



# Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
JULIANE KOKOTT IŠVADA,  
pateikta 2021 m. balandžio 22 d.<sup>1</sup>

**Byla C-80/20**

**Wilo Salmson France SAS**

prieš

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

**Agencia 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 į PVM atskaitą atsiradimas – Atsiradimo laikotarpis – Sąskaitos faktūros turėjimas kaip esminė sąlyga – Atskyrimas nuo formalių PVM atskaitos sąlygų – PVM grąžinimo direktyva (Direktyva 2008/9/EB) – 14 straipsnio 1 dalies a punktas ir 15 straipsnis – Galutinis neapskūsto sprendimo atmesti prašymą pobūdis – Sąskaitos faktūros panaikinimo (anuliavimo) ir naujos sąskaitos faktūros išrašymo teisinės pasekmės“

## I. Įvadas

1. 2012 m. viena įmonė pateikė Rumunijoje prašymą grąžinti PVM, nors 2012 m. turėta tik viena sąskaita faktūra, kuri pasirodė esanti klaidinga. 2012 m. atmetus prašymą grąžinti PVM, ši sąskaita faktūra buvo panaikinta (anuliuota), o 2015 m. – išrašyta nauja sąskaita faktūra. 2015 m. buvo pateiktas naujas prašymas grąžinti PVM, dėl kurio reikia priimti sprendimą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimai, kada atsirado teisė į PVM atskaitą ir kada turėjo būti pateiktas prašymas grąžinti PVM.

2. Teisingumo Teismas šioje byloje gali atsakyti į vieną iš svarbiausių PVM teisės praktikos klausimų: ar sąskaitos faktūros turėjimas yra būtina sąlyga, kad įmonė galėtų atskaityti PVM?

3. Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, tokios sąskaitos faktūros turėjimas taip pat būtų svarbus mokestiniam laikotarpiui, per kurį turi būti pasinaudota teise į PVM atskaitą arba pateiktas prašymas grąžinti PVM. Tuo atveju, jei pirminė sąskaita faktūra vėliau būtų taisoma, darant prielaidą, kad šis taisymas galioja atgaline data, lemiamą reikšmę turėtų klaidingos sąskaitos faktūros turėjimo data (šiuo atveju – 2012 m.), priešingu atveju – ištaisytos sąskaitos

<sup>1</sup> Originalo kalba: vokiečių.

faktūros turėjimo data (tokiu atveju –2015 m.). Jei į pirma pateiktą klausimą vis dėlto būtų atsakyta neigiamai, lemiamą reikšmę turėtų tik paslaugos teikimas ar prekių 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 šių 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 sąskaitą faktūrą, o seną – anuliuoti. Papildomai kyla procesinių klausimų, jei per tą laiką jau buvo galutinai atsisakyta grąžinti pirkimo mokesčių, dėl kurio pateiktas prašymas.

## II. Teisinis pagrindas

### A. Sąjungos teisė

– *Direktyva 2006/112*

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

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų tekimą.“

6. PVM direktyvos 167 straipsnis susijęs su teisės 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 sąskaitą 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 nustatytų formalumų.“

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

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

<sup>2</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), nagrįnėjama 2015 m. galiojusi redakcija.

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, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

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

10. Šios direktyvos 169 straipsnio a punkte ši teisė į atskaitą 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, ribų 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 įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią 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 įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra įsisteigę 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 įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles<sup>3</sup> (toliau – PVM grąžinimo direktyva), 5 straipsnyje akivaizdžiai parodomas ryšys su PVM direktyva.

<sup>3</sup> 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva (OL L 44, 2008, p. 23), nagrinėjamaiais metais (2015 m.) galiojusi redakcija.

„Kiekviena valstybė narė PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, apskaičiuotą už kitų apmokestinamųjų asmenų toje valstybėje narėje jam tiktas prekes ar suteiktas paslaugas arba už į tą valstybę narę 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 sąskaitos faktūros arba importo dokumento kopiją tais atvejais, kai sąskaitoje faktūroje arba importo dokumente nurodyta apmokestinamoji vertė yra 1 000 EUR ar daugiau arba lygiavertė suma nacionaline valiuta. Kai sąskaita faktūra išrašoma už kurą, ribinė vertė 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) prekių ar paslaugų pirkimą, už kurį sąskaita faktūra buvo išrašyta PVM grąžinimo laikotarpiu, jeigu prievolė apskaičiuoti PVM atsirado prieš išrašant sąskaitą faktūrą arba jos išrašymo metu, arba kurių atžvilgiu prievolė apskaičiuoti PVM atsirado PVM grąžinimo laikotarpiu, jeigu už tą pirkimą sąskaita faktūra buvo išrašyta prieš atsirandant prievolei apskaičiuoti mokesčių; <...>“

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 kalendorinių metų, einančių po PVM grąžinimo laikotarpio, rugsėjo 30 d. Prašymas laikomas pateiktu tik tuo atveju, jeigu pareiškėjas įrašė 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 prašymą grąžinti PVM pareiškėjas PVM grąžinančios valstybės narės kompetentingoms institucijoms gali pateikti tokia forma ir laikydamasis tokių

pateikimo terminų, kokie yra nustatyti toje valstybėje įsisteigusių asmenų 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 sąskaitą faktūrą.

20. Mokesčių kodekso 147<sup>2</sup> straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs Rumunijoje, o yra įsisteigęs kitoje valstybėje narėje, Rumunijoje nėra įregistruotas ir neprivalo būti įregistruotas 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 sąskaitos faktūros buvo išrašytos per PVM grąžinimo laikotarpį ir apmokėtos iki prašymo grąžinti PVM pateikimo. Sąskaitos faktūros, 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 sąskaitas faktūras 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 įregistruota bendrovė, tiekia bendrovei *Pompas Salmson SAS* Rumunijoje pagamintas prekes. *Pompas Salmson* yra teisę atskaityti PVM turinti bendrovė, ekonominės veiklos buveinę turinti Prancūzijoje. Ji nėra įsisteigusi Rumunijoje ir nėra įregistruota 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 sąskaitas faktūras su nurodytu PVM už *Pompas Salmson* parduotus gamybos įrenginius. Neaišku, ar *Pompas Salmson* apmokėjo šias sąskaitas faktūras, o jei apmokėjo, tai kada.

26. *Pompas Salmson* paprašė grąžinti Rumunijoje sumokėtą PVM, remdamasi PVM grąžinimo direktyva ir Mokesčių kodekso 147<sup>2</sup> 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, atrodo<sup>4</sup>, pridėtų sąskaitų faktūrų neatitiktimi teisiniams 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 lėjas (RON) (apie 92 000 EUR). Rumunijos teigimu, nebuvo jokių pateiktų sąskaitų faktūrų apmokėjimo įrodymų, nors pagal tuo metu galiojusius teisės aktus jų dar buvo reikalaujama. Pačios sąskaitos faktūros visos buvo teisingos.

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

29. 2014 m. bendrovę *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 išrašytais naujomis sąskaitomis faktūromis 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 faktūras.

31. Reaguodama į šį sprendimą, pareiškėja 2016 m. birželio 13 d. pateikė mokestinį skundą, bet *DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți* (Bukarešto regiono viešųjų finansų direktorato mokesčių mokėtojų 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 București* (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 teise 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.

