

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2021 m. balandžio 22 d.(1)

Byla C-80/20

Wilo Salmson France SAS

prieš

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

(*Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167 straipsnis ir 178 straipsnio a punktas – Teisės ? PVM atskait? atsiradimas – Atsiradimo laikotarpis – S?skaitos fakt?ros tur?jimas kaip esmin? s?lyga – Atskyrimas nuo formali? PVM atskaitos s?lyg? – PVM gr?žinimo direktyva (Direktyva 2008/9/EB) – 14 straipsnio 1 dalies a punktas ir 15 straipsnis – Galutinis neapsk?sto sprendimo atmesti prašym? pob?dis – S?skaitos fakt?ros panaikinimo (anuliavimo) ir naujos s?skaitos fakt?ros išrašymo teisin?s pasekm?s“

I. ?vadas

1. 2012 m. viena ?mon? pateik? Rumunijoje prašym? gr?žinti PVM, nors 2012 m. tur?ta tik viena s?skaita fakt?ra, kuri pasirod? esanti klaidinga. 2012 m. atmetus prašym? gr?žinti PVM, ši s?skaita fakt?ra buvo panaikinta (anuliuota), o 2015 m. – išrašyta nauja s?skaita fakt?ra. 2015 m. buvo pateiktas naujas prašymas gr?žinti PVM, d?l kurio reikia priimti sprendim?. Prašym? priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimai, kada atsirado teis? ? PVM atskait? ir kada tur?jo b?ti pateiktas prašymas gr?žinti PVM.
2. Teisingumo Teismas šioje byloje gali atsakyti ? vien? iš svarbiausi? PVM teis?s praktikos klausim?: ar s?skaitos fakt?ros tur?jimas yra b?tina s?lyga, kad ?mon? gal?t? atskaityti PVM?
3. Jei ? š? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, tokios s?skaitos fakt?ros tur?jimas taip pat b?t?

svarbus mokestiniam laikotarpiui, per kurį turi būti pasinaudota teise į PVM atskaitą arba pateiktas prašymas grąžinti PVM. Tuo atveju, jei pirminis skaita faktūra vėliau būtų taisoma, darant prielaidą, kad šis taisymas galioja atgaline data, lemiamas reikšmės turėtų klaidingos skaitos faktūros turėjimo data (šiuo atveju – 2012 m.), priešingu atveju – ištaisytos skaitos faktūros turėjimo data (tokiu atveju – 2015 m.). Jei pirmą pateiktas klausimas vis dėlto būtų atsakyta neigiamai, lemiamas reikšmės turėtų tik paslaugos teikimas ar prekės tiekimas (šiuo atveju – 2012 m.).

4. Jei PVM atskaitai taikomi tam tikri laiko ribojimai (nesvarbu, ar tam tikri prašymų pateikimo terminai, kaip per grąžinimo procedūrą pagal Direktyvą 2008/9, ar senaties terminai), svarbu tai, kada prasideda šis terminų eiga. Tai susiję su klausimu, ar yra tam tikra data, iki kada apmokestinamasis asmuo turi pasinaudoti PVM atskaita, ar jis gali laisvai pasirinkti šią datą, paprašydamas kitos sandorio šalies išrašyti jam naują skaitą faktūrą, o seną – anuliuoti. Papildomai kyla procesinio klausimo, jei per tą laiką jau buvo galutinai atsisakyta grąžinti pirkimo mokestį, dėl kurio pateiktas prašymas.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

– Direktyva 2006/112

5. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) (toliau – PVM direktyva) 63 straipsnyje reglamentuojamas apmokestinimo momentas ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimas:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekės tiekimo ar paslaugų teikimą.“

6. PVM direktyvos 167 straipsnis susijęs su teise į PVM atskaitą atsiradimu. Jame nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

7. Šios direktyvos 178 straipsnyje reglamentuojamas teisės į atskaitą įgyvendinimas:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, 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 skaitą faktūrą;

<...>

f) kai apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM kaip paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytą formalumą.“

8. PVM direktyvos 219 straipsnyje reglamentuojami skaitų faktūrų pakeitimai, šiuo klausimu nurodyta:

„Bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakeičia arba kuriame konkrečiai ir vienareikšmiškai nurodoma pirminis skaita faktūra, laikomas skaita faktūra.“

9. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte reglamentuojama materialinė atskaitos taikymo sritis:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“.

10. Šios direktyvos 169 straipsnio a punkte ši teisė ? atskait? išplečiama:

„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.“

11. PVM direktyvos 170 straipsnyje aiškiai nurodyta, kad net jei nėra galimybės atskaityti PVM, apmokestinamasis asmuo turi teisę susigrąžinti PVM:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta Direktyvos 86/560/EEB <...> 1 straipsnyje, Direktyvos 2008/9/EB <...> 2 straipsnio 1 punkte ir 3 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, nėra ?sisteig? 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; <...>“

12. PVM direktyvos 171 straipsnio 1 dalis susijusi su grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nevykdo vidaus sandorių, tvarka:

„PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra ?sisteig? valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba ? kuri? importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra ?sisteig? kitoje valstybėje narėje, pagal Direktyvoje 2008/9/EB nustatytas išsamias taisykles.“

— *Direktyva 2008/9*

13. Direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra ?sisteig? PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra ?sisteig? kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles(3) (toliau – PVM grąžinimo direktyva), 5 straipsnyje akivaizdžiai parodomas ryšys su PVM direktyva.

„Kiekviena valstybė narė PVM grąžinančioje valstybėje narėje ne?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, apskaičiuotą už kitą apmokestinamąjį asmenį toje valstybėje narėje jam tiekias prekes ar suteiktas paslaugas arba už ? t? valstybė narė importuotas prekes, jeigu tos prekės ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

a) Direktyvos 2006/112/EB 169 straipsnio a ir b punktuose nurodytus sandorius;

b) sandorius su asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal Direktyvos 2006/112/EB 194–197 straipsnius ir 199 straipsnį, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

Nepažeidžiant 6 straipsnio, šioje direktyvoje teisė į pirkimo mokesčio grąžinimą nustatoma pagal Direktyvą 2006/112/EB, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.“

14. PVM grąžinimo direktyvos 10 straipsnyje numatoma galimybė PVM grąžinančiai valstybei narei nustatyti papildomus dokumentus, kuriuos būtina pateikti kartu su prašymu.

„Nepažeisdama nuostatos dėl prašymų pateikti informaciją pagal 20 straipsnį, PVM grąžinanti valstybė narė gali reikalauti, kad pareiškėjas kartu su prašymu grąžinti PVM elektroninėmis priemonėmis pateiktą sėskaitytos faktūros arba importo dokumento kopiją tais atvejais, kai sėskaitytoje faktūroje arba importo dokumente nurodyta apmokestinamoji vertė yra 1 000 EUR ar daugiau arba lygiavertė suma nacionaline valiuta. Kai sėskaityta faktūra išrašoma už kurį, ribinę vertę yra 250 EUR arba lygiavertė suma nacionaline valiuta.“

15. PVM grąžinimo direktyvos 14 straipsnyje reglamentuojamas prašymo grąžinti PVM turinys:

„1. Prašymas grąžinti PVM apima:

a) prekės ar paslaugų pirkimą, už kurį sėskaityta faktūra buvo išrašyta PVM grąžinimo laikotarpiu, jeigu prievolė apskaituoti PVM atsirado prieš išrašant sėskaitytą faktūrą arba jos išrašymo metu, arba kurią atžvilgiu prievolė apskaituoti PVM atsirado PVM grąžinimo laikotarpiu, jeigu už tą pirkimą sėskaityta faktūra buvo išrašyta prieš atsirandant prievolei apskaituoti mokestį; <...>“

16. PVM grąžinimo direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje nustatyti terminai, per kuriuos turi būti pateiktas toks prašymas grąžinti PVM.

„Prašymas grąžinti PVM pateikiamas įsisteigimo valstybei narei ne vėliau kaip iki kalendorinio metų, einančio po PVM grąžinimo laikotarpio, rugsėjo mėn. 30 d. Prašymas laikomas pateiktu tik tuo atveju, jeigu pareiškėjas rašytinai visą informaciją, kurios reikalaujama pagal 8, 9 ir 11 straipsnius. <...>“

17. PVM grąžinimo direktyvos 23 straipsnyje reglamentuojamas prašymo grąžinti PVM atmetimas:

„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 prašymų grąžinti PVM pareiškėjas PVM grąžinančio valstybės narės kompetentingoms institucijoms gali pateikti tokia forma ir laikydamasis tokių pateikimo terminų, kokie yra nustatyti toje valstybėje įsisteigusio asmens prašymams grąžinti PVM. <...>“

B. Rumunijos teisė

18. *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas; toliau – Mokesčių kodeksas) 145 straipsnyje reglamentuojama apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti mokėtiną pirkimo PVM.

19. Mokesčių kodekso 146 straipsnyje nustatyta, kad norėdamas įgyvendinti šią teisę apmokestinamasis asmuo turi turėti šį skaitmeninį faktą.

20. Mokesčių kodekso 1472 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs Rumunijoje, o yra įsisteigęs kitoje valstybėje narėje, Rumunijoje nėra registruotas ir neprivalo būti registruotas kaip PVM mokėtojas, gali pasinaudoti teise į PVM, sumokėto už prekių ir (arba) paslaugų importą bei įsigijimą Rumunijoje, grąžinimą.

21. *Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal* (Vyriausybės nutarimas Nr. 44/2004, kuriuo patvirtinamos Mokesčių kodekso įgyvendinimo nuostatos) 49 punkto 15 dalyje nustatyta, kad turi būti prašoma grąžinti PVM už „prekes arba paslaugas, už kurias šį skaitmeninį faktą buvo išrašytos per PVM grąžinimo laikotarpį ir apmokėtos iki prašymo grąžinti PVM pateikimo. Šį skaitmeninį faktą, kurios nebuvo apmokėtos iki prašymo grąžinti PVM pateikimo, įtraukiamos į prašymus grąžinti PVM už laikotarpius, per kuriuos buvo apmokėtos“.

