

62016CC0533

GENERALINIO ADVOKATO

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA IŠVADA,

pateikta 2017 m. spalio 26 d. (1)

Byla C-533/16

Volkswagen AG

prieš

Finanšinė riadite?stvo Slovenskej republiky

(Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Tiekėjams sumokėto mokesčio atskaita – Neapmokestinamų PVM prekių tiekimas – Tiekimų apmokestinimas PVM pagal atskiras sąskaitas faktūras – Teisės ? atskait? nesuteikimas dėl pasibaigusio senaties termino“

1.

Atsakydamas ? prašymus priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas daug kartų nagrinėjo teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM). Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimas susijęs su terminu, per kurį galima atlikti šią atskaitą.

2.

Problema, su kuria susiduria nacionalinis teismas, kyla dėl to, kad 2004–2010 m. Volkswagen AG iš tiekimo ?monių gavo tam tikrų prekių, kurių sąskaitose faktūrose nebuvo ?trauktas PVM. Abi šalys neteisingai nusprendė, kad nagrinėjami sandoriai yra finansinė kompensacija ir PVM neapmokestinami.

3.

Kai 2010 m. tiekėjai suprato klaidą, jie nurodė Volkswagen sumokėti PVM ir šį kartą pateikę tinkamą sąskaitą faktūrą, kurioje buvo nurodytas mokėtinas mokestis; be to, jie pateikę patikslintą PVM deklaraciją ir sumokėjo PVM ? biudžetui. Volkswagen norėjo atskaityti pirkimo PVM, bet mokesčių administratorius leido tai atlikti tik dėl to, kad kai kurių prašytų laikotarpių ir atmetė šį prašymą dėl kitų laikotarpių, motyvuodamas tuo, kad baigėsi pasinaudojimo teise ? atskait? penkerių metų terminas.

4.

Taigi šioje byloje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas turi galimybę pareikšti nuomonę dėl to, kiek taikoma teisė? PVM atskaita, jeigu šis mokestis nebuvo apskaičiuotas tiekiant prekes, o vėlesni patikslinimai susiję su daugiau nei prieš penkerius metus pasibaigusiais mokestiniais laikotarpiais.

I. Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės nuostatos

Direktyva 2006/112/EB (2)

5.

62 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„Šioje direktyvoje:

1)

„Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada vykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinose teisinėse sąlygose;

2)

Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį statymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

6.

167 straipsnyje numatyta:

„Teisė? atskaita atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

7.

168 straipsnio a dalyje 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.“

8.

178 straipsnio a punktas išdėstyta taip:

„Kad galėtų įgyvendinti teisė? atskaita, 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[(3)] išrašyti sąskaitų faktūrą.“

Direktyva 2008/9/EB (4)

9.

2 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje vartojamos tokios sąvokų apibrėžtys:

1)

PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo – apmokestinamasis asmuo pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies nuostatas, neįsisteigęs PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o įsisteigęs kitos valstybės narės teritorijoje;

<...>

3)

PVM grąžinimo laikotarpis – 16 straipsnyje minimas laikotarpis, kurį apima prašymas grąžinti PVM;

<...>“

10.

3 straipsnyje išvardijamos sąlygos, kurias turi atitikti grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo, tam, kad jam būtų grąžintas minėtas mokestis.

11.

5 straipsnyje numatyta:

„Kiekviena valstybė narė PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, apskaičiuotą už kitą apmokestinamąjį asmenį toje valstybėje narėje jam tiekta prekes ar suteiktas paslaugas arba už tą valstybės narės importuotas prekes, jeigu tos prekės ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

a)

Direktyvos 2006/112/EB 169 straipsnio a ir b punktuose nurodytus sandorius.“

12.

8 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„2. Be 1 dalyje nurodytos informacijos[,] prašyme grąžinti PVM kiekvienos PVM grąžinančios valstybės narės ir kiekvienos sąskaitos faktūros arba importo dokumento atveju nurodomi šie duomenys:

<...>

d)

s?skaitos fakt?ros arba importo dokumento data ir numeris;

e)

apmokestinamoji vert? ir PVM suma, išreikšta PVM gr?žinan?ios valstyb?s nar?s valiuta;

<...>“

13.

15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Prašymas gr?žinti PVM pateikiamas ?sisteigimo valstybei narei ne v?liau kaip iki kalendorini? met?, einan?i? po PVM gr?žinimo laikotarpio, rugs?jo m?n. 30 d. Prašymas laikomas pateiktu tik tuo atveju, jeigu pareišk?jas ?raš? vis? informacij?, kurios reikalaujama pagal 8, 9 ir 11 straipsnius.“

Slovakijos Respublikos teis?s aktai

PVM ?statymas Nr. 222/2004 (5)

14.

49 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies a punkte nustatyta:

„1. Apmokestinamojo asmens teis? atskaityti mokest? už prek? ar paslaug? atsiranda, kai mokestis už ši? prek? ar paslaug? tampa apskai?iuotinas.

2. Apmokestinamasis asmuo iš mok?tino mokes?io gali atskaityti mokest? už prekes ir paslaugas, kurias jis naudoja preki? tiekimui ir paslaug? teikimui kaip apmokestinamasis asmuo, išskyrus 3 ir 7 dalyse numatytas išimtis. Apmokestinamasis asmuo gali atskaityti mokest?, jei:

a)

j? apskai?iavo kitas apmokestinamasis asmuo Slovakijoje už prekes ar paslaugas, kurias patiektos ar suteiktos arba turi b?ti patiektos ar suteiktos apmokestinamajam asmeniui.“

15.

51 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„1. Apmokestinamasis asmuo gali ?gyvendinti teis? ? atskait? pagal 49 straipsn?, jei:

a)

mokes?io atskaitos pagal 49 straipsnio 2 dalies a punkt? momentu turi apmokestinamojo asmens pagal 71 straipsn? išrašyt? s?skait? fakt?r?;

<...>“

16.

