

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2017 m. lapkričio 30 d.(1)

Byla C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

prieš

Flexipiso – Pavimentos SA

(*Supremo Tribunal de Justiça* (Aukščiausiasis Teismas, Portugalija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis – Pridėtinis vertės mokesčio atskaita – Pridėtinis vertės mokesčio atskaitos ribojimas – Teisės į pridėtinis vertės mokesčio atskaitą atsiradimas“

I. Vadovas

- Šioje byloje Teisingumo Teismui teikiamas pridėtinis vertės mokesčio (toliau – PVM) teisės klausimas, kils nagrinėjant civilinės teisės ginčą dėl mokėtinų pirkimo-pardavimo kainos dydžio.
- Sudarydamos sutartį abi sutarties šalys manė, kad taikomas lengvatinis PVM tarifas. Vėliau mokesčio administratoriui nustačius, kad teisinga taikyti standartinį tarifą, kilo klausimas, ar prekės tiekėja dar gali papildomai reikalauti šios sumos iš atsakovų prekių gavėjų. Atsakovų tai neigia, motyvuodama tuo, jog nebegali daryti PVM atskaitos, nes pasibaigęs terminas pasinaudoti teise į atskaitą.
- Taigi Teisingumo Teismas šioje byloje ir dėl panašaus klausimo nagrinėjamoje byloje *Volkswagen AG*(2) turi pateikti nuomonę, kada atsiranda teisė į viso (t. y. objektyviai teisingo) dydžio PVM atskaitą. Gali būti, kad ši teisė jau atsiranda suteikus paslaugą ir išrašius sąskaitą faktūrą, net jeigu joje nurodyta per maža mokesčio suma (šiuo atveju – 2008 m.). Vis dėlto gali būti ir taip, kad teisė į visos sumos atskaitą atsiranda tik išrašius sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta teisinga (didesnė) mokesčio suma (šiuo atveju – 2012 m.).

4. Ši? byl? reikia nagrin?ti atsižvelgiant ? bylas *Barlis 06(3)* ir *Senatex(4)*. Jose Teisingumo Teismas nusprend?, kad klaidinga s?skaita fakt?ra neturi ?takos teis?s ? PVM atskait? atsiradimui. Tad Teisingumo Teismas turi galimyb? išpl?toti ši? jurisprudencij?.

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

5. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos(5) 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6. Šios direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

„Kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias s?lygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo tur?ti pagal XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?;

<...>“

7. Direktyvos 226 straipsnyje ?tvirtinta ši nuostata:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatyt? speciali? nuostat?, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose s?skaitose fakt?rose PVM tikslais privalomai nurodyti turi b?ti tik šie rekvizitai:

10) mok?tina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali proced?ra ir pagal j? laikantis šios direktyvos nuostat? toks rekvizitas nenurodomas;

<...>“

B. Portugalijos teis?

8. Portugalijos teis?je, konkre?iai *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Prid?tin?s vert?s mokes?io kodeksas, toliau – CIVA) 7 straipsnyje, nustatyta:

„1. Nepažeidžiant tolesni? dali? nuostat?, mokestis tampa mok?tinas ir atsiranda prievol? j? apskai?iuoti:

a) preki? tiekimo atveju – kai ?gij?jui pereina teis? disponuoti perleidžiamomis prek?mis.“

CIVA 8 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant ankstesnio straipsnio nuostatų, jeigu tiekiant prekes ar teikiant paslaugas privaloma išrašyti sąskaitą fakturą arba jai lygiavertą dokumentą, remiantis 29 straipsniu mokestis tampa mokėtinas:

a) jeigu laikytasi sąskaitai fakturai arba jai lygiavertiame dokumentui išrašyti numatyto termino, – nuo išrašymo momento.“

9. CIVA 36 straipsnyje taip pat nustatyta:

„5. Sąskaitose fakturose arba joms lygiavertiuose dokumentuose turi būti nurodyta data, eilės numeris ir pateikti tokie duomenys:

<...>

d) taikytini tarifai ir mokėtina mokesčio suma.“

10. Naudojimosi teise ? PVM atskaitų terminas nustatytas CIVA 98 straipsnyje: „<...>

2. Nepažeidžiant specialiųjų nuostatų, teise ? mokesčio atskaitų ar teise ? permokos grąžinim? galima pasinaudoti per ketverius metus nuo to momento, kai atitinkamai atsiranda teis? ? atskaitų ar atsiranda mokesčio permoka.“

III. Pagrindinė byla

11. Nuo 2008 m. vasario mėn. iki 2010 m. gegužės mėn. ?mon? *Biosafe – Indústria de Reciclagens SA* (toliau – *Biosafe*), kuri yra ieškov? nacionalinio teismo nagrinėjamoje pagrindinėje byloje, atsakovei *Flexipiso – Pavimentos SA* pardav? kaučiuko granuli? iš viso už 664 538,77 EUR ir sąskaitose fakturose nurod? lengvatinę 5 % PVM tarifą.

