TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. birželio 11 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 17 straipsnio 2 dalies g punktas – Kilnojamojo turto pervežimas Europos Sąjungos viduje siekiant teikti paslaugas – 170 ir 171 straipsniai – Teisė grąžinti PVM apmokestinamajam asmeniui, neįsisteigusiam PVM grąžinančioje valstybėje narėje – Direktyva 2008/9/EB – Sąvoka „PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo“ – Apmokestinamasis asmuo, neįregistruotas kaip PVM mokėtojas PVM grąžinančioje valstybėje narėje“

Byloje C-242/19

dėl *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) 2019 m. sausio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. kovo 20 d. pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

CHEP Equipment Pooling NV

prieš

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas S. Rodin, teisėjai K. Jürimäe (pranešėjas) ir N. Piçarra,

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *CHEP Equipment Pooling NV*, atstovaujamos advokato E. Băncilă,

– Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių E. Gane, L. Lițu ir C.-R. Canțăr, vėliau E. Gane ir L. Lițu,

* Proceso kalba: rumunų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir L. Lozano Palacios,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11; toliau – PVM direktyva), 17 straipsnio 2 dalies ir 2008 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 taisykle (OL L 44, 2008, p. 23), 2 straipsnio 1 punkto ir 3 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Belgijoje įsteigtos bendrovės *CHEP Equipment Pooling NV* (toliau – CHEP) ir *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații* (Nacionalinė mokesčių administratoriaus agentūra – Bukarešto valstybės finansų generalinis direktoratas – Skundų nagrinėjimo tarnyba, Rumunija) bei *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți* (Nacionalinė mokesčių administratoriaus agentūra – Bukarešto valstybės finansų generalinis direktoratas – Mokesčių mokėtojų nerezidentų mokesčių administratorius, Rumunija) (toliau kartu – Rumunijos mokesčių institucijos) ginčą dėl šių institucijų atsisakymo minėtai bendrovei grąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM), sumokėtą Rumunijoje.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 17 straipsnyje numatyta:

„1. Jei prekes, sudarančias apmokestinamojo asmens veiklai skirto turto dalį, šis asmuo perveža į kitą valstybę narę, šis pervežimas laikomas prekių tiekimu už atlygį.

„Pervežimas į kitą valstybę narę“ – kilnojamojo materialiojo turto siuntimas ar gabenimas į paskirties vietą už valstybės narės, kurioje yra turtas, teritorijos ribų, bet [Europos Sąjungos] teritorijoje, kai gabenimą ar siuntimą savo verslo tikslais atlieka apmokestinamasis asmuo arba tai atliekama jo vardu.

2. Pervežimu į kitą valstybę narę nėra laikomas prekių siuntimas ar gabenimas, kai vykdomi šie sandoriai:

<…>

g) laikinas prekių naudojimas valstybės narės, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, teritorijoje, kai teikdamas paslaugas prekes naudoja apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje prasidėjo prekių siuntimas ar gabenimas;

<…>

3. Jei kuri nors iš 2 dalyje nurodytų tinkamumo sąlygų nebetenkinama, laikoma, kad prekės buvo pervežtos iš vienos valstybės narės į kitą. Tokiais atvejais pervežimas laikomas įvykęs tuo momentu, nuo kurio sąlyga nebetenkinama.“

4 Šios direktyvos 21 straipsnyje nustatyta:

„Prekių įsigijimu už atlygį Bendrijos viduje laikomas prekių panaudojimas apmokestinamojo asmens verslo tikslais, jei tas prekes apmokestinamasis asmuo arba kitas asmuo jo vardu atsiuntė arba atgabeno iš kitos valstybės narės, kurioje jos buvo pagamintos, išgautos, apdorotos, nupirktos ar įsigytos, kaip apibrėžta 2 straipsnio 1 dalies b punkte, arba į kurią tas apmokestinamasis asmuo savo verslo tikslais jas importavo.“

5 Minėtos direktyvos 44 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

6 Tos pačios direktyvos 170 straipsnyje nustatyta:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta <…> Direktyvos [2008/9] 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;

b) vykdyti sandorius, už kuriuos PVM turi mokėti tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius.“

7 PVM direktyvos 171 straipsnio 1 dalyje išdėstyta:

„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] nustatytas išsamias taisykles.“