22. Pagal šio vyriausybės nutarimo 49 punkto 16 dalį „[b]e 15 dalyje nurodytų sandorių <...> prašymas grąžinti PVM gali apimti šį skaitmeninį faktą arba importo dokumentus, kurie nebuvo įtraukti į ankstesnius prašymus grąžinti PVM ir yra susiję su sandoriais, įvykdytais per atitinkamus kalendorinius metus“.

III. Pagrindinė byla

23. *ZES Zollner Electronic SRL* (toliau – ZES), Rumunijoje įsteigta ir kaip PVM mokėtoja registruota bendrovė, tiekia bendrovei *Pompas Salmson SAS* Rumunijoje pagamintas prekes. *Pompas Salmson* yra teisę atskaityti PVM turinti bendrovė, ekonominės veiklos buveinė turinti Prancūzijoje. Ji nėra įsisteigusi Rumunijoje ir nėra registruota joje kaip PVM mokėtoja.

24. *Pompas Salmson* taip pat sudarė sutartį su ZES dėl gamybos įrenginių įsigijimo. ZES pardavė įrenginius *Pompas Salmson*, o ši juos vėl perdavė disponuoti ZES, kad būtų naudojami gaminant prekes, kurios vėliau turėjo būti tiekiamos (*tooling*) bendrovei *Pompas Salmson*.

25. 2012 m. ZES išrašė atitinkamas šį skaitmeninį faktą su nurodytu PVM už *Pompas Salmson* parduotus gamybos įrenginius. Neaišku, ar *Pompas Salmson* apmokėjo šias šį skaitmeninį faktą, o jei apmokėjo, tai kada.

26. *Pompas Salmson* paprašė grąžinti Rumunijoje sumokėtą PVM, remdamasi PVM grąžinimo direktyva ir Mokesčių kodekso 1472 straipsnio 1 dalies a punktu, siejama su Vyriausybės nutarimo Nr. 44/2004 49 punktu.

27. 2014 m. sausio 14 d. sprendimu Rumunijos mokesčių administratorius, remdamasis prie prašymo pridėtais dokumentais ir, atrodė(4), pridėtu šį skaitmeninį faktą neatitiktimi teisiniais reikalavimams, atmetė prašymą grąžinti PVM už laikotarpį nuo 2012 m. sausio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d., kurio suma sudarė 449 538,38 Rumunijos lėšas (RON) (apie 92 000 EUR). Rumunijos teigimu, nebuvo jokių pateiktų šį skaitmeninį faktą apmokėjimo rodymų, nors pagal tuo metu galiojusius teisės aktus jį dar buvo reikalaujama. Pažios šį skaitmeninį faktą visos buvo teisingos.

28. Vis dėlto ZES anuliavo iš pradžių (2012 m.) išrašytas šį skaitmeninį faktą ir 2015 m. išrašė naujas gamybos įrenginių pardavimo šį skaitmeninį faktą.

29. 2014 m. bendrovė *Pompas Salmson* perėmė *Wilo France SAS*. Šis procesas lėmė *Wilo Salmson France SAS* (toliau – pareiškėja) atsiradimą.

30. 2015 m. lapkričio mėn. pareiškėja pateikė prašymą grąžinti PVM, remdamasi ZES išrašytomis naujomis sąskaitomis faktromis už laikotarpį nuo 2015 m. rugpjūčio 1 d. iki 2015 m. spalio 31 d. Mokesčių administratorius atmetė prašymą grąžinti PVM kaip nepagrįstą, nurodydamas, kad pareiškėja nesilaikė Vyriausybės nutarimo Nr. 44/2004 49 punkto 16 dalies ir jau buvo prašiusi grąžinti pagal sąskaitas fakturas.

31. Reaguodama į šį sprendimą, pareiškėja 2016 m. birželio 13 d. pateikė mokestinį skundą, bet *DRFP Bucuresti – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți* (Bukarešto regiono viešųjų finansų direktorato mokesčių mokytojų nerezidentų mokesčių administratorius, Rumunija) jį atmetė kaip nepagrįstą. Jis nurodė, kad PVM, kurį buvo prašoma grąžinti, anksčiau jau buvo nurodytas kitame prašyme grąžinti PVM, o sandoriai, už kuriuos prašoma grąžinti PVM, įvyko 2012 m., o ne 2015 m. Pareiškėja dėl šio sprendimo pateikė skundą.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

32. Skundą nagrinėjantis *Tribunalul Bucuresti* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) 2019 m. gruodžio 19 d. nutartimi pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar aiškinant Direktyvos 2006/112/EB 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) įsigytų prekių pirkimo fiskalinė sąskaita faktūra.

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

Tuo tikslu reikia išaiškinti, ar galima prašymą grąžinti apskaičiuotiną 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 sakinio nuostatas siejant su Direktyvos 2006/112 167 straipsniu ir 178 straipsniu, koks yra sąskaitų faktūrų, išrašytų už prekes, įsigytas iki PVM grąžinimo laikotarpio, anuliavimo ir naujų sąskaitų faktūrų išrašymo poveikis teisės į su tokiu įsigijimu susijusio PVM grąžinimo įgyvendinimui?

Tuo tikslu reikia išaiškinti, ar tuo atveju, jeigu tiekėjas anuliavo pirmines prekių įsigijimo sąskaitas fakturas ir vėliau išrašė naujas sąskaitas fakturas, prekes ar paslaugas gaunančio asmens teisės prašyti sugrąžinti pirkimo PVM įgyvendinimas turėtų būti susietas su naujų sąskaitų faktūrų data. Nagrinėjama situacija, kai pirminių sąskaitų faktūrų anuliavimas ir naujų sąskaitų faktūrų išrašymas patenka ne į prekes ar paslaugas gaunančio asmens kontrolės sritį, o tik 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 apskaičiuoti PVM?“

33. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė pareiškėja, Rumunija ir

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtino

34. Rumunijai kyla abejonių dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtino, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas netiksliai išdėstė pagrindinės bylos faktines aplinkybes. Rumunijos nuomone, prašymas grąžinti PVM 2012 m. buvo atmestas ne dėl sės skaito faktų trūkumų, o dėl to, kad trūkavo sės skaito faktų apmokėjimo rodymų. Jie dar turėjo būti pateikiami pagal tuo metu galiojusius (nacionalinius) teisės aktus. Pagal pereinamojo laikotarpio nuostatas šiuos prašymus buvo galima pateikti dar kartą iki 2014 m. rugsėjo 30 d., tik jau be apmokėjimo rodymų. Pareiškėja to nepadarė. Nesant klaidingos sės skaitos faktų, visi prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimai yra nebeaktualūs, o Teisingumo Teismas negali pateikti naudingo atsakymo į šiuos klausimus.

35. Teisingumo Teismui sunku teisingai išaiškinti Sąjungos teisę, jei pateikiamos netikslios faktinės aplinkybės. Jei sės skaita faktūra buvo išrašyta be klaidų, nekyla, kaip teisingai teigia Rumunija, nė vieno iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimų. Be to, lieka neaišku, dėl kokio konkrečiai trūkumo sės skaitose faktūrose, jei trūkumų ir buvo, 2012 m. atmestas prašymas grąžinti PVM. Vis dėlto atsakant į pateiktus klausimus svarbu tai, ar sės skaitose faktūrose buvo klaidų, ar ne, ar jose tik nenurodyta sės skaito faktūrų data, arba, pavyzdžiui, atskirai nenurodytas PVM.

36. Vis dėlto Teisingumo Teismas pagal suformuotą jurisprudenciją per SESV 267 straipsnyje tvirtintą procedūrą, kuri yra pagrįsta aiškiu nacionalinio teismo ir Teisingumo Teismo funkcijų atskyrimu, turi teisę aiškinti Sąjungos teisės aktą ar spręsti dėl jo galiojimo tik remdamasis nacionalinio teismo nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis(5). Taigi, kiek tai susiję su argumentu, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra faktinė klaidų, ne Teisingumo Teismas, o nacionalinis teismas turi nustatyti faktus, dėl kurių iškelta byla, ir jais remdamasis priimti savo sprendimą(6).

37. Remiantis tuo galima daryti išvadą, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas, o į prejudicinius klausimus reikia atsakyti remiantis prielaida (kurios pagrįstumą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto turi patikrinti), kad prašymas grąžinti PVM 2012 m. buvo atmestas dėl klaidingų sės skaito faktūrų.

B. Dėl prejudicinių klausimų

38. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2012 m. atmestu prašymu grąžinti PVM pagal PVM grąžinimo direktyvą. Toks prašymas pakartotinai pateiktas 2015 m., anuliavus pirmines 2012 m. ir išrašius naujas 2015 m. sės skaitas faktūras. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas keturiais klausimais siekia išsiaiškinti, kuriuo momentu atsiranda teisė į PVM, kurį paslaugos gavėjas (pareiškėja) sumokėjo, mokėdamas kainą už prekių tiekimą ar paslaugų tiekimą 2012 m., grąžinimui.

39. Nepaisant to, kad tik antrasis, trečiasis ir ketvirtasis klausimai yra susiję su PVM grąžinimo direktyva, o pirmasis klausimas susijęs su teisės į atskaitą atsiradimo momentu, kitaip, nei mano Komisija, būtina atsakyti ir į pastarąjį, kaip pirminį, klausimą.

40. Kaip Teisingumo Teismas yra jau ne kartą nurodęs, PVM grąžinimo direktyvoje nesiekama nustatyti pasinaudojimo teise į grąžinimą sąlygų ar jos apimtį. Pagal PVM grąžinimo direktyvos 5 straipsnio antrą pastraipį, nepažeidžiant šios direktyvos 6 straipsnio, teisė į pirkimo mokesčio

gr?žinim? nustatoma pagal PVM direktyv?, kaip taikoma PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je(7). Taigi PVM direktyvoje nustatoma materialin? teis?, o PVM gr?žinimo direktyvoje nustatomos šios materialin?s teis?s ? gr?žinim? pagal PVM direktyvos 170 straipsn? apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? PVM gr?žinan?ioje valstyb?je nar?je (kaip tai suprantama pagal PVM gr?žinimo direktyvos 3 straipsn?), taisykl?s(8).

41. Taigi kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusio apmokestinamojo asmens teis? ? PVM gr?žinim? pagal PVM gr?žinimo direktyv? atitinka valstyb?je nar?je, kurioje atliktas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, ?sisteigusio apmokestinamojo asmens teis? ? atskait?(9).