55a straipsnio 4 dalyje numatyta:

„4. Asmuo, norintis susigrąžinti mokestį, turi pateikti elektroninį prašymą grąžinti mokestį per valstybės narį, kurioje jis turi registruotą būveinę, verslo vietą, padalinį, nuolatinį gyvenamąją vietą ar kurioje paprastai gyvena, sukurtą elektroninę sistemą. Prašymas grąžinti mokestį pateikiamas ne vėliau kaip iki kalendorinio metų, einančio po grąžinimo laikotarpio, rugsėjo mėn. 30 d. Dažovský úrad Bratislava I [(Bratislavos I mokesčių inspekcija)] nedelsdama elektroniniu būdu informuoja prašymą pateikusį asmenį apie prašymo grąžinti mokestį gavimo datą.“

17.

71 straipsnio 1 dalies a punkte ir 2 dalyje numatyta:

„1. Šiame įstatyme:

a)

sąskaita faktūra – tai bet koks popierinis ar elektroninis dokumentas ar pranešimas, parengtas laikantis šio įstatymo ar kitoje valstybėje narioje galiojančio įstatymo, kuriuo reglamentuotas sąskaitos faktūros išrašymas, nuostatai;

<...>

2. Bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakeičia pirminę sąskaitą faktūrą ir kuriame ji konkrečiai ir vienareikšmiškai nurodyta, laikomas sąskaita faktūra.“

18.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správě daní (Mokesčių proceso kodeksas, toliau – MPK) 45 straipsnyje numatyta:

„1. Jei kitaip nenumatyta šio įstatymo ar specialaus įstatymo nuostatose, negalima reikalauti sumokėti mokestį ar mokesčio skirtumų, negalima suteikti teisės mokėti mokesčio ar mokesčio permokos grąžinimą praėjus penkeriems metams nuo tada, kai baigėsi metai, kuriais atsirado apmokestinamojo asmens pareiga pateikti mokesčio deklaraciją ar kitą deklaraciją ar pareiga sumokėti mokestį nepateikus mokesčio deklaracijos ar kitos deklaracijos arba kuriais atsirado apmokestinamojo asmens teisė mokėti mokesčio ar mokesčio permokos grąžinimą; <...>“

II. Bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

19.

2004–2010 m. bendrovė Hella Leuchten-Systeme GmbH, turinti būveinę Paderborne (Vokietija), ir kitos dvi Slovakijoje būveines turinčios bendrovės – Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o. ir Hella Slovakia – Signal Lighting (toliau – Hella tiekėjai) – tiekė Volkswagen liejinius, skirtus automobilių lempoms gaminti (6).

20.

Tuo pagrindu išrašytose sąskaitose faktūrose Hella tiekėjas neįtraukė PVM, nes jos sandorius laikė ne prekių tiekimu, o paprasčiausia finansine kompensacija.

21.

Kai 2010 m. Hella tiekėjos suprato savo klaidą, jos apskaičiavo Volkswagen mokėtiną PVM ir nurodė jį atskirose sąskaitose faktūrose, išrašytose pagal PVM įstatymo 71 straipsnį; be to, jos pateikė patikslintą PVM deklaraciją ir sumokėjo atitinkamą mokestį į biudžetą.

22.

2011 m. liepos 1 d. prašymu, grindžiamu PVM įstatymo 55a ir 55g straipsniais ir pateiktu per Direktyvoje 2008/9 nurodytą terminą, Volkswagen paprašė mokesčių administratoriaus grąžinti PVM.

23.

2012 m. balandžio 3 d. sprendimu mokesčių administratorius iš dalies patenkino Volkswagen prašymą ir grąžino 1536622,92 EUR PVM už penkerius metus iki prašymo pateikimo datos.

24.

Tuo pačiu sprendimu mokesčių administratorius atmetė Volkswagen prašymą dėl likusio PVM, kurį sudarė 1354968,83 EUR. Jis teigė, kad baigėsi MPK 45 straipsnio 1 dalyje nurodytas terminas (penkeri metai nuo prekės tiekimo).

25.

2012 m. balandžio 3 d. sprendimu administracine tvarka išnagrinėjus Finanšų riaditeštvo Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos finansų direktoratas) paliko jį nepakeistą.

26.

Volkswagen Finansų direktorato sprendimą apskundė Krajský súd v Bratislave (Bratislavos apygardos teismas); šis jo skundą atmetė. Tas teismas, pritardamas Finansų direktorato argumentams, nusprendė, kad apmokestinamojo asmens teisė į PVM grąžinimą atsiranda prekės tiekimo momentu ir kad pasinaudoti ja galima per penkerius metus. Vadinas, teisė į PVM grąžinimą už 2004–2006 m. laikotarpį jau buvo prarasta tuo momentu, kai buvo pateiktas prašymas (2011 m.).

27.

Volkswagen pirmosios instancijos teismo sprendimą apskundė Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) ir, inter alia, teigė, kad nacionalinės teisės aiškinimas neatitinka Sąjungos teisės aktų ir Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kiek tai susiję su senaties termino skaičiavimo pradžia.

28.

Aukščiausiasis Teismas nurodo, kad jis susidūrė su dviem požiūriais dėl to, kada baigiasi terminas, per kurį galima prašyti atskaityti PVM: a) Finansų direktoratas mano (jo pozicija atitinka nacionalinę administracinę praktiką), kad terminas prasideda, kai faktiškai patiekiamos prekės (remiantis PVM direktyvos 63 ir 167 straipsniais), ir b) Volkswagen laikosi nuomonės, kad siekiant pasinaudoti teise atskaityti PVM būtina vykdyti dvi kumuliatyvias sąlygas: turi būti atliktas prekės tiekimas, kuris būtų apmokestinamasis sandoris, ir reikia turėti sąskaitą faktūrą ar kitą jį galintį atstoti dokumentą.

29.

Susiklosius šioms aplinkyboms Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) pateikia Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar Direktyvų 2008/9 ir teisės mokesčio grąžinimą reikia aiškinti taip, kad siekiant pasinaudoti teise PVM grąžinimą reikia vykdyti dvi kumuliatyvias sąlygas:

i)

turi būti atliktas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ir

ii)

prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sąskaitoje faktūroje turi nurodyti PVM?