8 PVM direktyvos 171a straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali leisti atskaityti PVM mokestį 168 straipsnyje nustatyta tvarka, o ne [Direktyvoje 2008/9] nustatyta tvarka apmokestinamajam asmeniui grąžinti PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, už kurį apmokestinamajam asmeniui tenka prievolė sumokėti mokestį pagal 194–197 arba 199 straipsnius. <…>

Todėl apmokestinamajam asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, valstybės narės gali netaikyti PVM grąžinimo tvarkos pagal [Direktyvą 2008/9].“

9 PVM direktyvos 196 straipsnis nustatyta:

„PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas PVM mokėtoju, kuriam teikiamos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybės narės teritorijoje.“

10 Šios direktyvos 214 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nustatyta:

„Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus [9] straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris jų atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prekės ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsnių;

b) kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekių įsigijimai Bendrijos viduje yra PVM objektas pagal 2 straipsnio 1 dalies b punktą, ir kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris naudojasi 3 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybe PVM apmokestinamas prekes įsigyti Bendrijos viduje [galimybe PVM apmokestinti savo Bendrijos viduje įsigyjamas prekes].“

Direktyva 2008/9

11 Direktyvos 2008/9 1 straipsnyje nurodyta, kad joje „nustatomos [PVM direktyvos] 170 straipsnyje numatyto [PVM] grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir kurie atitinka 3 straipsnyje nustatytas sąlygas, išsamios taisyklės“.

12 Direktyvos 2008/9 2 straipsnio 1 ir 2 punktuose pateikiamos tokios šioje direktyvoje vartojamų sąvokų apibrėžtys:

„1) PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo – apmokestinamasis asmuo pagal [PVM] direktyvos 9 straipsnio 1 dalies nuostatas, neįsisteigęs PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o įsisteigęs kitos valstybės narės teritorijoje;

2) PMV grąžinanti valstybė narė – valstybė narė, kurioje buvo apskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui už kitų apmokestinamųjų asmenų toje valstybėje narėje jam tiektas prekes ar suteiktas paslaugas arba už į tą valstybę narę importuotas prekes.“

13 Direktyvos 2008/9 3 straipsnyje nustatyta:

„Ši direktyva taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kuris atitinka šias sąlygas:

a) per PVM grąžinimo laikotarpį PVM grąžinančioje valstybėje narėje jis neturėjo savo ekonominės veiklos vykdymo vietos arba nuolatinio padalinio, iš kurių vykdė verslo sandorius, arba, nesant tokios vietos arba nuolatinio padalinio, neturėjo nuolatinės arba įprastos gyvenamosios vietos;

b) per PVM grąžinimo laikotarpį jis netiekė prekių ar neteikė paslaugų, kurios būtų laikomos tiekiamomis ar teikiamomis PVM grąžinančioje valstybėje narėje, išskyrus šiuos sandorius:
   i) transporto ir susijusių papildomų paslaugų, neapmokestinamų PVM pagal [PVM] direktyvos 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 arba 160 straipsnius, teikimą;

ii) prekių tiekimą ir paslaugų teikimą asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal [PVM] direktyvos 194–197 straipsnius ir 199 straipsnį.“

14 Direktyvos 2008/9 5 straipsnis suformuluotas taip:

„Kiekviena valstybė narė PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, apskaičiuotą už kitų apmokestinamųjų asmenų toje valstybėje narėje jam tiektas prekes ar suteiktas paslaugas arba už į tą valstybę narę importuotas prekes, jeigu tos prekės ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

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

b) sandorius su asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal [PVM] direktyvos 194–197 straipsnius ir 199 straipsnį, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

Nepažeidžiant 6 straipsnio, šioje direktyvoje teisė į pirkimo mokesčio grąžinimą nustatoma pagal [PVM] direktyvą, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.“

Rumunijos teisė

15 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytos redakcijos *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003 dėl mokesčių kodekso, toliau – Mokesčių kodeksas) 128 straipsnyje nustatyta:

„1. „Prekių tiekimu“ laikomas teisės kaip savininkui disponuoti turtu perdavimas.

<…>

9. Tiekimas Bendrijos viduje – tai prekių, kurios tiekėjo, gavėjo ar kito asmens jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, tiekimas, kaip tai suprantama pagal 1 dalį.

10. Tiekimu Bendrijos viduje už atlygį laikomas prekių pervežimas, kurį vykdo apmokestinamasis asmuo iš savo įmonės Rumunijoje į kitą valstybę narę, išskyrus 12 dalyje nurodytus pervežimo nebuvimo atvejus.