42. Vadinasi, lemiam? reikšm? turi tai, kada atsirado teis? ? PVM atskait? pagal PVM direktyvos 167 ir paskesnius straipsnius ir kada pareišk?ja tur?jo šia teise pasinaudoti. Tai leis atsakyti ? klausim?, kuris slypi už vis? prejudicini? klausim?: ar pareišk?ja šioje byloje teis? ? PVM atskait? už 2012 m. pristatytus gamybos ?renginius pareišk? tinkamu PVM gr?žinimo laikotarpiu, t. y. 2015 m., pagal PVM gr?žinimo direktyvos 14 straipsn? (ir per PVM gr?žinimo direktyvos 15 straipsnyje nustatyt? termin?).

43. Teismui šis klausimas kyla vis? pirma todėl, kad pirmin?s (ir, matyt, klaidingos) 2012 m. s?skaitos fakt?ros už 2012 m. preki? tiekim? ar paslaug? tekim? buvo anuliuotos, o 2015 m. vietoj j? išrašytos naujos. Taigi atsakymas ? visus klausimus priklauso nuo s?skaitos fakt?ros reikšm?s PVM atskaitai (apie tai – šios išvados C skirsnys). Jei s?skaita fakt?ra apskritai n?ra b?tina, nesvarbu, ar ji buvo klaidinga ir ar j? anuliavus be klaid? išrašyta nauja.

44. Taigi pirmiausia reikia išsiaiškinti s?skaitos fakt?ros reikšm? PVM atskaitai (apie tai – šios išvados C skirsnio 1 ir 2 dalyse). Tada bus matyti, ar PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatyta prievol? *tur?ti s?skait? fakt?r?* yra PVM atskaitos s?lyga, kaip Teisingumo Teismas yra nusprend?s sprendimuose *Volkswagen*(10) ir *Biosafe*(11), ar šis požymis tapo nebeaktualus d?l Teisingumo Teismo sprendimo *V?dan*(12) (apie tai – šios išvados C skirsnio 3 dalyje). Galiausiai reikia nuspr?sti, ar k? nors kei?ia tai, kad ši s?skaita fakt?ra buvo klaidinga ir paslaugos teik?jas ar preki? tiek?jas j? anuliavo (panaikino), o 2015 m. išraš? nauj? s?skait? fakt?r? (apie tai – šios išvados C skirsnio 4 dalyje). Vis d?lto tam, kad b?t? išlaikytas PVM gr?žinimo direktyvos 15 straipsnyje nustatytas prašymo terminas ir galutinis negin?yto finans? institucij? sprendimo atmesti prašym? (žr. PVM gr?žinimo direktyvos 23 straipsn?) pob?dis, šiuo klausimu reikia atsižvelgti – priešingai, nei veikiausiai mano Komisija – ne tik ? materialin?s teis?s (apie tai – šios išvados C skirsnio 4 dalies a punkte), bet ir ? procesinius aspektus (apie tai – šios išvados C skirsnio 4 dalies b punkte).

45. Patikslinus šiuos aspektus, tinkamo PVM gr?žinimo laikotarpio, kaip tai suprantama pagal PVM gr?žinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkt? (antrasis, tre?iasis ir ketvirtasis prašymo priimti prejudicin? sprendim? klausimai), klausimai gali b?ti išspr?sti be dideli? sunkum? (apie tai – šios išvados D skirsnys).

C. D?l teis?s ? PVM atskait? atsiradimo momento (pirmasis prejudicinis klausimas)

46. Taigi reikia išsiaiškinti, kada atsirado pareišk?jos teis? ? PVM atskait?. Sunkum? nustatant tinkam? laikotarp? pasinaudoti teise ? PVM atskait? kyla d?l dviej? taisykli? – PVM direktyvos 167 straipsnio taisykl?s, reglamentuojan?ios teis?s ? atskait? atsiradim?, ir 178 straipsnio a punkto taisykl?s, reglamentuojan?ios šios teis?s ?gyvendinim? – egzistavimo ir formuluot?s. Tai aiškiai matyti iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo pirmojo klausimo.

47. PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta, kad (paslaugas ar prekes ?sigyjan?io asmens) teis? ? atskait? atsiranda atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM (taigi atsiradus paslaugos teik?jo ar preki? tiek?jo prievolei sumok?ti PVM, kaip nustatyta PVM direktyvos 63

straipsnyje). Nors PVM direktyvos 167 straipsnyje iš esmės siekiama sinchronizuoti paslaugos teikėjo ar prekų tiekėjo prievolę sumokėti PVM ir paslaugas ar prekes įsigyjantiesiems asmens PVM atskaitą, PVM direktyvos 178 straipsniu šis principas iš dalies keičiamas. Siekiant sėkmingai įgyvendinti tai teisė turi būti tenkinamos dvi sąlygos: turi būti atsiradusi paslaugos teikėjo ar prekų tiekėjo prievolė sumokėti PVM, o paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo privalo turėti sąskaitą faktūrą. Be to, ši sąskaita faktūra turi atitikti tam tikrus formalumus (pavyzdžiui, nustatytus PVM direktyvos 226 straipsnyje).

48. Taigi teisė atskaityti pridėtinės vertės mokestį galėjo atsirasti pagal PVM direktyvos 167 straipsnį ir 63 straipsnį jau prekių tiekimo ar paslaugų teikimo momentu. Šiuo atveju tai būtų 2012 m., o 2015 m. prašymas pagal PVM grąžinimo direktyvos 15 straipsnį būtų pateiktas neginėjamai per vėlai. Kaip Teisingumo Teismas jau yra ne kartą nusprendęs(13), šis terminas yra naikinamasis. Taip pat gali būti remiamasi PVM direktyvos 178 straipsnio reikalavimu turėti sąskaitą faktūrą. Tokiu atveju atsiradimo momentu galėtų būti laikomi arba 2012 m. – jei sąskaita faktūra neturi atitikti visų PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatytų formalumų, arba 2015 m., nes jais sąskaita faktūra, kuri, atrodo, atitiko visus 226 straipsnio reikalavimus, buvo pateikta pirmą kartą.

49. Manau, kad antrasis požiūris, pagal kurį reikia turėti sąskaitą faktūrą, yra teisingas, o tam tikrų formos reikalavimų nepaisymas neužkerta kelio atskaityti PVM ir gali būti koreguojamas atgaline data. Mano nuomone, reikia skirti teisės į PVM atskaitą atsiradimą *pagal esmę* (apie tai – šios išvados 1 dalyje) ir teisės į PVM atskaitą atsiradimą *pagal dydį* (apie tai – šios išvados 2 dalyje). Tik toks požiūris panagrins jus atidžiau atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su formaliai klaidingų sąskaitų faktūrų taisymu atgaline data (apie tai – šios išvados 3 dalyje). Taigi sąskaitą faktūrą galima panaikinti (anuliuoti) pagal civilinę teisę, tačiau tai neturi reikšmės nustatant teisės į atskaitą atsiradimo laikotarpį (apie tai – šios išvados 4 dalyje).

1. **Teisės į PVM atskaitą atsiradimas pagal esmę**

50. Atidžiau panagrins jus Teisingumo Teismo jurisprudenciją matyti, kad Teisingumo Teismas ligi šiol daugiausia yra teikęs nuomonę dėl teisės į PVM atskaitą atsiradimo *pagal esmę*. Pagal jurisprudenciją teisė į PVM atskaitą, taigi, ir teisė į grąžinimą, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ši teisė visų mokesčių, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai, atžvilgiu įgyvendinama nedelsiant(14). Kaip matyti iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į PVM atskaitą arba PVM grąžinimą, jeigu esminės sąlygos įvykdytos, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė kai kurių formalių reikalavimų(15). Kitaip galėtų būti tik tuomet, jei tokie formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginėjamo rodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti(16).

51. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte kalbama apie „mokėtiną ar sumokėtą PVM“ atskaitymą. Taigi omenyje turimas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vykdaniosios įmonės valstybei mokėtinas arba valstybei sumokėtas PVM. Paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo tokiomis aplinkybomis privalo mokėti ne PVM, o sutartą kainą kitai sutarties šaliai.

52. Ši nuostata padeda suprasti PVM atskaitos prasmę ir tikslą. Dėl PVM charakterizuojančio vartojimo mokesčio pobūdžio(17) ir netiesioginio apmokestinimo metodo paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo, kuris turi teisę atskaityti PVM, taikant PVM atskaitą turi būti atleidžiamas nuo į kainą įskaičiuoto jam perketo mokėtinio PVM, kurį turi mokėti kitas asmuo (paslaugos teikėjas ar prekų tiekėjas).

53. Rimtai svarstant šią mintį, iš tiesų reikėtų atsižvelgti į pareiškėjos atliktą faktinį mokėjimą. Tik nuo to momento pareiškėja iš tikrųjų (netiesiogiai) apmokestinama PVM. Vis dėlto iš PVM

direktyvos 167a straipsnio nuostatos matyti, kad direktyvos leidžias teis? ? PVM atskait? suteikia dar prieš apmokėjim?. Pagal š? straipsn? teis? ? atskait? gali b?ti ribojama mokėjimo momentu, net jei prievol? sumokėti PVM atsiranda tik gavus mokėjim?. Tai turi prasm? tik tada, jei kitais atvejais PVM atskaita galima dar prieš sumokant kain?.

54. Taigi aišku, kad direktyvos leidžias daro prielaid?, jog paslaugas ar prekes ?sigyjantis asmuo apmokestinamas PVM dar iki jam sumokant kain?, bet jau po paslaugos suteikimo ar prek? tiekimo. Tuo momentu teis? ? PVM atskait? *pagal esm?* jau yra atsiradusi.

2. *Teis?s ? PVM atskait? atsiradimas pagal sum?*

55. Vis d?lto dar reikia išsiaiškinti PVM atskaitos atsiradimo *pagal sum?* moment?. Šiuo klausimu lemiam? reikšm? turi PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas.