12. 2011 m. atlikus 2008–2010 mokestinių metų patikrinimą paaiškėjo, kad ieškov? vis dėlto privalėjo taikyti standartinę 21 % PVM tarifą. Todėl mokesči? administratorius nurod? ieškovei papildomai sumokėti valstybei 100 906,50 EUR skirtum?, ir ieškov? jį sumokėjo.

13. 2012 m. spalio 24 d. ieškov? pateik? sumokėto skirtumo dydžio mokėjimo reikalavimą atsakovei, tačiau atsakov? atsisak? sumokėti.

14. Civiliniu ieškiniu ieškov? siekia, kad atsakov? sumokėtų jai šią sumą. Jos manymu, atsakov? mokėtiną sumą vėliau gal?s susigrąžinti iš mokesči? administratoriaus, nes sumokėjusi ieškovei ?gis teis? ? pirkimo mokesčio atskaitą.

15. Atsakov? su šiuo reikalavimu nesutinka, motyvuodama tuo, jog CIVA 98 straipsnio 2 punkte numatytas ketverių metų ?gij?jo teis?s ? jam perkeltos PVM atskaitų pareiškimo terminas. Jis jau buvo pasibaigęs, kai atsakov? gavo mokėjimo reikalavimą – kaip nurod? prašym? priimti prejudicinį sprendimą pateik?s teismas, tenkinamos visos sąlygos, kad šis mokėjimo reikalavimas būtų laikomas sąskaita faktura, kaip ji suprantama pagal PVM teis?.

16. Pirmosios instancijos teismas ir *Tribunal da Relação de Lisboa* (Lisabonos apeliacinis teismas, Portugalija) laik?si nuomon?s, kad termino pradžios, taigi ir teis?s ? PVM atskaitą, atsiradimo momentas yra pirminis sąskaitą fakturą išrašymas 2008 m., o ne kreditinis (debetinis) dokumentų išrašymas 2012 m. spalio mėn. Todėl žemesn?s instancijos teismai atmet? ieškinį, o ieškov? padav? kasacinį skundą *Supremo Tribunal de Justiça* (Aukščiausiasis Teismas, Portugalija).

IV. Procesas Teisingumo Teisme

17. Bylą nagrinėjantis *Supremo Tribunal de Justiça* (Aukščiausiasis Teismas, Portugalija) Teisingumo Teismui pateikė šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvai 2006/112/EB, konkrečiai jos 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 ir 219 straipsniams, bei neutralumo principui prieštarauja teisės aktai, pagal kuriuos tais atvejais, kai atlikus prekės pardavimą, kuris yra PVM mokėtojas, mokestinį patikrinimą paaiškėja, kad jo tam tikru momentu pritaikytas PVM tarifas buvo mažesnis už tą, kurį privalėjo pritaikyti, bet jis papildomai mokesčio sumą sumoka ir siekia ją susigrąžinti iš įgyjėjo, taip pat PVM mokėtojo, terminas, per kurį pastarasis gali pasinaudoti teise į papildomos mokesčio sumos atskaitą, skaičiuojamas nuo pirminio sėskaito fakturą išrašymo, o ne nuo kreditinio (debetinio) dokumento išrašymo ar gavimo datos?

2. Jei būtų nuspręsta, kad tokio prieštaravimo nėra, ar šiai direktyvai, konkrečiai tiems patiems jos straipsniams, bei neutralumo principui prieštarauja teisės aktai, pagal kuriuos įgyjėjas, pirminius dokumentus koreguojančius dokumentus, išrašytus po mokestinio patikrinimo ir sumokėjus valstybei papildomai 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 papildomai mokestį nebuvimas pagrindžia atsisakymą perkelti?“

18. Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas dėl šių klausimų pateikė Portugalijos Respublika, *Biosafe* ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų priimtinumų

19. Portugalijos Respublika antrąjį prejudicinį klausimą laiko nepriimtiniu. Abiejų prejudicinių klausimų ypatumas šiuo atveju yra tas, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui jie kyla per civilinį procesą, kuriame šalys galiausiai ginčijasi dėl atlygio dydžio. Atlygio dydis iš esmės yra sutarties aiškinimo (pagal civilinį teisę) klausimas ir nepriklauso Teisingumo Teismo jurisdikcijai. Klausimas, ar apskritai vėliau galima padidinti atlygą, kai viena ar abi sutarties šalys klydo dėl teisinio sandorio vertinimo pagal PVM teisę, iš esmės taip pat turi būti sprendžiamas pagal nacionalinę teisę.

20. Vis dėlto pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, būtinai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus(6).