11. 10 dalyje numatytą pervežimą sudaro bet kokio kilnojamojo materialiojo turto siuntimas ar gabenimas iš Rumunijos į kitą valstybę narę, kurį savo verslo tikslais atlieka apmokestinamasis asmuo arba tai atliekama jo vardu.

12. Šioje antraštinėje dalyje pervežimu nelaikomas prekių siuntimas ar gabenimas iš Rumunijos į kitą valstybę narę, vykdomas apmokestinamojo asmens ar jo vardu, kad šios prekės būtų naudojamos vienam iš šių sandorių:

<…>

g) laikinas šios prekės naudojimas valstybės narės, į kurią atsiunčiamos ar atgabenamos prekės, teritorijoje tam, kad atvykimo valstybėje narėje paslaugas galėtų teikti Rumunijoje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo;

<…>

13. Jeigu viena iš 12 dalyje nurodytų sąlygų nebetenkinama, atitinkamų prekių siuntimas ar gabenimas laikomas pervežimu iš Rumunijos į kitą valstybę narę. Tokiu atveju pervežimas laikomas įvykusiu tuo momentu, kai ši sąlyga nebetenkinama.“

16 Šio kodekso 130bis straipsnio 2 dalies a punkte numatyta:

„Prekių įsigijimu Bendrijos viduje už atlygį laikoma:

a) prekių panaudojimas Rumunijoje apmokestinamojo asmens verslo tikslais, jei tas prekes apmokestinamasis asmuo arba kitas asmuo jo vardu atsiuntė arba atgabeno iš kitos valstybės narės, kurioje jos buvo pagamintos, išgautos, nupirktos, įsigytos ar importuotos jo verslo tikslais, kai tokių prekių gabenimas ar siuntimas, jei yra vykdomas iš Rumunijos į kitą valstybę narę, yra laikomas prekių pervežimu į paskirties vietą kitoje valstybėje narėje pagal 128 straipsnio 10 ir 11 dalis; <…>“

17 Minėto kodekso 147ter straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„Teisės aktuose nustatytomis sąlygomis:

a) ne Rumunijoje, bet kitoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, neįregistruotas ir neprivalantis įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, gali susigrąžinti [PVM], sumokėtą už Rumunijoje atliktą prekių ar paslaugų importą ir įsigijimą; <…>“

18 *Normele metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Mokesčių kodekso taikymo tvarka) 49 punkto 1 dalyje nustatyta:

„Pagal Mokesčių kodekso 147ter straipsnio 1 dalies a punktą kiekvienas apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs ne Rumunijoje, bet kitoje valstybėje narėje, gali susigrąžinti PVM, sumokėtą už Rumunijoje atliktą prekių ar paslaugų importą ir įsigijimą. [PVM] grąžina Rumunija, jei atitinkamas apmokestinamasis asmuo atitinka šias sąlygas:

a) per laikotarpį, susijusį su prašymu grąžinti PVM, apmokestinamasis asmuo Rumunijoje neturėjo savo ekonominės veiklos vykdymo vietos arba nuolatinio padalinio, iš kurių vykdė sandorius, arba, nesant tokio nuolatinio padalinio, neturėjo nuolatinės arba įprastos gyvenamosios vietos;

b) per laikotarpį, su kuriuo susijęs prašymas grąžinti PVM, apmokestinamasis asmuo nebuvo nei įregistruotas, nei privalėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas Rumunijoje pagal Mokesčių kodekso 153 straipsnį;

c) per laikotarpį, su kuriuo susijęs prašymas grąžinti PVM, apmokestinamasis asmuo netiekė prekių ar neteikė paslaugų, kurios būtų laikomos tiekiamomis ar teikiamomis PVM grąžinančioje valstybėje narėje, išskyrus šiuos sandorius:
   1) transporto paslaugų teikimas ir atsitiktiniai sandoriai, kurie neapmokestinami pagal Mokesčių kodekso 143 straipsnio 1 dalies c–m punktus, 144 straipsnio 1 dalies c punktą ir 144bis straipsnį;
   2) prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kurių gavėjas yra asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal Mokesčių kodekso 150 straipsnio 2–6 dalis.“

