

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. balandžio 12 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 63, 167, 168, 178–180, 182 ir 219 straipsniai – Mokesčių neutralumo principas – Teisės PVM atskaita – Nacionalinės teisės aktuose numatytas terminas pasinaudoti šia teise – Po mokesčių perskaičiavimo valstybei sumokėto papildomo PVM, dėl kurio išduoti pirminės sąskaitas fakturas ištaisantys dokumentai, atskaita – Data, nuo kurios pradedamas skaičiuoti terminas“

Byloje C-8/17

dėl *Supremo Tribunal de Justiça* (Aukščiausiasis Teismas, Portugalija) 2017 m. sausio 2 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. sausio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

prieš

Flexipiso – Pavimentos SA

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai C. Toader ir E. Jarašinas (pranešėjas),

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Biosafe – Indústria de Reciclagens SA*, atstovaujamos advogados M. Torres ir A.G. Schwalbach,

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ir R. Campos Lares,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir M. Afonso,

susipažinęs su 2017 m. lapkričio 30 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

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, p. 1; toliau –

PVM direktyva) 63, 167, 168, 178–180, 182 ir 219 straipsnių ir mokesčių neutralumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Biosafe – Indústria de Reciclagens SA* (toliau – *Biosafe*) ir *Flexipiso – Pavimentos SA* (toliau – *Flexipiso*) ginčų dėl pastarosios atsisakymo grąžinti *Biosafe* papildomą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sumą, kurią ji sumokėjo perskaityvus mokesčius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 63 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

4 Šios direktyvos X antraštinės dalyje, susijusioje su atskaita, yra 1 skyrius „Teisės atskaitų atsiradimas ir apimtis“, kuris apima šios direktyvos 167–172 straipsnius. 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisės atskaitų atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

5 Minėtos direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

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

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

<...>“

6 Šios X antraštinės dalies 4 skyriuje „Teisės atskaitų gyvendinimo taisyklės“ yra 178–183 straipsniai. Šios direktyvos 178 straipsnyje nurodyta:

„Kad galėtų gyvendinti teisės atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

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

<...>“

7 Šios direktyvos 179 straipsnyje numatyta:

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

<...>“

8 Minėtos direktyvos 180 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali suteikti apmokestinamajam asmeniui teisės atskaitą, jeigu atskaita nebuvo padaryta pagal 178 ir 179 straipsnius.“

9 Pagal minėtos direktyvos 182 straipsnį „valstybės narės nustato 180 ir 181 straipsnių taikymo sąlygas ir išsamias taisykles“.

10 PVM direktyvos 219 straipsnyje suformuluotas taip:

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

Portugalijos teisė

11 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – CIVA) 7 straipsnyje „Apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM“ nustatyta:

„1. Nepažeidžiant tolesnės dalies nuostatų, atsiranda prievolė mokėti apskaičiuoti ir jis tampa mokėtinas:

a) prekių tiekimo atveju – kai įgijėjui pereina teisė disponuoti prekėmis;

<...>“

12 Šio kodekso 8 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Nepaisant to, kas išdėstyta ankstesniame straipsnyje, jeigu tiekiant prekes ar teikiant paslaugas privaloma išrašyti sąskaitą faktūrą arba jai lygiavertį dokumentą, remiantis 29 straipsniu mokėtis tampa apskaičiuotinas:

a) jeigu laikytasi sąskaitai faktūrai arba jai lygiavertiui dokumentui išrašyti numatyto termino – nuo išrašymo momento.