21. Tai netaikytina nė vienam iš prejudicinių klausimų. Atrodo, kad Portugalijos teiseje numatyta galimybė vėliau padidinti prekės gavėjo mokėtiną atlygą, kai mokesčių administratorius nustato didesnę prekės tiekėjo mokėtiną PVM. Tokiu atveju visiškai žmanoma, kad (civilinės teisės požiūriu) reikšminga aplinkybė, ar gavėjas šį papildomą PVM gali neutralizuoti darydamas atskaitą. Mat gavėjui neturint teisės į pirkimo mokesčio atskaitą, PVM teisės požiūriu padarytos klaidos rizika tektų tik jam, jei atlygą vėliau būtų galima padidinti. Prekės gavėjui turint teisę ?

atskait?, priešingai, rizika tekt? tik preki? tiek?jui, jei atlygio v?liau neb?t? galima padidinti. Taigi Teisingumo Teismo argumentai d?l gav?jo teis?s ? pirkimo mokes?io atskait? gal?t? b?ti bent jau naudingi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui nagrin?jant civilin? byl?. Tas pats pasakytina d?l antrojo prejudicinio klausimo. Tad abu prejudiciniai klausimai laikytini priimtinais.

B. D?l pirmojo klausimo

1. D?l prejudicinio klausimo turinio

22. Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar „terminas, per kur? ?gij?jas gali pasinaudoti teise ? šios papildomos mokes?io sumos atskait?, skai?iuojamas nuo pirmini? s?skait? fakt?r? išrašymo, o ne nuo kreditini? (debitini?) dokument? išrašymo ar gavimo datos“.

23. Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui – priešingai, negu galima suprasti iš Komisijos ir Portugalijos Respublikos argument? – svarbu ne tai, ar nacionalin?s teis?s aktuose nustatytas ketveri? met? terminas tinkamas. Priešingai, jis siekia išsiaiškinti, ar teis? ? visos sumos PVM atskait? jau atsiranda ?vykdžius sandor? (šiuo atveju – 2008 m.), net jei šalys neteisingai man?, kad taikytinas mažesnis PVM, tod?l didesnio PVM nei ?trauk? ? kain?, nei nurod? s?skaitoje fakt?roje.

24. Šiuo poži?riu yra tik dvi galimyb?s. Pirma, teis? ? objektyviai teisingo masto PVM atskait? atsiranda neatsižvelgiant ? šali? prezumpcij? ir atitinkamoje s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM sum?. Tuomet šiuo atveju teis? ? atskait? b?t? atsiradusi 2008 m. Antra, atskaitos mastas ribojamas atitinkamoje s?skaitoje fakt?roje nurodytos konkre?ios PVM sumos. Tuomet šiuo atveju teis? atskaityti PVM taikant 5 % tarif? b?t? atsiradusi 2008 m., o teis? atskaityti skirtum?, susidarius? taikant 21 % tarif?, – tik 2012 m.

25. Manau, kad teisingas antrasis poži?ris. Mano nuomone, reikia skirti teis?s ? PVM atskait? atsiradim? *pagal esm?* (apie tai – šios išvados 26 ir paskesniuose punktuose) ir teis?s ? PVM atskait? atsiradim? *pagal sum?* (apie tai – šios išvados 34 ir paskesniuose punktuose). Pažvelgus atidžiau matyti, kad šis poži?ris neprieštarauja ir Teisingumo Teismo jurisprudencijai d?l s?skait? fakt?r? formali? klaid? ištaisymo atgaline data (apie tai – šios išvados 53 ir paskesniuose punktuose).

2. Teis?s ? PVM atskait? atsiradimas pagal esm?

26. ?sigilinus ? Teisingumo Teismo jurisprudencij? matyti, kad kol kas jis daugiausia yra pateik?s nuomon? d?l teis?s ? PVM atskait? atsiradimo *pagal esm?*.

27. Remiantis šia Teisingumo Teismo jurisprudencija, teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius(7).

28. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo bet kokios vykdant ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai PVM apmokestinamai ?kinei veiklai, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultat?, tenka neutrali mokes?i? našta, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM(8).

29. Kiek tai susij? su esmin?mis s?lygomis, kuri? reikalaujama, kad atsirast? teis? ? atskait?, Teisingumo Teismas nusprend?(9), kad pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt? prek?s ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagr?sti ši? teis?, turi b?ti naudojamos

apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir kad šios ?sigytos prek?s ar paslaugos turi b?ti patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens.

30. Kadangi PVM direktyvos 168 straipsnyje nenustatyta jokios kitos s?lygos, susijusios su asmens naudojimusi atitinkamomis prek?mis ar paslaugomis, kurias jis gauna, reikia daryti išvad?, kad, jei abi pirmesniame šio sprendimo punkte išd?stytos s?lygos ?vykdytos, apmokestinamasis asmuo iš principo turi teis? atskaityti pirkimo PVM(10).