19 Mokesčių kodekso 153 straipsnio 5 dalies r punktas išdėstytas taip:

„Prieš vykdydamas sandorį apmokestinamasis asmuo, kuris Rumunijoje nėra nei įsisteigęs, nei įregistruotas kaip PVM mokėtojas, prašo jį įregistruoti kaip PVM mokėtoją, jei numato:

a) atlikti prekių, už kurias jam tenka prievolė sumokėti mokestį pagal 151 straipsnį, įsigijimą Bendrijos viduje; <…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

20 Belgijoje įsteigta bendrovė CHEP vykdo padėklų nuomos veiklą Europoje. Šiuo tikslu CHEP perka padėklus įvairiose valstybėse narėse, juos vėliau nuomoja kitiems grupės CHEP grupės subjektams, įsteigtiems kiekvienoje valstybėje narėje, kurie juos subnuomoja savo atitinkamos valstybės narės klientams.

21 Laikotarpiu nuo 2014 m. spalio 1 d. ir gruodžio 31 d. CHEP iš Rumunijos tiekėjo įsigijo padėklų. Į pastarojo sąskaitoje faktūroje nurodytą pardavimo kainą buvo įtrauktas PVM. Aptariami padėklai buvo nugabenti iš tiekėjo patalpų Rumunijoje į kitą paskirties vietą, taip pat esančią Rumunijoje.

22 Vėliau CHEP išnuomojo Rumunijoje įsteigtai bendrovei *CHEP Pooling Services Romania SRL* (toliau – *CHEP Rumunija*) šiuos padėklus ir kitose Sąjungos valstybėse narėse įsigytus padėklus, kuriuos ji atgabeno nuomai Rumunijoje. *CHEP Rumunija* subnuomojo šiuos įvairius padėklus Rumunijos klientams, kurie galėjo juos siųsti į Rumuniją, kitas valstybes nares ar trečiąsias valstybes. Vėliau eksportuojamoms prekėms gabenti naudoti padėklai buvo persiusti atgal į Rumuniją *CHEP Rumunija*, o ši deklaravo jų importą ir jų vertę su atitinkamu PVM iš naujo nurodė CHEP išrašytose sąskaitose faktūrose.

23 2015 m. birželio mėn. CHEP paprašė Rumunijos mokesčių institucijų grąžinti Rumunijos padėklų tiekėjo sąskaitose faktūrose nurodytą ir *CHEP Rumunija* iš naujo sąskaitose faktūrose nurodytą PVM.

24 2016 m. balandžio 14 d. sprendimu Bukarešto mokesčių administratorius atsisakė grąžinti PVM mokesčių mokėtojams nerezidentams. 2016 m. spalio 11 d. sprendimu Bukarešto skundų nagrinėjimo tarnyba atmetė CHEP skundą dėl šio atsisakymo.

25 Šie du sprendimai grindžiami tuo, kad CHEP pagal Mokesčių kodekso 153 straipsnio 5 dalį turėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtoja Rumunijoje. Rumunijos mokesčių institucijos iš tiesų konstatavo, kad, be Rumunijoje įsigytų padėklų, CHEP išnuomojo *CHEP Rumunija* kitose valstybėse narėse įsigytus ir į Rumuniją šiai nuomai atgabentus padėklus. Taip kitose valstybėse narėse įsigytų padėklų pervežimas buvo prilygintas įsigijimui Bendrijos viduje Rumunijoje, todėl CHEP turėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtoja Rumunijoje.

26 2017 m. balandžio 3 d. CHEP pateikė *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) ieškinį dėl 2016 m. spalio 11 d. ir balandžio 14 d. sprendimų panaikinimo ir PVM, dėl kurio ji pateikė prašymą grąžinti PVM, grąžinimo.

27 Šiame teisme CHEP tvirtino, kad, pirma, pagal Direktyvą 2008/9 ji, kaip Belgijoje įsteigta bendrovė, turi teisę susigrąžinti PVM, neatsižvelgiant į galimą pareigą įsiregistruoti kaip PVM mokėtoja Rumunijoje, antra, ji neprivalėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtoja Rumunijoje, nes padėklų pervežimo negalima prilyginti įsigijimams Bendrijos viduje, ir, trečia, ji atitiko teisės aktuose nustatytas sąlygas, kad galėtų susigrąžinti PVM. Be to, CHEP pažymi, kad Direktyva 2008/9 buvo netinkamai perkelta į Rumunijos teisę, nes pagal ją PVM grąžinimui taikoma šioje direktyvoje nenumatyta sąlyga, susijusi su neįregistravimu PVM tikslais Rumunijoje.

