jeigu pareišk?jas ?raš? vis? informacij?, kurios reikalaujama pagal 8, 9 ir 11 straipsnius.“

26 Direktyvos 2008/9 20 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai PVM gr?žinanti valstyb? nar? mano, kad ji neturi visos reikalingos informacijos, kuria remdamasi ji priimt? sprendim? d?l viso prašymo gr?žinti PVM ar jo dalies, <...> ji gali paprašyti vis? pirma pareišk?jo arba ?sisteigimo valstyb?s nar?s kompetenting? institucij? pateikti papildom? informacij?. <...>

Prireikus PVM gr?žinanti valstyb? nar? gali paprašyti daugiau papildomos informacijos.

<...>

2. Pagal 1 dalį prašoma informacija PVM grąžinančiai valstybei narei yra pateikiama per mės nuo tos dienos, kai tą prašymą gauna asmuo, kuriam jis yra adresuotas.“

27 Minutos direktyvos 23 straipsnyje nurodyta:

„1. Jeigu prašymas grąžinti PVM visiškai arba iš dalies atmetamas, PVM grąžinanti valstybė narė kartu su sprendimu pareiškėjui praneša atmetimo priežastis.

2. Skundus dėl sprendimų atmesti prašymą grąžinti PVM pareiškėjas PVM grąžinančios valstybės narės kompetentingoms institucijoms gali pateikti tokia forma ir laikydamasis tokių pateikimo terminų, kokie yra nustatyti toje valstybėje įsisteigusi asmenų prašymams grąžinti PVM.

<...>“

Rumunijos teisė

28 Pagrindiniuose byloje taikytinos redakcijos *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (statymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) (*Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d., toliau – Mokesčių kodeksas) 145 straipsnio 2 dalyje buvo nustatyta:

„(2) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti mokestį už pirkimus, jeigu jie naudojami šiems sandoriams:

a) apmokestinamiesiems sandoriams;

b) sandoriams, susijusiems su ekonomine veikla, kurios atveju prekų tiekimo ar paslaugų teikimo vieta laikoma užsienyje, kai mokestis būtų atskaitomas, jei šie sandoriai būtų sudaryti Rumunijoje;

<...>“

29 Mokesčių kodekso 146 straipsnio 1 dalies a punkte buvo numatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) dėl mokėtino ar sumokėto mokesčio, susijusio su prekėmis, kurios jam patiektos ar turi būti patiektos, ar paslaugomis, kurios jam suteiktos ar turi būti suteiktos, turėti sąskaitų faktūrų, išrašytų pagal 155 straipsnio nuostatas. <...>“

30 Šio kodekso 147ter straipsnio 1 dalies a punkte buvo patikslinta, kad „ne Rumunijoje, bet kitoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, neįregistruotas ir neprivalantis įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, gali susigrąžinti [PVM], sumokėtą už Rumunijoje atliktą prekių ar paslaugų importą ir įsigijimą“.

31 *Hotărârea Guvernului Nr. 44/2004* (Vyriausybės nutarimas Nr. 44/2004; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 112, 2004 m. vasario 6 d.) patvirtina Mokesčių kodekso taikymo taisyklės, pateiktas šio sprendimo priede. Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos ši taisyklė (toliau – taikymo taisyklės) 49 punkte tvirtintos normos yra susijusios su tuo metu galiojusi Mokesčių kodekso 147ter straipsniu. Šio 49 punkto 1 dalyje nurodyta:

„Pagal Mokesčių kodekso 147ter straipsnio 1 dalies a punktą kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kuris ne Rumunijoje, bet kitoje valstybėje narėje, gali susigrąžinti PVM, sumokėtą už Rumunijoje atliktą prekių ar paslaugų importą ir įsigijimą.“

32 Minuto 49 punkto 15 dalies a punkte nustatyta, kad turi būti prašoma grąžinti PVM už „prekes arba paslaugas, už kurias sėskaitos faktūros buvo išrašytos per PVM grąžinimo laikotarpą ir apmokėtos iki prašymo grąžinti PVM pateikimo“ ir kad „sėskaitos faktūros, kurios nebuvo apmokėtos iki prašymo grąžinti PVM pateikimo, įtraukiamos į prašymus grąžinti PVM už laikotarpius, per kuriuos buvo apmokėtos“.

33 Taikymo taisyklė 49 punkto 16 dalyje nurodyta, kad, „[b]e 15 dalyje nurodytų sandorių, prašymas grąžinti PVM gali apimti sėskaitas faktūras arba importo dokumentus, kurie nebuvo įtraukti į ankstesnius prašymus grąžinti PVM ir yra susiję su sandoriais, įvykdytais per atitinkamus kalendorinius metus“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

34 2012 m. *Pompes Salmson SAS*, kurios ekonominės veiklos vieta yra Prancūzijoje, iš *ZES Zollner Electronic SRL* (toliau – *Zollner*), steigtos ir registruotos kaip PVM mokėtoja Rumunijoje, įsigijo gamybos įrangą. Kadangi *Compes Salmson* perdavė šią įrangą *Zollner*, kad ji galėtų gaminti prekes, kurios vėliau būtų patiektos jai, šios prekės nepaliko Rumunijos teritorijos.

35 Tais pačiais metais *Zollner* išrašė sėskaitas faktūras, susijusias su šiais pirkimais, įskaitant PVM. Remdamasi jomis *Pompes Salmson* paprašė grąžinti Rumunijoje už laikotarpį nuo 2012 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. sumokėtą PVM pagal Direktyvą 2008/9 ir Mokesčių kodekso 147ter straipsnio 1 dalies a punktą, siejamą su taikymo taisyklės 49 punktu. 2014 m. sausio 14 d. sprendimu šis prašymas buvo atmestas „dėl motyvų, susijusių su prie prašymo pridėtais dokumentais ir pridėtu sėskaitų faktūrų neteistumu“ (toliau – 2014 m. sausio 14 d. sprendimas). *Zollner* panaikino 2012 m. išrašytas sėskaitas faktūras. 2015 m. ji išrašė naujas sėskaitas faktūras už tuos pačius pirkimus.

