

Byla C-80/20**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2020 m. vasario 12 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Tribunalul București (Rumunija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. gruodžio 19 d.

Pareiškėja:

Wilo Salmson France SAS

Atsakovai:

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

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

Pagrindinės bylos dalykas

Administracinis skundas, kuriuo bendrovė *Wilo Salmson France SAS* prašo *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) panaikinti sprendimus, kuriais atsakovai atmetė prašymą sugrąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM) už 2012 m. įsigytas prekes, kurių pirkimo sąskaitas faktūras tiekėjas išrašė 2015 m.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pagal SESV 267 straipsnį prašoma išaiškinti Direktyvos 2006/112/EB 167 ir 178 straipsnius bei Direktyvos 2008/9/EB 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirmą sakinį.

Prejudiciniai klausimai

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 teisę 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 tvarkingumą?

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/EB 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirmo sakinio nuostatas siejant su Direktyvos 2006/112/EB 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 išrašymas patenka ne į prekes ar paslaugas gaunančio asmens kontrolės sritį, o tikrai į tiekėjo diskrecijos sritį.

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

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 62 ir 167 straipsniai, 168 straipsnio a punktas, 169 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas.

2018 m. vasario 12 d. Tarybos 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, 2 straipsnio 1 ir 3 dalys, 6 straipsnio pirma dalis, 7 straipsnis ir 14 straipsnio 1 dalies a punktas.

Generalinio advokato išvados, pateiktos byloje *Volkswagen* (C-533/16), 57–59 punktai.

Generalinio advokato išvados, pateiktos byloje *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17), 56 punktas.

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) 145 straipsnis, kuriuo reglamentuojama apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti pirkimo PVM, 146 straipsnis, kuriame nustatyta, kad, norėdamas įgyvendinti šią teisę, apmokestinamasis asmuo turi turėti sąskaitą faktūrą, ir 147² straipsnio 1 dalies a punktas, kuriame 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.

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 dalis, kurioje yra numatyta, 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“, ir 16 dalis, pagal kurią, „[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“.

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 Bendrovė *Pompas Salmson SAS*, kurios ekonominės veiklos buveinė yra Prancūzijoje, ir bendrovė *ZES Zollner Electronic SRL*, įsteigta ir įregistruota kaip PVM mokėtoja Rumunijoje, sudarė sutartį dėl gamybos įrenginių, pristatytų iš Rumunijos į Rumuniją įsigijimo; tiekėjui jie buvo perduoti disponuoti pagal įrenginių skolinimo sutartį, kad būtų naudojami gaminant prekes, kurios vėliau turėjo būti tiekiamos bendrovei *Pompas Salmson*.
- 2 Prekės, kurių gamybai *Zollner Electronic* naudojo tuos įrenginius, iš Rumunijos buvo pristatomos į Prancūzijoje esančią *Pompas Salmson* buveinę, o ši bendrovė jas naudojo savo vykdomoje apmokestinamoje veikloje.

- 3 2012 m. tiekėja *Zollner Electronic* išrašė sąskaitas faktūras už *Pompas Salmson* įsigytus gamybos įrenginius.
- 4 Bendrovė *Pompas Salmson*, kuri nėra įsisteigusi ir nėra įsiregistravusi kaip PVM mokėtoja Rumunijoje, paprašė grąžinti jai Rumunijoje sumokėtą PVM, remdamasi Direktyva 2008/9/EB ir Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, 147² straipsnio 1 dalies a punktu, siejama su Vyriausybės nutarimo Nr. 44/2004 49 punktu.
- 5 2014 m. sausio 14 d. sprendimu Rumunijos mokesčių administratorius, remdamasis su prie prašymo pridėtais dokumentais ir pridėtu sąskaitų faktūrų neatitiktimi susijusiais motyvais, atmetė prašymą grąžinti mokesį už laikotarpį nuo 2012 m. sausio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d., kurio suma sudarė 449 538,38 RON.
- 6 Informuota apie tokį sprendimą, tiekėja *Zollner Electronic* stornavo pradžioje (2012 m.) išrašytas sąskaitas faktūras ir, tikrai 2015 m., išrašė naujas sąskaitas faktūras už minėtas prekes.
- 7 2014 m. bendrovė *Pompas Salmson SAS* susijungė su bendrove *Wilo France SAS* ir pastaroji bendrovė tapo pareiškėja, perėmusia visas *Pompas Salmson* teises ir pareigas.
- 8 2015 m. pareiškėja pateikė prašymą grąžinti Rumunijoje sumokėtą PVM, kurį pagrindė naujomis sąskaitomis faktūromis, *Zollner Electronic* išrašytais per laikotarpį nuo 2015 m. rugpjūčio 1 d. iki 2015 m. spalio 31 d.
- 9 Mokesčių administratorius atmetė prašymą grąžinti PVM kaip nepagrįstą ir teigė, kad pareiškėja nesilaikė Vyriausybės nutarimo Nr. 44/2004 49 punkto 16 dalies nuostatų ir jau buvo prašiusi grąžinti mokesį pagal sandorių sąrašo 1–6 punktuose išvardytas sąskaitas faktūras.
- 10 Reaguodama į sprendimą dėl mokesčio grąžinimo, pareiškėja 2016 m. birželio 13 d. pateikė mokesčių skundą, kurį *DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți* (Rumunijos Bukarešto regiono viešųjų finansų direktorato Mokesčių mokėtojų nerezidentų mokesčių administratorius) atmetė kaip nepagrįstą, nuroydamas, 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.
- 11 Pareiškėja pateikė *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas) administracinį skundą dėl šių mokesčių administratoriaus sprendimų.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