<sup>4</sup> Deja, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą neaišku, su kokiais konkrečiai reikalavimais buvo siejama neatitiktis ir kokios klaidos buvo padarytos sąskaitose faktūrose.

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 anuliuotų pirmines prekių 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 pirminių sąskaitų faktūrų anuliavimas ir naujų sąskaitų faktūrų išrašymas patenka ne į prekes ar paslaugas gaunančio asmens kontrolės sritį, o tiktai 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 Europos Komisija.

## V. Teisinis vertinimas

### A. Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumom

34. Rumunijai kyla abejonių dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumom, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas netiksliai išdėstė pagrindinės bylos faktines aplinkybes. Rumunijos nuomone, prašymas grąžinti PVM 2012 m. buvo atmestas ne dėl sąskaitų faktūrų trūkumų, o dėl to, kad trūko sąskaitų faktūrų apmokėjimo įrodymų. Jie dar turėjo būti pateikiami pagal tuo metu galiojusius (nacionalinės) teisės aktus. Pagal pereinamojo laikotarpio nuostatas šiuos prašymus buvo galima pateikti dar kartą iki 2014 m. rugsėjo 30 d., tik jau be apmokėjimo įrodymų. Pareiškėja to nepadarė. Nesant klaidingos sąskaitos faktūros, visi prašymą 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 sąskaita faktūra buvo išrašyta be klaidų, nekyla, kaip teisingai teigia Rumunija, nė vieno iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimų. Be to, lieka neaišku, dėl kokio konkrečiai trūkumo sąskaitose faktūrose, jei trūkumų ir buvo, 2012 m. atmestas prašymas grąžinti PVM. Vis dėlto atsakant į pateiktus klausimus svarbu tai, ar sąskaitose faktūrose buvo klaidų, ar ne, ar jose tik nenurodyta sąskaitų faktūrų data, arba, pavyzdžiui, atskirai nenurodytas PVM.

36. Vis dėlto Teisingumo Teismas pagal suformuotą jurisprudenciją per SESV 267 straipsnyje įtvirtintą procedūrą, kuri yra pagrįsta aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo funkcijų atskyrimu, turi teisę aiškinti Sąjungos teisės aktą ar spręsti dėl jo galiojimo tik remdamasis nacionalinio teismo nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis<sup>5</sup>. Taigi, kiek tai susiję su argumentu,

<sup>5</sup> 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).

kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra faktinių klaidų, ne Teisingumo Teismas, o nacionalinis teismas turi nustatyti faktus, dėl kurių iškelta byla, ir jais remdamasis priimti savo sprendimą<sup>6</sup>.

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 atmetas dėl klaidingų sąskaitų faktūrų.

### **B. Dėl prejudicinių klausimų**

38. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2012 m. atmetu prašymu grąžinti PVM pagal PVM grąžinimo direktyvą. Toks prašymas pakartotinai pateiktas 2015 m., anuliavus pirmąsias 2012 m. ir išrašius naujas 2015 m. sąskaitas 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., grąžinimą.

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 apimties. Pagal PVM grąžinimo direktyvos 5 straipsnio antrą pastraipą, nepažeidžiant šios direktyvos 6 straipsnio, teisė į pirkimo mokesčio grąžinimą nustatoma pagal PVM direktyvą, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje<sup>7</sup>. Taigi PVM direktyvoje nustatoma materialinė teisė, o PVM grąžinimo direktyvoje nustatomos šios materialinės teisės į grąžinimą pagal PVM direktyvos 170 straipsnį apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje (kaip tai suprantama pagal PVM grąžinimo direktyvos 3 straipsnį), taisyklės<sup>8</sup>.

41. Taigi kitoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens teisė į PVM grąžinimą pagal PVM grąžinimo direktyvą atitinka valstybėje narėje, kurioje atliktas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, įsisteigusio apmokestinamojo asmens teisę į atskaitą<sup>9</sup>.

42. Vadinas, lemiamą reikšmę turi tai, kada atsirado teisė į PVM atskaitą pagal PVM direktyvos 167 ir paskesnius straipsnius ir kada pareiškėja turėjo šia teise pasinaudoti. Tai leis atsakyti į klausimą, kuris slypi už visų prejudicinių klausimų: ar pareiškėja šioje byloje teisę į PVM atskaitą už 2012 m. pristatytus gamybos įrenginius pareiškė tinkamu PVM grąžinimo laikotarpiu, t. y. 2015 m., pagal PVM grąžinimo direktyvos 14 straipsnį (ir per PVM grąžinimo direktyvos 15 straipsnyje nustatytą terminą).

<sup>6</sup> 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).

<sup>7</sup> 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).

<sup>8</sup> Šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 34 punktas).

<sup>9</sup> 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).



43. Teismui šis klausimas kyla visų pirma todėl, kad pirminės (ir, matyt, klaidingos) 2012 m. sąskaitos faktūros už 2012 m. prekių tiekimą ar paslaugų tekimą buvo anuliuotos, o 2015 m. vietoj jų išrašytos naujos. Taigi atsakymas į visus klausimus priklauso nuo sąskaitos faktūros reikšmės PVM atskaitai (apie tai – šios išvados C skirsnyje). Jei sąskaita faktūra apskritai nėra būtina, nesvarbu, ar ji buvo klaidinga ir ar ją anuliuavus be klaidų išrašyta nauja.

44. Taigi pirmiausia reikia išsiaiškinti sąskaitos faktūros reikšmę PVM atskaitai (apie tai – šios išvados C skirsnio 1 ir 2 dalyse). Tada bus matyti, ar PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatyta prievolė *turėti sąskaitą faktūrą* yra PVM atskaitos sąlyga, kaip Teisingumo Teismas yra nusprendęs sprendimuose *Volkswagen*<sup>10</sup> ir *Biosafe*<sup>11</sup>, ar šis požymis tapo nebeaktualus dėl Teisingumo Teismo sprendimo *Vădan*<sup>12</sup> (apie tai – šios išvados C skirsnio 3 dalyje). Galiausiai reikia nuspręsti, ar ką nors keičia tai, kad ši sąskaita faktūra buvo klaidinga ir paslaugos teikėjas ar prekių tiekėjas ją anuliuavo (panaikino), o 2015 m. išrašė naują sąskaitą faktūrą (apie tai – šios išvados C skirsnio 4 dalyje). Vis dėlto tam, kad būtų išlaikytas PVM grąžinimo direktyvos 15 straipsnyje nustatytas prašymo terminas ir galutinis neginčyto finansų institucijų sprendimo atmesti prašymą (žr. PVM grąžinimo direktyvos 23 straipsnį) pobūdis, šiuo klausimu reikia atsižvelgti – priešingai, nei veikiausiai mano Komisija – ne tik į materialinės teisės (apie tai – šios išvados C skirsnio 4 dalies a punkte), bet ir į procesinius aspektus (apie tai – šios išvados C skirsnio 4 dalies b punkte).

45. Patikslinus šiuos aspektus, tinkamo PVM grąžinimo laikotarpio, kaip tai suprantama pagal PVM grąžinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą (antrasis, trečiasis ir ketvirtasis prašymo priimti prejudicinį sprendimą klausimai), klausimai gali būti išspręsti be didelių sunkumų (apie tai – šios išvados D skirsnyje).