36 2014 m. *Pompes Salmson* susijungė su *Wilo France SAS*. Po šio susijungimo atsiradęs naujas subjektas (*Wilo Salmson France*), perėmęs visas *Pompes Salmson* teises ir pareigas, remdamasis naujomis *Zollner* išrašytomis sėskaitomis faktūromis 2015 m. pateikė naują su laikotarpiu nuo 2015 m. rugpjūčio 1 d. iki spalio 31 d. susijusį prašymą grąžinti PVM, sumokėtą Rumunijoje įsigyjant atitinkamą įrangą. 2016 m. gegužės 12 d. sprendimu Rumunijos valdžios institucijos atmetė šį prašymą, motyvuodamos tuo, kad *Wilo Salmson* nesilaikė taikymo taisyklės 49 punkto 16 dalies ir jau buvo prašiusi grąžinti šiose sėskaitose faktūrose nurodytą PVM.

37 *Wilo Salmson* pateikė skundą dėl šio sprendimo *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți* (Bukarešto regiono viešųjų finansų direktorato mokesčių mokėtojų nerezidentų mokesčių administratorius, Rumunija). 2016 m. rugsėjo 2 d. sprendimu šis skundas buvo atmestas, motyvuojant tuo, kad dėl PVM, kurį prašoma grąžinti, buvo pateiktas ankstesnis prašymas grąžinti PVM, ir sandoriai, dėl kurių prašoma grąžinti šį mokestį, buvo susiję ne su 2015 m., o su 2012 m.

38 Tada ši bendrovė kreipėsi į *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, prašydama panaikinti šį 2016 m. rugsėjo 2 d. sprendimą ir 2016 m. gegužės 12 d. sprendimą atmesti prašymą grąžinti 449 538,38 Rumunijos lėjų (RON) (apie 91 310 EUR) sumą už laikotarpį nuo 2015 m. rugpjūčio 1 d. iki 2015 m. spalio 31 d.

39 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad turi nustatyti, ar 2015 m. galima susigr?žinti už 2012 m. atliktus pirkimus, d?l kuri? galiojan?ios mokes?i? s?skaitos fakt?ros buvo išrašytos tik 2015 m., sumok?t? PVM. Jis mano, kad *Wilo Salmson* situacija yra netipin?, palyginti su Direktyvoje 2008/9 numatytais atvejais arba Teisingumo Teismo jau nagrin?tais atvejais, nes 2012 m. *Zollner* išrašytos s?skaitos buvo panaikintos d?l Rumunijos mokes?i? institucij? konstatuoto j? neteis?tumo, už tuos pa?ius pirkimus galiojan?ios s?skaitos fakt?ros buvo išrašytos tik 2015 m., *Wilo Salmson* pasinaudojo teise ? gr?žinim? tik 2015 m. pateiktu prašymu, kuriame buvo nurodytos 2015 m. išrašytos s?skaitos fakt?ros, ir iki šiol šiai bendrovei nebuvo atliktas gr?žinimas.

40 Jis teigia, kad PVM direktyvoje nereguliuojamas terminas pasinaudoti teise ? atskait?, tod?l reikia išsiaiškinti, ar data, nuo kurios šis trumpas terminas gali b?ti skai?iuojamas, gali b?ti nustatyta tik remiantis aptariam? prek? tiekimo data, neatsižvelgiant ? kitas reikšmingas aplinkybes. Atsižvelgiant ? šios direktyvos 167 ir 178 straipsnius ir ? tai, kad s?skaitos fakt?ros išrašymo šios teis?s tur?tojas nekontroliuoja, b?tina, kad Teisingumo Teismas patikslint?, ar, atsižvelgiant ? Direktyvos 2008/9 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirm? atvej?, prašymas gr?žinti PVM gali b?ti susij?s su prek? ar paslaug? pirkimais, už kuriuos buvo išrašytos s?skaitos fakt?ros gr?žinimo laikotarpiu, neatsižvelgiant ? tai, ar su jomis susij?s PVM tapo mok?tinas per š? laikotarp?, ar anks?iau.

41 D?l dviej? pirm?j? klausim? jis pažymi, kad Rumunijos mokes?i? institucijos neatskyr? s?skait? fakt?r? išrašymo kaip proced?rinio elemento datos ir prievol?s apskai?iuoti PVM kaip esminio elemento datos, nors šios dvi datos tur?jo sukelti skirtingas pasekmes mokes?i? atžvilgiu, ir kad teise ? atskait? negalima pasinaudoti nesant pagal teis?s reikalavimus išrašytos s?skaitos fakt?ros. Nors, savaime suprantama, reik?t?, kad prievol? apskai?iuoti PVM b?t? atsiradusi prieš išrašant s?skait? fakt?r? arba j? išrašant, vis d?lto pateikiant prašym? d?l gr?žinimo svarbus s?skaitos fakt?ros išrašymo momentas.

42 D?l tre?iojo ir ketvirtojo klausim? jis nurodo, kad Rumunijos mokes?i? institucijos nusprend?, jog d?l 2015 m. išrašyt? s?skait? fakt?r? už 2012 m. atliktus pirkimus negali b?ti pateiktas prašymas gr?žinti PVM, susij?s su 2015 m., nes egzistavo ankstesn?s s?skaitos fakt?ros. Vis d?lto *Zollner* vienašališkai jas panaikino (d?l to kilo panaikinimo pasekm?s) ir teis?s ? atskait? tur?tojas neturi joki? teisinių priemoni? ?pareigoti tiek?j? išrašyti nauj? s?skait? fakt?r?.

43 Be to, atsižvelgiant ? PVM direktyvos 169 ir 178 straipsnius, Direktyvos 2008/9 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirm? atvej? ir b?tinyb? tur?ti galiojan?i? s?skait? fakt?r?, kad b?t? galima pasinaudoti teise ? gr?žinim?, prašymas gr?žinti PVM turi b?ti grindžiamas tik s?skaitomis fakt?romis, išrašytomis per „gr?žinimo laikotarp?“ taikant vienintel? nustatyt? s?lyg? – kad prievol? apskai?iuoti PVM b?t? atsiradusi prieš išrašant s?skaitas fakt?ras ar tuo pat metu.

44 Kadangi *Zollner* panaikino 2012 m. išrašytas s?skaitas fakt?ras, tik 2015 m. išrašytos naujos s?skaitos fakt?ros gal?jo ?rodyti pirkimus ir pagr?sti pagrindin?je byloje nagrin?jam? prašym? gr?žinti PVM. Tod?l, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, tik šios s?skaitos fakt?ros tur?t? b?ti laikomos „proced?rinio momentu“, leidžian?iu pateikti prašym? d?l gr?žinimo pagal Direktyv? 2008/9.