- 12 Pareiškėja laikosi nuomonės, kad, norint įvykdyti esmines sąlygas teisei į atskaitą įgyti, reikia išanalizuoti šios teisės atsiradimo momentą ir jos apimtį: teisė į

atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti mokesť arba, konkrečiai jos atveju – pristačius įsigytas prekes.

- 13 Tačiau formaliu požiūriu, norėdama įgyvendinti šią teisę, ji privalo turėti įstatymuose nustatytas sąlygas atitinkančią sąskaitą faktūrą.
- 14 Be to, teisės į atskaitą įgyvendinimo terminas negali būti nustatomas atsižvelgiant tikslai į įsigytų prekių pristatymo momentą, nes pristatymas yra tikslai esminės sąlygos pareikšti teisei įvykdymas, bet savaime nereiškia formalios sąlygos įvykdymo, t. y. galiojančios sąskaitos faktūros turėjimo.
- 15 Pareiškėja teigia, kad nagrinėjamu atveju taikytinose nuostatose atsižvelgiama į įprastą situaciją, kai prekių tiekimas ir galiojančios sąskaitos faktūros išrašymas vyksta vienu metu. Taigi, atsižvelgiant į šių momentų vienalaikiškumą, logiška, kad vienu metu atsiranda ir prievolė apskaičiuoti mokesť, ir galimybė įgyvendinti teisę mokesť susigrąžinti.
- 16 Dėl procesinių priežasčių pagal Direktyvą 2008/9 prašymą grąžinti mokesť galima pateikti tada, kai išrašoma sąskaita faktūra; šiuo atveju nagrinėjamoje byloje tai buvo padaryta 2015 m. Prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimas yra esminis atskaitos taškas, nes būtina, kad (atsižvelgiant tikslai į aspektus, susijusius su teisės prašyti grąžinti mokesť įgyvendinimu) ji atsirastų prieš išrašant arba išrašant sąskaitą faktūrą.

Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas pažymi, kad pagrindinis jo nagrinėjamos bylos aspektas yra galimybė susigrąžinti PVM už 2012 m. įsigytas prekes, kurių galiojančios pirkimo fiskalinės sąskaitos faktūros buvo išrašytos tikslai 2015 m.
- 18 Nagrinėjamoje byloje susiklosčiusią faktinę padėtį jis apibūdina kaip netipišką Direktyvų 2006/112 ir 2008/9 atžvilgiu, nes: **i)** tiekėjo išrašytos sąskaitos faktūros už pareiškėjos įsigytas prekes vėliau buvo anuluotos, **ii)** galiojančios sąskaitos faktūros už tas pačias prekes buvo išrašytos tikslai 2015 m., **iii)** pareiškėja įgyvendino teisę į PVM grąžinimą, 2015 m. pateikdama prašymą grąžinti PVM pagal 2015 m. išrašytas sąskaitas faktūras, ir **iv)** iki tol pareiškėja nebuvo susigrąžinusi PVM.
- 19 Taigi, kadangi PVM direktyvoje aiškiai nenustatyta, per kokį laikotarpį reikia pasinaudoti teise į mokesčio atskaitą, kyla klausimas, ar data, nuo kurios skaičiuojamas atitinkamas laikotarpis, gali būti nustatyta atsižvelgiant tikslai į prekių pristatymo momentą ir neatsižvelgiant į jokiais kitas svarbias aplinkybes.
- 20 Nors Direktyvos 2006/112 167 straipsnyje numatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda tada, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM, tos pačios direktyvos 178 straipsnyje numatyta, kad ši teisė tampa įgyvendinama tikslai tada, kai