<...>“

13 CIVA 19 straipsnio „Teisė į atskaitą“ 2 dalyje numatyta:

„Teisė atskaityti mokėtą suteikiama tik jeigu jis nurodytas šiuose apmokestinamojo asmens vardu išrašytuose ir jo turimuose dokumentuose:

a) sąskaitose faktūrose ir lygiavertiuose dokumentuose, išrašytuose laikantis teisės aktuose nustatytų reikalavimų,

<...>“

14 Pagal CIVA 22 straipsnio 1 dalį:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM, kaip nustatyta 7 ir 8 straipsniuose, ir įgyvendinama iš bendros apmokestinamojo asmens mokėtino mokesčio už apmokestinamuosius sandorius deklaruojamu laikotarpiu sumos atimant atskaitytiną mokesčio sumą, mokėtiną tuo laikotarpiu.“

15 CIVA 29 straipsnio 7 dalyje nustatyta:

„Sąskaita faktūra arba jai lygiavertis dokumentas taip pat išrašomi, jeigu sandorio apmokestinamoji vertė arba atitinkamas mokėtis keičiami dėl bet kokios priežasties, įskaitant netikslumą.“

16 CIVA 36 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad s?skaita fakt?ra arba jai lygiavertis dokumentas, nurodytas šio kodekso 29 straipsnyje, turi b?ti išrašytas v?liausiai per penkias darbo dienas nuo tada, kai jis tapo apskai?iuotinas pagal 7 straipsn?. Vis d?lto mok?jimo už preki? tiekim? arba paslaug? teikim?, kuris dar ne?vyko, atveju pateisinan?io dokumento išrašymo data visuomet sutampa su min?tos sumos gavimu.

17 Pagal CIVA 37 straipsnio 1 dal?:

„Sumok?to mokes?io suma turi b?ti ?traukta ? s?skaitos fakt?ros ar jai lygiaver?io dokumento vert?, kad b?t? galima preki? ?gij?j? ar paslaugos gav?j? pareikalauti sumok?ti t? sum?.“

18 CIVA 79 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinam?j? preki? ar paslaug? ?gij?jas, kuris yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio 1 dalies a punkt?, veikiantis kaip toks ir neatleistas nuo mokes?io, yra solidariai su tiek?ju atsakingas už mokes?io sumok?jim?, jeigu s?skaita fakt?ra arba jai lygiavertis dokumentas, kuriuos privaloma išrašyti remiantis 29 straipsniu, nebuvo išrašyti, juose nurodytas netikslus sandorio šal? pavadinimas ar adresas, perduot? preki? ar suteikt? paslaug? r?šis ar kiekis ir kaina arba mok?tino mokes?io suma.“

19 Pagal CIVA 98 straipsnio 2 dal?:

„Nepažeidžiant speciali?j? nuostat?, teise ? atskait? ar teise ? permokos gr?žinim? galima pasinaudoti per ketverius metus nuo to momento, kai atitinkamai atsiranda teis? ? atskait? ar atsiranda mokes?io permoka.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

20 Per laikotarp? nuo 2008 m. vasario m?n. iki 2010 m. geguž?s m?n. *Biosafe* pardav? PVM apmokestinamai bendrovei *Flexipiso* iš perdirbt? padang? pagamint? kau?iuko granuli? už 664 538,77 EUR sum? ir pritaik? 5 % lengvatin? PVM tarif?.

21 Atlik?s 2011 m. mokes?i? patikrinim?, apimant? 2008–2010 m. mokestinius laikotarpius, Portugalijos mokes?i? administratorius laik?si nuomon?s, kad tur?jo b?ti taikomas 21 % standartinis PVM tarifas, ir, perskai?iav?s PVM, gavo bendr? 100 906,50 EUR sum?.

22 *Biosafe* sumok?jo ši? sum? ir, nusiuntusi debetinius dokumentus, papraš? *Flexipiso* j? gr?žinti. *Flexipiso* atsisak? sumok?ti š? papildom? PVM, nes, be kita ko, nebegal?jo jo atskaityti d?l to, kad CIVA 98 straipsnio 2 dalyje numatytas ketveri? met? terminas jau buvo pasibaig?s, kalbant apie iki 2008 m. spalio 24 d. ?vykdytus sandorius, prieš 2012 m. spalio 24 d. gaunant debetinius dokumentus, be to, ji netur?jo patirti *Biosafe* padarytos klaidos, už kuri? ši viena buvo atsakinga, padarini?.