Kitaip tariant, ar apmokestinamasis asmuo, kuriam išrašytoje sąskaitoje faktūroje nebuvo nurodytas PVM, gali prašyti jį grąžinti?

2.

Ar PVM neutralumo ir proporcingumo principams neprieštarauja tai, kad mokesčio grąžinimo senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo momento, kai netenkinamos visos esminės pasinaudojimo teise mokesčio grąžinimą sąlygos?

3.

Ar atsižvelgiant į mokesčio neutralumo principą PVM direktyvos 167 straipsnis ir 178 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad esant tokioms aplinkyboms, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, ir su sąlyga, kad vykdytos kitos esminės ir procedūrinės pasinaudojimo teise mokesčio atskaitų sąlygos, pagal juos draudžiama mokesčių institucijai atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui teisės mokesčio grąžinimą per nustatytą terminą, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2008/9, tuo atveju, kai mokestis sąskaitoje faktūroje jam nurodė ir sumokėjo tiekėjas prieš baigiantis nacionalinėje teisėje numatytam senaties terminui?

4.

Ar pagal neutralumo ir proporcingumo principus, kurie yra pagrindiniai bendros PVM sistemos principai, Slovakijos mokesčių institucija viršijo tai, kas būtina norint pasiekti PVM direktyvos tikslus, nesuteikdama apmokestinamajam asmeniui teisės sumokėto mokesčio grąžinimą dėl to, kad baigėsi nacionalinėje teisėje numatytas grąžinimo senaties terminas, nors per šį laikotarpį apmokestinamasis asmuo negalėjo pasinaudoti teise grąžinimą, mokestis buvo teisingai sumokėtas, o mokesčių vengimo ar nesumokėjimo rizikos visiškai nebuvo?

5.

Ar teisėtai įtakinga ir teisinio saugumo principus ir Europos Sąjungos pagrindinė teisių chartijos 41 straipsnyje numatytą teisę geram administravimui galima aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinės teisės nuostatas aiškinti taip, kad, vertinant mokesčio grąžinimo termino laikymąsi, lemiamą reikšmę turi valdžios institucijos sprendimo dėl mokesčio grąžinimo priėmimo momentas, o ne apmokestinamojo asmens pasinaudojimo teise mokesčio grąžinimą momentas?“

III. Procesas Teisingumo Teisme

30.

Nutart? d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2016 m. spalio 20 d.

31.

Pastabas pateik? Finans? direktoratas, Slovakijos vyriausyb? ir Europos Komisija.

32.

Buvo nuspr?sta, kad neb?tina rengti teismo pos?džio pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 76 straipsnio 2 dal?.

IV. Šali? pastab? santrauka

33.

Finans? direktorato ir Slovakijos vyriausyb?s pastabose, kuri? turinys panašus, si?loma ? pirmuosius keturis klausimus atsakyti taip, kad pagal S?jungos teis? nedraudžiami nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai ir praktika.

34.

Pirma, Slovakijos vyriausyb? teigia, kad PVM gr?žinimas yra ne kas kita kaip konkretus teis?s ? PVM atskait?, kuri yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir negali b?ti ribojama, pritaikymas (7). Siekiant nustatyti, kada atsiranda teis? ? gr?žinim?, reikia atsižvelgti ? nuostatas d?l PVM atskaitos, net jeigu jose gr?žinimas aiškiai nenurodytas.

35.

Šio momento nustatymo tikslais abi nacionalin?s institucijos remiasi Direktyvos 2006/112 62 straipsnio 2 dalimi, 63, 167, 170 ir 171 straipsniais. Remdamosi šiomis nuostatomis jos prieina prie išvados, kad terminas, per kur? galima pasinaudoti teise ? gr?žinim? preki? atveju, prasideda tuomet, kai mokestis tampa mok?tinas, t. y. nuo šio preki? patiekimo momento.

36.

O s?skaita fakt?ra neturi jokios reikšm?s nustatant š? moment? ir PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto negalima aiškinti taip, kad teis? ? atskait? atsiranda gavus s?skait? fakt?r?. Terminas pradžios susiejimas su s?skaitos fakt?ros gavimu prieštaraut? teisinio saugumo, mokes?i? neutralumo ir proporcingumo principams.

37.

Antra, nacionalin?s institucijos remiasi Direktyvos 2006/112 168, 171, 179 ir 180 straipsniais ir Direktyvos 2008/9 14, 15 ir 16 straipsniais ir prieina prie išvados, kad teise ? gr?žinim? galima pasinaudoti tik iki kalendorini? met?, einan?i? po met?, kai atsirado ši teis?, rugs?jo 30 d. Prašym? d?l gr?žinimo, pateikt? po šios datos, valstyb? nar? gali atmesti nepažeisdama S?jungos teis?s.

38.

Slovakijos vyriausybė nurodo, kad pagal PVM direktyvos 180 straipsnį valstybės narės gali pratęsti terminą pasinaudoti šia teise (8), bet negali apskritai jo panaikinti, o tai pateisintų, kodėl nacionalinėje teisėje numatytas naikinamasis PVM grąžinimo terminas (9).

39.

Galiausiai dvi nacionalinės institucijos laiko penktąjį klausimą nepriimtiniu, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas detaliai nenurodė reikšmingą faktinių aplinkybių ir nepaaiškino jų svarbos siekiant priimti sprendimą pagrindinėje byloje.

40.

Komisija siūlo ? pirmuosius tris klausimus atsakyti kartu. Jos nuomone, norėdamas pasinaudoti teise ? atskaitę apmokestinamasis asmuo turi gauti s?skaitę faktūrą, kurioje būtų nurodytas apskaičiuotas pirkimo PVM (10). Ji nurodo, kad Slovakijos mokesčių administratoriaus pozicija reikštų, kad apmokestinamasis asmuo galėtų atskaityti mokesčius, net jeigu nebūtų nieko sumokėjęs ? Slovakijos biudžetą ar net nebūtų gavęs s?skaitos faktūros. Be to, net jeigu jis būtų pasinaudojęs teise ? atskaitę, šiuo atveju jam nebūtų leista to padaryti.