- apmokestinamasis asmuo gauna sąskaitą faktūrą, kurioje nurodomas prekių pristatymas.
- 21 Taigi galiojančios sąskaitos faktūros turėjimas yra esminis teisės į PVM atskaitą ir (arba) grąžinimą aspektas, ir bet kokių atveju sąskaitos faktūros išrašymas yra tiekėjo diskrecijai priskirta prerogatyva, niekada nepatenkanti į teisės į atskaitą turėtojo, kuris yra prekes gaunantis asmuo, kontroliuojamą sritį.
 - 22 Todėl tuo atveju, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad, vadovaujantis Direktyvos 2008/9 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirmu sakiniu, prašymai grąžinti PVM galėtų būti teikiami dėl prekių ar paslaugų, už kuriuos sąskaitos faktūros buvo išrašytos per PVM grąžinimo laikotarpį, neatsižvelgiant į tai, ar tuo laikotarpiu arba iki jo atsirado, ar neatsirado prievolė apskaičiuoti PVM, mokesčių administratoriaus pozicija galėtų būti užginčyta. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šiuo atžvilgiu svarbios yra generalinių advokatų išvados bylose *Volkswagen* (C-533/16) ir *Biosafe – Industria de Reciclagens* (C-8/17).
 - 23 Dėl pirmo ir antro klausimų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad mokesčių administratorius neatskyrė sąskaitos faktūros išrašymo datos, kaip procedūrinio pobūdžio aspekto, nuo prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo datos, kaip esminio pobūdžio aspekto. Vis dėlto Sąjungos teisės aktų leidėjo požiūriu šie du momentai turėtų sukelti skirtingas mokesčines pasekmes.
 - 24 Dėl trečio ir ketvirto klausimų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, jog 2015 m. išrašytos sąskaitos faktūros už 2012 m. įsigytas prekes negali būti pagrindu pateikti prašymą sugrąžinti PVM už 2015 m., nes anksčiau buvo išrašytos sąskaitos faktūros, kurias tiekėjas stornavo. Vis dėlto, kadangi 2012 m. išrašytos sąskaitos faktūros buvo tiekėjo stornuotos vienašališkai, bet, pagal nacionalinę teisę, stornavimas, panašiai kaip anuliavimas, reiškia išrašytų sąskaitų faktūrų pripažinimą negaliojančiomis, 2015 m. išrašytos sąskaitos faktūros yra vieninteliai dokumentai, kuriais remiantis galima įrodyti pirkimų įvykdymą ir pagrįsti prašymą grąžinti PVM.
 - 25 Atsižvelgdamas į šias aplinkybes, teismas remiasi Direktyvos 2006/112/EB 169 ir 178 straipsniais bei Direktyvos 2008/9/EB 14 straipsnio 1 dalies a punkto pirmu sakiniu. Pastarosios nuostatos tekste iš tikrųjų nurodyta, kad procedūriniu požiūriu prašymas grąžinti PVM yra grindžiamas tikrai PVM grąžinimo laikotarpiu išrašytais sąskaitomis faktūromis, o vienintelė taikoma sąlyga – kad prievolė apskaičiuoti PVM būtų atsiradusi prieš išrašant sąskaitą faktūrą arba jos išrašymo metu, kuris, atvirkščiai, nėra apibrėžtas laiko atžvilgiu.
 - 26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat įvardijo galimos diskriminacijos problemą, nes pagal nacionalinės teisės aktus bendrovės rezidentės gali prašymus grąžinti PVM pateikti per penkerius metus, o

bendrovėms nerezidentėms pagal Direktyvą 2008/9 yra skirtas vos vieno metų laikotarpis šiai teisei įgyvendinti.

DARBINIS VERTIMAS