28 Mokesčių institucijos savo ruožtu teigė, kad, nesant jokių įrodymų, jog nagrinėjami padėklai, įsigyti kitose valstybėse narėse nei Rumunija, buvo iš naujo persiųsti į valstybę narę, iš kurios jie buvo išsiųsti arba išgabenti į Rumuniją, CHEP negali teigti, kad kitose valstybėse narėse įsigytų padėklų siuntimas į Rumuniją yra atvejis, kai prekės nebuvo pervežtos, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 128 straipsnio 12 dalies g ir h punktus.

29 Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad būtina išsiaiškinti, kada nėra pervežimo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 17 straipsnio 2 dalį, ir dėl pareigos bendrovei nerezidentei, kuri, Rumunijoje neturėdama techninių ir žmogiškųjų išteklių,

reikalingų apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, paprasčiausiai teikia paslaugas, kurių teikimo PVM tikslais vieta yra Rumunijoje, įsiregistruoti kaip PVM mokėtojai. Jis taip pat klausia, ar teisei susigrąžinti PVM gali būti taikoma sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo nebūtų įregistruotas kaip PVM mokėtojas PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir neprivalėtų to daryti. Šiuo klausimu jis pažymi, kad Rumunijos teisės nuostatos, atrodo, prieštarauja Direktyvai 2008/9, pagal kurią teisei į PVM grąžinimą netaikoma tokia sąlyga.

30 Esant tokioms aplinkybėms *Tribunalul București* (Bukarešto apygardos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar padėklų gabenimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę siekiant vėliau toje valstybėje narėje juos išnuomoti apmokestinamajam asmeniui, kuris yra įsisteigęs ir yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas Rumunijoje, nelaikomas pervežimu į kitą valstybę narę, kaip apibrėžta PVM direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje?

2. Neatsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, ar apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, įsisteigęs kitos nei PVM grąžinančioji valstybės narės teritorijoje, laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Direktyvos [2008/9] 2 straipsnio 1 dalį, net jeigu jis yra įregistruotas kaip PVM mokėtojas arba turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas PVM grąžinančioje valstybėje narėje?

3. Ar, atsižvelgiant į Direktyvos [2008/9] nuostatas, sąlyga, kad asmuo nebūtų įregistruotas kaip PVM mokėtojas PVM grąžinančioje valstybėje narėje, papildo Direktyvos [2008/9] 3 straipsnyje nustatytas sąlygas, kad apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs kitoje valstybėje narėje ir neįsisteigęs PVM grąžinančioje valstybėje narėje, galėtų pasinaudoti teise susigrąžinti PVM tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje?

4. Ar Direktyvos [2008/9] 3 straipsnis turėtų būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinio administratoriaus praktika, kai atsisakoma grąžinti PVM dėl tik nacionalinės teisės aktuose nustatytos sąlygos nesilaikymo?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

31 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 17 straipsnio 2 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamojo asmens atliekamas prekių pervežimas iš valstybės narės į PVM grąžinančią valstybę narę tam, kad šis apmokestinamasis asmuo teiktų šių prekių nuomos paslaugas pastarojoje valstybėje narėje, neturi būti prilyginamas tiekimui Bendrijos viduje.

32 Pirmiausia primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, aiškinant Sąjungos teisės nuostatą, reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

33 PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje tam tikri prekių pervežimai, t. y. prekių pervežimai į kitą valstybę narę, prilyginami tiekimams Bendrijos viduje.

34 Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje išvardyti atvejai, kurie nesusiję su minėtos direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje numatytu pervežimu į kitą valstybę narę.

35 Kadangi PVM direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatytas baigtinis išimtinių atvejų sąrašas, ji turi būti aiškinama siaurai (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 6 d. sprendimo *Dresser-Rand*, C-606/12 ir C-607/12, EU:C:2014:125, 27 punktą).

36 Be to, šią nuostatą reikia aiškinti atsižvelgiant į PVM direktyvoje nustatytų perinamojo laikotarpio PVM procedūrų, taikomų prekybai Bendrijos viduje, tikslą, kuriuo siekiama perkelti mokestines pajamas į valstybę narę, kurioje yra tiekiamu prekių galutinio vartojimo vieta (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 6 d. Sprendimo *Dresser-Rand*, C-606/12 ir C-607/12, EU:C:2014:125, 28 punktą).