56. Vien paslaug? teikimo ar prek? tiekimo momentas dar nieko nesako apie tai, kokio dydžio PVM, kur? teks mokėti paslaugas ar prekes ?sigyjan?iam asmeniui, yra ?skaičiuotas ? kain?. Tai aiškiai matyti vadinam?j? t?stini? paslaug? atveju, kai sudarant sutart? nustatomas tik prek? tiekimo ar paslaug? teikimo dalykas, o ne kiekis (pavyzdžiui, elektros energijos tiekimo sutartyje). Be to, yra ir kit? situacij?, kai (pagal civilin? teis?) mok?tina kaina paaišk?ja tik paslaugos teik?jui pateikus s?skait? po paslaugos suteikimo (pavyzdžiui, advokato valandinis atlygis arba s?m?s mokestis).

57. Vis d?lto, jei prek? tiek?jo ar paslaug? teik?jo patiektos prek?s ar suteiktos paslaugos dar neparodo paslaugas ?sigyjan?iam asmeniui konkrečiai tenkan?ios mokes?io naštos, visiškai logiška, jei direktyvos leidžias PVM atskait? ne tik susieja su prek? tiekimu ar paslaug? teikimu, bet ir PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustato papildom? reikalavim? paslaugas ar prekes ?sigyjan?iam asmeniui „turėti s?skait? fakt?r?“(18).

58. Taigi reikalavimas turėti s?skait? fakt?r? taip pat skirtas PVM teis?je ?tvirtintam neutralumo principui ?gyvendinti. Neutralumo principas yra iš vartojimo mokes?io pobūdžio kylantis pagrindinis PVM principas(19). Šis principas, be kita ko, reiškia, kad ?mon?, kaip mokes?i? rink?ja valstyb?s naudai, iš esm?s turi b?ti atleidžiama nuo galutin?s PVM naštos(20), jei pati ?mon?s veikla skirta (iš esm?s) apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti(21).

59. Nor??iau dar kart?(22) atkreipti d?mes? ? naštos mažinimo aspekt?. Jis reiškia(23), kad PVM atskaita galima tik jei gav?jui tenka PVM našta. Vis d?lto ši našta gav?jui tenka ne tuomet, kai jam patiekiamos prek?s ar suteikiamos paslaugos, o tik tuomet, kai jis sumoka atlyg? (apie tai – šios išvados 53 punkte). PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto nuostata akivaizdžiai grindžiama mintimi, kad apmokėjimas paprastai vykdomas tuojau po atitinkamos s?skaitos fakt?ros pateikimo, tod?l jau tuo momentu galima preziumuoti gav?jui neatid?liotinai tenkan?i? PVM našt?.

60. Tai labai aiškiai matyti iš ankstesn?s Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kurioje aiškiai nurodyta(24), kad nedelsiant taikoma teis? ? PVM atskait? grindžiama prielaida, jog apmokestinamieji asmenys iš esm?s neatlieka joki? mokėjim?, taigi nemoka ir PVM, kol negauna s?skaitos fakt?ros arba kito jai lygiavertio dokumento, ir kad negalima preziumuoti sandorio apmokestinimo PVM, kol jis nesumok?tas.

61. Mat tai, kokia PVM našta tenka (arba teks) gav?jui, tampa aišku tik tuomet, kai atitinkamas PVM ?skaičiuojamas ? gav?jo mok?tin? atlyg?. Tai, ar PVM ?skaičiuotas ? atlyg?, matyti tik iš taikom? teisini? santyki? ir atsiskaitymo už j? ?gyvendinim?. Už teisinio sandorio ?gyvendinim? atsiskaitoma išsiuntus atitinkam? s?skait? fakt?r?.

62. Apibendrinant galima teigti, kad PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatytas reikalavimas turėti s?skait? fakt?r? yra priemon?, skirta PVM naštai atsekamai perkelti nuo paslaugos teik?jo ar prek? tiek?jo (kuris privalo sumok?ti mokest?) gav?jui (kuriam mokestis ?skai?iuojamas ? kain?). Tik taip paslaugas ar prekes ?sigyjantis asmuo gali nustatyti, kokia PVM našta, paslaugos teik?jo ar prek? tiek?jo nuomone, jam tenka, ir pasinaudoti teise atskaityti šio dydžio našt?.

63. Be to, kaip jau yra pažym?j?s Teisingumo Teismas(25), b?tinyb? tur?ti s?skait? fakt?r? pirmiausia taip pat leidžia mokes?i? administratoriui kontroliuoti atsiradusi? prievol? sumok?ti PVM ir prašom? atskaityti PVM. Kuo daugiau informacijos pateikiama tokioje s?skaitoje fakt?roje, tuo veiksmingesn? kontrol?, o tai paaiškina išpl?st? PVM direktyvos 226 straipsnio s?raš?.

64. Mano nuomone, Teisingumo Teismas sprendimuose *Volkswagen*(26) ir *Biosafe*(27) jau išaiškino ši? s?skaitos fakt?ros, kaip b?tin?s mokes?io naštos perk?limo priemon?s ir naštos sumažinimo taikant PVM atskait? s?lygos, tur?jimo svarb?.

65. Sprendimas *Volkswagen* buvo susij?s su situacija, kai šalys dar? prielaid?, kad sandoriai yra neapmokestinami. Kai klaida buvo pasteb?ta, pra?jus keleriems metams pirm? kart? buvo išrašytos s?skaitos fakt?ros su atskirai nurodytu PVM ir pateiktas prašymas gr?žinti PVM pagal PVM gr?žinimo direktyv?. Teisingumo Teismas nurod?(28), kad tokiomis aplinkyb?mis paslaugas ar prekes ?sigyjantis asmuo objektyviai negal?jo pasinaudoti teise ? gr?žinim? iki šio patikslinimo, nes „netur?jo s?skait? fakt?r? ir nežinojo, kad PVM buvo mok?tinas. Iš tikr?j? tik atlikus š? patikslinim? buvo ?gyvendintos esmin?s ir formalios s?lygos teisei ? PVM atskait? atsirasti“. PVM gr?žinimo direktyvos 15 straipsnyje nustatytas terminas galiausiai prasid?tas skai?iuoti tik nuo s?skaitos fakt?ros su nurodytu mokes?iu išrašymo dienos.

66. Sprendimas *Biosafe* buvo susij?s su PVM atskaita bendros mokes?io tarifo klaidos atveju. Pritaikytas mažesnis tarifas, nei prival?ta, tiek?jas po keleri? met? patikslino savo s?skait? fakt?r?, padidindamas atskirai nurodyt? PVM. Teisingumo Teismas ir šioje byloje padar? išvad?(29), kad paslaugas ar prekes ?sigyjantis asmuo objektyviai negal?jo pasinaudoti teise ? atskait? prieš patikslinant s?skait? fakt?r?, nes anks?iau „netur?jo pirmines s?skaitas fakt?ras ištaisan?i? dokument? ir nežinojo, kad tur?jo b?ti sumok?tas papildomas PVM. Iš tikr?j? tik atlikus š? patikslinim? buvo ?gyvendintos esmin?s ir formalios s?lygos teisei ? PVM atskait? atsirasti“. Galiausiai šios papildomos sumos mokestin?s senaties terminas pagal mokes?i? teis? prad?tas skai?iuoti tik jau gavus s?skait? fakt?r? su šia atskirai nurodyta papildoma suma.

67. Mano supratimu, abiejuose Teisingumo Teismo sprendimuose daroma prielaida, kad ?gyvendintina teis? ? PVM atskait? neatsiranda anks?iau, nei gaunama s?skaita fakt?ra, kurioje matyti paslaugas ar prekes ?sigyjan?io asmens PVM našta. Tai atitinka PVM direktyvos 167 straipsn? ir 178 straipsnio a punkt?.

3. **Pasinaudojimo teise ? PVM atskait? momentas**

68. Taigi PVM direktyvos 167 straipsnio nuostata išreiškiamas teis?s ? atskait? atsiradimas pagal esm?, o 178 straipsnio nuostata – teis?s ? atskait? atsiradimas pagal sum?. Siekiant nustatyti tinkam? pasinaudojimo teise ? atskait? moment? ir galim? termin? eigos pradži?, abiej? nuostat? turi b?ti laikomasi kartu. Galiausiai tai matyti iš PVM direktyvos 179 straipsnio, kuriame naudojimasis teise ? atskait? nepaliekamas apmokestinamojo asmens nuoži?rai. Priešingai, PVM atskaita ?manoma tik t? mokestin? laikotarp?, kur? buvo ?gyta teis? ? atskait? pagal esm? ir pagal sum?.

69. Priešingu atveju PVM direktyvos 180 straipsnio, kuriame valstyb?ms nar?ms leidžiama

nukrypti nuo šios taisyklės, nuostata neturėtų prasmės. Tai reiškia, jog valstybės narės, kaip Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs(30), gali reikalauti, kad teisė būtų pasinaudota laikotarpiu, kuriuo ji atsirado, arba ilgesniu laikotarpiu, laikantis jo nacionalinės teisės aktuose nustatytą sąlygą ir taisyklę.

a) **Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl eksperto rodytos teisės atsait?**

70. Jokios kitos išvados neleidžia daryti ir Teisingumo Teismo sprendimas byloje *Vand*(31), kuris sukuria teisinį nesaugumą(32). Tiesa, Teisingumo Teismas 42 punkte pažymėjo, kad griežtai taikant formalų reikalavimą pateikti sąskaitas fakturas būtų pažeisti neutralumo ir proporcingumo principai, nes tai neproporcingai kliudytų apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti mokesčių neutralumu, susijusiu su jo sandoriais.

71. Vertinant paviršutiniškai, galėtų būti laikomasi nuomonės, kad PVM atskaita atitinkamai leidžiama neturint sąskaitos faktūros ir nepaisant 178 straipsnio formuluotės. Vis dėlto atidžiai skaitant cituojamą Teisingumo Teismo sprendimą tokio teiginio jame rasti nepavyksta.

72. Viena vertus, Teisingumo Teismas šioje byloje turėjo atsakyti „tik“ į klausimą, ar PVM atskaita galima remiantis eksperto vertintu tokio pobūdžio statybos projektams prastai taikomos atskaitos dydžiu. Teisingumo Teismas teisingai paneigė tokią galimybę. PVM atskaita taikoma atsižvelgiant į faktinę, o ne į prastą PVM našą. Vertinimui atliktas ekspertas būtų galėjęs rodyti tik pastarąją našą.