31. Iš šios jurisprudencijos matyti, kad lemiam? reikšm? turi vien prek?? tiekimas ar paslaug? teikimas tarp dviej? apmokestinam??j? asmen? ir kad gav?jas gaut? paslaug? naudoja apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti. Tinkamos s?skaitos fakt?ros tur?jim? Teisingumo Teismas, atrodo, laiko tik formalumu. Vis d?lto šioje jurisprudencijoje Teisingumo Teismas pateikdavo nuomon? tik d?l teis?s ? PVM atskait? atsiradimo pagal esm?, nes mokes?io skolos ir atskaitos suma nuo pat pradži? neb?davo gin?ijama.

32. Vis d?lto šiuo atveju spr?stinas klausimas susij?s su teis?s ? PVM atskait? atsiradimu ne pagal esm?, o *pagal sum?*, nes iš pradži? pritaikytas klaidingas mokes?io tarifas. D?l to, kad gav?jas (šiuo atveju – *Flexipiso – Pavimentos SA*) pagal esm? ir pagal sum? gali atlikti pirkimo mokes?io atskait? d?l sutart? ir s?skaitoje fakt?roje nurodyt? 5 %(11), nekyla abejoni?.

33. Neaišku tik tai, ar gav?jas jau 2008 m. gal?jo atlikti 21 %(12) tarifo pirkimo mokes?io atskait?, nes iš tikr?? teisingas b?t? buv?s šis mokes?io tarifas, nors abi šalys to nei preziumavo, nei žinojo.

3. Teis?s ? pirkimo mokes?io atskait? atsiradimas pagal sum?

34. Taigi reikia išsiaiškinti *pirkimo mokes?io atskaitos atsiradimo pagal sum? moment?*. Šiuo klausimu lemiam? reikšm? turi ne tik PVM direktyvos 168 straipsnio, bet ir 178 straipsnio a punkto, siejamo su 226 straipsnio 10 punktu, nuostata.

a) Taikytino PVM tarifo nurodymo tikslas

35. Šiuo klausimu pirmiausia primintina, kad pagal PVM direktyvos 179 straipsnio pirm? pastraip? bendrai atskaita ?gyvendinama iš mokes?io sumos, mok?tinos per atitinkam? mokestin? laikotarp?, atimant PVM sum?, „? kurios atskait? per t? pat? laikotarp? [apmokestinamasis asmuo] ?gijo teis? ir ja naudojasi pagal 178 straipsn?“. Darytina išvada, kad teis? ? PVM atskait? turi b?ti iš esm?s ?gyvendinama tuo laikotarpiu, kai, pirma, ši teis? atsirado ir, antra, apmokestinamasis asmuo turi s?skait? fakt?r?(13).

36. Taigi pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt? teisei ? PVM atskait? ?gyvendinti reikia tur?ti tam tikr? s?skait? fakt?r?. Ji turi b?ti išrašyta pagal PVM direktyvos 219a–240 straipsni? nuostatas. Pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 10 punkt? joje turi b?ti nurodyta „mok?tina PVM suma“.

37. PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto nuostata teis?s akt? leid?jas materialin? teis? atskaityti gav?jo mok?tin? PVM susieja su s?skaitos fakt?ros, kurioje nurodytas jo mok?tinas PVM, tur?jimu(14).

38. Teis?s ? PVM atskait? ir atitinkamos s?skaitos fakt?ros tur?jimo susiejimo tikslas (kaip jau argumentavo Teisingumo Teismas) yra, viena vertus, tas, kad mokes?i? administratoriai, naudodamiesi rekvizitais, kurie privalo b?ti nurodyti s?skaitoje fakt?roje, gal?t? atlikti mok?tino mokes?io mok?jimo ir prireikus – teis?s ? PVM atskait? egzistavimo kontrol?(15). Vis? pirma tai pasakytina apie prek?? tiekimo ar paslaug? teikimo dalyko, suteikimo momento ir tiek?jo ar teik?jo

asmens rekvizitus.

39. Vis dėlto mokėtinos PVM sumos rekvizitas tam nereikalingas. Mokėtina PVM suma gaunama iš pagal įstatymą taikomo mokesčio tarifo ir sutarto atlygio. Tai yra teisiniu (mokesčio tarifo) klausimu grindžiamas matematinis skaičiavimas, kurį mokesčių administratorius gali bet kada kontroliuoti net ir sąskaitoje fakturoje atskirai nenurodžius „mokėtinos PVM sumos“ (t. y. rezultato) rekvizito.

40. Taigi PVM direktyvos 226 straipsnio 10 punkte nustatyto teisinio reikalavimo prasmė ir tikslas turi būti platesni. Mano manymu, tai – siekis užtikrinti prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo mokesčio skolos ir gavėjo teisės į pirkimo mokesčio atskaitą nuoseklumą.

41. Prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sąskaitoje fakturoje gavėjui nurodo, kokio dydžio PVM jis, kaip mano, privalo sumokėti valstybei ir kaip netiesioginę mokestį perkelti gavėjui. Gavėjas iš tokios sąskaitos faktūros taip pat aiškiai mato, kad jam teks šios sumos dydžio PVM našta, kai jis apmokės sąskaitą faktūrą. Tai nulemia, kad jis gali prašyti leisti atskaityti (tik) šio dydžio našta, kuri iš esmės taip pat atitinka prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM skolą.

b) Atsižvelgimas į neutralumo principą

42. Ši nuostata taip pat skirta PVM teiseje įtvirtintam neutralumo principui įgyvendinti. Neutralumo principas yra iš vartojimo mokesčio pobūdžio kylantis pagrindinis PVM principas(16) ir apima du esminius aspektus.

43. Pirma, pagal neutralumo principą draudžiama, kad tokius pačius sandorius vykdančys tokio subjektai būtų skirtingai vertinami PVM surinkimo atžvilgiu(17). Antra, neutralumo principas reiškia, kad žmonėms, kaip mokesčių rinkėjų valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo galutinės PVM naštos(18), jei pati žmonės veikia (iš esmės) skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti(19).

44. Norėčiau atkreipti dėmesį į naštos mažinimo aspektą. Jis reiškia, kad – kaip neseniai argumentavo ir generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona(20) – PVM atskaita galima tik jei gavėjui tenka PVM našta. Tačiau ši našta gavėjui tenka ne tuomet, kai jam suteikiama paslauga, o tik tuomet, kai jis sumoka atlygą ir į ją įtrauktą PVM pagal sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta ši suma.

45. Tai matyti jau iš ankstesnės Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kurioje aiškiai nurodyta(21), kad nedelsiant taikoma teisė į PVM atskaitą grindžiama prielaida, jog apmokestinamieji asmenys iš esmės nedaro jokių mokėjimų, taigi nemoka ir PVM, kol negauna sąskaitos faktūros arba kito sąskaita faktūra laikytino dokumento, ir kad negalima preziumuoti sandorio apmokestinimo PVM, kol jis nesumokėtas.

46. Mat tai, kokia PVM našta tenka (arba teks) gavėjui, tampa aišku tik tuomet, kai atitinkamas PVM įskaičiuojamas į gavėjo mokėtiną atlygą. Tai, ar PVM įskaičiuotas į atlygą, matyti tik iš taikomo teisinio santykių ir atsiskaitymo už įgyvendinimą, taigi iš sąskaitos faktūros.

47. Nesudaręs atitinkamo susitarimo ir neturėdamas (šio susitarimo atitinkančios) sąskaitos faktūros gavėjas nemokės PVM prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui. Tuo taip pat aiškintina – kaip pagrįstai argumentuoja generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona(22) – PVM direktyvos 178 straipsnio nuostata, kuria naudojimasis teise į PVM atskaitą siejamas su atitinkamos sąskaitos faktūros turėjimu.

48. Kol prekių tiekėjas – kaip ir šiuo atveju – standartinio mokesčio tarifo neįtraukė į kainą ir

kartu su atlygiu neperk?l? gav?jui (2008 m. to dar nebuvo padaryta), gav?jas ir neturi tokio dydžio PVM naštos. Jei atskaita b?t? daroma prieš ?vykstant šiam faktui, ja b?t? ne panaikinama našta(23), o tik suteikiama lengvata gav?jui. Jis gal?t? bet kuriuo momentu pasinaudoti teise ? atskait?, net jei prek? teik?jas, nežinodamas apie didesnio PVM taikym?, jo niekaip neb?t? gal?j?s perkelti gav?jui.

49. Taigi – ši išvada sutampa su Komisijos nuomone – ir iš neutralumo principo matyti, kad teis? ? PVM atskait? pagal sum? atitinka s?skaitoje fakt?roje pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 10 punkt? nurodytin? „mok?tin? PVM sum?“.

50. Ypatinga PVM direktyvos 226 straipsnio 10 punkto reikšm?, palyginti su kitais 226 straipsnyje nurodytais s?skaitos fakt?ros formalumais, aiškiai matyti ir iš PVM direktyvos 203 straipsnio. Gav?jo PVM atskaitai b?tinas elementas („mok?tina mokes?io suma“) vien d?l šio rekvizito s?skaitoje fakt?roje nurodymo lemia ?statyme nustatyt? prievol? sumok?ti mokest?. Atvirkštiniu atveju – klaidingai pritaikytas per didelis mokes?io tarifas – tai lemia prievol? sumok?ti nurodyt? sum?, nors gav?jas neturi teis?s ? atskait?, nes nurodyta didesn? suma negu pagal ?statym? mok?tinas mokestis(24). Taigi šio rekvizito – kur? pagal PVM direktyvos 220 straipsn? prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas privalo nurodyti – poveikis ne tik formalus, bet ir materialus. Jis atsiranda tiek prek? tiek?jo ar paslaug? teik?jo (PVM direktyvos 203 straipsnis), tiek, mano manymu, atitinkamu mastu gav?jo atžvilgiu (PVM direktyvos 168 straipsnis, siejamas su 178 straipsniu)(25).