37 Atsižvelgiant į šiuos priminimus reikia aiškinti PVM direktyvos 17 straipsnio 2 dalies g punktą, dėl kurio prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai klausia.

38 Pagal šią nuostatą pervežimu į kitą valstybę narę nelaikomas prekių siuntimas ar gabenimas laikinai naudoti valstybės narės, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, teritorijoje, kai teikdamas paslaugas prekes naudoja apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje prasidėjo prekių siuntimas ar gabenimas.

39 Iš šios nuostatos formuluotės matyti, kad jos taikymas aiškiai siejamas su kumuliacinėmis sąlygomis, t. y. pirma, prekių, siunčiamų ar gabenamų paskirties valstybėje narėje tam, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo teiktų paslaugas, naudojimas turi būti laikinas ir, antra, prekės turi būti išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narės, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs.

40 Pirma, iš šios nuostatos matyti, kad, atsižvelgiant į prekybai Bendrijos viduje taikomų pereinamojo laikotarpio PVM procedūrų tikslus, tik prekės pervežimas į kitą valstybę narę, atliekamas siekiant ne galutinio šios prekės vartojimo, bet laikino jos naudojimo šioje valstybėje narėje, negali būti prilyginamas tiekimui Bendrijos viduje, jei įvykdytos kitos sąlygos (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 6 d. Sprendimo *Dresser-Rand*, C-606/12 ir C-607/12, EU:C:2014:125, 30 punktą).

41 Vis dėlto tiek PVM direktyvos 17 straipsnio 2 dalies g punkto tekstui, tiek reikalavimui siaurai aiškinti pereinamojo laikotarpio PVM procedūrų, taikomų prekybai Bendrijos viduje, tikslams prieštarautų šios nuostatos taikymo išplėtimas neterminuoto ar ilgalaikio naudojimo arba naudojimo, dėl kurio atitinkamas turtas sunaikinamas, atvejams.

42 Antra, reikia pažymėti, kad iš pačios PVM direktyvos 17 straipsnio 2 dalies g punkto formuluotės, pagal kurią aptariama prekė turi būti išsiųsta ar išgabenta iš valstybės narės, kurioje atitinkamas apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs, matyti, kad ši nuostata netaikoma tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo išsiuntė ar gabeno nagrinėjamas prekes iš kitų valstybių narių nei ta, kurioje jis įsisteigęs.

43 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad Belgijoje įsteigta CHEP išsiuntė arba gabeno padėklus į Rumuniją ir juos naudojo teikdama paslaugas *CHEP Rumunija*.

44 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, viena vertus, remdamasis bendru visų pagrindinės bylos aplinkybių vertinimu, turi nustatyti, ar šių padėklų naudojimas CHEP teikiant paslaugas yra laikinojo pobūdžio. Šiuo tikslu jis, be kita ko, gali atsižvelgti į CHEP ir *CHEP Rumunija* sudarytų nuomos sutarčių sąlygas ir aptariamų prekių savybes.

45 Antra, kadangi iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad CHEP įsigijo padėklus įvairiose Sąjungos valstybėse narėse, šis teismas turi įsitikinti, kad aptariami padėklai buvo išsiųsti ar gabenami į Rumuniją iš Belgijos, valstybės narės, kurioje įsteigta CHEP.

46 Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manytų, kad šios dvi sąlygos pagrindinėje byloje yra įvykdytos, jis turėtų iš to padaryti išvadą, kad pagal PVM direktyvos 17 straipsnio 2 dalies g punktą nagrinėjamų padėklų pervežimų negalima prilyginti tiekimui Bendrijos viduje.

47 Vis dėlto tuo atveju, kai visi ar dalis aptariamų padėklų pervežimų netenkina vienos ar kitos sąlygos, remiantis PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalimi ir patikrinus kitus šios nuostatos 2 dalyje numatytus išimtinius atvejus, jie turi būti prilyginami tiekimui Bendrijos viduje.

48 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 17 straipsnio 2 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamojo asmens atliekamas prekių pervežimas iš valstybės narės į PVM grąžinančią valstybę narę tam, kad šis apmokestinamasis asmuo teiktų šių prekių nuomos paslaugas pastarojoje valstybėje narėje, neturi būti prilyginamas tiekimui Bendrijos viduje, kai šių prekių naudojimas tokiam paslaugų teikimui yra laikinas ir jos buvo išsiųstos ar gabentos iš valstybės narės, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs.