45 Šiomis aplinkyb?ms *Tribunalul Bucure?ti* (Bukarešto apygardos teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar aiškinant [PVM direktyvos] 167 straipsnį kartu su 178 straipsniu, atsižvelgiant į PVM sistemos taikymo tvarką, reikia atskirti momentą, kai atsiranda teisė į PVM atskaitą, nuo momento, kai ta teisė pasinaudojama?

Tuo tikslu reikia išaiškinti, ar teisė į PVM atskaitą galima įgyvendinti, kai nėra išrašyta (galiojanti) sąsigytų prekių pirkimo fiskalinė sąskaita faktūra.

2. Tas pačias nuostatas aiškinant kartu su Direktyvos 2008/9/EB 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirmu [atveju], kuriuo procedūriniu momentu reikia remtis siekiant įvertinti teisės į PVM grąžinimą įgyvendinimo teisingumą?

Tuo tikslu reikia išaiškinti, ar galima prašymą grąžinti apskaituotiną PVM pateikti prieš prasidedant PVM grąžinimo laikotarpiui, jeigu sąskaita faktūra buvo išrašyta per PVM grąžinimo laikotarpį.

3. Tas pačias Direktyvos 2008/9 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirmo [atvejo] nuostatas siejant su [PVM direktyvos] 167 straipsniu ir 178 straipsniu, koks yra sąskaitų faktūrų, išrašytų už prekes, sąsigytas iki PVM grąžinimo laikotarpio, panaikinimo ir naujų sąskaitų faktūrų išrašymo poveikis teisės į su tokiu sąsigijimu susijusio PVM grąžinimo įgyvendinimui?

Tuo tikslu reikia išaiškinti, ar tuo atveju, jeigu tiekėjai panaikina pirmąsias prekes įsigijimo sąskaitas faktūras ir vėliau išrašytų naujas sąskaitas faktūras, prekes ar paslaugas gaunančio asmens teisės prašyti sugrąžinti pirkimo PVM įgyvendinimas turėtų būti susietas su naujų sąskaitų faktūrų data. Nagrinėjama situacija, kai pirmąsias sąskaitas faktūras panaikinimas ir naujų sąskaitų faktūrų išrašymas patenka ne į prekes ar paslaugas gaunančio asmens kontrolės sritį, o tikrai į tiekėjo diskrecijos sritį.

4. Ar pagal nacionalinės teisės aktus tokiu atveju, kai sąskaita faktūra yra teisingai išrašyta per prašymo pateikimo laikotarpį, Direktyvoje [2008/9] numatyta teisė į PVM grąžinimą gali būti suteikiama tik įvykdžius sąlygą, kad būtų atsiradusi prievolė apskaituoti PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtumo

46 Rumunijos vyriausybė tvirtina, kad pateikti klausimai yra nepriimtini. Pirma, jie grindžiami klaidingu ir neišsamiu pagrindinės bylos faktinių aplinkybių pateikimu, todėl, jeigu jis būtų ištaisytas ir aplinkybės būtų vertinamos kaip visuma, klausimai taptų nenaudingi ir nereikšmingi sprendimui šioje byloje priimti. Antra, taip pateikiant šias aplinkybes tik pakartojama vienos iš bylos šalių nuomonė, todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas neįvykdė savo pareigos paaiškinti faktines aplinkybes prieš kreipdamasis į Teisingumo Teismą ir nurodyti priežastis, dėl kurių jam kyla klausimų dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, taip pat, kodėl, jo nuomone, Teisingumo Teismo atsakymas yra būtinas nagrinėjamam ginčui išspręsti.

47 Pirmiausia reikia priminti, kad SESV 267 straipsnyje įtvirtinta prejudicinio sprendimo priėmimo procedūra yra Teisingumo Teismo ir valstybių narių teismų tiesioginio bendradarbiavimo procedūra. Vykstant šiai procedūrai, kuri grindžiama aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks bylos faktinių aplinkybių konstatavimas ir vertinimas priskirtinas prie nacionalinio teismo kompetencijos; jis, atsižvelgdamas į konkrečias bylos aplinkybes, vertina ir prejudicinio sprendimo reikalingumą savo sprendimui priimti, ir Teisingumo Teismui pateikiamą klausimų svarbą, o Teisingumo Teismas turi teisę aiškinti Sąjungos nuostatas ar spręsti dėl jų galiojimo tik remdamasis nacionalinio teismo aprašyta fakte ir teisine situacija

(šiuo klausimu žr. 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Schweppes*, C-291/16, EU:C:2017:990, 21 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij? ir 2021 m. balandžio 20 d. Sprendimo *Repubblica*, C-896/19, EU:C:2021:311, 28 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

48 Vadinasi, Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendim? tuo atveju, kai pateikti klausimai susij? su S?jungos teis?s normos išaiškinimu arba galiojimu (2015 m. birželio 16 d. Sprendimo *Gauweiler ir kt.*, C-62/14, EU:C:2015:400, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2021 m. liepos 15 d. Sprendimo *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, 54 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

49 Kadangi klausimams d?l S?jungos teis?s taikoma reikšmingumo prezumpcija, Teisingumo Teismo atsisakymas priimti sprendim? d?l nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo galimas, tik jei akivaizdu, kad S?jungos teis?s nuostatos aiškinimas ar galiojimo vertinimas visiškai nesusij?s su pagrindin?s bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetin? arba Teisingumo Teismui nežinomos faktin?s ir teisin?s aplinkyb?s, kuri? reikia norint naudingai atsakyti ? jam pateiktus klausimus (šiuo klausimu žr. 2015 m. birželio 16 d. Sprendimo *Gauweiler ir kt.*, C-62/14, EU:C:2015:400, 25 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij? ir 2021 m. liepos 15 d. Sprendimo *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, 55 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

50 Šiuo atveju Rumunijos vyriausyb?s pateikti argumentai siekiant ?rodyti, kad pateikti klausimai yra nenaudingi sprendimui pagrindin?je byloje priimti, grindžiami prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo atlikto faktini? aplinkybi? vertinimo, kuris yra klaidingas ir neišsamus, kritika. Vis d?lto Teisingumo Teismas neturi abejoti šiuo vertinimu, kuris šioje byloje priklauso nacionalinio teismo kompetencijai. Tod?l ši? argument? nepakanka pirmesniame punkte nurodytai reikšmingumo prezumpcijai paneigti (pagal analogij? žr. 2015 m. birželio 16 d. Sprendimo *Gauweiler ir kt.*, C-62/14, EU:C:2015:400, 26 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

51 D?l Rumunijos vyriausyb?s pastabos, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodytos faktin?s aplinkyb?s yra vienos iš pagrindin?s bylos šali? teigini? pakartojimas, reikia pažym?ti, kad vien ši aplinkyb?, net jei b?t? patvirtinta, ne?rodo, kad taip elgdamasis šis teismas ne?vykdo savo pareigos pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 94 straipsn? nurodyti faktines aplinkybes, kuriomis remdamasis jis pateik? klausimus, ir priežastis, d?l kuri? jam kyla abejoni? d?l pateiktuose klausimuose nurodyt? S?jungos teis?s nuostat? aiškinimo arba d?l kuri?, jo nuomone, Teisingumo Teismo atsakymas yra b?tinas nagrin?jamam gin?ui išspr?sti.