### **C. Dėl teisės į PVM atskaitą atsiradimo momento (pirmasis prejudicinis klausimas)**

46. Taigi reikia išsiaiškinti, kada atsirado pareiškėjos teisė į PVM atskaitą. Sunkumų nustatant tinkamą laikotarpį pasinaudoti teise į PVM atskaitą kyla dėl dviejų taisyklių – PVM direktyvos 167 straipsnio taisyklės, reglamentuojančios teisės į atskaitą atsiradimą, ir 178 straipsnio a punkto taisyklės, reglamentuojančios šios teisės įgyvendinimą – egzistavimo ir formuluotės. Tai aiškiai matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmojo klausimo.

47. PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta, kad (paslaugas ar prekes įsigyjantį asmens) teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM (taigi atsiradus paslaugos teikėjo ar prekių tiekėjo prievolei sumokėti PVM, kaip nustatyta PVM direktyvos 63 straipsnyje). Nors PVM direktyvos 167 straipsnyje iš esmės siekiama sinchronizuoti paslaugos teikėjo ar prekių tiekėjo prievolę sumokėti PVM ir paslaugas ar prekes įsigyjantį asmens PVM atskaitą, PVM direktyvos 178 straipsniu šis principas iš dalies keičiamas. Siekiant sėkmingai įgyvendinti tą teisę turi būti tenkinamos dvi sąlygos: turi būti atsiradusi paslaugos teikėjo ar prekių 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).

<sup>10</sup> 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204).

<sup>11</sup> 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).

<sup>12</sup> 2018 m. lapkričio 21 d. sprendimas (C-664/16, EU:C:2018:933).

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 neginčijamai per vėlai. Kaip Teisingumo Teismas jau yra ne kartą nusprendęs<sup>13</sup>, 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 panagrinęjus 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 panagrinęjus 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 apmokestinti pirkimo sandoriai, atžvilgiu įgyvendinama nedelsiant<sup>14</sup>. 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<sup>15</sup>. Kitaip galėtų būti tik tuomet, jei tokių formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti<sup>16</sup>.

51. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte kalbama apie „mokėtino ar sumokėto PVM“ atskaitymą. Taigi omenyje turimas prekių tiekimą ar paslaugų teikimą vykdančios įmonės valstybei mokėtinas arba valstybei sumokėtas PVM. Paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo tokiomis aplinkybėmis privalo mokėti ne PVM, o sutartą kainą kitai sutarties šaliai.

<sup>13</sup> 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).

<sup>14</sup> 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 – sąskaitos faktūros)* (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).

<sup>15</sup> 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 – sąskaitos faktūros)* (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 *Uszodaépítő* (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).

<sup>16</sup> 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 – sąskaitos faktūros)* (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).

52. Ši nuostata padeda suprasti PVM atskaitos prasmę ir tikslą. Dėl PVM charakterizuojančio vartojimo mokesčio pobūdžio<sup>17</sup> 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 perkelti mokėti PVM, kurį turi mokėti kitas asmuo (paslaugos teikėjas ar prekių 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 leidėjas teisę į PVM atskaitą suteikia dar prieš apmokėjimą. Pagal šį straipsnį teisė į atskaitą gali būti ribojama mokėjimo momentu, net jei prievolė sumokėti PVM atsiranda tik gavus mokėjimą. Tai turi prasmę tik tada, jei kitais atvejais PVM atskaita galima dar prieš sumokant kainą.

54. Taigi aišku, kad direktyvos leidėjas daro prielaidą, jog paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo apmokestinamas PVM dar iki jam sumokant kainą, bet jau po paslaugos suteikimo ar prekių tiekimo. Tuo momentu teisė į PVM atskaitą *pagal esmę* jau yra atsiradusi.

## 2. Teisės į PVM atskaitą atsiradimas pagal sumą

55. Vis dėlto dar reikia išsiaiškinti PVM atskaitos atsiradimo *pagal sumą* momentą. Šiuo klausimu lemiamą reikšmę turi PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas.

56. Vien paslaugų teikimo ar prekių tiekimo momentas dar nieko nesako apie tai, kokio dydžio PVM, kurį teks mokėti paslaugas ar prekes įsigyjančiam asmeniui, yra įskaičiuotas į kainą. Tai aiškiai matyti vadinamųjų tęstinių paslaugų atveju, kai sudarant sutartį nustatomas tik prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dalykas, o ne kiekis (pavyzdžiui, elektros energijos tiekimo sutartyje). Be to, yra ir kitų situacijų, kai (pagal civilinę teisę) mokėtina kaina paaikškėja tik paslaugos teikėjui pateikus sąskaitą po paslaugos suteikimo (pavyzdžiui, advokato valandinis atlygis arba sėmės mokestis).

57. Vis dėlto, jei prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo patiektos prekės ar suteiktos paslaugos dar neparodo paslaugas įsigyjančiam asmeniui konkrečiai tenkančios mokesčio naštos, visiškai logiška, jei direktyvos leidėjas PVM atskaitą ne tik susieja su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, bet ir PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustato papildomą reikalavimą paslaugas ar prekes įsigyjančiam asmeniui „turėti sąskaitą faktūrą“<sup>18</sup>.

58. Taigi reikalavimas turėti sąskaitą faktūrą taip pat skirtas PVM teisėje įtvirtintam neutralumo principui įgyvendinti. Neutralumo principas yra iš vartojimo mokesčio pobūdžio kylantis pagrindinis PVM principas<sup>19</sup>. Šis principas, be kita ko, reiškia, kad įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo galutinės PVM naštos<sup>20</sup>, jei pati įmonės veikla skirta (iš esmės) apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> Žr. 2019 m. balandžio 10 d. Sprendimą *PSM „K“* (C-214/18, EU:C:2019:301, 40 punktas), 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimą *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 1996 m. spalio 24 d. Sprendimą *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas).

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

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

<sup>20</sup> 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).

<sup>21</sup> 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).

59. Norėčiau dar kartą<sup>22</sup> atkreipti dėmesį į naštos mažinimo aspektą. Jis reiškia<sup>23</sup>, kad PVM atskaita galima tik jei gavėjui tenka PVM našta. Vis dėlto ši našta gavėjui tenka ne tuomet, kai jam patiekiamos prekės ar suteikiamos paslaugos, o tik tuomet, kai jis sumoka atlygį (apie tai – šios išvados 53 punkte). PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto nuostata akivaizdžiai grindžiama mintimi, kad apmokėjimas paprastai vykdomas tuojau po atitinkamos sąskaitos faktūros pateikimo, todėl jau tuo momentu galima preziumuoti gavėjui neatidėliotinai tenkančią PVM našta.

60. Tai labai aiškiai matyti iš ankstesnės Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kurioje aiškiai nurodyta<sup>24</sup>, kad nedelsiant taikoma teisė į PVM atskaitą grindžiama prielaida, jog apmokestinamieji asmenys iš esmės neatlieka jokių mokėjimų, taigi nemoka ir PVM, kol negauna sąskaitos faktūros arba kito jai lygiaverčio dokumento, ir kad negalima preziumuoti sandorio apmokestinimo PVM, kol jis nesumokėtas.