51. Ieškov? pagrindin?je byloje taip pat pagr?stai nurod?, kad orientavimasis ? prek? tiekimo moment? (arba pirmin? s?skait? fakt?r? po prek? tiekimo) neigiamai paveikt? ir šal? laisv? sudaryti sutartis. Jos b?t? priverstos per valstyb?s nar?s (pagal mokes?io teis?) nustatytin? teis?s ? PVM atskait? senaties termin? (pagal civilin? teis?) nustatyti galutin? kain?. Priešingu atveju b?t? negalima gav?jo PVM atskaita. Tokia pasekm? b?t? keista, nes, nors PVM teis? iš esm?s siejasi su ekonomine veikla, ja nesiekama pertvarkyti šios veiklos.

c) Išvada

52. Taigi PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto, siejamo su 226 straipsnio 10 punktu, formuluot?, prasm? ir tikslas, taip pat atsižvelgimas ? neutralumo princip? prieštarauja teis?s ? (objektyviai teisingos) sumos pirkimo mokes?io atskait? atsiradimui prek? tiekimo momentu. Tad *Flexipiso Pavimentos SA* teis? ? PVM atskait? (d?l s?skaitoje fakt?roje nurodyt? 5 % mokes?io sum? viršijan?ios dalies) – ši išvada sutampa su Komisijos ir *Biosafe* nuomone – atsirado ne anks?iau kaip 2012 m., kai ji gavo atitinkam? s?skait? fakt?r?, kurioje buvo nurodytas mok?tinas PVM.

4. Jurisprudencija d?l s?skaitos fakt?ros tikslinimo atgaline data

53. Šiai išvadai neprieštarauja ir naujausia Teisingumo Teismo jurisprudencija d?l s?skait? fakt?r? tikslinimo atgaline data. Teisingumo Teismas nusprend?, kad teis?s ? atskait? esminiai reikalavimai yra tie, kurie reglamentuoja šios teis?s pagrind? ir apimt?, kaip numatyta PVM direktyvos X antraštin?s dalies 1 skyriuje „Teis?s ? atskait? atsiradimas ir apimtis“. O šios teis?s formal?s reikalavimai reglamentuoja jos ?gyvendinimo tvark? ir kontrol?, taip pat ger? PVM sistemos funkcionavim?, kaip antai prievoles, susijusias su apskaita, s?skait? fakt?r? išrašymu ir deklaravimu(26).

54. Pagal pagrindin? PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo mokes?io atskait?, jeigu esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykd? kai kuri? formali? reikalavim?. Galiausiai, kadangi mokes?io administratorius turi reikiam? informacij? nustatyti, kad esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, jis neturi, kiek tai susij? su

apmokestinamojo asmens teise atskaityti š? mokes?, nustatyti papildom? s?lyg?, galin?i? naudojim?si šia teise padaryti ne?manom?(27).

55. Remdamasis tuo Teisingumo Teismas daro išvad?, jog mokes?i? administratorius neturi atsisakyti suteikti teis?s ? PVM atskait? tik d?l to, kad s?skaita fakt?ra neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto s?lyg?, jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar ?vykdytos esmin?s su šia teise susijusios s?lygos(28).

56. Iš to b?t? galima daryti išvad?, kad pirkimo mokes?io atskait? galima atlikti ir neturint s?skaitos fakt?ros. Mat s?skaita fakt?ra apskritai yra tik formali s?lyga. Objektiviai konstatavus, kad ?vykdytos PVM direktyvos 168 straipsnyje nustatytos esmin?s s?lygos, ne?vykdytos formalios s?lygos negal?t? b?ti pirkimo mokes?io atskaitos kli?tis. Vis d?lto tokiai išvadai jau prieštarauja aiški PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto formuluot?. Be to, Teisingumo Teismas nurodytoje jurisprudencijoje taip pat aiškiai reikalauja s?skaitos fakt?ros tikslinimo(29). Taigi nei iš nurodytos jurisprudencijos, nei iš PVM direktyvos nematyti, kad b?t? galima naudotis teise ? PVM atskait? neturint s?skaitos fakt?ros.

57. Neaišku tik tai, ar s?skaita fakt?ra (šiuo atveju – 2008 m.), kurioje nenurodytas arba nurodytas per mažas PVM, gali b?ti laikoma klaidinga s?skaita fakt?ra, kaip tai suprantama nurodytoje jurisprudencijoje. Tuomet tam tikromis aplinkyb?mis j? b?t? galima patikslinti *atgaline data* ištaisant vien formali? klaid?, o tai reiškia, kad ir PVM atskait? b?t? galima ar privaloma atlikti atgaline data.

58. Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažym?ti, kad Teisingumo Teismo sprendimai d?l s?skait? fakt?r? tikslinimo atgaline data iš esm?s susij? su visai kitokiomis faktin?mis aplinkyb?mis negu šiuo atveju. Tose bylose teis? ? PVM atskait? buvo atsiradusi pagal esm?, d?l jos sumos prek? tiek?jas ir gav?jas taip pat sutar?. Taigi gav?s s?skait? fakt?r? gav?jas žinojo, kokio dydžio PVM našta jam tenka ir kiek jis gali j? sumažinti. PVM našta gav?jui teko v?liausiai tuo momentu, kai jis apmok?jo formaliai klaidingas s?skaitas fakt?ras. Šiomis faktin?mis aplinkyb?mis s?skaitoje fakt?roje tik nebuvo nurodyta kai kuri? rekvizit?, nesusijusi? nei su prek? tiek?jo mok?tino mokes?io dydžiu, nei su gav?jui tenkan?ios mokes?io naštos dydžiu.

59. Atrodo nepagr?sta iš nurodytos jurisprudencijos daryti išvad?, kad atgaline data galima pakeisti ir pagal esm? atsiradusios teis?s ? atskait? sum?. Kaip pats Teisingumo Teismas pabr?žia Sprendime *Senatex*(30), šio atvejo ypatumas buvo aplinkyb?, „kad *Senatex* tur?jo s?skaitas fakt?ras tuo metu, kai pasinaudojo teise ? PVM atskait? ir sumok?jo pirkimo PVM“.

60. Taigi Teisingumo Teismas jurisprudencijoje prek? ar paslaug? gav?jo – kuris sutiko su s?skaitoje fakt?roje nurodytu PVM ir j? sumok?jo, tod?l jam teko ir šio PVM našta – naudai leido (atgaline data) ištaisyti formalias s?skaitos fakt?ros klaidas, kad b?t? užtikrintas proporcingumas (ir prek? ar paslaug? gav?jas išvengt? „delspinigi?“). Vis d?lto aplinkyb?, kai nenurodyta PVM suma arba ji nurodyta per maža, labai skiriasi nuo aplinkyb?s, kai nenurodytas mok?tojo kodas arba nurodyta klaidinga data ar klaidingai apib?dintas prek?s tiekimas arba paslaugos teikimas. Pastarieji rekvizitai lemiam? reikšm? turi tik mokes?i? administratoriaus atliekamai sandori? kontrolei.

61. Nurodyta PVM suma, priešingai, kaip paaiškinta šios išvados 39 ir paskesniuose punktuose, turi lemiam? reikšm? prek? ar paslaug? gav?jui tenkan?ios naštos dydžiui, taigi taip pat galimos naštos sumažinimo darant atskait? sumai. Tod?l, priešingai negu dauguma kit? pagal PVM direktyvos 226 straipsn? reikalaujam? rekvizit?, PVM direktyvos 226 straipsnio 10 punktas n?ra vien formali PVM atskaitos s?lyga. Šis rekvizitas turi esmin? reikšm? mokes?io skolos (žr. PVM direktyvos 203 straipsn?) ir gav?jo teis?s ? atskait? nuoseklumui. Tod?l v?lesnis „mok?tinos PVM sumos“ pakeitimas negali b?ti laikomas patikslinimu atgaline data, kaip tai suprantama pagal

nurodyt? Teisingumo Teismo jurisprudencij?.

62. Taigi iki tol ? s?skait? fakt?r? ne?traukto (t. y. nenurodyto) PVM padidinimas n?ra vien formalios klaidos i?taisyimas. Toks padidinimas veikia panašus ? s?skaitos fakt?ros i?rašym? pirm? kart?. Mat ir šiuo atveju tiek?jas pirm? kart? praneša, kokio dydžio PVM jis (papildomai) perkelia gav?jui. Gav?jas taip pat pirm? kart? sužino, kokio dydžio (papildomai) tenkant? PVM, susijus? su teisiniu sandoriu, jis dar tur?s (papildomai) sumok?ti apmok?damas ši? v?lesn? s?skait? fakt?r?.

63. Šis esminis pob?dis aiškiai matyti ir iš PVM direktyvos 90 ir 185 straipsni? nuostat? tikslo. Abiem nuostatomis reglamentuojama v?lesnio apmokestinamosios vert?s sumažinimo tvarka. Apmokestinamajam asmeniui šiuo klausimu reikšmingas PVM direktyvos 90 straipsnis, o teis? ? atskait? turin?iam asmeniui – PVM direktyvos 185 straipsnis(31). Kaip matyti iš PVM direktyvos 184 straipsnio, atskaita tikslinama *ex nunc*. Tas pats taikytina ir pagal PVM direktyvos 90 straipsn?, nes iš jo taip pat nematyti, kad b?t? daromas poveikis mokes?io skolai atgaline data. Jei nedaromas poveikis atgaline data tuomet, kai atlygis abipusiškai sumažinamas, jis neturi b?ti daromas ir tuomet, kai v?liau atlygis abipusiškai padidinamas, arba juo labiau tuomet, kai atlygis vienpusiškai padidinamas d?l padid?jusio mokes?io tarifo (šiuo atveju – nuo 5 iki 21 %).