52 Priešingai, kaip matyti iš šio sprendimo 39–44 punkt?, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? galima suprasti priežastis, d?l kuri? j? priimti pateik?s teismas kelia klausim? d?l ?vairi? PVM direktyvos ir Direktyvos 2008/9 nuostat? taikymo srities ir jame pateikta pakankamai informacijos, kad Teisingumo Teismas gal?t? jam pateikti S?jungos teis?s išaiškinim?, b?tin? nagrin?jamam gin?ui išspr?sti.

53 Šiuo klausimu taip pat reikia priminti, kad nei pagal SESV 267 straipsn?, nei pagal kuri? nors kit? S?jungos teis?s nuostat? nereikalaujama ir nedraudžiama prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui pri?mus prejudicin? sprendim? pakeisti faktini? ir teisini? išvad?, kurias jis padar? prašyme priimti prejudicin? sprendim?, su s?lyga, kad šis teismas visiškai užtikrins Teisingumo Teismo pateikto S?jungos teis?s išaiškinimo taikym? (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 5 d. Sprendimo *Ognyanov*, C-614/14, EU:C:2016:514, 28–30 punktus).

54 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, pateiktus klausimus reikia pripažinti priimtinais.

D?l esm?s

Pirminės pastabos

55 Pirmiausia reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis žino reikšmingas faktines ir teisinės aplinkybes, prašo Teisingumo Teismo išaiškinti Direktyvos 2006/112 su pakeitimais, padarytais Direktyva 2010/45, nuostatas, kurios pagal jos 2 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą taikytinos nuo 2013 m. sausio 1 d.

56 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prekės tiekimai, dėl kurių kilo ginčas pagrindinėje byloje, buvo vykdyti 2012 m., dokumentai, kurie laikomi suskaitomis faktromis, buvo parengti 2012 m., 2014 m. sausio 14 d. sprendimu jie laikyti „neteisiais“, 2014 m. ar 2015 m. jie panaikinti ir 2015 m. buvo parengti nauji dokumentai, kurie laikomi su tais pačiais tiekimais susijusiomis suskaitomis faktromis.

57 Be to, pagal PVM direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas vyksta ir prievolę apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekės tiekimą ar paslaugų teikimą. PVM direktyvoje tvirtinta teisė atskaitą, nuo kurios priklauso teisė grąžinimui (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija), yra tiek materialiuoju, tiek laiko aspektais tiesiogiai susijusi su prievole apskaičiuoti už prekes ir paslaugas mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 27 d. Sprendimo *Varna Holideis*, C-364/17, EU:C:2018:500, 22 punktas), nes šios direktyvos 167 straipsnyje numatyta, kad teisė atskaitą atsiranda, kai atsiranda prievolę apskaičiuoti atskaitytiną mokestį.

58 Taip pat PVM direktyvos 64 ir 65 straipsniuose numatytos skirtingos prievolės apskaičiuoti PVM taisyklės, taikytinos šiuose straipsniuose nurodytomis aplinkybomis, o šios direktyvos 66 straipsnyje, nukrypstant nuo 63–65 straipsnių, valstyboms narėms leidžiama numatyti, kad tam tikrų sandorių atveju arba tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolę apskaičiuoti PVM atsiranda vienu iš šiame 66 straipsnyje nurodytų momentų.

59 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, atsižvelgiant į visas jo žinomas faktines ir nacionalinės teisės aplinkybes, reikia patikrinti, ar Direktyvos 2006/112 nuostatos, kurios išplaukia iš Direktyva 2010/45 padarytų pakeitimų, iš tiesų yra tos, kurios taikomos sprendžiant kiekvieną iš įvairių jo nagrinėjamos bylos aspektų.

60 Vis dėlto šiuo klausimu reikia patikslinti, kad vienintelis Direktyva 2010/45 padarytas Direktyvos 2006/112 nuostatos pakeitimas, kuris yra reikšmingas Teisingumo Teismui nagrinėjant šią bylą, yra susijęs su Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktu, kuriame iki šio pakeitimo daroma nuoroda ne į suskaitos faktros, išrašytos „pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius“ turėjimą, o į „pagal [Direktyvos 2006/112] 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius“ išrašytos suskaitos faktros turėjimą.

61 Nors iš tiesų abiem šiais atvejais daroma nuoroda į atitinkamas šios direktyvos nuostatas, kuriose iš esmės numatytos suskaitos faktros išrašymo aplinkybės ir sąlygos, jų turinys, galimybės išrašyti ar perduoti elektronines suskaitas faktras ir valstybių narių galimybė tam tikromis sąlygomis imtis supaprastinimo priemonių, vis dėlto šios nuostatos nėra identiškos. Jų turinio skirtumai neturi reikšmės analizei, kurią Teisingumo Teismas turi atlikti šioje byloje, todėl šiame sprendime pateikti atsakymai bus taikomi, net jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galiausiai nuspręstų, kad vienas ar keli iš ginčijamų aspektų, kuriuos jis turi išspręsti, patenka ne į PVM direktyvos nuostatą, o į Direktyvos 2006/112 redakcijos, galiojusios iki Direktyva 2010/45 padarytų pakeitimų, galiojimo laikotarpį.

Dėl pirmojo klausimo

62 Kalbant apie pirmąjį pateiktą klausimą, pirmiausia reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis, kai apmokestinamasis asmuo yra ?sisteig?s kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje buvo perkamos aptariamos prekės. Taigi pagrindinė byla susijusi ne su teise ? PVM atskait?, numatyta PVM direktyvos 168 straipsnyje, bet su teise ? šio mokesčio grąžinim?, numatyta šios direktyvos 170 straipsnyje, kuriame nurodomi šios direktyvos 169 straipsnyje numatyti sandoriai.