73. Kita vertus, byloje taip ir liko neatsakyta, ar kada nors buvo išrašytos sąskaitos faktūros su nurodytu PVM. Buvo aišku tik tai, kad pirminės sąskaitos faktūros buvo nebeškaitomos ir kad mokesčių administratorius primygtinai reikalavo pateikti originalus.

74. Tai nesuderinama su direktyva. Joje nereikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo mokestinio patikrinimo metu dar turėtų sąskaitą faktūrą ir galėtų ją pateikti; sąskaitą faktūrą būtina turėti tik teisės į PVM atskaitą pareiškimo momentu. Jei vėliau sąskaita faktūrą prarandama, apmokestinamasis asmuo, be abejo, gali rodyti, kad jis turėjo sąskaitą faktūrą, kurioje buvo nurodytas atitinkamo dydžio PVM, pateikdamas visus įmanomus rodymus (paprastai – kopijas).

75. Taigi Teisingumo Teismo argumentai Sprendime *Vand* atitinkamai susiję tik su PVM atskaitos rodymu(33). Materialiųjų (t. y. 167 ir 178 straipsniuose nustatytų) atskaitos sąlygų laikymasis gali būti nustatytas remiantis visais galimais rodymais, tačiau eksperto pateiktas rodymas dėl prastai taikomo PVM šiuo tikslu per se netinkamas(34). Mano nuomone, tokią išvadą taip pat pakankamai aiškiai leidžia daryti to sprendimo rezoliucinė dalis, nagrinėjama atsižvelgiant į pateiktus klausimus ir faktines aplinkybes.

b) **Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl pasinaudojimo teise į PVM atskaitą laikotarpio**

76. Taigi neprieštaraujama ir Teisingumo Teismo jurisprudencijai, kurioje buvo nagrinėjamas konkretus laikotarpis(35), per kurį turi būti pasinaudota teise į PVM atskaitą. Šiuose sprendimuose Teismas visais atvejais atsižvelgė į tai, ar paslaugas ar prekes sigyijantis apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą(36).

77. Pavyzdžiui, Sprendime *Terra Baubedarf-Handel* Teisingumo Teismas aiškiai nurodė: „Proporcingumo principui visiškai neprieštarauja tai, kad apmokestinamasis asmuo PVM atskaitą turi atlikti per ataskaitinį laikotarpį, kuriuo tenkinamos abi sąlygos: tiek sąlyga turėti sąskaitą faktūrą ar sąskaitai faktūrai lygiavertą dokumentą, tiek teisės į atskaitą atsiradimo sąlyga. Šis reikalavimas, viena vertus, atitinka vieną iš Šeštosios direktyvos tikslų, t. y. užtikrinti (rodymais) kontroliuojamą PVM rinkimą, kita vertus, <...> mokėjimas už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą,

taigi, ir pirkimo mokesčio sumokėjimas, paprastai neatliekamas iki sųskaitos faktųros gavimo“(37). Sprendime *Senatex* Teisingumo Teismas nusprendų, kad teisų PVM atskaitų turi bųti ių esmųs ųgyvendinama tuo laikotarpiu, kai, pirma, ųi teisų atsirado ir, antra, apmokestinamasis asmuo „turi sųskaitų faktųr“.

78. Taigi, jei sųskaitos faktųros turųjimas turi lemiamų reikųmų nustatant laikotarpų, per kurų turi bųti pasinaudota teise ų PVM atskaitų, tai reiųkia, kad toks turųjimas yra ne tiesiog formalus, o esminis kriterijus. Tad PVM atskaitai bųtina turųti atitinkamų sųskaitų faktųr.

c) *Teisingumo Teismo jurisprudencija dųl neiųsamios ar klaidingos sųskaitos faktųros taisymo atgaline data*

79. Galiausiai tai matyti ir ių naujausios Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su sųskaitų faktųr taisymu atgaline data(38). Tiesa, joje Teisingumo Teismas skiria esminius ir formalius teisei ų PVM atskaitų taikomus reikalavimus. Formalųs reikalavimai reglamentuoja PVM sistemos ųgyvendinimo tvarkų ir kontrolų bei gerų funkcionavimų, kaip antai prievolųs, susijusios su apskaita, sųskaitų faktųr iųrašymu ir deklaravimu(39). Pagal pagrindinų PVM neutralumo principų reikalaujama, kad bųtų suteikta teisų ų PVM atskaitų, jeigu esminiai reikalavimai yra ųvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neųvykdų kai kurių formalių reikalavimų(40). Galiausiai, kadangi mokesųi administratorius turi reikiamų informacijų nustatyti, kad esminiai reikalavimai yra ųvykdyti, jis neturi, kiek tai susijų su apmokestinamojo asmens teise atskaityti ų mokestų, nustatyti papildomų sųlygų, galinųių naudojimųsi ųia teise padaryti neųmanomų(41).

80. Vis dųlto, atidųiau panagrinųjus, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje dųl formalių trųkumų, kurie nedraudųia atskaityti PVM, niekuomet nesiremiamas paųios sųskaitos faktųros turųjimu (ar sųskaitos faktųros egzistavimu), visais atvejais remiamasi sųskaitos faktųros rekvizitais(42).

81. Taigi ųioje jurisprudencijoje nagrinųjamas tik *tam tik*ų formalių sųlygų nebuvimas, o ne *vis*ų formalių sųlygų nebuvimas. Dųl ųios prieųasties ių ųios jurisprudencijos negalima daryti iųvados, kad teisų ų PVM atskaitų gali atsirasti neturint sųskaitos faktųros. Teisingumo Teismas taip pat tik pabrųųia, kad „sųskaitos faktųros, kurioje nurodyti Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje numatyti rekvizitai, turųjimas yra formali, o ne esminų teisųs ų PVM atskaitų sųlyga“(43). Tai tiesa. *Vis*ų Direktyvos 2006/112 226 straipsnio sųraųe nurodytų rekvizitų paisymas yra formali sųlyga. ųie rekvizitai – jei nųra esminiai (apie tai iųsamiau ųr. ųios iųvados 93 ir paskesniuose punktuose) – ir vųliau (pavyzdųiui, pagal PVM direktyvos 219 straipsnų) gali bųti pildomi arba keiųiami. Vis dųlto paųios sųskaitos faktųros *turųjimas* pagal PVM direktyvos 178 straipsnų, kaip faktas, nųra tokia formali sųlyga(44).

82. Be to, Teisingumo Teismas ių ųio teiginio taip pat daro „tik“ tokių iųvadų, kad mokesųi administratorius neturi atsisakyti suteikti teisųs ų PVM atskaitų vien dųl to, kad sųskaita faktųra neatitinka, pavyzdųiui, PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto sųlygų (tiksliai nurodyta tiekiamų prekų kiekis ir pobųdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobųdis ir data, kada jos buvo patiektos ar suteiktos), jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar ųvykdytos esminųs su ųia teise susijusios sųlygos(45). Tas pats taikoma 226 straipsnio 3 punkte (nurodytas paslaugos teikųjo ar prekų tiekųjo PVM mokųtojo kodas)(46) ar 226 straipsnio 2 punkte (nurodytas sųskaitos faktųros numeris)(47) nurodytiems rekvizitams. Taigi Teisingumo Teismas pripaųino paslaugas ar prekes ųsigyjanųio asmens jau turimos (formaliai klaidingai iųrašytos) sųskaitos faktųros taisymo galiojimų atgaline data(48).

83. Be to, Teisingumo Teismas nurodytoje jurisprudencijoje aiųskiai reikalauja iųtaisyti esamų ir paslaugas ar prekes ųsigyjanųio asmens turimų sųskaitų faktųr(49). Taigi teisų ų PVM atskaitų galutinai atsiranda standartiniu atlygintino sandorio atveju tik tada, jei tenkinamos abi sųlygos (atsiradus paslaugos suteikimo ar prekųs tiekimo nulemtai prievolei sumokųti PVM ir turint tai

patvirtinan?i? s?skait? fakt?r?).

84. S?skaitos fakt?ros tur?jimo svarba taip pat paaiškina, kod?l pagal PVM direktyvos 66 straipsnio a punkt? valstyb?ms nar?ms leidžiama numatyti, kad prievol? apskai?iuoti mokes? atsiranda ne v?liau kaip išrašius s?skait? fakt?r?. Tai susij? su išankstinio apmok?jimo atvejais, kai s?skaita fakt?ra išrašoma prieš pradedant teikti paslaug? ar tiekti prekes. Tokiu atveju teis? ? atskait? pagal esm? ir pagal sum? atsiranda tuo pa?iu metu, kai paslaugas ar prekes ?sigyjan?iam asmeniui išrašoma s?skaita fakt?ra. Vis d?lto paprastai teis? ? PVM atskait? neatsiranda paslaugas ar prekes ?sigyjan?iam asmeniui neturint s?skaitos fakt?ros.

85. Lyginant 178 straipsnio a ir f punktus taip pat aiškiai matyti, kad direktyvos leid?jas nustat? papildom? s?lyg?, taikom? ?prastinio netiesioginio surinkimo atveju (a punktas) – tur?ti s?skait? fakt?r?. Atskirais tiesioginio surinkimo atvejais ši s?lyga (f punktas – atvirkštinis apmokestinimas) n?ra b?tina(50), tod?l ir nenustatyta. Vis d?lto šis teis?k?ros sprendimas b?t? apeinamas, jei s?skaitos fakt?ros tur?jimas tapt? papras?iausiu formalumu ir b?t? pripažintas nereikšmingu.

d) ***Teisingumo Teismo jurisprudencija d?l PVM gr?žinimo direktyvos***

86. Galiausiai b?tinyb? tur?ti s?skait? fakt?r? taip pat patvirtinama PVM gr?žinimo direktyvos nuostatomis. Daugelyje šios direktyvos viet? aiškiai nustatomos s?sajos su s?skaitos fakt?ros tur?jimu. Pavyzdžiui, PVM gr?žinimo direktyvos 8 straipsnio 2 dalyje aiškiai reikalaujama prašyme gr?žinti PVM „kiekvienos s?skaitos fakt?ros atveju“ nurodyti tam tikrus duomenis. Pagal PVM gr?žinimo direktyvos 10 straipsn? PVM gr?žinanti valstyb? nar? gali reikalauti, kad pareišk?jas pateikt? „s?skaitos fakt?ros kopij?“. PVM gr?žinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte kalbama apie pirkim?, už kur? turi b?ti išrašyta „s?skaita fakt?ra“. Tai leidžia daryti išvad?, kad teisei ? PVM, kur? gali b?ti prašoma gr?žinti, atskait? b?tina, kad paslaugas ar prekes ?sigyjantis asmuo b?t? tur?j?s s?skait? fakt?r?.