41.

Komisija mano, kad tokiais patikslinimo atvejais, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atsiranda teisė atskaityti PVM, kuri yra susijusi su mokesčio sumokėjimu. Apmokestinamasis asmuo gali reikalauti atskaityti PVM tik tuomet, kai šiam asmeniui buvo patiektos prekės ir išrašyta atitinkama s?skaita faktūra.

42.

Dėl ketvirtojo klausimo Komisija laikosi pozicijos, kad buvo objektyvi priežastis, kodėl Volkswagen negalėjo pasinaudoti teise ? PVM atskaitę, nes ji nežinojo, jog yra skolinga PVM, iki to laiko, kada buvo išrašytos s?skaitos faktūros. Šiomis aplinkybėmis, jeigu būtų taikomas penkerių metų terminas nuo prekių patiekimo, praktiškai būtų neįmanoma pasinaudoti šia teise.

43.

Be to, dėl tokios situacijos būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas, nes Volkswagen privalėjo sumokėti mokesčius už laikotarpius, viršijančius penkerius metus, ir negalėjo pasirinkti atskaityti PVM už visus šiuos laikotarpius. Komisija priduria, kad dėl to pačios priežasties Slovakijos teisės aktais viršijama valstybės narės turima diskrecija.

44.

Dėl penktojo klausimo Komisija nemano, kad būtina ? jį atsakyti, nes siekiant ?vertinti nacionalinės teisės suderinamumą su Sąjungos teise užtenka remtis Direktyva 2006/112 ar kitomis antrinės teisės PVM srityje nuostatomis.

V. Analizė

A. Pirminė pastaba, klausimų pateikimas ir performulavimas

45.

Nors pagrindinėje byloje apmokestinamasis asmuo prašo Slovakijos mokesčių administratoriaus grąžinti PVM, iš tiesų šis grąžinimas yra tik PVM sumos, kurią Volkswagen turi sumokėti, ir PVM,

jos mokėtino arba sumokėto kitoje nei jos įsisteigimo valstybėje narėje, skirtumo arba likučių pasekmės.

46.

Taigi ginčų reikia spręsti aiškinant taisykles dėl teisės į atskaitą, kuri yra galimo PVM grąžinimo pagrindas. PVM grąžinimas – tai mechanizmas, pagal kurį valstybė narė šioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, sumokėtą už kitą apmokestinamąjį asmenį toje valstybėje narėje jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas.

47.

Direktyvos 2008/9 nuostatos dėl grąžinimo atspindi Direktyvos 2006/112 170 straipsnio nuostatas. Todėl pirmosios nuostatos turi būti aiškinamos atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 nuostatas dėl teisės į atskaitą, nes ši direktyva yra visų PVM srities teisės aktų pagrindas.

48.

Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti Direktyvos 2006/112 nuostatas dėl teisės į atskaitą (ypač 167, 168 ir 178 straipsnius). Toliau būtų galima išanalizuoti Direktyvos 2008/9 14, 15 ir 16 straipsnius, kuriuose reglamentuojamas grąžinimas, bet tai, mano nuomone, nebūtina siekiant atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus. Bet kuriuo atveju negalima neatsižvelgti į proporcingumo ir PVM neutralumo principus.

49.

Sutinku su Slovakijos institucijomis ir iš dalies su Komisija, kad pirmi keturi klausimai yra labai susiję ir turi būti nagrinėjami kartu. Be to, manau, reikia juos reformuluoti tam, kad Teisingumo Teismo atsakymas būtų aiškesnis.

50.

Apibendrinamas keturis klausimus, manau, kad jais siekiama išaiškinti, ar pagal Sąjungos teisę (ypač pagal PVM direktyvos 167, 168 ir 178 straipsnius ir proporcingumo ir mokesčių neutralumo principus) galima atsisakyti grąžinti pirkimo PVM apmokestinamajam asmeniui remiantis tuo, kad baigėsi terminas, per kurį galima pasinaudoti šia teise, tuo atveju, kai: a) buvo klaidingai manoma, kad prekės tiekimas neapmokestinamas PVM, ir b) atitinkami patikslinimai buvo atlikti po kelerių metų ir tuomet apmokestinamasis asmuo sumokėjo PVM ir vėliau paprašė jį grąžinti.

51.

Savo ruožtu penktąjį klausimą nagrinėsiu atskirai.

B. Dėl pirmojo–ketvirtojo prejudicinių klausimų

52.

Teisingumo Teismas jau daug kartų sprendė dėl esminių ir formalių reikalavimų, kurie taikomi teisei į PVM atskaitą.

53.

Dėl esminių reikalavimų dėmesys buvo atkreipiamas į Direktyvos 2006/112 nuostatas, kuriuose reglamentuotas momentas, kada ši teisė į atskaitą atsiranda, ir jos apimtį (šios direktyvos X antraštinės dalies 1 skyriaus 167 ir paskesni straipsniai) (11). Pagal šias nuostatas teisė į

atskait? atsiranda tuo pa?iu momentu, kai mokestis tampa mok?tinas; prek? tiekimo atveju – kai tiek?jas perleidžia prekes apmokestinamajam asmeniui (12). Tam, kad PVM tapt? mok?tinas, svarbu, jog viena šalis b?t? faktiškai perleidusi prekes ir tai suteikt? kitai šaliai teis? disponuoti jomis kaip j? savininkei (13).

54.

Priešingai, teis?s ? atskait? formal?s reikalavimai „reglamentuoja jos ?gyvendinimo tvark? ir kontrol? bei ger? PVM sistemos funkcionavim?, kaip antai prievol?s, susijusios su apskaita, s?skait? fakt?r? išrašymu ir deklaravimu“ (14). Nagrin?jant š? prašym? priimti prejudicin? sprendim? svarbiausias iš ši? reikalavim? (15) yra susij?s su s?skaita fakt?ra: pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt? tam, kad „gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?“, apmokestinamasis asmuo „privalo tur?ti pagal XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?“.