63 Be to, reikia priminti, kad minėtos direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad pagal Direktyvoje 2008/9 nustatytas išsamias taisykles PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems ne valstybėje narėje, kur jie perka PVM apmokestinamas prekes ir paslaugas, bet ?sisteigusiems kitoje valstybėje narėje. Vis dėlto joje nesiekama nustatyti teis?s ? PVM grąžinim? pasinaudojimo sąlyg? ar jos apimties. Iš ties? šios direktyvos 5 straipsnio antroje pastraipoje numatyta, kad, nepažeidžiant jos 6 straipsnio ir siekiant joje užsibrėžt? tiksl?, teis? ? pirkimo PVM grąžinim? nustatoma pagal Direktyv? 2006/112, kaip ji taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 35 punktas).

64 Šiomis aplinkybomis reikia suprasti, kad pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167–171 ir 178 straipsniai ir Direktyva 2008/9 turi būti aiškinami taip, kad teis? ? PVM, sumokėto už preki? tiekim?, grąžinim? gali ?gyvendinti apmokestinamasis asmuo, ?sisteig?s ne PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje, jei šis apmokestinamasis asmuo neturi su atitinkam? preki? pirkimu susijusios sąskaitos faktūros, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?.

65 Nors pagal Direktyvos 2008/9 1 straipsn? ja siekiama nustatyti PVM grąžinimo, numatyto PVM direktyvos 170 straipsnyje, apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra ?sisteig? PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir atitinka šios pirmosios direktyvos 3 straipsnyje nustatytas sąlygas, taisykles, remiantis šios direktyvos nuostatomis ir, kaip jau buvo priminta šio sprendimo 63 punkte, ?gyvendinimo sąlygos ir teis?s ? grąžinim? apimtis yra nustatomos pagal PVM direktyv?, kaip ji taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

66 Taigi valstybėje narėje ?sisteigusio apmokestinamojo asmens teis? ? kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM grąžinim?, kaip tai reglamentuojama Direktyvoje 2008/9, atitinka jam PVM direktyvoje nustatyt? teis? ? pirkimo PVM atskait? jo valstybėje narėje (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Bundeszentralamt für Steuern*, C?346/19, EU:C:2020:1050, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

67 Be to, kaip ir teis? ? atskait?, teis? ? PVM grąžinim? yra esminis bendros PVM sistemos, kurios tikslas – visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtinės arba sumokėtos vykdant ekonomin? veikl?, principas, ?tvirtintas Sąjungos teis?s aktuose. Taigi bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services*, C?133/18, EU:C:2019:354, 35 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Bundeszentralamt für Steuern*, C?346/19, EU:C:2020:1050, 45 punktas).

68 Teisė ? atskait?, todėl ir ? gr?žinim?, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė taikoma iš karto dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 36 punktą ir nurodyta jurisprudencija ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Bundeszentralamt für Steuern*, C-346/19, EU:C:2020:1050, 46 punktą).

69 Vis dėlto teisė ? PVM gr?žinim?, kaip ir teisė ? PVM atskait?, siejama su esmini? ir formali? reikalavim? ar sąlyg? laikymusi (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 40 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

70 Dėl šios teisės ? gr?žinim? ?gyvendinimo reikalavim? ar materialini? sąlyg? pažymėtina, kad iš šios direktyvos 169 straipsnio a punkto ir 170 straipsnio matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti teise ? PVM gr?žinim?, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, kuris nėra ?sisteig?s valstyb?je nar?je, kur jis perka prekes ar paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, ir, antra, kad prekės ir paslaugos, kuriomis grindžiama teisė ? PVM gr?žinim?, būtų šio apmokestinamojo asmens naudojamos pardavimo sandoriams už valstybės narės, kurioje šis mokestis yra mokėtinas arba sumokėtas, rib?, ir kad dėl šių sandorių atsirastų teisė ? atskait?, jeigu jie būtų buvę ?vykdyti šioje valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 33 punkt?). Be to, šis apmokestinamasis asmuo turi atitikti Direktyvos 2008/9 3 straipsnyje nustatytas kumuliacines sąlygas (šiuo klausimu žr. 2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *CHEP Equipment Pooling*, C-242/19, EU:C:2020:466, 55 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

71 Dėl teisės ? gr?žinim? ?gyvendinimo tvarkos, kuri sutampa su formaliais reikalavimais ar sąlygomis, pažymėtina, kad apie teisė ? PVM atskait? PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte numatyta, jog atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašyt? s?skait? fakt?r? (pagal analogiją 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 42 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

72 Iš to Teisingumo Teismas padar? išvad?, kad nors pagal PVM direktyvos 167 straipsn? teisė ? PVM atskait? atsiranda, kai kyla prievol? apskait?iuoti PVM, pagal šios direktyvos 178 straipsn? min?ta teisė gali būti iš esmės ?gyvendinama tik nuo to momento, kai apmokestinamasis asmuo turi s?skait? fakt?r? (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 43 punktą ir nurodyta jurisprudencija). Be to, jis nusprend?, kad tas pats pasakytina apie teisės ? mokesčio gr?žinim? ?gyvendinim? (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 49 ir 50 punktus).

73 Dėl PVM gr?žinimo tvarkos pirmiausia primintina, kad pagal Direktyvos 2008/9 8 straipsnio 2 dalies d punkt? kiekvienos PVM gr?žinan?ios valstybės narės ir kiekvienos s?skaitos fakt?ros ar importo dokumento atveju prašyme gr?žinti PVM turi būti nurodytas „s?skaitos fakt?ros arba importo dokumento data ir numeris“. Pagal šios direktyvos 15 straipsnio 1 dalies antr? sakini? prašymas dėl gr?žinimo laikomas pateiktu tik tuo atveju, jeigu pareišk?jas ?raš? vis? šiame 8 straipsnyje numatyt? informacij?. Remiantis min?tos direktyvos 10 straipsnio pirmu sakiniu PVM gr?žinanti valstyb? nar? gali reikalauti, kad pareišk?jas, kaip jis suprantamas pagal tą pa?ią direktyvą, kartu su prašymu gr?žinti PVM pateikt? elektronin?mis priemon?mis s?skaitos fakt?ros arba importo dokumento kopij? tais atvejais, kai juose nurodyta apmokestinamoji vert? yra 1 000 EUR ar daugiau arba lygiavert? suma nacionaline valiuta.