87. D?l šios priežasties Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s(51), kad mokes?i? administratorius turi teis? atmesti prašym? gr?žinti PVM, jei neturi s?skaitos fakt?ros ar jos kopijos, o apmokestinamasis asmuo, mokes?i? administratoriui paprašius, nenurodo šios s?skaitos fakt?ros eil?s numerio per PVM gr?žinimo direktyvoje nustatyt? termin?. Tai netur?t? prasm?s, jei s?skaita fakt?ra b?t? nereikalinga.

e) ***Išvada***

88. Taigi tiek iš PVM direktyvos ir PVM gr?žinimo direktyvos teksto, tiek iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog teisei ? prašomo gr?žinti PVM atskait? b?tina, kad paslaugas ar prekes ?sigyjantis asmuo b?t? tur?j?s s?skait? fakt?r?. Pagal šios s?skaitos fakt?ros tur?jimo moment? nustatomas tinkamas pasinaudojimo PVM atskaita laikotarpis.

4. ***S?skaitos fakt?ros „panaikinimo“ teisin?s pasekm?s tinkamam PVM atskaitos mokestiniam laikotarpiui***

a) ***S?skaitos fakt?ros panaikinimo esmin?s teisin?s pasekm?s***

89. Jei PVM atskaitos pagal esm? (PVM direktyvos 167 straipsnis) ir pagal sum? (PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas) s?lygos yra esmin?s, tai taip pat reiškia, kad s?skaitos fakt?ros panaikinimas neturi reikšm?s nustatant tinkam? laikotarp?, per kur? turi b?ti atlikta atskaita pagal PVM direktyvos 179 straipsn?.

90. Gali b?ti, kad esmin?s s?lygos (patiekti prekes ar suteikti paslaugas ir tur?ti s?skait? fakt?r?) buvo ?vykdytos. Tokiu atveju tuo momentu atsirado teis? ? PVM atskait? ir šia teise tur?jo

b?ti pasinaudota per atitinkam? mokestin? laikotarp?. To negali pakeisti s?skaitos fakt?ros panaikinimas ir naujos s?skaitos i?rašymas. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s d?l pataisytos s?skaitos fakt?ros, kai kredito aviza buvo atšaukta (t. y. panaikinta (anuliuota)) sena s?skaita fakt?ra(52), nauja s?skaita gali b?ti tik i?taisomi galimi formal?s tr?kumai tokio laikotarpio atgaline data.

91. Gali b?ti ir taip, kad esmin?s s?lygos (patiekti prekes ar suteikti paslaugas ar tur?ti s?skait? fakt?r?) buvo ne?vykdytos. Tokiu atveju s?skaitos fakt?ros panaikinimas ir naujos s?skaitos i?rašymas reiškia pirm? kart? teis? ? PVM atskait? suteikian?ios s?skaitos fakt?ros i?rašym?. Tada pagal j? nustatomas tinkamas laikotarpis, per kur? turi b?ti pasinaudota teise ? PVM atskait?.

92. Taigi šioje byloje lemiam? reikšm? turi tai, ar 2012 m. pareišk?jai pateiktos s?skaitos fakt?ros turi b?ti laikomos „s?skaita fakt?ra“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt?. Tai savo ruožtu priklauso nuo tariamo tr?kumo pob?džio, kuris Teisingumo Teismui šioje byloje nežinomas.

93. Mano nuomone, tam, kad dokumentas b?t? laikomas s?skaita fakt?ra, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt?, iš jo ir paslaugas ar prekes ?sigyjan?iam asmeniui, ir mokes?i? administratoriui tur?t? b?ti aišku, kas yra paslaugos teik?jas ar preki? tiek?jas, kokio dydžio PVM jis perk?l? ir už kok? sandor?, taip pat, kokiam paslaugas ar prekes ?sigyjan?iam asmeniui. Tam reikia duomen? apie paslaugos teik?j?, paslaugas ar prekes ?sigyjant? asmen?, preki? tiekimo ar paslaug? teikimo dalyk?, kain? ir atskirai nurodyto PVM(53). Jei šie penki esminiai rekvizitai nurodyti, vadinasi, ? s?skaitos fakt?ros esm? ir tiksl? atsižvelgta, o teis? ? PVM atskait? yra galutinai atsiradusi(54).

94. Pavieni? iš vis? PVM direktyvos 226 straipsnyje nurodyt? rekvizit? nepateikimas neužkerta kelio atskaityti PVM, jei šie tr?kumai i?taisomi dar per administracin? proced?r? arba teismo proces?. Apie toki? teisin? pasekm? galiausiai galima spr?sti ir iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su s?skaitos fakt?ros taisymu atgaline data(55).

95. Taigi, jei tr?kumas buvo susij?s su nurodytomis esmin?mis s?skaitos fakt?ros ypatyb?mis, teis? ? PVM atskaita 2012 m. negali b?ti suteikiama, nes šiuo atžvilgiu negali b?ti kalbama apie s?skait? fakt?r?, kaip ji suprantama pagal PVM teis?. Tokiu atveju teis? ? PVM atskait? b?t? galutinai atsiradusi tik pirm? kart? gavus s?skait? fakt?r? 2015 m.

96. Jei s?skait? fakt?r? tr?kumas, priešingai, buvo susij?s tik su atskirais formalumais (pavyzdžiui, nenurodyta s?skaitos fakt?ros data ar s?skaitos fakt?ros numeris, neteisingas adresas, netiksliai aprašytas preki? tiekimo ar paslaug? teikimo dalykas, netikslus laikotarpis ar nenurodytas mokes?i? mok?tojo kodas ir t. t.)(56), teis? ? PVM atskait? atsirado jau 2012 m., atlikus tiekim? ir gavus s?skait? fakt?r?. Tokie tr?kumai nekelia abejoni? d?l „s?skaitos fakt?ros tur?jimo“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt?.

97. Man?s ne?tikina priešinga Komisijos ir pareišk?jos nuomon?, kad panaikinus sen?j? s?skait? fakt?r? nebeliko jos teisini? pasekmi?, tod?l svarbu atsižvelgti tik ? 2015 m. s?skaitas fakt?ras. Atvirkš?iai, manau, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo abejon?s d?l vienašališko s?skaitos fakt?ros panaikinimo yra pagr?stos, nors nagrin?jamu atveju s?skaita fakt?ra, atrodo, buvo anuliuota ir pakeista nauja veikiau bendru sutarimu.

98. Taigi paslaugas ar prekes ?sigyjan?io asmens teis? ? atskait? yra teis? mokes?i? kreditoriaus atžvilgiu, kurios tre?iasis asmuo negali vienašališkai panaikinti, kai ji jau atsiradusi(57). Be to, PVM direktyvoje n?ra nuostatos, kurioje b?t? numatoma, jog paslaugas ar prekes ?sigyjan?io asmens teisei ? PVM atskait? taikoma s?lyga, kad paslaugos teik?jas ar preki? tiek?jas sutikt? su savo kart? jau i?rašyta s?skaita fakt?ra ir jos neanuliuot?. Pakanka, kad

paslaugas ar prekes ?sigyjantis asmuo kart? jau b?t? tur?j?s s?skait? fakt?r?.

99. Atsižvelgiant ? tai, kad s?skaitos fakt?ros panaikinimas nedaro poveikio paslaugos teikimo ar prek? tiekimo ir s?skaitos fakt?ros tur?jimo faktinei aplinkybei, faktas, kad paslaugos teik?jas panaikino s?skait? fakt?r?, negali tur?ti ?takos paslaugas ar prekes ?sigyjan?io asmens teisei ? PVM atskait?. I? pagrindini? teisi? paisan?ios valstyb?s perspektyvos veikiau b?t? sunku rasti pateisinim?, kod?l vienam priva?iam asmeniui gal?t? b?ti leidžiama laisvai spr?sti d?l jau atsiradusios kito privataus asmens turtin?s teis?s ir savo nuoži?ra j? panaikinti – Europos Žmogaus Teisi? Teismo nuomone, teis? ? PVM atskait? net tur?t? b?ti pagrindin?s teis?s ? nuosavyb? dalis(58).

b) **S?skaitos fakt?ros panaikinimo procesin?s pasekm?s**

100. Be to, Komisija neatkreip? d?mesio ? tai, kad reikia atsižvelgti ir ? tam tikras procesines pasekmes. PVM atskaitai taikomi senaties terminai pagal nacionalin? teis?, kurie S?jungos teis?s poži?riu abejoni? iš esm?s nekelia(59). Terminai pagal nacionalin? teis? taikomi ir finans? institucij? priimam? sprendim? apskundimui, jie S?jungos teis?s poži?riu taip pat nekelia abejoni?(60). Prašymui gr?žinti PVM pagal PVM gr?žinimo direktyvos 15 straipsn? taip pat taikomas S?jungos teis?je nustatytas naikinamasis terminas, S?jungos teis?s poži?riu tuo labiau nekeliantis abejoni?(61). Vis d?lto tam, kad šie viešojoje teis?je nustatyti terminai atitikt? savo paskirt? (teisinis saugumas), jie negali b?ti paliekami bylos šali? diskrecijai.

101. Vis d?lto b?tent taip atsitikt?, jei termino, kaip šiuo atveju – PVM gr?žinimo direktyvos 15 straipsnyje nustatyto termino – pabaiga gal?t? b?ti apeinama panaikinant (anuliuojant) vien? ir išrašant kit? s?skait? fakt?r?. Neužgin?ytas ir tap?s galutinis Rumunijos finans? institucij? sprendimas atmesti prašym? v?liau, kaip buvo šiuo atveju, panaikinus s?skaitas fakt?ras ir išrašius naujas, *de facto* netenka prasm?s. Nurodyt? termin? (senaties, apskundimo, prašymo pateikimo termin?) reikšm? pasiekt? *absurdišk? lygmen?*.