55.

Iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad: a) prek? tiekimas Volkswagen ?vykdytas, kaip tai matyti iš v?liau išrašytos atitinkamos s?skaitos fakt?ros, o b) s?skaitoje fakt?roje buvo nurodyta visa Direktyvoje 2006/112 reikalaujama informacija (arba tai bent negin?yta). Taigi ?vykdytos esmin?s ir formalios s?lygos, kad atsirast? teis? ? PVM atskait? ir kad ja b?t? galima pasinaudoti (16).

56.

Taigi Volkswagen iš esm?s gal?jo pasinaudoti savo teise ? atskait? (žinoma, tai gali patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas). T? patvirtina aplinkyb?, kad mokes?i? administratorius jai pripažino ši? teis?, nors tik d?l dalies mokestini? laikotarp?, per kuriuos ja pasinaudota. D?l likusi? laikotarp? Slovakijos vyriausyb? ir Finans? direktoratas nurodo tai, kad pra?jo penkeri metai, tod?l ši teis? prarasta.

57.

PVM direktyvoje nieko konkre?iai nenurodyta d?l termino, per kur? galima pasinaudoti teise ? atskait?. Tai netrukdo nacionalin?s teis?s aktuose nustatyti termin? d?l priežas?i?, susijusi? su teisiniu saugumu. Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad „naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai r?pestingas apmokestinamasis asmuo, nepateik?s prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teis? ? atskait?, neturi b?ti laikomas nesuderinamu su Šešt?ja direktyva nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagr?stoms teis?ms mokes?i? srityje taikomas taip pat kaip ir Bendrijos teise pagr?stoms teis?ms (lygiavertiškumo principas) ir, antra, d?l jo pasinaudojimas teise atskaityti netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas)“ (17).

58.

Vis d?lto nustatant dat?, nuo kurios skai?iuojamas šis terminas, negalima atsižvelgti vien tik ? moment?, kada prek?s patiektos, ir nepaisyti kit? reikšming? aplinkybi?. Nors pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsn? teis? ? atskait? atsiranda tuomet, kai mokestis tampa mok?tinas, šios direktyvos 178 straipsnyje numatyta, kad ji gali b?ti ?gyvendinta tik tuomet, kai apmokestinamasis asmuo turi s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyta, kad prek?s buvo patiektos.

59.

Skirtumas tarp momento, kada atsiranda teis? ? atskait?, ir momento, kada ji ?gyvendinama,

atsiranda dėl to, kaip veikia PVM:

—

Kai apmokestinamasis asmuo įsigyja prekę, jis sumoka (arba bent jau privalo sumokėti) prekę tiekėjui kainą, ? kuri? ?trauktas PVM už produktus, kuriuos jis iš esmės naudos savo apmokestinamiesiems sandoriams.

—

Vis dėlto mokesčių administravimo tikslais apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti jau sumokėtą PVM vėliau, kai pateiks mokesčių administratoriui atitinkamus dokumentus, prie kurių reikia pridėti atitinkamas sąskaitas fakturas (18), kurios yra kaip būtinas rodymas sprendžiant, ar taikyti atskaitą (arba prireikus grąžinimą).

60.

Taigi teisę ? atskaitą susijusi su dviem PVM mokėjimais: a) apmokestinamasis asmuo jį sumoka už patiektas prekes, įsigytas iš tiekėjo; b) apmokestinamajam asmeniui jį sumoka klientas, kai apmokestinamasis asmuo jam patiekia savo prekes. Sąskaitos faktūros (19) yra rodymas, kad iš tikrųjų vyko atitinkami sandoriai ir buvo sumokėta kaina, ? kuri? turi būti ?trauktas atitinkamo tarifo PVM (20).

61.

Iš tiesų šis PVM jau priklauso mokesčių administratoriui, o tai pateisina, kodėl jis tampa mokėtinas ? biudžet? iš karto, kai sumokamas arba turi būti sumokėtas. Sąskaitą faktūrą išrašantis asmuo apskaičiuos PVM kaip šio mokesčių administratoriaus pagalbininkas, t. y. atliks PVM surinkėjo vaidmenį. Atrodo logiška, kad tuo pačiu momentu atsiranda teisę ? atskaitą, nes apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę remtis šiuo mokėjimu atsiskaitydamas su mokesčių administratoriumi.

62.

Kaip teigia Teisingumo Teismas, „atskaitos sistema <...> prekybos grandinės tarpiniams subjektams leidžia iš jį pačių apmokestinamųjų sumų atskaityti PVM sumas, kurias kiekvienas subjektas sumokėjo savo tiekėjui už atitinkamą sandorį, ir perduoti mokesčių administratoriui PVM dalį, kuri atitinka kainos, kurią sumokėjo kiekvienas subjektas savo tiekėjui, ir kainos, už kurią jis patiekė prekes pirkėjui, skirtumą“ (21).

63.

Šioje sistemoje atspindimas bendras PVM sistemos užtikrinamas mokesčių neutralumo principas, pagal kurį bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultatų, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM, turi būti neutralus. Šioje sistemoje atskaitos mechanizmu siekiama visiškai išlaisvinti verslininkus nuo sumokėto arba mokėtino PVM naštos.

64.

Taigi apmokestinamojo asmens tiekėjui mokamas mokestis yra teisės ? atskaitą esmė. Negalima atskirti atskaitos nuo mokesčio sumokėjimo: jeigu apmokestinamasis asmuo nesumokėjo mokesčio, kuris ?prastai nurodomas sąskaitoje faktoje, nėra teisinio ir finansinio pagrindo pasinaudoti teise ? atskaitą.

65.