74 Šios aplinkybės taip pat rodo, kad siekiant pasinaudoti teise ? PVM gr?žinim?, numatyta PVM direktyvos 170 ir 171 straipsniuose, kuri? taikymo tvark? reglamentuoja Direktyva 2008/9,

būtina, kad apmokestinamasis asmuo, ?sisteig?s ne PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o kitoje valstyb?je nar?je, tur?t? s?skait? fakt?r?, susijusi? su atitinkam? preki? ar paslaug? pirkimu.

75 Šiuo klausimu, kaip iš esm?s matyti iš šio sprendimo 71 ir 72 punkt?, PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nurodyta, kad nor?damas atlikti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyt? atskait? apmokestinamasis asmuo privalo, kiek tai susij? su preki? tiekimu ir paslaug? teikimu, tur?ti s?skait? fakt?r?, išrašyt? pagal šios direktyvos XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnio nuostatas, ir šis reikalavimas pagal Direktyvos 2008/9 5 straipsnio paskutin? pastraip? taikomas ir PVM direktyvos 170 straipsnyje numatytai teisei ? gr?žinim?. Be to, šios direktyvos 218 ir 219 straipsniuose atitinkamai nurodyta, kad valstyb?s nar?s priima kaip s?skaitas fakt?ras visus dokumentus ar pranešimus popieriuje ar elektronine forma, kurie atitinka šios direktyvos XI antraštin?s dalies 3 skyriuje nustatytas s?lygas, ir kad bet koks dokumentas ar pranešimas, kuris pakei?ia pirmin? s?skait? fakt?r? ir konkre?iai bei nedviprasmiškai j? nurodo, yra prilyginamas s?skaitai fakt?rai.

76 Pagal pagrindin? PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait? ar gr?žinim?, jeigu esminiai reikalavimai ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykdy? kai kuri? formali? reikalavim? (2020 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM gr?žinimas – s?skaitos fakt?ros)*, C?371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 80 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Bundeszentralamt für Steuern*, C?346/19, EU:C:2020:1050, 47 punktas).

77 Vis d?lto gali b?ti kitaip, jei d?l formali? reikalavim? pažeidimo negalima pateikti tiksli? ?rodym?, kad ?vykdyti esminiai reikalavimai (2020 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM gr?žinimas – s?skaitos fakt?ros)*, C?371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 81 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Bundeszentralamt für Steuern*, C?346/19, EU:C:2020:1050, 48 punktas).

78 Be to, suformuotoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta, kad tuo atveju, kai mokes?i? administratorius turi reikiamus duomenis nustatyti, jog apmokestinamasis asmuo privalo sumok?ti PVM, draudžiama numatyti papildomas s?lygas, galin?ias naudojim?si teise ? PVM atskait? ar gr?žinim? padaryti ne?manom? (2020 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM gr?žinimas – s?skaitos fakt?ros)*, C?371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 82 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Bundeszentralamt für Steuern*, C?346/19, EU:C:2020:1050, 53 punktas).

79 Reikia pažym?ti, kad pagal Direktyvos 2008/9 20 straipsn?, kai PVM gr?žinanti valstyb? nar? mano, kad neturi visos reikalingos informacijos, kuria remdamasi priimt? sprendim? d?l viso prašymo gr?žinti PVM ar jo dalies, ji gali paprašyti vis? pirma pareišk?jo arba ?sisteigimo valstyb?s nar?s kompetenting? institucij? pateikti papildomos informacijos per nurodyt? vieno mėnesio termin? nuo dienos, kai prašymo pateikti informacijos adresatas gavo š? prašym?.

80 Be to, reikia priminti, kad kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra Sąjungos teis?s nuostatomis PVM srityje pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Vis d?lto valstybi? nari? priimtos priemon?s neturi viršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti. Tod?l jos neturi b?ti naudojamos taip, kad d?l j? sistemingai b?t? abejojama teise ? PVM atskait?, taigi, ir PVM neutralumu, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas (pagal analogij? žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 48 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij? ir 2020 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija (PVM gr?žinimas – s?skaitos fakt?ros)*, C?371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 83 punkt?).

81 Vadinas, tik tuo atveju, jei dokumente yra tr?kum?, d?l kuri? nacionalinis mokes?i? administratorius negauna duomen?, b?tin? prašymui d?l gr?žinimo pagr?sti, galima manyti, kad

toks dokumentas nėra „sąskaita faktūra“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, ir negalima pasinaudoti teise į grąžinimą, kai apmokestinamasis asmuo jį gavo.

82 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, 1 pirmąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 167–171 ir 178 straipsniai ir Direktyva 2008/9 turi būti aiškinami taip, kad teisės į PVM, sumokėto už prekių tiekimą, grąžinimą negali įgyvendinti apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs ne PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje, jei šis apmokestinamasis asmuo neturi su atitinkamu prekių pirkimu susijusios sąskaitos faktūros, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą. Tik tuo atveju, jei dokumente yra trūkumų, dėl kurių nacionalinis mokestis administratorius negauna duomenų, būtų prašymui dėl grąžinimo pagrįsti, galima manyti, kad toks dokumentas nėra „sąskaita faktūra“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.

Dėl antrojo ir ketvirtąjo klausimų

83 Antruoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167–171 ir 178 straipsniai ir Direktyvos 2008/9 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirmasis atvejis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama atmesti prašymą grąžinti PVM, susijusį su atitinkamu grąžinimo laikotarpiu, motyvuojant tuo, kad prievolė apskaičiuoti šį PVM atsirado per ankstesnį grąžinimo laikotarpį, nors jis įtrauktas į sąskaitą faktūrą tik per šį atitinkamą laikotarpį.

84 Kaip jau priminta šio sprendimo 57 punkte, iš PVM direktyvos 63 straipsnio matyti, kad apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Kaip matyti iš šios direktyvos 167 straipsnio ir 179 straipsnio pirmos pastraipos, teise į PVM atskaitą iš principo naudojamas per tą patį laikotarpį, kuriuo ši teisė atsirado, t. y. tuomet, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 44 punktas).

85 Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 82 punkto, tam, kad apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs ne PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje, galėtų pasinaudoti teise į PVM, sumokėto už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, grąžinimą, kaip tai numatyta PVM direktyvos 170 ir 171 straipsniuose ir Direktyvoje 2008/9, būtina, kad šis apmokestinamasis asmuo pateiktų sąskaitą faktūrą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, susijusį su atitinkamu prekių pirkimu ar paslaugų teikimu.