23 Po šio atsisakymo *Biosafe* pareišk? ieškin?, kad iš *Flexipiso* b?t? priteista gr?žinti sum?, kuri? sumok?jo *Biosafe*, kartu su pal?kanomis. Š? ieškin? atmet? pirmosios instancijos ir apeliacinis teismai, kurie man?, kad, nors ir egzistuoja pareiga perkelti PVM, iš preki? ?gij?jo galima reikalauti sumok?ti š? mokest? tik tuomet, jeigu s?skaitos fakt?ros ar jai lygiaver?iai dokumentai buvo išrašyti laiku, kad jis gal?t? š? mokest? atskaityti. D?l *Flexipiso* gaut? debeto dokument? pra?jus ketveriems metams po pirmini? s?skait? fakt?r? išrašymo pažym?tina, kad *Biosafe* negal?jo jos mok?tino PVM naštos perkelti *Flexipiso*, nes ši nebegal?jo atskaityti PVM, be to, negin?ijama, kad *Biosafe* buvo atsakinga už klaid?, susijus? su taikytinu tarifu.

24 *Biosafe* padav? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui *Supremo Tribunal de Justiça*

(Aukščiausiasis Teismas, Portugalija). Šis teismas nurodo, kad yra abejonių dėl klausimo, ar PVM direktyvos 63, 167, 168, 178–180, 182 ir 219 straipsniams ir mokesčių neutralumo principui prieštarauja nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis, kokios aptariamos pagrindinėje byloje, terminas, per kurį įgyjas gali atskaityti papildomą PVM, pradedamas skaičiuoti nuo pirminės sėskaitos faktūros išrašymo, o ne nuo taisymo dokumento išrašymo ar gavimo datos. Jam taip pat kilo abejonių, ar tokiomis aplinkybėmis įgyjas gali atsisakyti sumokėti papildomą PVM dėl negalėjimo jo atskaityti.

25 Šiomis aplinkybėmis *Supremo Tribunal de Justiça* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar [PVM] direktyvai, konkrečiai jos 63, 167, 168, 178–180, 182 ir 219 straipsniams, bei neutralumo principui prieštarauja nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos tais atvejais, kai atlikus prekės tiekėjo, kuris yra PVM mokėtojas, mokestinį patikrinimą paaiškėja, kad jo tam tikru momentu pritaikytas PVM tarifas buvo mažesnis už tą, kurį privalėjo pritaikyti, bet jis papildomą mokesčio sumą sumoka ir siekia ją susigrąžinti iš įgyjo, taip pat PVM mokėtojo, terminas, per kurį pastarasis gali pasinaudoti teise į papildomos mokesčio sumos atskaitą, skaičiuojamas nuo pirminės sėskaitos faktūros išrašymo, o ne nuo ištaisymo dokumento išrašymo ar gavimo datos?

2. Jei būtų nuspręsta, kad tokio prieštaravimo nėra, ar šiai direktyvai, konkrečiai tiems patiems jos straipsniams, bei mokesčių neutralumo principui prieštarauja teisės aktai, pagal kuriuos įgyjas, pirminės sėskaitos fakturas ištaisančius dokumentus, išrašytus po mokestinio patikrinimo ir sumokėjus valstybei papildomą mokesčio sumą, kuriais siekiama papildomos sumos sumokėjimo, gavęs tuo momentu, kai jau suėjo minėtas terminas, per kurį buvo galima pasinaudoti teise į atskaitą, gali teisėtai atsisakyti mokėti, motyvuodamas tuo, kad galimybės atskaityti papildomą mokestį nebuvimas pagrindžia atsisakymą jį perkelti?

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

26 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 63, 167, 168, 178–180, 182 ir 219 straipsniai bei mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. po mokesčių perskaičiavimo valstybei buvo sumokėtas papildomas PVM ir dėl jo išduoti dokumentai, kuriais ištaisytos pirminės sėskaitos faktūros praėjus keleriems metams po aptariamo prekės tiekimo, buvo atsisakyta leisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą, nes minėtuose teisės aktuose tvirtintas terminas pasinaudoti šia teise prasidėjo nuo šio pirminės sėskaitos faktūros išrašymo dienos ir jau pasibaigė.