Direktyvoje 2006/112, ypač jos 167 straipsnyje, Sąjungos teisės aktų leidėjas daro nuorodą ?prastą atvejį, t. y. kai prekės tiekimas, mokėjimas už jas ir sąskaitos faktūros, kurioje nurodyta PVM suma, išrašymas ?vyksta beveik tuo pačiu metu. Šiais atvejais neginėjama, kad PVM tampa mokėtinas ir teisė ? atskaitą atsiranda tuo pačiu metu (22).

66.

Tačiau tokia situacija, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti laikoma išimtinė arba ne?prasta vertinant iš mokėtino PVM perspektyvos, nes: a) tuo momentu, kai Volkswagen gavo prekes iš tiekėjo, ji jokio PVM nemokėjo, nes šalys manė, kad sandoriui šis mokestis netaikomas, ir b) be to, Volkswagen negavo PVM sąskaitos faktūros, kurioje būtų nurodytas PVM ir kuria remdamasi ji būtų galėjusi ?gyvendinti savo teisė ? atskaitą.

67.

Šiomis aplinkybėmis akivaizdu, kad apmokestinamasis asmuo negalėjo reikalauti teisės ? PVM, kuris nebuvo anksčiau sumokėtas, atskaitą.

68.

Situacija labai pasikeitė, kai 2010 m. Hella tiekėjos atliko patikslinimus, susijusius su sandoriais, kuriuos jos klaidingai laikė neapmokestinamais PVM: tada jos surinko PVM sumą, kurią Volkswagen buvo skolinga, ir sumokėjo ją ? biudžetui. Nuo to momento, manau, teisinga mokėtinum? ir paskesnė teisė ? atskaitą sieti su faktiniu mokesčio sumokėjimu.

69.

Kitaip tariant, kalbama apie atvejį, kai PVM iš esmės sumokėtas pavoluotai (23). Atlikus su sandoriais susijusius patikslinimus realiai ?vykdytos esminės ir formalios sąlygos teisei ? atskaitą atsirasti. Būtent nuo to momento reikėjo pradėti skaičiuoti terminą, per kurį galima ja pasinaudoti: ?vykdytas faktinis prekės tiekimas, tam tikra kaip PVM mokėtina suma sumokėta ? biudžetui ir išrašyta atitinkama sąskaita faktūra, atitinkanti PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavimus.

70.

Vis dėlto Slovakijos mokesčių institucijos taiko nacionalinės teisės nuostatas (konkrečiai – MPK 45 straipsn?), pagal kurias teisė ? PVM atskaitą ?gyvendinimas grąžinamas ? t? momentu, kada buvo patiektos prekės (2004–2010 m.). Tada jos taiko ? penkerių metų senaties terminą ir terminą pradeda skaičiuoti nuo tos pačios datos. Dėl to jos prieina prie išvados, kad teisė ? atskaitą yra prarasta tais laikotarpiais, dėl kurių suėjo senaties terminas (2004, 2005 ir dalis 2006 m., nes prašymas dėl grąžinimo buvo pateiktas 2011 m. liepos 1 d.).

71.

Nemanau, kad tokia pozicija teisinga. Pirma, reikia atkreipti dėmesį ? tai, kad Slovakijos mokesčių administratorius taiko penkerių metų terminą Volkswagen nenaudai, nors pagal MPK 45 straipsn? (24) šis terminas galioja ir mokesčių surinkimui, taigi palankus ir Volkswagen, nes pagal šį nuostatą mokesčių administratorius negali reikalauti mokėtino, bet nepareikalauto mokesčio, jeigu praėjo penkeri metai (25).

72.

Jeigu, praėjus daugiau nei penkeriems metams, mokesčių administratorius nusprendė, kad pagrįsta priimti sumas, kurias Volkswagen buvo skolinga kaip PVM, pavyzdžiui, už 2004 m., tuomet jis taip pat turėtų pripažinti, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti taip sumokėtą PVM.

73.

Antra, Direktyvos 2006/112 167 straipsnį galima aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, sąžiningas apmokestinamasis asmuo (26) visiškai nepraranda savo teisės ? PVM atskaitą.

74.

Dėl Slovakijos mokesčių institucijų pasirinkto nacionalinės teisės nuostatų aiškinimo atsisakyta leisti pasinaudoti teise ? atskaitą, o tai prieštarauja PVM neutralumo principui. Teisingumo Teismas jau ne kartą pareiškė, kad šis principas turi būti viršesnis ir kad teisė ? atskaitą yra PVM sistemos sudedamoji dalis ir iš esmės negali būti ribojama (27).

75.

Pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė ? pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminės sąlygos ?vykdytos, net jei apmokestinamieji asmenys nevykdė kai kurių formalių sąlygų (28). Teisingumo Teismas aiškiai nusprendė, kad teisė ? atskaitą turi būti kaip ?manoma labiau užtikrinama, pavyzdžiui, kai konstatavo, kad pagal PVM direktyvos 167 straipsnį, 178 straipsnio a punktą, 179 straipsnį ir 226 straipsnio 3 dalį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias sąskaitos faktūros privalomi rekvizitai negalėjo būti ištaisomi atgaline data, taip buvo leidžiama atskaityti pirkimo mokestį, mokėtiną tik tais metais, kada ji buvo ištaisyta, o ne tais metais, kada sąskaita faktūra buvo išrašyta (29).

76.

Taigi, jeigu tas apribojimas pripažintas prieštaraujančiu Direktyvai 2006/112, tuomet dėl tos pačios priežasties Slovakijos institucijų praktika, dėl kurios praktiškai ne?manoma pasinaudoti teise ? atskaitą tokiais atvejais, kaip nagrinėjamas, taip pat turėtų būti pripažinta prieštaraujančia šiai direktyvai. Reikia turėti omenyje tai, kad šia teise galima pasinaudoti tik tuomet, kai jos turėtojas supranta, kad jo vykdomi sandoriai yra apmokestinami PVM, bet ne anksčiau, ir jeigu šis asmuo elgėsi sąžiningai (primenu, kad dėl to nėra ginčo šioje byloje).

77.