Dėl antrojo–ketvirtojo klausimų

49 Antruoju–ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/9 nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas valstybei narei draudžiama atsisakyti suteikti teisę į PVM grąžinimą kitos valstybės narės teritorijoje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui vien dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo yra arba turėjo būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

50 Remiantis Direktyvos 2008/9 1 straipsniu, šios direktyvos tikslas yra apibrėžti pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo, nustatomo Direktyvos 2006/112/EB 170 straipsnyje, apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje ir kurie atitinka Direktyvos 2008/9 3 straipsnyje nustatytas sąlygas, taisykles.

51 Vis dėlto Direktyvoje 2008/9 nesiekiama nustatyti teisės į PVM grąžinimą pasinaudojimo sąlygų ar jos apimties. Iš tiesų šios direktyvos 5 straipsnio antroje pastraipoje numatyta, kad, nepažeidžiant jos 6 straipsnio ir siekiant joje užsibrėžtų tikslų, teisė į pirkimo PVM grąžinimą nustatoma pagal Direktyvą 2006/112/EB, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 35 punktas).

52 Taigi valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens teisė į kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM grąžinimą, kaip tai reglamentuojama Direktyvoje 2008/9, atitinka jam PVM direktyvoje nustatytą teisę į pirkimo PVM atskaitą jo valstybėje narėje (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 36 punktas; šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, 35 punktą).

53 Be to, Teisingumo Teismas patikslino, kad, kaip ir teisė į atskaitą, teisė į PVM grąžinimą yra esminis bendros PVM sistemos, kurios tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtinos arba sumokėtos vykdant ekonominę veiklą, principas, įtvirtintas Sąjungos teisės aktuose. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, 35 punktas).

54 PVM grąžinimo būdas atskaitant arba grąžinant priklauso nuo apmokestinamojo asmens įsisteigimo vietos (šiuo klausimu žr. 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-244/08, nepaskelbtas Rink., EU:C:2009:478, 25 ir 35 punktus). Pagal PVM direktyvos 170 straipsnį jame nustatytomis sąlygomis „visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta <…> Direktyvos [2008/9] 2 straipsnio 1 punkte ir 3 straipsnyje, įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes“, turi teisę susigrąžinti PVM.

55 Šiuo klausimu pagal Direktyvos 2008/9 3 straipsnį PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, turi teisę į sumokėto PVM grąžinimą dviem sąlygomis. Pirma, pagal minėtos direktyvos 3 straipsnio a punktą per PVM grąžinimo laikotarpį PVM grąžinančioje valstybėje narėje apmokestinamasis asmuo neturėjo savo ekonominės veiklos vykdymo vietos ar nuolatinio padalinio arba neturėjo nuolatinės arba įprastos gyvenamosios vietos. Antra, pagal tos pačios direktyvos 3 straipsnio b punktą per šį laikotarpį jis netiekė prekių ar neteikė paslaugų, kurios būtų laikomos tiekiamomis ar teikiamomis PVM grąžinančioje valstybėje narėje, išskyrus tam tikrus šios nuostatos i ir ii punktuose nurodytus sandorius. Šios sąlygos yra kumuliacinės (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *E.ON Global Commodities*, C-323/12, EU:C:2014:53, 42 punktą ir 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *SMS group*, C-441/16, EU:C:2017:712, 43 punktą).

56 Vis dėlto nei PVM direktyvos 170 straipsnyje, nei Direktyvos 2008/9 3 straipsnyje, nei jokioje kitoje šių direktyvų nuostatoje nenumatyta, kad kitoje valstybėje narėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens teisė į PVM grąžinimą siejama su kokia nors formalia registracijos kaip PVM mokėtojo arba pareigos įsiregistruoti kaip PVM mokėtojui nebuvimo PVM grąžinimo valstybėje narėje sąlyga.

57 Iš to matyti, kad valstybė narė pagal savo nacionalinę teisę negali atsisakyti suteikti kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui teisės į PVM grąžinimą vien dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo yra arba turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas pirmojoje valstybėje narėje, net jei šis apmokestinamasis asmuo atitinka Direktyvos 2008/9 3 straipsnyje nustatytas kumuliacines sąlygas.