86 Direktyvos 2008/9 1 dalies a punkte numatyta, kad prašymas dėl grąžinimo yra susijęs su prekių ar paslaugų pirkimu, už kurį sąskaita faktūra buvo išrašyta PVM grąžinimo laikotarpiu, jeigu prievolė apskaičiuoti PVM atsirado prieš išrašant sąskaitą faktūrą arba jos išrašymo metu, arba kuri atžvilgiu prievolė apskaičiuoti PVM atsirado PVM grąžinimo laikotarpiu, jeigu už tą pirkimą sąskaita faktūra buvo išrašyta prieš atsirandant prievolei apskaičiuoti mokestį.

87 Iš šių aplinkybių matyti, kad, kalbant apie apmokestinamuosius asmenis, įsisteigusius ne PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje, su sąlyga, kad prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda prieš išrašant sąskaitą faktūrą arba ją išrašant, būtina data, kai apmokestinamasis asmuo gavo sąskaitą faktūrą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, susijusį su aptariamu prekių ar paslaugų pirkimu, apibrėžiami pirkimo sandoriai, dėl kurių gali būti pateiktas prašymas dėl grąžinimo. Todėl prašymas grąžinti PVM negali būti atmestas remiantis vien tuo, kad prievolė apskaičiuoti PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį prašoma grąžinti, atsirado per nustatytą grąžinimo laikotarpį, nors šis pirkimas sąskaitoje faktūroje nurodytas tik vėlesniu grąžinimo laikotarpiu.

88 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, 2 antrąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 167–171 ir 178 straipsniai ir Direktyvos 2008/9 14 straipsnio 1 dalies a punkto

pirmasis atvejis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama atmesti prašymą grąžinti PVM, susijusį su atitinkamu grąžinimo laikotarpiu, motyvuojant vien tuo, kad prievolė apskaituota šio PVM atsirado per ankstesnį grąžinimo laikotarpį, nors jis įtrauktas į sąskaitų faktūrą tik per šį atitinkamą laikotarpį.

Dėl trečiojo klausimo

89 Pirmiausia reikia pažymėti, kad trečiasis klausimas netiesiogiai grindžiamas prielaida, kad 2012 m. apmokestinamojo asmens turimi dokumentai, kuriais remiantis buvo pateiktas prašymas dėl grąžinimo, atmestas 2014 m. sausio 14 d. sprendimu, yra sąskaitos faktūros, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą. Iš tiesų, jeigu taip nebūtų, iš šio sprendimo 82 ir 88 punktuose pateiktų atsakymų pirmąjį, antrąjį ir ketvirtąjį klausimus matyti, kad iki 2015 m. šis apmokestinamasis asmuo negalėjo pasinaudoti teise į grąžinimą, nes tik tais metais jis gavo tokias sąskaitas faktūras. Tokiomis aplinkybėmis šis trečiasis klausimas nebūtų naudingas sprendžiant ginčą pagrindinėje byloje.

90 Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad tiekėjo išrašyta sąskaita faktūra pagal nacionalinę teisę sukelia tokias pačias pasekmes kaip ir jos anuliavimas. Vis dėlto iš šio sprendimo negalima daryti išvados, kad šis panaikinimas buvo atliktas bendru sutarimu, be to, iš jo nematyti, kad sandoriai, su kuriais susijusios 2015 m. sąskaitos faktūros ir kurie įvykdyti 2012 m., buvo panaikinti ar kad dėl to buvo grąžinta sumokėta kaina.

91 Galiausiai iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad apmokestinamasis asmuo ginčijo 2014 m. sausio 14 d. sprendimą; *Wilo Salmson* to nenurodo ir Teisingumo Teismui pateiktose pastabose. Taigi, su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, taip pat reikia remtis prielaida, kad tuo metu, kai *Zollner* atliko pagrindinę bylą nagrinėjimą panaikinimą ir išrašė naujas sąskaitas faktūras, šis sprendimas tapo galutinis, kaip, beje, Teisingumo Teismui pateiktose pastabose teigia Rumunijos vyriausybė.

92 Šiomis aplinkybėmis reikia suprasti, kad trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167–171 ir 178 straipsniai ir Direktyva 2008/9 turi būti aiškinami taip, kad po to, kai mokestį grąžinanti valstybė narė priėmė sprendimą, kuriuo atmetamas sąskaita faktūra pagrįstas prašymas dėl grąžinimo, ir šis sprendimas jau tapo galutinis, per vėlesnį grąžinimo laikotarpį teikėjas išrašo naują sąskaitą faktūrą, susijusią su tais pačiais tiekimo sandoriais, kurie neginčijami, o vienašališkas šio tiekėjo šios sąskaitos faktūros anuliavimas turi tokios teisės į PVM grąžinimą, kuri jau buvo įgyvendinta, buvimui ir laikotarpiui, kuriuo ši teisė turi galioti.

93 Pažymėtina, kad Direktyvos 2008/9 15 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad prašymas dėl grąžinimo pateikiamas įsisteigimo valstybei narei „ne vėliau kaip iki kalendorinio metų, einančio po PVM grąžinimo laikotarpio, rugsėjo mėn. 30 d.“. Šis terminas yra naikinamasis terminas, kurio nesilaikant prarandama teisė į PVM grąžinimą (šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, 26 ir 33 punktus ir 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 39 punktą). Galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM atskaitą prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčyta neribotą laiką (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

94 Be to, pagal Direktyvos 2008/9 23 straipsnio 1 dalį, kai prašymas dėl grąžinimo visiškai arba iš dalies atmetamas, mokestį grąžinanti valstybė narė pareiškėjui praneša, kaip tai

suprantama pagal šį direktyvą, apie atmetimo priežastis kartu su sprendimu atmesti prašymą, o pagal šio straipsnio 2 dalį skundą dėl sprendimo atmesti prašymą dėl grąžinimo galima pateikti mokestį grąžinančios valstybės narės kompetentingoms institucijoms skundams dėl sprendimo dėl grąžinimo, kurio prašė šioje valstybėje narėje įsisteigę asmenys, pateikti nustatyta tvarka ir laikantis terminų.