61. Mat tai, kokia PVM našta tenka (arba teks) gavėjui, tampa aišku tik tuomet, kai atitinkamas PVM įskaičiuojamas į gavėjo mokėtiną atlygį. Tai, ar PVM įskaičiuotas į atlygį, matyti tik iš taikomų teisinių santykių ir atsiskaitymo už jų įgyvendinimą. Už teisinio sandorio įgyvendinimą atsiskaitoma išsiuntus atitinkamą sąskaitą faktūrą.

62. Apibendrinant galima teigti, kad PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatytas reikalavimas turėti sąskaitą faktūrą yra priemonė, skirta PVM naštai atsekamai perkelti nuo paslaugos teikėjo ar prekių tiekėjo (kuris privalo sumokėti mokestį) gavėjui (kuriam mokestis įskaičiuojamas į kainą). Tik taip paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo gali nustatyti, kokia PVM našta, paslaugos teikėjo ar prekių tiekėjo nuomone, jam tenka, ir pasinaudoti teise atskaityti šio dydžio našta.

63. Be to, kaip jau yra pažymėjęs Teisingumo Teismas<sup>25</sup>, būtinybė turėti sąskaitą faktūrą pirmiausia taip pat leidžia mokesčių administratoriui kontroliuoti atsiradusią prievolę sumokėti PVM ir prašomą atskaityti PVM. Kuo daugiau informacijos pateikiama tokioje sąskaitoje faktūroje, tuo veiksmingesnė kontrolė, o tai paaiškina išplėstą PVM direktyvos 226 straipsnio sąrašą.

64. Mano nuomone, Teisingumo Teismas sprendimuose *Volkswagen*<sup>26</sup> ir *Biosafe*<sup>27</sup> jau išaiškino šią sąskaitos faktūros, kaip būtinos mokesčio naštos perkėlimo priemonės ir naštos sumažinimo taikant PVM atskaitą sąlygą, turėjimo svarbą.

65. Sprendimas *Volkswagen* buvo susijęs su situacija, kai šalys darė prielaidą, kad sandoriai yra neapmokestinami. Kai klaida buvo pastebėta, praėjus keleriems metams pirmą kartą buvo išrašytos sąskaitos faktūros su atskirai nurodytu PVM ir pateiktas prašymas grąžinti PVM pagal PVM grąžinimo direktyvą. Teisingumo Teismas nurodė<sup>28</sup>, kad tokiais aplinkybėmis paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo objektyviai negalėjo pasinaudoti teise į grąžinimą iki šio patikslinimo, nes „neturėjo sąskaitų faktūrų ir nežinojo, kad PVM buvo mokėtinas. Iš tikrųjų tik atlikus šį

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

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

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

<sup>25</sup> 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. rugsejo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 27 punktas), taip pat žr. mano išvadą byloje *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, 30, 32 ir 46 punktai).

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

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

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

patikslinimą buvo įgyvendintos esminės ir formalios sąlygos teisei į PVM atskaitą atsirasti“. PVM grąžinimo direktyvos 15 straipsnyje nustatytas terminas galiausiai prasidėtas skaičiuoti tik nuo sąskaitos faktūros su nurodytu mokesčiu išrašymo dienos.

66. Sprendimas *Biosafe* buvo susijęs su PVM atskaita bendros mokesčio tarifo klaidos atveju. Pritaikytas mažesnis tarifas, nei privalėta, tiekėjas po kelerių metų patikslino savo sąskaitą faktūrą, padidindamas atskirai nurodytą PVM. Teisingumo Teismas ir šioje byloje padarė išvadą<sup>29</sup>, kad paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo objektyviai negalėjo pasinaudoti teise į atskaitą prieš patikslinant sąskaitą faktūrą, nes anksčiau „neturėjo pirmines sąskaitas faktūras ištaisančių dokumentų ir nežinojo, kad turėjo būti sumokėtas papildomas PVM. Iš tikrųjų tik atlikus šį patikslinimą buvo įgyvendintos esminės ir formalios sąlygos teisei į PVM atskaitą atsirasti“. Galiausiai šios papildomos sumos mokestinės senaties terminas pagal mokesčių teisę pradėtas skaičiuoti tik jau gavus sąskaitą faktūrą su šia atskirai nurodyta papildoma suma.

67. Mano supratimu, abiejuose Teisingumo Teismo sprendimuose daroma prielaida, kad įgyvendintina teisė į PVM atskaitą neatsiranda anksčiau, nei gaunama sąskaita faktūra, kurioje matyti paslaugas ar prekes įsigyjancio asmens PVM našta. Tai atitinka PVM direktyvos 167 straipsnį ir 178 straipsnio a punktą.

### 3. *Pasinaudojimo teise į PVM atskaitą momentas*

68. Taigi PVM direktyvos 167 straipsnio nuostata išreiškiamas teisės į atskaitą atsiradimas pagal esmę, o 178 straipsnio nuostata – teisės į atskaitą atsiradimas pagal sumą. Siekiant nustatyti tinkamą pasinaudojimo teise į atskaitą momentą ir galimų terminų eigos pradžią, abiejų nuostatų turi būti laikomasi kartu. Galiausiai tai matyti iš PVM direktyvos 179 straipsnio, kuriame naudojimasis teise į atskaitą nepaliekamas apmokestinamojo asmens nuožiūrai. Priešingai, PVM atskaita įmanoma tik tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo įgyta teisė į atskaitą pagal esmę ir pagal sumą.

69. Priešingu atveju PVM direktyvos 180 straipsnio, kuriame valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo šios taisyklės, nuostata neturėtų prasmės. Tai reiškia, jog valstybės narės, kaip Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs<sup>30</sup>, gali reikalauti, kad teise į atskaitą būtų pasinaudota laikotarpiu, kuriuo ji atsirado, arba ilgesniu laikotarpiu, laikantis jų nacionalinės teisės aktuose nustatytų sąlygų ir taisyklių.

<sup>29</sup> 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 42 ir 43 punktai).

<sup>30</sup> 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).

a) *Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl eksperto įrodytos teisės į atskaitą*

70. Jokios kitos išvados neleidžia daryti ir Teisingumo Teismo sprendimas byloje *Vădan*<sup>31</sup>, kuris sukėlė teisinį nesaugumą<sup>32</sup>. Tiesa, Teisingumo Teismas 42 punkte pažymėjo, kad griežtai taikant formalų reikalavimą *pateikti* sąskaitas faktūras 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 įvertintu tokio pobūdžio statybos projektams įprastai taikomos atskaitos dydžiu. Teisingumo Teismas teisingai paneigė tokią galimybę. PVM atskaita taikoma atsižvelgiant į *faktinę*, o ne į *įprastą* PVM našą. Vertinimą atlikęs ekspertas būtų galėjęs įrodyti 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 nebeįskaitomos ir kad mokesčių administratorius primygtinai reikalavo pateikti originalus.

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

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

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

<sup>32</sup> 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; Heurmann, 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.

<sup>33</sup> 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 44 punktą – „turi pateikti objektyvius įrodymus“, 45 punktą – „įrodymai“, 47 punktą – „įrodymai“, 48 punktą – „įrodyti“).

<sup>34</sup> Šiuo klausimu visiškai teisingai konstatuojama 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendime *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 45 punktą – vertinimas negali pakeisti tokių įrodymų).