58 Šį aiškinimą patvirtina Direktyvos 2008/9 tikslas leisti kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui susigrąžinti pirkimo PVM, kai, nesant aktyvių apmokestinamųjų sandorių PVM grąžinančioje valstybėje narėje, jis negali atskaityti šio pirkimo PVM iš mokėtino pardavimo PVM (2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Daimler ir Widex*, C-318/11 ir C-319/11, EU:C:2012:666, 40 punktas). Iš tiesų aplinkybės, kad apmokestinamasis asmuo tam tikrais atvejais yra įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas PVM grąžinančioje valstybėje narėje, nacionalinė teisės sistema negali pagrįstai laikyti įrodančia, kad apmokestinamasis asmuo iš tiesų vykdė tokius sandorius šioje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *E.ON Global Commodities*, C-323/12, EU:C:2014:53, 53 punktą).

59 Juo labiau kad PVM direktyvos 214 straipsnyje numatytas įsiregistravimas kaip PVM mokėtojui yra tik formalus reikalavimas kontrolės tikslais. Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad dėl formalių reikalavimų negalima suabejoti, be kita ko, teise į atskaitą, jei įvykdytos esminės šios teisės atsiradimo sąlygos (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 50 punktą ir 2013 m. kovo 14 d. Sprendimo *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, 32 punktą). Iš to taip pat matyti, atsižvelgiant į šio sprendimo 52 punktą, kad kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui negali būti kliudoma pasinaudoti šia teise tuo pagrindu, kad PVM grąžinančioje valstybėje narėje jis yra arba turėtų būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas, jei įvykdytos esminės sąlygos, dėl kurių atsiranda teisė į PVM grąžinimą.

60 Taigi, priešingai, nei teigia Rumunijos vyriausybė, valstybė narė negali kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui nesuteikti teisės į PVM grąžinimą vien dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo yra arba turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas pirmojoje valstybėje narėje.

61 Be to, reikia pridurti, kad tik pagal PVM direktyvos 171a straipsnį leidžiama jame numatytų konkrečių sandorių atveju valstybėms narėms suteikti teisę į atskaitą kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui ir jam netaikyti grąžinimo procedūros pagal Direktyvą 2008/9. Vis dėlto,

be to, kad Rumunijos vyriausybė visiškai nepasinaudojo šios galimybės perkėlimu į Rumunijos teisės sistemą, šioje nuostatoje nenumatyta skirtumo pagal tai, ar yra registracija kaip PVM mokėtojo PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

62 Nagrinėjamu atveju, viena vertus, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad CHEP, kaip kitoje valstybėje narėje įsteigtas apmokestinamasis asmuo, neatitinka jokių sąsajos su Rumunijos teritorija kriterijų, nustatytų Direktyvos 2008/9 3 straipsnio a punkte. Kita vertus, dėl šios direktyvos 3 straipsnio b punkte nustatytos sąlygos iš bylos medžiagos matyti, kad nors CHEP, nuomodama aptariamus padėklus *CHEP Rumunija*, vykdė paslaugų teikimą, kurio vieta yra Rumunijoje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 44 straipsnį, remiantis PVM direktyvos 196 straipsniu *CHEP Rumunija* yra asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Šiomis aplinkybėmis ir su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, kad bendrovė, kaip antai CHEP, atitinka Direktyvos 2008/9 3 straipsnyje nustatytas kumuliacines sąlygas, todėl turi teisę į PVM grąžinimą.

63 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2008/9 nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas valstybei narei draudžiama atsisakyti suteikti teisę į PVM grąžinimą kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui vien dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo yra arba turėjo būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

64 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 17 straipsnio 2 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamojo asmens atliekamas prekių pervežimas iš valstybės narės į pridėtinės vertės mokestį grąžinančią valstybę narę tam, kad šis apmokestinamasis asmuo teiktų šių prekių nuomos paslaugas pastarojoje valstybėje narėje, neturi būti prilyginamas tiekimui Bendrijos viduje, kai šių prekių naudojimas tokiam paslaugų teikimui yra laikinas ir jos buvo išsiųstos ar gabentos iš valstybės narės, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra įsisteigęs.**

2. **2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę pridėtinės vertės mokestį grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas valstybei narei draudžiama atsisakyti suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio grąžinimą kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui vien dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo yra arba turėjo būti įregistruotas kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas pridėtinės vertės mokestį grąžinančioje valstybėje narėje.**

Parašai.