95 Teisingumo Teismas pripažino, jog teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek atitinkamą mokesčių mokėtoją, tiek administratorių, sumetimais nustatomi protingi senaties terminai ieškiniui pareikšti atitinka Sąjungos teisę. Iš tiesų dėl tokių terminų naudojimosi Sąjungos teiseje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jei suėjus šiems terminams ieškinys ar jo dalis privalo būti atmesti (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 42 punktą ir nurodyta jurisprudenciją ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520 32 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

96 Kaip savo išvados 100 ir 101 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, pripažinus, kad aplinkybomis, kaip aprašytosios šio sprendimo 92 punkte, dėl vienašališko tiekėjo sėskaityto faktoro panaikinimo po to, kai sprendimas atmesti pirmąjį prašymą grąžinti mokestį, pagrįstą šia sėskaityto faktoru, tapo galutinis, ir jį pakeitus su tais pačiais pirkimais susijusia nauja sėskaityto faktoru, apmokestinamajam asmeniui būtų suteikta galimybė pateikti naują sėskaityto fakturą su prašymu gražinti PVM, susijusį su tais pačiais pirkimais; taip būtų sudarytos sąlygos apeiti Direktyvos 2008/9 15 straipsnio 1 dalyje numatytą senaties terminą prašymui dėl grąžinimo pateikti ir terminą apskųsti sprendimą atmesti prašymą, numatytą atitinkamos valstybės narės pagal šios direktyvos 23 straipsnio 2 dalį, taip pat būtų panaikintas šis nuostatas poveikis ir kiltų grėsmė teisiniui saugumui.

97 Be to, tiesa, kad, pirma, PVM direktyvoje numatyta galimybė tikslinti pirminį atskaitą, kai atskaityta PVM suma yra didesnė ar mažesnė už sumą, kuri apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti pagal jos X antraštinės dalies 5 skyriaus nuostatas. Taigi šios direktyvos 185 straipsnis susijęs, be kita ko, su panaikintais pirkimais ir pagal minėtos direktyvos 186 straipsnį valstybės narės tenka pareiga nustatyti šio straipsnio taikymo tvarką. Be to, kaip matyti iš tos pačios direktyvos 219 straipsnio, joje numatyta galimybė ištaisyti sėskaityto fakturą, ypač kai ji klaidinga arba kai joje trūksta tam tikrų privalomų duomenų (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 32 ir 34 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją). Kita vertus, pagal Direktyvos 2008/9 13 straipsnį leidžiama ištaisyti prašymą dėl grąžinimo, kai pateikus šį prašymą atskaitytina dalis taisoma pagal PVM direktyvos 175 straipsnį.

98 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad iš šio sprendimo 92 punkte nurodytų aplinkybių visiškai nematyti, kad būtų kalbama apie teisės grąžinimo ištaisymą, dėl kurio buvo pateiktas naujas prašymas dėl grąžinimo, ir netgi sėskaityto fakturą, išrašytą per ankstesnį grąžinimo laikotarpį, ištaisymą, nes nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė jokios informacijos šiuo klausimu, o pateiktas trečiasis klausimas, kaip jau buvo konstatuota šio sprendimo 89 punkte, buvo grindžiamas prielaida, kad teisė grąžinimo galiojo būtų veiksmingai įgyvendinta remiantis pirminėmis sėskaitytomis faktromis.

99 Šiomis aplinkybomis Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su atskaitos tikslinimu arba galimu patikslinimu sėskaityto fakturą galiojimu atgaline data, negali paneigti šio sprendimo 96 punkte padarytos išvados.

100 Vadinas, atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 167–171 ir 178 straipsniai ir Direktyva 2008/9 turi būti aiškinami taip, kad po to, kai mokestį grąžinanti valstybė narė priima sprendimą, kuriuo atmeta sėskaityto fakturą pagrįstą prašymą grąžinti PVM, ir šis sprendimas jau tapo galutinis, o per vėlesnį grąžinimo laikotarpį

teik?jas išrašo naują s?skait? fakt?r?, susijusi? su tais pa?iais tiekimo sandoriais, kurie negin?ijami, vienašališkas šio tiek?jo šios s?skaitos fakt?ros anuliavimas neturi jokios ?takos nei teis?s ? PVM gr?žinim?, kuri jau buvo ?gyvendinta, buvimui, nei laikotarpiui, kuriuo ši teis? turi galioti.

D?l bylin?jimosi išlaid?

101 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 167–171 ir 178 straipsniai ir 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o yra ?sisteig? kitoje valstyb?je nar?je, išsamias taisykles, turi b?ti aiškinami taip, kad teis?s ? prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), sumok?to už prekį tiekim?, gr?žinim? negali ?gyvendinti apmokestinamasis asmuo, ?sisteig?s ne mokest? gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je, o kitoje valstyb?je nar?je, jei šis apmokestinamasis asmuo neturi su atitinkam? prekį pirkimu susijusios s?skaitos fakt?ros, kaip tai suprantama pagal Direktyv? 2006/112, iš dalies pakeist? Direktyva 2010/45. Tik tuo atveju, jei dokumente yra tr?kum?, d?l kuri? nacionalinis mokes?io administratorius negauna duomen?, b?tin? prašymui d?l gr?žinimo pagr?sti, galima manyti, kad toks dokumentas n?ra „s?skaita fakt?ra“, kaip tai suprantama pagal Direktyv? 2006/112, iš dalies pakeist? Direktyva 2010/45.**
- 2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, 167–171 ir 178 straipsniai ir Direktyvos 2008/9 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirmasis atvejis turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama atmesti prašym? gr?žinti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM), susijus? su atitinkamu gr?žinimo laikotarpiu, motyvuojant vien tuo, kad prievol? apskai?iuoti š? PVM atsirado per ankstesn? gr?žinimo laikotarp?, nors jis ?trauktas ? s?skait? fakt?r? tik per š? atitinkam? laikotarp?.**
- 3. Direktyvos 2006/112 167–171 ir 178 straipsniai ir Direktyva 2008/9 turi b?ti aiškinami taip, kad po to, kai mokest? gr?žinanti valstyb? nar? priima sprendim?, kuriuo atmeta s?skaita fakt?ra pagr?st? prašym? gr?žinti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM), ir šis sprendimas jau tapo galutinis, o per v?lesn? gr?žinimo laikotarp? šis teik?jas išrašo naują s?skait? fakt?r?, susijusi? su tais pa?iais tiekimo sandoriais, kurie negin?ijami, vienašališkas tiek?jo šios s?skaitos fakt?ros anuliavimas neturi jokios ?takos nei teis?s ? PVM gr?žinim?, kuri jau buvo ?gyvendinta, buvimui, nei laikotarpiui, kuriuo ši teis? turi galioti.**

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.