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

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

77. Pavyzdžiui, Sprendime *Terra Baubedarf-Handel* Teisingumo Teismas aiškiai nurodė: „Proporcijumo principui visiškai neprieštaruoja tai, kad apmokestinamasis asmuo PVM atskaitą turi atlikti per atskaitinį laikotarpį, kuriuo tenkinamos abi sąlygos: tiek sąlyga turėti sąskaitą faktūrą ar sąskaitai faktūrai lygiavertį dokumentą, tiek teisė į atskaitą atsiradimo sąlyga. Šis reikalavimas, viena vertus, atitinka vieną iš Šeštosios direktyvos tikslų, t. y. užtikrinti (įrodymais) kontroliuojamą PVM rinkimą, kita vertus, <...> mokėjimas už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, taigi, ir pirkimo mokesčio sumokėjimas, paprastai neatliekamas iki sąskaitos faktūros gavimo“<sup>37</sup>. Sprendime *Senatex* Teisingumo Teismas nusprendė, kad teisė į PVM atskaitą turi būti iš esmės įgyvendinama tuo laikotarpiu, kai, pirma, ši teisė atsirado ir, antra, apmokestinamasis asmuo „turi sąskaitą faktūrą“.

78. Taigi, jei sąskaitos faktūros turėjimas turi lemiamą reikšmę nustatant laikotarpį, per kurį turi būti pasinaudota teise į PVM atskaitą, tai reiškia, kad toks turėjimas yra ne tiesiog formalus, o esminis kriterijus. Tad PVM atskaitai būtina turėti atitinkamą sąskaitą faktūrą.

c) *Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl neišsamios ar klaidingos sąskaitos faktūros taisymo atgaline data*

79. Galiausiai tai matyti ir iš naujausios Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su sąskaitų faktūrų taisymu atgaline data<sup>38</sup>. Tiesa, joje Teisingumo Teismas skiria esminius ir formalius teisei į PVM atskaitą taikomus reikalavimus. Formalūs reikalavimai reglamentuoja PVM sistemos įgyvendinimo tvarką ir kontrolę bei gerą funkcionavimą, kaip antai prievolės, susijusios su apskaita, sąskaitų faktūrų išrašymu ir deklaravimu<sup>39</sup>. Pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų<sup>40</sup>. Galiausiai, kadangi mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti,

<sup>35</sup> 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).

<sup>36</sup> 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).

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

<sup>38</sup> 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).

<sup>39</sup> 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).

<sup>40</sup> 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 – sąskaitos faktūros)* (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 *Uszodaépítő* (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).

kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti, jis neturi, kiek tai susiję su apmokestinamojo asmens teise atskaityti šį mokestį, nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudoti šia teise padaryti neįmanomą<sup>41</sup>.

80. Vis dėlto, atidžiau panagrinėjus, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje dėl formalių trūkumų, kurie nedraudžia atskaityti PVM, niekuomet nesiremiama pačios sąskaitos faktūros turėjimu (ar sąskaitos faktūros egzistavimu), visais atvejais remiamasi sąskaitos faktūros rekvizitais<sup>42</sup>.

81. Taigi šioje jurisprudencijoje nagrinėjamas tik *tam tikrų* formalių sąlygų nebuvimas, o ne *visų* formalių sąlygų nebuvimas. Dėl šios priežasties iš šios jurisprudencijos negalima daryti išvados, kad teisė į PVM atskaitą gali atsirasti neturint sąskaitos faktūros. Teisingumo Teismas taip pat tik pabrėžia, kad „sąskaitos faktūros, kurioje nurodyti Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje numatyti rekvizitai, turėjimas yra formali, o ne esminė teisės į PVM atskaitą sąlyga“<sup>43</sup>. Tai tiesa. *Visų* Direktyvos 2006/112 226 straipsnio sąrašė nurodytų rekvizitų paisymas yra formali sąlyga. Šie rekvizitai – jei nėra esminiai (apie tai išsamiau žr. šios išvados 93 ir paskesniuose punktuose) – ir vėliau (pavyzdžiui, pagal PVM direktyvos 219 straipsnį) gali būti pildomi arba keičiami. Vis dėlto pačios sąskaitos faktūros *turėjimas* pagal PVM direktyvos 178 straipsnį, kaip faktas, nėra tokia formali sąlyga<sup>44</sup>.

82. Be to, Teisingumo Teismas iš šio teiginio taip pat daro „tik“ tokią išvadą, kad mokesčių administratorius neturi atsakyti suteikti teisės į PVM atskaitą vien dėl to, kad sąskaita faktūra neatitinka, pavyzdžiui, PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto sąlygų (tiksliai nurodyta tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis ir data, kada jos buvo patiektos ar suteiktos), jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar įvykdytos esminės su šia teise susijusios sąlygos<sup>45</sup>. Tas pats taikoma 226 straipsnio 3 punkte (nurodytas paslaugos teikėjo ar prekių tiekėjo PVM mokėtojo kodas)<sup>46</sup> ar 226 straipsnio 2 punkte (nurodytas sąskaitos faktūros numeris)<sup>47</sup> nurodytiems rekvizitams. Taigi Teisingumo Teismas pripažino paslaugas ar prekes įsigyjantį asmenį jau turimos (formaliai klaidingai išrašytos) sąskaitos faktūros taisymo galiojimą atgaline data<sup>48</sup>.

<sup>41</sup> 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. Wąsiewicz* (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.

<sup>42</sup> 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 sąskaita faktūra, kurios turėjimas neginčytas, 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 sąskaitos faktūros turėjimas.

<sup>43</sup> 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 sąskaitą 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).

<sup>44</sup> Atrodo, kad ir Teisingumo Teismas laikosi tokios nuomonės (2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépitő* (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 į atskaitą sąlygos tenkinamos tik nuo sąskaitos faktūros, kurioje matyti apmokestinimas PVM, gavimo momento.

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

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

<sup>47</sup> 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).

<sup>48</sup> 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).



83. Be to, Teisingumo Teismas nurodytoje jurisprudencijoje aiškiai reikalauja ištaisyti esamą ir paslaugas ar prekes įsigyjančio asmens turimą sąskaitą faktūrą<sup>49</sup>. Taigi teisė į PVM atskaitą galutinai atsiranda standartiniu atlygintino sandorio atveju tik tada, jei tenkinamos abi sąlygos (atsiradus paslaugos suteikimo ar prekės tiekimo nulemtai prievolei sumokėti PVM ir turint tai patvirtinančią sąskaitą faktūrą).

84. Sąskaitos faktūros turėjimo svarba taip pat paaiškina, kodėl pagal PVM direktyvos 66 straipsnio a punktą valstybėms narėms leidžiama numatyti, kad prievolė apskaičiuoti mokesčių atsiranda ne vėliau kaip išrašius sąskaitą faktūrą. Tai susiję su išankstinio apmokėjimo atvejais, kai sąskaita faktūra išrašoma prieš pradėdant teikti paslaugą ar tiekti prekes. Tokiu atveju teisė į atskaitą pagal esmę ir pagal sumą atsiranda tuo pačiu metu, kai paslaugas ar prekes įsigyjančiam asmeniui išrašoma sąskaita faktūra. Vis dėlto paprastai teisė į PVM atskaitą neatsiranda paslaugas ar prekes įsigyjančiam asmeniui neturint sąskaitos faktūros.