102. Kaip jau yra nurod?s Teisingumo Teismas, pagal PVM direktyvos 180 ir 182 straipsnius apmokestinamajam asmeniui gali b?ti leista atskaityti PVM, net jeigu jis nepasinaudojo tokia teise laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teis?, ta?iau turi b?ti laikomasi tam tikr? nacionalin?je teis?je nustatyt? s?lyg? ir taisykli?(62). Vis d?lto šiuo atveju buvo kitaip.

103. Galimyb? be joki? laiko apribojim? pasinaudoti teise ? PVM atskait? prieštaraut? teisinio saugumo principui. Pagal š? princip? reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestin? situacija, atsižvelgiant ? jo teises ir pareigas mokes?i? administratoriui, negali b?ti užgin?ytina neribot? laik?(63). Tai juo labiau taikytina prašymui gr?žinti PVM, nes PVM gr?žinimo direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje aiškiai nustatyta data, iki kurios jis turi b?ti pateiktas.

104. D?l ši? priežas?i? Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje d?l s?skait? fakt?r? ištaisymo ne kart? yra pabr?ž?s, kad valstyb? nar? gali neleisti taisymo atgaline data, jei taisymas (ar dokument? papildymas) atliekamas „pri?mus tok? sprendim? d?l atsisakymo“(64). Tai taikoma ir tais atvejais, kai – kaip šioje byloje – s?skaita fakt?ra po sprendimo d?l atsisakymo ne tik ištaisoma, bet apskritai panaikinama ir išrašoma nauja s?skaita fakt?ra.

5. **Išvada**

105. Galiausiai, atsakant ? pirm?j? klausim?, galima daryti išvad?, kad teis? ? PVM atskait? pagal PVM direktyvoje nustatyt? tvark? atsiranda sulig dviem veiksmiais. Ši teis? pagal esm? atsiranda nuo paslaugos teik?jo apmokestinimo momento (PVM direktyvos 167 straipsnis), taigi paprastai patiekus prekes ar suteikus paslaugas, o pagal sum? – gavus s?skait? fakt?r? (PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas), kurioje patvirtinamas PVM perk?limas. Teis? ? PVM atskait? galutinai

atsiranda tik ?vykdžius abi s?lygas.

106. Šios abi s?lygos taip pat žymi laikotarp?, per kur? turi b?ti pasinaudota teise ? PVM atskait? ir nuo kurio prasideda termin?, kai taikytina, eiga. S?skaita fakt?ra, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt?, yra pateikta, jeigu joje nurodytas paslaugos teik?jas, paslaugas ar prekes ?sigyjantis asmuo, prek? tiekimo ar paslaug? teikimo dalykas, kaina, taip pat atskirai nurodytas PVM. Šiuo tikslu neprivalu tenkinti vis? PVM direktyvos 226 straipsnyje išvardyt? formali? reikalavim?, jie gali b?ti ?vykdomi ir v?liau.

D. D?l tinkamo PVM gr?žinimo laikotarpio, kaip tai suprantama pagal PVM gr?žinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkt? (antrasis, tre?iasis ir ketvirtasis prejudiciniai klausimai)

1. D?l antrojo klausimo (referencinis PVM gr?žinimo laikotarpis)

107. Atsižvelgdamas ? argumentus d?l pirmojo klausimo, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išsiaiškinti, ar 2012 m. s?skaitos fakt?ros atitiko reikalavimus, ar jos buvo tokios klaidingos, kad negal?jo b?ti laikomos s?skaitomis fakt?romis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt?. Atsižvelgiant ? tai, bus galima nustatyti tinkam? PVM gr?žinimo laikotarp?, kaip tai suprantama pagal PVM gr?žinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkt?.

108. Tuo atveju, jei pareišk?ja pirm? kart? gavo s?skaitas fakt?ras pirma nurodyta prasme (žr. 93 punkt?) 2015 m., jokio poveikio nedaro tai, kad tiekimas buvo ?vykdytas dar 2012 m. Tai rodo ryšys tarp PVM direktyvos 167 straipsnio ir 178 straipsnio a punkto ir tai aiškiai patvirtinama PVM gr?žinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte. Šioje nuostatoje kalbama apie prek? pirkim? (t. y. apie tiekim?), „už kur? s?skaita fakt?ra buvo išrašyta PVM gr?žinimo laikotarpiu“. Tai ?vyko 2015 m.

109. Jei pareišk?ja jau 2012 m. tur?jo s?skaitas fakt?ras pirma nurodyta prasme (žr. 93 punkt?), tinkamas PVM gr?žinimo laikotarpis buvo 2012 m., kuriais ir pateiktas pirmasis prašymas gr?žinti PVM. Šis prašymas buvo atmestas pagal PVM gr?žinimo direktyvos 23 straipsn?, pareišk?ja (arba jos teisin? pirmtak?) jo neapskund?, taigi sprendimas atmesti tapo galutinis. Net jei šis sprendimas atmesti prieštaravo S?jungos teisei, tai tur?jo b?ti išaiškinta per tokio sprendimo apskundimo proced?r?. D?l šios priežasties nekyla Komisijos nurodytas klausimas, ar mokes?i? administratorius laik?si kit? PVM gr?žinimo direktyvos 20 ir 21 straipsniuose nustatyt? proced?rini? reikalavim?.

2. D?l tre?iojo klausimo (panaikinimo pasekm?s)

110. S?skaitos fakt?ros panaikinimas (anuliavimas) (abipusiu sutarimu ar vienašališkai) neturi poveikio šiam galutiniam sprendimui ar jau atsiradusiai teisei ? PVM atskait?. Toki? išvad? leidžia daryti jau vien tai, kad priva?i? asmen? veiksmai iš esm?s negali daryti atgaline data poveikio esamoms kit? asmen? teis?ms ir leisti išvengti viešosios teis?s aktuose nustatyt? termin? (žr. šios išvados 98 ir paskesnius punktus).

111. Kitaip yra tik tuo atveju, jei s?skaita fakt?ra nebuvo panaikinta (anuliuota), nes 2015 m. išrašytos s?skaitos fakt?ros turi b?ti laikomos išrašytomis pirm? kart?.

3. D?l ketvirtojo klausimo (b?tinyb? tur?ti s?skait? fakt?r? siekiant gr?žinimo)

112. Suprasti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo ketvirt?j? klausim? šiek tiek sunkiau.

113. Jei omenyje turima tai, kad PVM gr?žinimo laikotarpis nacionalin?je teis?je siejamas tik su prievol?s apskai?iuoti mokest? atsiradimu pagal PVM direktyvos 167 straipsn? (paprastai atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, žr. 63 straipsn?), tai nesuderinama su S?jungos teise. Kaip jau min?ta, pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt? papildomai reikalaujama tur?ti s?skait? fakt?r?, iš kurios tampa aiški PVM našta, kuri turi b?ti neutralizuojama atskaitant PVM.

114. Jei omenyje turima tai, kad PVM gr?žinimo laikotarpis pagal nacionalin? teis? buvo jau nustatytas gavus 2012 m. išrašytas s?skaitas fakt?ras, o šios s?skaitos fakt?ros neatitiko vis? PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatyt? reikalavim?, atrodo, kad klausimas grindžiamas prielaida, jog tinkamai išrašyta s?skaita fakt?ra, lemianti tam tikro dydžio PVM atskaitos atsiradim?, yra tik ta, kurioje yra visi PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatyti rekvizitai.

115. Vis d?lto, kaip jau min?ta (89 ir paskesniuose punktuose), tam prieštarauja Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su s?skait? fakt?r? taisymu atgaline data. Taigi pakanka, kad paslaugas ar prekes ?sigyjan?iam asmeniui ir mokes?i? administratoriui b?t? aišku, kas yra paslaugos teik?jas ar preki? tiek?jas, kokio dydžio PVM jis perk?l? paslaugas ar prekes ?sigyjan?iam asmeniui ir už kok? sandor?. Kai tik paslaugas ar prekes ?sigyjantis asmuo gauna toki? s?skait? fakt?r?, atsiranda ir teis? ? PVM atskait? pagal sum?. Bet kokie klaidingi formalumai gali b?ti ištaisomi atgaline data dar vykstant proced?rai, jei mokes?i? administratorius apie juos ir taip dar nežino(65).

VI. Išvada

116. Taigi si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Tribunalul Bucure?ti* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. PVM direktyva turi b?ti aiškinama taip, kad teis? ? PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyt? PVM atskait? pagal esm? atsiranda atsiradus prievolei apskai?iuoti mokest? (PVM direktyvos 167 straipsnis), o pagal sum? – tik gavus s?skait? fakt?r? (PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas). Abiej? s?lyg? buvimas nulemia laikotarp?, per kur? turi b?ti pasinaudota teise ? PVM atskait?. Neb?tina, kad tam reikalaujama s?skaita fakt?ra atitikt? visus PVM direktyvos 226 straipsnyje išvardytus formalius reikalavimus. Vis d?lto PVM direktyvoje nenumatyta teis? ? PVM atskait? neturint s?skaitos fakt?ros.

2. Tinkamas PVM gr?žinimo laikotarpis, kaip tai suprantama pagal PVM gr?žinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkt?, yra tas, kur? apmokestinamasis asmuo tur?jo toki? s?skait? fakt?r?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išsiaiškinti, kada tai buvo pareišk?jos atveju.

3. S?skaitos fakt?ros panaikinimas (anuliavimas) (abipusiu sutarimu ar vienašališkai) neturi poveikio jau atsiradusiai teisei ? PVM atskait? ir laikotarpiui, per kur? turi b?ti pasinaudota šia teise.

4. Nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias PVM gr?žinimo laikotarpis, kaip tai suprantama pagal PVM gr?žinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkt?, siejamas tik su prievol?s apskai?iuoti mokest? atsiradimu pagal PVM direktyvos 167 straipsn?, prieštarauja S?jungos teisei. Papildomai b?tina tur?ti s?skait? fakt?r?, kurioje matyti PVM našta, nereikalaujant, kad s?skaita fakt?ra atitikt? visus PVM direktyvos 226 straipsnyje išvardytus formalius reikalavimus.