Galiausiai, mano nuomone, pagrindiniame byloje nagrinėjama praktika yra neproporcinga. Reikia pripažinti, kad Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje leidžiama valstybės narėms imtis priemonių siekiant užtikrinti PVM surinkimą ir užkirsti kelią mokesčių vengimui. Vis dėlto šios priemonės (teisinio saugumo tikslais prie jų priskirtinas ir terminas, per kuriuos galima pasinaudoti teise ? atskaitą, numatymas) negali viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir jomis negali būti pažeidžiamas PVM neutralumas (30).

78.

Taigi nustačius, kad apmokestinamasis asmuo veikė sąžiningai, ir paneigus mokesčių vengimo ir mokestinės naudos buvimo galimybę, taip pat atsižvelgus ? tai, jog buvo atlikti su sandoriais susiję

patikslinimai, neproporcinga šiam apmokestinamajam asmeniui nesuteikti teisės ? atskait? vien dėl to, kad jis neteisingai sandorius laik? neapmokestinamais PVM, ir dėl to, kad iki patikslinimo pra?jo daugiau nei penkeri metai.

79.

Iš ties? Slovakijos vyriausyb? pripaž?sta, kad reik?jo leisti atlikti atskait?, bet j? sieja tik su laikotarpiais, už kuriuos buvo sumok?tas PVM ir dėl kuri?, jos manymu, dar nesu?jo senaties terminas. Vis dėlto, kaip jau nurodžiau, jeigu ilgesnis nei penkeri? met? laikotarpis netrukdo reikalauti sumok?ti ? biudžet? PVM, nors ir pav?luotai, tuomet jis netur?t? b?ti ir kli?tis pasinaudoti teise ? atskait?.

80.

Todėl ? pirm?j?–ketvirt?j? klausimus si?lau atsakyti taip: tokiomis aplinkybomis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kai klaidingai, bet elgiantis s?žiningai manyta, kad preki? tiekimas yra neapmokestinamas PVM, ir pra?jus keleriems metams sumok?tas mokestis patikslinamas, apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti už š? sandor? sumok?to pirkimo PVM sum? (arba prireikus ši suma jam turi b?ti gr?žinta).

C. Dėl penktojo prejudicinio klausimo

81.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar pagal teisinio saugumo ir teis?t? l?kesi? principus, taip pat Europos Sąjungos pagrindini? teis? chartijos (Chartija) 41 straipsn? draudžiamas Slovakijos mokes?i? institucij? pasirinktas nacionalin?s teis?s aiškinimas.

82.

Užuot sutik?s, kad klausimas yra visiškai nepriimtinas, kaip tai si?lo Slovakijos vyriausyb?, veikiau pritar?iau Komisijai, jog ? j? nereikia atsakyti, nes prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo abejon?s gali b?ti išsklaidytos darant nuorod? ? Teisingumo Teismo pateikt? Direktyvos 2006/112 aiškinim?. Vis dėlto papildomai pateiksiu savo nuomon? dėl to klausimo turinio tam atvejui, jeigu Teisingumo Teismas nuspr?st? j? nagrin?ti.

83.

Pirma, nuoroda ? Chartijos 41 straipsn?, kuris susij?s su teise ? ger? administravim?, yra nereikšminga pagrindin?je byloje, nes jis skirtas ne valstyb?ms nar?ms, o tik Sąjungos institucijoms, ?staigoms ir organams (31). Kadangi pagrindin? byla yra susijusi su valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos veiksmais, šis straipsnis netaikomas.

84.

Antra, tam, kad b?t? galima konstatuoti teis?t? l?kesi? apsaugos principo pažeidim?, reik?t?, kad administracin? ?staiga b?t? suk?lusi Volkswagen pagr?st?, konkre?iomis garantijomis paremt? l?kesi? (32), jog patenkins jos prašym?, taip, kad kiekvienas atsargus ir nuovokus ?kio subjektas b?t? veik?s atsižvelgdamas ? tok? užtikrinim? (33).

85.

Vis dėlto nutartyje dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim? nėra jokios informacijos apie tai, kad buvo suteikta toki? garantij?. Toje nutartyje tik aprašoma administracin? praktika dėl nacionalin?s

teisės akto, susijusio su terminu, per kurį galima taikyti PVM atskaitą, aiškinimo. Faktinių aplinkybių aprašyme nenurodoma jokių konkrečių garantijų, kuriomis remdamasi Volkswagen būtų galėjusi tikėtis, kad jos prašymas bus patenkintas.

86.

Taigi, kadangi nėra konkretnės informacijos apie šias tariamas garantijas, Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės, būtinės, kad jis galėtų naudingai atsakyti į šį penktojo klausimo dalį (34).

87.

Galiausiai, trečia, kaip teigia Teisingumo Teismas, pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad Sąjungos teisės aktai leistų suinteresuotiesiems asmenims nedviprasmiškai sužinoti savo teisių ir pareigų apimtį, kad tai žinodami jie galėtų imtis tinkamų priemonių (35).

88.

Kaip minėjau (36), Teisingumo Teismas patvirtino, kad tam tikromis aplinkybėmis valstybės narės gali nustatyti „naikinamuosius terminus“, taikomus siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą, su sąlyga, jog praktikoje ar priimant teisės aktus jais nepanaikinama pati ši teisė į atskaitą (37).

89.

Teisinis saugumas, suprantamas taip, kaip nurodyta pirmiau, gali būti pažeistas, jeigu nacionalinės teisės nuostatų, kuriose reglamentuoti tokie senaties terminai, aiškinimas būtų neaiškus arba dviprasmiškas arba jeigu kiekviena mokesčių institucija jas aiškintų skirtingai. Vis dėlto nėra jokios informacijos, kad taip yra nagrinėjamu atveju, nes atrodo, jog kitiems apmokestinamiesiems asmenims, kurių padėtis tokia kaip Volkswagen, taip pat buvo atsisakyta suteikti teisė į atskaitą (38).

90.