85. Lyginant 178 straipsnio a ir f punktus taip pat aiškiai matyti, kad direktyvos leidėjas nustatė papildomą sąlygą, taikomą įprastinio netiesioginio surinkimo atveju (a punktas) – turėti sąskaitą faktūrą. Atskirais tiesioginio surinkimo atvejais ši sąlyga (f punktas – atvirkštinis apmokestinimas) nėra būtina<sup>50</sup>, todėl ir nenustatyta. Vis dėlto šis teisėkūros sprendimas būtų apeinamas, jei sąskaitos faktūros turėjimas taptų paprasčiausiu formalumu ir būtų pripažintas nereikšmingu.

#### *d) Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl PVM grąžinimo direktyvos*

86. Galiausiai būtinybė turėti sąskaitą faktūrą taip pat patvirtinama PVM grąžinimo direktyvos nuostatomis. Daugelyje šios direktyvos vietų aiškiai nustatomos sąsajos su sąskaitos faktūros turėjimu. Pavyzdžiui, PVM grąžinimo direktyvos 8 straipsnio 2 dalyje aiškiai reikalaujama prašyme grąžinti PVM „kiekvienos sąskaitos faktūros atveju“ nurodyti tam tikrus duomenis. Pagal PVM grąžinimo direktyvos 10 straipsnį PVM grąžinanti valstybė narė gali reikalauti, kad pareiškėjas pateiktų „sąskaitos faktūros kopiją“. PVM grąžinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte kalbama apie pirkimą, už kurį turi būti išrašyta „sąskaita faktūra“. Tai leidžia daryti išvadą, kad teisei į PVM, kurį gali būti prašoma grąžinti, atskaitą būtina, kad paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo būtų turėjęs sąskaitą faktūrą.

87. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs<sup>51</sup>, kad mokesčių administratorius turi teisę atmesti prašymą grąžinti PVM, jei neturi sąskaitos faktūros ar jos kopijos, o apmokestinamasis asmuo, mokesčių administratoriui paprašius, nenurodo šios sąskaitos faktūros eilės numerio per PVM grąžinimo direktyvoje nustatytą terminą. Tai neturėtų prasmės, jei sąskaita faktūra būtų nereikalinga.

<sup>49</sup> 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 sąskaita faktūra nepateikta, o byloje *Senatex* sąskaita 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 susijęs su pirminės sąskaitos ištaisymu.

<sup>50</sup> 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 prekių tiekėjas neturi prievolės mokėti mokesčių, taigi jam ir nereikia jos perkelti.

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

e) *Išvada*

88. Taigi tiek iš PVM direktyvos ir PVM grąžinimo direktyvos teksto, tiek iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog teisei į prašomo grąžinti PVM atskaitą būtina, kad paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo būtų turėjęs sąskaitą faktūrą. Pagal šios sąskaitos faktūros turėjimo momentą nustatomas tinkamas pasinaudojimo PVM atskaita laikotarpis.

4. *Sąskaitos faktūros „panaikinimo“ teisinės pasekmės tinkamam PVM atskaitos mokestiniam laikotarpiui*

a) *Sąskaitos faktūros panaikinimo esminės teisinės pasekmės*

89. Jei PVM atskaitos pagal esmę (PVM direktyvos 167 straipsnis) ir pagal sumą (PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas) sąlygos yra esminės, tai taip pat reiškia, kad sąskaitos faktūros panaikinimas neturi reikšmės nustatant tinkamą laikotarpį, per kurį turi būti atlikta atskaita pagal PVM direktyvos 179 straipsnį.

90. Gali būti, kad esminės sąlygos (patiekti prekes ar suteikti paslaugas ir turėti sąskaitą faktūrą) buvo įvykdytos. Tokiu atveju tuo momentu atsirado teisė į PVM atskaitą ir šia teise turėjo būti pasinaudota per atitinkamą mokestinį laikotarpį. To negali pakeisti sąskaitos faktūros panaikinimas ir naujos sąskaitos išrašymas. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs dėl pataisytos sąskaitos faktūros, kai kredito aviza buvo atšaukta (t. y. panaikinta (anuliuota)) sena sąskaita faktūra<sup>52</sup>, nauja sąskaita gali būti tik ištaisomi galimi formalūs trūkumai tokio laikotarpio atgaline data.

91. Gali būti ir taip, kad esminės sąlygos (patiekti prekes ar suteikti paslaugas ar turėti sąskaitą faktūrą) buvo neįvykdytos. Tokiu atveju sąskaitos faktūros panaikinimas ir naujos sąskaitos išrašymas reiškia pirmą kartą teisę į PVM atskaitą suteikiančios sąskaitos faktūros išrašymą. Tada pagal ją nustatomas tinkamas laikotarpis, per kurį turi būti pasinaudota teise į PVM atskaitą.

92. Taigi šioje byloje lemiamą reikšmę turi tai, ar 2012 m. pareiškėjai pateiktos sąskaitos faktūros turi būti laikomos „sąskaita faktūra“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą. Tai savo ruožtu priklauso nuo tariamo trūkumo pobūdžio, kuris Teisingumo Teismui šioje byloje nežinomas.

93. Mano nuomone, tam, kad dokumentas būtų laikomas sąskaita faktūra, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą, iš jo ir paslaugas ar prekes įsigyjantiems asmeniui, ir mokesčių administratoriui turėtų būti aišku, kas yra paslaugos teikėjas ar prekių tiekėjas, kokio dydžio PVM jis perkėlė ir už kokį sandorį, taip pat, kokiam paslaugas ar prekes įsigyjantiems asmeniui. Tam reikia duomenų apie paslaugos teikėją, paslaugas ar prekes įsigyjantį asmenį,

<sup>52</sup> 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).

prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dalyką, kainą ir atskirai nurodyto PVM<sup>53</sup>. Jei šie penki esminiai rekvizitai nurodyti, vadinasi, į sąskaitos faktūros esmę ir tikslą atsižvelgta, o teisė į PVM atskaitą yra galutinai atsiradusi<sup>54</sup>.

94. Pavienių iš visų PVM direktyvos 226 straipsnyje nurodytų rekvizitų nepateikimas neužkerta kelio atskaityti PVM, jei šie trūkumai ištaisomi dar per administracinę procedūrą arba teismo procesą. Apie tokią teisinę pasekmę galiausiai galima spręsti ir iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su sąskaitos faktūros taisymu atgaline data<sup>55</sup>.

95. Taigi, jei trūkumas buvo susijęs su nurodytomis esminėmis sąskaitos faktūros ypatybėmis, teisė į PVM atskaitą 2012 m. negali būti suteikiama, nes šiuo atžvilgiu negali būti kalbama apie sąskaitą faktūrą, kaip ji suprantama pagal PVM teisę. Tokiu atveju teisė į PVM atskaitą būtų galutinai atsiradusi tik pirmą kartą gavus sąskaitą faktūrą 2015 m.