27 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją apmokestinamąjį asmenį teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 37 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

28 Atskaitos sistema, taigi ir grąžinimu, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtiną ar sumokėtą PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 38 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 Kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė taikoma iš karto dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 Vis dėlto teisė ? PVM atskait? siejama tiek su esmini, tiek su formali reikalavim? ar sąlyg? laikymusi (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Dėl esmini reikalavim? ar sąlyg? iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti minėta teise, reikia, pirma, kad suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, kad prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisė ? PVM atskait?, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir kad šios prekės ar paslaugos būtų ?sigytos iš kito apmokestinamojo asmens (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Dėl teisės ? PVM atskait? pasinaudojimo sąlyg?, kurios sutampa su formos reikalavimais arba sąlygomis, PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad, kaip savo išvados 58 punkte nurodė generalinis advokatas, nors pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė ? PVM atskait? atsiranda, kai kyla prievolė apskaičiuoti PVM, pagal šios direktyvos 178 straipsnį minėta teisė gali būti iš esmės ?gyvendinama tik nuo to momento, kai apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Kaip matyti iš PVM direktyvos 167 straipsnio ir 179 straipsnio pirmos pastraipos formuluočių, teisė ? atskait? iš principo naudojama per tą patį laikotarpį, kuriuo atsirado ši teisė, t. y. tuomet, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį.

35 Vis dėlto pagal šios direktyvos 180 ir 182 straipsnius apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM, net jeigu jis nepasinaudojo tokia teise laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė, kai laikomasi tam tikrą nacionalinę teisę ?je nustatytą sąlygą ir taisyklę (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Vis dėlto galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise ? PVM atskait? prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestin? situacija, atsižvelgiant ? jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčyta neribotą laiką (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai r?pestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisė ? PVM atskait?, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyvoje nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimosi teise atskaityti netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg

sudėtingas (veiksmingumo principas) (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Be to, iš PVM direktyvos 273 straipsnio matyti, kad valstybės narės suteikiama galimybė numatyti kitas pareigas, kurias jos laiko būtinais tam, kad būtų teisingai renkamas PVM ir užkirstas kelias sukaviimui. Kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra šios direktyvos pripažįstamas ir skatinamas tikslas. Vis dėlto priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal šios direktyvos 273 straipsnį, neturi viršyti to, kas būtina tokiems tikslams pasiekti. Todėl jos neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų nuolat būtų abejojama teisė PVM atskaitai, taigi ir PVM neutralumui, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 48 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Kadangi atsisakymas suteikti teisę PVM atskaitai yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, kompetentingos mokesčių institucijos turi pakankamai pagrįsti, kad yra objektyvi sukaviimo ar piktnaudžiavimo rodymai. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar atitinkamos mokesčių institucijos nustatė tokią objektyvią rodymų egzistavimą (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 52 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Nagrinėjamo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad po 2011 m. mokesčio patikrinimo Portugalijos mokesčių administratorius perskaičiavo PVM, susijusį su 2008 m. vasario mėn.–2010 m. gegužės mėn. vykdytais prekių tiekimais, kuriems *Biosafe* klaidingai taikė lengvatinį PVM tarifą, užuot taikiusi standartinį tarifą. Taigi *Biosafe* patikslino PVM, sumokėjo papildomą PVM ir išrašė debetinius dokumentus, kurie, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo, buvo pirminės sąskaitas faktūras ištaisantys dokumentai.

41 Portugalijos vyriausybė mano, kad dvejus su pusę metų *Biosafe* ir *Flexipiso* tikslingai ir pakartotinai užsiėmė sisteminėmis sukaviimo ir mokesčių vengimo praktika. Iš tiesų, esant tokiai situacijai, negalima atmesti tokios praktikos buvimo. Vis dėlto, vykdamas SESV 267 straipsnio procedūrą, grindžiamą griežtu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, nagrinjamas faktines aplinkybes turi vertinti nacionalinis teismas. Teisingumo Teismas pirmiausia gali tik aiškinti Sąjungos teisės nuostatas ar spręsti dėl jų galiojimo, remdamasis nacionalinio teismo jam nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis (2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Danske Svineproducenter*, EU:C:2008:263, 23 punktą ir 2013 m. lapkričio 14 d. Nutarties *Krejci Lager & Umschlagbetrieb*, C-469/12, EU:C:2013:788, 28 punktą). Taigi nagrinjamo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad neginijama, jog *Biosafe* yra atsakinga už taikytino PVM tarifo pasirinkimą.