Tai nereiškia, kad, nors šis aiškinimas vienodas nacionaliniu lygmeniu, jis suderinamas su Sąjungos teise. Jeigu jis nesuderinamas, tuomet, kaip siūliau pirmą keturių klausimų analizės pabaigoje, siekiant atsakyti į visų prašymų priimti prejudicinį sprendimą, pakanka konstatuoti, kad jis prieštarauja Direktyvai 2006/112.

VI. Išvada

91.

Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, siūlau taip atsakyti į Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) Teisingumo Teismui pateiktus klausimus:

Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167, 168 ir 178 straipsnius ir mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus draudžiama sąžiningai veikusiam apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisė į šio mokesčio atskaitą susiklosčius tokioms aplinkybėms, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, kai jis klaidingai manė, kad prekių tiekimas buvo neapmokestinamas, bet po kelerių metų atliko patikslinimus ir mokesť sumokėjo.

(1) Originalo kalba: ispanų.

(2) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos su pakeitimais (OL L 347, 2006, p. 1, klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60, toliau – Direktyva 2006/112 arba PVM direktyva).

(3) Jie apima PVM direktyvos 219a–240 straipsnius.

(4) 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra sąsisteigų kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, 2008, p. 23). Dėl šio mokesčio grąžinimo PVM direktyvos 171 straipsnyje pateikiama nuoroda į gyvendinimo taisykles, kurios šiuo metu tvirtintos Direktyvoje 2008/9.

(5) Toliau – PVM įstatymas.

(6) Neginėjama, kad šios prekės buvo naudojamos Volkswagen apmokestinamiesiems sandoriams.

(7) Šiuo klausimu ji nurodo 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo Astone (C-332/15, EU:C:2016:614) 30 punktą.

(8) Remiamasi 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458) 46 punktu.

(9) Daroma nuoroda į 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo Ecotrade (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267) 45 ir 46 punktus.

(10) Šiuo klausimu primintinas 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) 35 punktas.

(11) 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo Idexx Laboratories Italia (C-590/13, ES:2014:2429) 41 punktas. Sprendimas iš esmės nagrinėti 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EB (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 352; toliau – Šeštoji direktyva), 17, 18 ir 22 straipsniai, o šios nuostatos, kai kuriais atvejais net pažodžiui, perkeltos į Direktyvą 2006/112; žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373) 5–11 punktus.

(12) Direktyvos 2006/112 63 straipsnis.

(13) 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719) 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

(14) 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo Indexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429) 42 punktas.

(15) Direktyvos 2006/112 178 ir paskesni straipsniai.

(16) 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo Mahagében ir Dávid (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373) 44 punktas.

(17) 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo Ecotrade (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267) 46

punktas.

(18) Direktyvos 2006/112 218 straipsnyje numatyta, kad s?skaitomis fakt?romis laikomi „rašytin?s ar elektronin?s formos dokument[ai] ar pranešim[ai], jeigu jie tenkina [3 skyriuje] nustatytas s?lygas“.

(19) Nors paprastai s?skait? fakt?r? reikalaujama, kai siekiama pasinaudoti teise ? atskait?, tam tikromis aplinkyb?mis s?skaitos fakt?ros netur?jimas n?ra kli?tis ?gyvendinti ši? teis?. Šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206) 47 punkt?.

(20) Žr. Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 9 ir 10 dalis.

(21) 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268) 36 punktas.

(22) Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad „šios teis?s ? atskait? ?gyvendinimas iš esm?s reiškia, kad apmokestinamieji asmenys nieko nemoka, taigi ir pirkimo mokes?io, kol negauna s?skaitos fakt?ros arba kito jai prilygstan?io dokumento, ir kad negalima laikyti, jog PVM tapo mok?tinas už tam tikr? sandor?, kol jis dar nesumok?tas“. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268) 35 punktas.

(23) Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad „pav?luotas PVM sumok?jimas negali b?ti per se prilyginamas suk?iavimui, d?l kurio nagrin?jamais sandoriais <...> b?t? ?gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštaraut? [PVM reglamentuojan?iomis] nuostatomis siekiamam tikslui“, ir kad „mokes?i? neutralumo principas draudžia taikyti sankcij?, kuria atsisakoma suteikti teis? ? atskait? pav?luotai sumok?jus prid?tin?s vert?s mokest?“. Žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo EMS-Bulgaria Transport OOD (C?284/11, EU:C:2012:458) 74 punkt? ir rezoliucin? dal?.

(24) Pagal ši? nuostat? penkeri? met? senaties terminas taikomas ir mokes?i? administratoriui, ir mokes?i? mok?tojams: mokes?i? administratorius negali reikalauti sumok?ti mokest? arba papildom? mokest? pasibaigus penkeri? met? terminui, o mokes?i? mok?tojas negali prašyti gr?žinti sumok?tus mokes?ius pasibaigus šiam terminui.

(25) Pagal S?jungos teis? protingais senaties terminais, per kuriuos galima pareikšti ieškin?, siekiant teisinio saugumo, saugomas ir mokes?i? mok?tojas, ir mokes?i? administratorius. Žr. 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454) 42 punkt?.

(26) Pagrindin?s bylos šalys sutaria d?l to, kad Hella tiek?jai ir Volkswagen nesuk?iavo ir nežinojo, kad tam tikrus preki? tiekimo atvejus klaidingai laik? neapmokestinamais PVM.

(27) 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo Astone (C?332/15, EU:C:2016:614) 30 punktas.

(28) 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691) 38 punktas.

(29) Ten pat, 43 punktas.

(30) Šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo Salomie ir Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454) 62 punkt?.

(31) 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832) 83 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

(32) 2017 m. birželio 14 d. Sprendimas Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453) 76 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

(33) 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas Salomie ir Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454) 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija.

(34) Žr., pavyzdžiui, 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453) 31 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?.

(35) 2017 m. kovo 7 d. Sprendimo RPO (C?390/15, EU:C:2017:174) 59 punktas.

(36) Šios išvados 57 ir 77 punktai.

(37) 2016 m. birželio 9 d. Sprendimo Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417) 58–61 punktai.

(38) Nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodoma, kad yra kit? ?moni?, kuri? pad?tis panaši.