96. Jei sąskaitų faktūrų trūkumas, priešingai, buvo susijęs tik su atskirais formalumais (pavyzdžiui, nenurodyta sąskaitos faktūros data ar sąskaitos faktūros numeris, neteisingas adresas, netiksliai aprašytas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dalykas, netikslus laikotarpis ar nenurodytas mokesčių mokėtojo kodas ir t. t.)<sup>56</sup>, teisė į PVM atskaitą atsirado jau 2012 m., atlikus tiekimą ir gavus sąskaitą faktūrą. Tokie trūkumai nekelia abejonių dėl „sąskaitos faktūros turėjimo“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą.

97. Manęs neįtikina priešinga Komisijos ir pareiškėjos nuomonė, kad panaikinus senąją sąskaitą faktūrą nebeliko jos teisinių pasekmių, todėl svarbu atsižvelgti tik į 2015 m. sąskaitas faktūras. Atvirkščiai, manau, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonės dėl vienašališko sąskaitos faktūros panaikinimo yra pagrįstos, nors nagrinėjamu atveju sąskaita faktūra, atrodo, buvo anuliuota ir pakeista nauja veikia bendru sutarimu.

98. Taigi paslaugas ar prekes įsigyjančio asmens teisė į atskaitą yra teisė mokesčių kreditoriaus atžvilgiu, kurios trečiasis asmuo negali vienašališkai panaikinti, kai ji jau atsiradusi<sup>57</sup>. Be to, PVM direktyvoje nėra nuostatos, kurioje būtų numatoma, jog paslaugas ar prekes įsigyjantį asmens teisei į PVM atskaitą taikoma sąlyga, kad paslaugos teikėjas ar prekių tiekėjas sutiktų su savo kartą jau išrašyta sąskaita faktūra ir jos neanuliuotų. Pakanka, kad paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo kartą jau būtų turėjęs sąskaitą faktūrą.

99. Atsižvelgiant į tai, kad sąskaitos faktūros panaikinimas nedaro poveikio paslaugos teikimo ar prekių tiekimo ir sąskaitos faktūros turėjimo faktinei aplinkybei, faktas, kad paslaugos teikėjas panaikino sąskaitą faktūrą, negali turėti įtakos paslaugas ar prekes įsigyjantį asmens teisei į PVM atskaitą. Iš pagrindinių teisių paisančios valstybės perspektyvos veikia būtų sunku rasti

<sup>53</sup> 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).

<sup>54</sup> Apie kriterijų „atskirai nurodytas PVM“ galima spręsti jau vien iš Teisingumo Teismo sprendimų bylose *Volkswagen* ir *Biosafe*, kuriose tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į atitinkamo dydžio PVM atskaitą, 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).

<sup>55</sup> 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).

<sup>56</sup> 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).

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

pateisinimą, kodėl vienam privačiam asmeniui galėtų būti leidžiama laisvai spręsti dėl jau atsiradusios kito privataus asmens turtinės teisės ir savo nuožiūra ją panaikinti – Europos Žmogaus Teisių Teismo nuomone, teisė į PVM atskaitą net turėtų būti pagrindinės teisės į nuosavybę dalis<sup>58</sup>.

*b) Sąskaitos faktūros panaikinimo procesinės pasekmės*

100. Be to, Komisija neatkreipė dėmesio į tai, kad reikia atsižvelgti ir į tam tikras procesines pasekmes. PVM atskaitai taikomi senaties terminai pagal nacionalinę teisę, kurie Sąjungos teisės požiūriu abejonių iš esmės nekelia<sup>59</sup>. Terminai pagal nacionalinę teisę taikomi ir finansų institucijų priimamų sprendimų apskundimui, jie Sąjungos teisės požiūriu taip pat nekelia abejonių<sup>60</sup>. Prašymui grąžinti PVM pagal PVM grąžinimo direktyvos 15 straipsnį taip pat taikomas Sąjungos teisėje nustatytas naikinamasis terminas, Sąjungos teisės požiūriu tuo labiau nekeliančias abejonių<sup>61</sup>. Vis dėlto tam, kad šie viešojoje teisėje nustatyti terminai atitiktų savo paskirtį (teisinis saugumas), jie negali būti paliekami bylos šalių diskrecijai.

101. Vis dėlto būtent taip atsitiktų, jei termino, kaip šiuo atveju – PVM grąžinimo direktyvos 15 straipsnyje nustatyto termino – pabaiga galėtų būti apeinama panaikinant (anuliuojant) vieną ir išrašant kitą sąskaitą faktūrą. Neužginčytas ir tapęs galutinis Rumunijos finansų institucijų sprendimas atmesti prašymą vėliau, kaip buvo šiuo atveju, panaikinus sąskaitas faktūras ir išrašius naujas, *de facto* netenka prasmės. Nurodytų terminų (senaties, apskundimo, prašymo pateikimo terminų) reikšmė pasiektų *absurdišką lygmenį*.

102. Kaip jau yra nurodęs Teisingumo Teismas, pagal PVM direktyvos 180 ir 182 straipsnius apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM, net jeigu jis nepasinaudojo tokia teise laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė, tačiau turi būti laikomasi tam tikrų nacionalinėje teisėje nustatytų sąlygų ir taisyklių<sup>62</sup>. Vis dėlto šiuo atveju buvo kitaip.

103. Galimybė be jokių laiko apribojimų pasinaudoti teise į PVM atskaitą prieštarautų teisinio saugumo principui. Pagal šį principą reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negali būti užginčytina neribotą laiką<sup>63</sup>. Tai juo labiau taikytina prašymui grąžinti PVM, nes PVM grąžinimo direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje aiškiai nustatyta data, iki kurios jis turi būti pateiktas.

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

<sup>59</sup> 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).

<sup>60</sup> 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).

<sup>61</sup> 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).

<sup>62</sup> 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).

<sup>63</sup> 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).

104. Dėl šių priežasčių Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje dėl sąskaitų faktūrų ištaisymo ne kartą yra pabrėžęs, kad valstybė narė gali neleisti taisymo atgaline data, jei taisymas (ar dokumentų papildymas) atliekamas „priėmus tokį sprendimą dėl atsisakymo“<sup>64</sup>. Tai taikoma ir tais atvejais, kai – kaip šioje byloje – sąskaita faktūra po sprendimo dėl atsisakymo ne tik ištaisoma, bet apskritai panaikinama ir išrašoma nauja sąskaita faktūra.

## 5. Išvada

105. Galiausiai, atsakant į pirmąjį klausimą, galima daryti išvadą, kad teisė į PVM atskaitą pagal PVM direktyvoje nustatytą tvarką atsiranda sulig dviem veiksmis. Ši teisė pagal esmę atsiranda nuo paslaugos teikėjo apmokestinimo momento (PVM direktyvos 167 straipsnis), taigi paprastai patiekus prekes ar suteikus paslaugas, o pagal sumą – gavus sąskaitą faktūrą (PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas), kurioje patvirtinamas PVM perkėlimas. Teisė į PVM atskaitą galutinai atsiranda tik įvykdžius abi sąlygas.

106. Šios abi sąlygos taip pat žymi laikotarpį, per kurį turi būti pasinaudota teise į PVM atskaitą ir nuo kurio prasideda terminų, kai taikytina, eiga. Sąskaita faktūra, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą, yra pateikta, jeigu joje nurodytas paslaugos teikėjas, paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo, prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dalykas, kaina, taip pat atskirai nurodytas PVM. Šiuo tikslu neprivalu tenkinti visų PVM direktyvos 226 straipsnyje išvardytų formalių reikalavimų, jie gali būti įvykdomi ir vėliau.