- 1 Originalo kalba: vokiečių.
- 2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), nagrinėjama šiais metais (2015 m.) galiojusi redakcija.
- 3 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva (OL L 44, 2008, p. 23), nagrinėjama šiais metais (2015 m.) galiojusi redakcija.
- 4 Deja, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą neišku, su kokiais konkrečiai reikalavimais buvo siejama neatitiktis ir kokios klaidos buvo padarytos šiose faktose.
- 5 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 41 punktas), 2017 m. spalio 25 d. Sprendimas *Polbud – Wykonawstwo* (C-106/16, EU:C:2017:804, 27 punktas) ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimas *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 19 punktas).
- 6 2014 m. spalio 9 d. Sprendimas *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 19 punktas) ir 2001 m. kovo 13 d. *PreussenElektra* (C-379/98, EU:C:2001:160, 40 punktas).
- 7 2020 m. birželio 11 d. Sprendimas *CHEP Equipment Pooling* (C-242/19, EU:C:2020:466, 51 punktas) ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 35 punktas).
- 8 Šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 34 punktas).
- 9 Šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 36 punktas), 2020 m. birželio 11 d. Sprendimą *CHEP Equipment Pooling* (C-242/19, EU:C:2020:466, 52 punktas), 2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 36 punktas), taip pat 2012 m. spalio 25 d. Sprendimą *Daimler* (C-318/11 ir C-319/11, EU:C:2012:666, 41 punktas).
- 10 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204).
- 11 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).
- 12 2018 m. lapkričio 21 d. sprendimas (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 13 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, 33 ir 34 punktai); taip pat žr. 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimą *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, 39 punktas).
- 14 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 46 punktas), 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – šiose faktose)* (C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 79 punktas), 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, 36 punktas) ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 39 punktas).
- 15 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47 punktas), 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – šiose faktose)* (C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 80 punktas), 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 41 punktas), 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d.

Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 punktas), 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 punktas), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépít?* (C-392/09, EU:C:2010:569, 39 punktas), 2010 m. spalio 21 d. Sprendimas *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktas) ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 63 punktas).

16 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 48 punktas, 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – s?skaitos fakt?ros)* (C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 81 punktas), 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

17 Žr. 2019 m. balandžio 10 d. Sprendim? *PSM „K“* (C-214/18, EU:C:2019:301, 40 punktas), 2017 m. gegužės 18 d. Sprendim? *Latvijas Dzelzce?š* (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendim? *Tulic? ir Plavo?in* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 1996 m. spalio 24 d. Sprendim? *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas).

18 Taip pat žr. generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvad? byloje *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 60 punktas).

19 2014 m. kovo 13 d. Sprendime *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 43 punktas) Teisingumo Teismas kalba apie aiškinimo princip?.

20 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 punktas).

21 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 punktas), 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 punktas) ir mano išvada byloje *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, 25 punktas).

22 Žr. mano išvad? byloje *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 44 ir paskesni punktai).

23 Taip pat generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvadoje byloje *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64 punktas).

24 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 35 punktas).

25 2017 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Geissel ir Butin* (C-374/16 ir C-375/16, EU:C:2017:867, 41 punktas) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 27 punktas), taip pat žr. mano išvad? byloje *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, 30, 32 ir 46 punktai).

26 2018 m. kovo 21 d. sprendimas (C-533/16, EU:C:2018:204).

27 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).

28 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 49 ir 50 punktai).

29 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17,

EU:C:2018:249, 42 ir 43 punktai).

30 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 43 punktas), tikriausiai taip pat 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 33 ir paskesni punktai).

31 2018 m. lapkričio 21 d. sprendimas (C-664/16, EU:C:2018:933).

32 Vokietijoje išleista daug straipsnių šiuo klausimu, žr. Hartman, T. „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, NWB 2019, 316; Huschens, F. „Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?“, UVR 2019, 45; Höink, C. ir Hudasch, C. „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, BB 2019, 542; Heuermann, B., „Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?“, *StBp* 2019, 85; Schumann, M. F. „Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, *DStR* 2019, 1191; Weimann, R. „Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung“, *AStW* 2019, 285; Zaumseil, P. „Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, UR 2019, 289.

33 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *V?dan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 44 punktas – „turi pateikti objektyvus ?rodymus“, 45 punktas – „?rodymai“, 47 punktas – „?rodymai“, 48 punktas – „?rodyti“).

34 Šiuo klausimu visiškai teisingai konstatuojama 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendime *V?dan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 45 punktas – vertinimas negali pakeisti tokių ?rodymų).

35 Tai susiję, pavyzdžiui, su 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimu *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimu *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268).

36 Tai matyti ir generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvadoje byloje *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 58 punktas), taip pat žr. mano išvadą byloje *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 65 ir paskesni punktai).

37 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 37 punktas).

38 Tai, be kita ko, pavyzdžiui, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690) ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297).

39 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 47 punktas); taip pat šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41 ir 42 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

40 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47 punktas), 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija (PVM gr?žinimas – s?skaitos fakt?ros)* (C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 80 punktas), 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 41 punktas), 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 punktas), 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 punktas), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépít?* (C-392/09, EU:C:2010:569, 39 punktas), 2010 m. spalio 21 d. Sprendimas *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627,

42 punktas) ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 63 punktas).

41 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 punktas), 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 ir 59 punktai); šiuo klausimu taip pat žr. 2012 m. kovo 1 d. Sprendimą *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, 43 punktas), tiesa, kiek tai susiję su atvirkštinio apmokestinimo tvarka, ir 2010 m. spalio 21 d. Sprendimą *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktas), susijusį su atvirkštinio apmokestinimo tvarka.

42 Tai aiškiai nurodyta 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 39 ir paskesni punktai). 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 35 ir 49 punktai) taip pat buvo susijęs su sėskaite faktūra, kurios turėjimas neginytas, tačiau jos rekvizitai buvo iš dalies netikslūs. 2010 m. liepos 15 d. Sprendime *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 punktas) taip pat minimas pirminės sėskaitos faktūros turėjimas.

43 2017 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Geissel ir Butin* (C-374/16 ir C-375/16, EU:C:2017:867, 40 punktas) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 38 punktas; panašiai teigiama ir 29 punkte („reikia turėti sėskaite faktūrą, išrašytą pagal šios direktyvos 226 straipsnį“). Panašiai nurodoma ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendime *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 42 punktas), ir 2010 m. spalio 21 d. Sprendime *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 47 punktas).

44 Atrodo, kad ir Teisingumo Teismas laikosi tokios nuomonės (2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépít* (C-392/09, EU:C:2010:569, 45 punktas), teigdamas, kad PVM direktyvos 178 straipsnis neleidžia nustatyti papildomų formalumų. Pats PVM direktyvos 178 straipsnis negali būti laikomas paprasčiausiu formalumu. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendime *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 43 punktas) ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendime *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 50 punktas) taip pat konstatuojama, kad esminės ir formalios pasinaudojimo teise atskaite slygos tenkinamos tik nuo sėskaitos faktūros, kurioje matyti apmokestinimas PVM, gavimo momento.

45 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 43 punktas).

46 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 40 ir paskesni punktai).

47 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 punktas); panašiai yra ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendime *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53 ir 57 punktai).

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

49 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 39 punktas) Teisingumo Teismas aiškiai atsiriboja nuo 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 38 punktas), nurodydamas, kad pastarojoje byloje sėskaite faktūra nepateikta, o byloje *Senatex* sėskaite faktūra pateikta ir apmokėta, tad buvo sumokėtas ir PVM. 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34

ir paskesni punktai) taip pat buvo susiję su pirminės sąskaitos ištaisymu.

50 Tai aiškiai patvirtinama 2004 m. balandžio 1 d. Sprendime *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 47 ir 51 punktai). Tokiu atveju sąskaita faktūra neatlieka mokesčio naštos perkėlimo funkcijos (apie tai išsamiau žr. šios išvados 61 ir paskesniuose punktuose), nes paslaugos teikėjas ar prekė tiekėjas neturi prievolės mokėti mokestį, taigi jam ir nereikia jos perkelti.

51 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 57 punktas).

52 Tokia išvada iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos daroma 2010 m. liepos 15 d. Sprendime *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 punktas), taip pat 2020 m. sausio 22 d. Vokietijos *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) sprendime XI R 10/17 (*BStBl.* II 2020, 601, 18 punktas).

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

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

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

56 Dėl PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punktų žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690), dėl 226 straipsnio 1 punkto – 2010 m. liepos 15 d. Sprendimą *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441), dėl 226 straipsnio 3 punkto – 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691).

57 Tai aiškiai nurodyta 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendime *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 55 punktas – gyta teisė atskaitai išlieka tik jei nėra sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių).

58 2009 m. sausio 22 d. EŽTT sprendimo *Bulves prieš Bulgariją* (peticijos Nr. 3991/03) 53 ir paskesni punktai.

59 Šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 37 punktas), 2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 47 punktas), 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 34 ir 35 punktai), 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 64 punktas), 2010 m. sausio 21 d. Sprendimą *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 17 punktas) ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 45 ir 46 punktai).

- 60 Pavyzdžiui, 2019 m. vasario 14 d. Sprendime *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, 43 ir 44 punktai) Teisingumo Teismas automatiškai daro prielaidą, kad galimybė per atitinkamą terminą pateikti apeliacinį skundą dėl sprendimo yra pakankama. Tai aiškiai matyti 2017 m. birželio 14 d. Sprendime *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 61 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, 33 ir 34 punktai), taip pat žr. 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimą *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, 39 punktas).
- 62 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 45 punktas), 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 32 punktas) ir 2014 m. vasario 6 d. Sprendimas *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 46 punktas).
- 63 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 36 punktas), 2019 m. vasario 14 d. Sprendimas *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, 41 punktas), 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 46 punktas), 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 33 punktas), 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, 29 punktas), 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 48 punktas), 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, 16 punktas) ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 44 punktas).
- 64 2019 m. vasario 14 d. Sprendimas *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, 33 punktas), 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 36 punktas) ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 punktas).
- 65 Tai aiškiai nurodyta 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendime *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53 ir 57 punktai).