42 Šiomis aplinkybėmis atrodo, kad *Flexipiso* objektyviai negalėjo pasinaudoti teise PVM atskaitai prieš *Biosafe* patikslinant PVM, nes ji anksčiau neturėjo pirminės sąskaitas faktūras ištaisančių dokumentų ir nežinojo, kad turėjo būti sumokėtas papildomas PVM.

43 Iš tiesų tik po šio patikslinimo vykdytos materialios ir formalios sąlygos teisei PVM atskaitai atsirasti, todėl *Flexipiso* galėjo prašyti panaikinti mokėtiną arba sumokėtą PVM naštą pagal PVM direktyvą ir mokesčių neutralumo principą. Taigi, kadangi nerodyta, kad *Flexipiso* buvo nepakankamai rūpestinga, ir, nesant piktnaudžiavimo ar susitarimų su *Biosafe*, kuriais sukaujama, negalima pagrįstai remtis naikinamuoju terminu, kuris skaičiuojamas nuo pirmosios sąskaitos faktūros išrašymo dienos ir kuris kai kurių sandorių atveju baigiasi iki šio patikslinimo, siekiant paneigti teisę PVM atskaitai (2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 50 punktą).

44 Vadinas, pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 63, 167, 168, 178–180,

182 ir 219 straipsniai bei mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys valstybės narų teisės aktus, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. po mokesčių perskaičiavimo valstybei buvo sumokėtas papildomas PVM ir dėl jo išduoti dokumentai, kuriais ištaisytos pirminių sskaitos faktūros praėjus keleriems metams po aptariamo prekės tiekimo, buvo atsisakyta leisti pasinaudoti teise ? PVM atskait?, nes minėtuose teisės aktuose ?tvirtintas terminas pasinaudoti šia teise prasidėjo nuo šio pirminių sskaito faktūrų išrašymo dienos ir jau pasibaig?.

Dėl antrojo klausimo

45 Antruoju klausimu prejudicinę sprendimą pateikus teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar, neigiamai atsakius ? pirmąjį klausimą, ?gįjas gali tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, atsisakyti sumokėti tiekėjui papildomą PVM, kurį pats sumokėjo, remdamasis tuo, kad jis nebegali šio papildomo PVM atskaityti, nes pasibaig? nacionalinės teisės aktuose numatytas terminas pasinaudoti teise ? atskait?.

46 Iš atsakymo ? pirmąjį klausimą matyti, kad tokiomis aplinkybėmis apmokestinamajam asmeniui negalima neleisti pasinaudoti teise ? papildomo PVM atskait? dėl to, kad pasibaig? nacionalinės teisės aktuose numatytas terminas pasinaudoti šia teise. Atsižvelgiant ? š? atsakym?, ? antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 63, 167, 168, 178–180, 182 ir 219 straipsniai bei mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys valstybės narų teisės aktus, pagal kuriuos tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. po mokesčių perskaičiavimo valstybei buvo sumokėtas papildomas pridėtinės vertės mokestis (PVM) ir dėl jo išduoti dokumentai, kuriais ištaisytos pirminių sskaitos faktūros praėjus keleriems metams po aptariamo prekės tiekimo, buvo atsisakyta leisti pasinaudoti teise ? PVM atskait?, nes minėtuose teisės aktuose ?tvirtintas terminas pasinaudoti šia teise prasidėjo nuo šio pirminių sskaito faktūrų išrašymo dienos ir jau pasibaig?.

Parašai.

* Proceso kalba: portugal?.