### ***D. Dėl tinkamo PVM grąžinimo laikotarpio, kaip tai suprantama pagal PVM grąžinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą (antrasis, trečiasis ir ketvirtasis prejudiciniai klausimai)***

#### *1. Dėl antrojo klausimo (referencinis PVM grąžinimo laikotarpis)*

107. Atsižvelgdamas į argumentus dėl pirmojo klausimo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išsiaiškinti, ar 2012 m. sąskaitos faktūros atitiko reikalavimus, ar jos buvo tokios klaidingos, kad negalėjo būti laikomos sąskaitomis faktūromis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą. Atsižvelgiant į tai, bus galima nustatyti tinkamą PVM grąžinimo laikotarpį, kaip tai suprantama pagal PVM grąžinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą.

108. Tuo atveju, jei pareiškėja pirmą kartą gavo sąskaitas faktūras pirma nurodyta prasme (žr. 93 punktą) 2015 m., jokie poveikio nedaro tai, kad tiekimas buvo įvykdytas dar 2012 m. Tai rodo ryšys tarp PVM direktyvos 167 straipsnio ir 178 straipsnio a punkto ir tai aiškiai patvirtinama PVM grąžinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte. Šioje nuostatoje kalbama apie prekių pirkimą (t. y. apie tiekimą), „už kurį sąskaita faktūra buvo išrašyta PVM grąžinimo laikotarpiu“. Tai įvyko 2015 m.

109. Jei pareiškėja jau 2012 m. turėjo sąskaitas faktūras pirma nurodyta prasme (žr. 93 punktą), tinkamas PVM grąžinimo laikotarpis buvo 2012 m., kuriais ir pateiktas pirmasis prašymas grąžinti PVM. Šis prašymas buvo atmestas pagal PVM grąžinimo direktyvos 23 straipsnį, pareiškėja (arba

<sup>64</sup> 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).

jos teisinė pirmtakė) jo neapskundė, taigi sprendimas atmesti tapo galutinis. Net jei šis sprendimas atmesti prieštaravo Sąjungos teisei, tai turėjo būti išaiškinta per tokio sprendimo apskundimo procedūrą. Dėl šios priežasties nekyla Komisijos nurodytas klausimas, ar mokesčių administratorius laikėsi kitų PVM grąžinimo direktyvos 20 ir 21 straipsniuose nustatytų procedūrinių reikalavimų.

## 2. Dėl trečiojo klausimo (panaikinimo pasekmės)

110. Sąskaitos faktūros panaikinimas (anuliavimas) (abipusiu sutarimu ar vienašališkai) neturi poveikio šiam galutiniam sprendimui ar jau atsiradusiai teisei į PVM atskaitą. Tokią išvadą leidžia daryti jau vien tai, kad privačių asmenų veiksmai iš esmės negali daryti atgaline data poveikio esamoms kitų asmenų teisėms ir leisti išvengti viešosios teisės aktuose nustatytų terminų (žr. šios išvados 98 ir paskesnius punktus).

111. Kitaip yra tik tuo atveju, jei sąskaita faktūra nebuvo panaikinta (anuliuota), nes 2015 m. išrašytos sąskaitos faktūros turi būti laikomos išrašytomis pirmą kartą.

## 3. Dėl ketvirtojo klausimo (būtinybė turėti sąskaitą faktūrą siekiant grąžinimo)

112. Suprasti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ketvirtąjį klausimą šiek tiek sunkiau.

113. Jei omenyje turima tai, kad PVM grąžinimo laikotarpis nacionalinėje teisėje siejamas tik su prievolės apskaičiuoti mokesť atsiradimu pagal PVM direktyvos 167 straipsnį (paprastai atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, žr. 63 straipsnį), tai nesuderinama su Sąjungos teise. Kaip jau minėta, pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą papildomai reikalaujama turėti sąskaitą faktūrą, iš kurios tampa aiški PVM našta, kuri turi būti neutralizuojama atskaitant PVM.

114. Jei omenyje turima tai, kad PVM grąžinimo laikotarpis pagal nacionalinę teisę buvo jau nustatytas gavus 2012 m. išrašytas sąskaitas faktūras, o šios sąskaitos faktūros neatitiko visų PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatytų reikalavimų, atrodo, kad klausimas grindžiamas prielaida, jog tinkamai išrašyta sąskaita faktūra, lemianti tam tikro dydžio PVM atskaitos atsiradimą, yra tik ta, kurioje yra visi PVM direktyvos 226 straipsnyje nustatyti rekvizitai.

115. Vis dėlto, kaip jau minėta (89 ir paskesniuose punktuose), tam prieštarauja Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su sąskaitų faktūrų taisymu atgaline data. Taigi pakanka, kad paslaugas ar prekes įsigyjančiam asmeniui ir mokesčių administratoriui būtų aišku, kas yra paslaugos teikėjas ar prekių tiekėjas, kokio dydžio PVM jis perkėlė paslaugas ar prekes įsigyjančiam asmeniui ir už kokį sandorį. Kai tik paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo gauna tokią sąskaitą faktūrą, atsiranda ir teisė į PVM atskaitą pagal sumą. Bet kokie klaidingi formalumai gali būti ištaisomi atgaline data dar vykstant procedūrai, jei mokesčių administratorius apie juos ir taip dar nežino<sup>65</sup>.

<sup>65</sup> Tai aiškiai nurodyta 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendime *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53 ir 57 punktai).

## VI. Išvada

116. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad teisė į PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatytą PVM atskaitą pagal esmę atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti mokestį (PVM direktyvos 167 straipsnis), o pagal sumą – tik gavus sąskaitą faktūrą (PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas). Abiejų sąlygų buvimas nulemia laikotarpį, per kurį turi būti pasinaudota teise į PVM atskaitą. Nebūtina, kad tam reikalaujama sąskaita faktūra atitiktų visus PVM direktyvos 226 straipsnyje išvardytus formalius reikalavimus. Vis dėlto PVM direktyvoje nenumatyta teisė į PVM atskaitą neturint sąskaitos faktūros.
2. Tinkamas PVM grąžinimo laikotarpis, kaip tai suprantama pagal PVM grąžinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą, yra tas, kurį apmokestinamasis asmuo turėjo tokią sąskaitą faktūrą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išsiaiškinti, kada tai buvo pareiškėjos atveju.
3. Sąskaitos faktūros panaikinimas (anuliavimas) (abipusiu sutarimu ar vienašališkai) neturi poveikio jau atsiradusiai teisei į PVM atskaitą ir laikotarpiui, per kurį turi būti pasinaudota šia teise.
4. Nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias PVM grąžinimo laikotarpis, kaip tai suprantama pagal PVM grąžinimo direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktą, siejamas tik su prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimu pagal PVM direktyvos 167 straipsnį, prieštarauja Sąjungos teisei. Papildomai būtina turėti sąskaitą faktūrą, kurioje matyti PVM našta, nereikalaujant, kad sąskaita faktūra atitiktų visus PVM direktyvos 226 straipsnyje išvardytus formalius reikalavimus.