64. Taigi, taip pat atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo jurisprudencij? d?l formaliai klaiding? s?skait? fakt?r? tikslinimo atgaline data, teis? ? PVM atskait? atsiranda tik turint s?skait? fakt?r?, kurioje pirm? kart? nurodyta mok?tina PVM suma, ir atskaitos suma ribojama šia suma.

5. Santrauka

65. S?skaitos fakt?ros, kurioje atskirai nurodyta PVM našta, *buvimas* yra ne tik formalus, bet ir *esminis* pirkimo mokes?io atskaitos kriterijus. Tai matyti iš s?skaitos fakt?ros prasm?s ir tikslo – be kita ko, užtikrinti mokes?io skolos ir atskaitos nuoseklum?. Kadangi pagal esmin? kriterij? teis? ? PVM atskait? orientuota ? tai, ar apmokestinamajam asmeniui PVM našta tenka (nes jis jau j? sumok?jo su atlygiu) arba teks (nes jis susitar? sumok?ti atitinkam? atlyg?), b?tina ši? našt? nurodyti s?skaitoje fakt?roje.

66. Tik taikant š? aiškinim? galima atsižvelgti ? PVM direktyvos 226 straipsnio 10 punkto, siejamo su jos 203 straipsniu bei 90 ir 184 ir paskesniais straipsniais, ypatumus.

67. Taigi teis? ? tam tikro dydžio PVM atskait? gali atsirasti (ir ja naudotis galima) tik tuomet, kai gav?jas turi s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyta ši PVM suma. Šioje byloje taip buvo tik 2012 m.

68. Vadinasi, galima neatsakyti ? Portugalijos Respublikos išsamiai nagrin?t? klausim?, koks gali b?ti pasinaudojimo tokia teise pagal taikomus nacionalin?s teis?s aktus terminas. Šiuo atveju nematyti požymi?, kad d?l nacionalin?s teis?s aktuose numatyto ketveri? met? termino, skai?iuojamo nuo s?skaitos fakt?ros, kurioje nurodyta jau didesn? PVM suma, gavimo, kilt? abejoni? S?jungos teis?s poži?riu.

C. D?l antrojo klausimo

69. ? pirm?j? klausim? atsakyta teigiamai, tad nebereikia nagrin?ti antrojo klausimo.

70. Be kita ko, ?gij?jo atsisakymo mok?ti atlyg? klausimas turi b?ti sprendžiamas pagal civilin? teis? ir ? j? atsakyti pagal PVM direktyv? ne?manoma. Tai, ar ?gij?jas, kuris nebegali atlikti PVM atskaitos, vis d?lto turi v?liau sumok?ti ši? sum?, nors abi šalys, sudarydamos sutart?, man?, kad turi b?ti taikomas mažesnis mokes?io tarifas, yra sutarties aiškinimo atsižvelgiant ? visas konkretaus atvejo aplinkybes klausimas. Iš PVM direktyvos 73 straipsnio tik matyti, kad PVM yra

neatsiejama iš pradžių sutarto atlygio dalis. Tai, ar šis iš pradžių sutartas atlygis vėliau galima koreguoti ir kokių mastu, iš esmės yra sutartyje numatyto rizikos pasidalijimo tarp sutarties šalių klausimas.

VI. Pasiūlymas dėl sprendimo

71. Taigi siūlau taip atsakyti į *Supremo Tribunal de Justiça* (Aukščiausiasis Teismas, Portugalija) prejudicinius klausimus:

Pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą, siejamą su 178 straipsnio a punktu ir 226 straipsnio 10 punktu, teisė į suskaitoje fakturoje nurodytos mokėtinos PVM sumos dydžio PVM atskaitą atsiranda tik gavus tokios suskaitos faktūrą. Vėlesnis šios mokėtinos PVM sumos padidėjimas (koregavimas) pakeistoje suskaitoje fakturoje nelemia teisės į PVM atskaitą atsiradimo atgaline data. Taigi pagal PVM direktyvos nuostatas draudžiamos teisės nuostatos, pagal kurias tokiu atveju, kaip šis, šio papildomo mokesčio atskaitos terminas skaičiuojamas jau nuo pirminės suskaitos faktūros išrašymo.

- 1 Originalo kalba: vokiečių.
- 2 Byla *Volkswagen AG* (C-533/16).
- 3 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690).
- 4 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691).
- 5 OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60.
- 6 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Cruz & Companhia* (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32 punktas), 2014 m. balandžio 30 d. Sprendimas *Pfleger ir kt.* (C-390/12, EU:C:2014:281, 26 punktas), 2010 m. birželio 22 d. Sprendimas *Melki ir Abdeli* (C-188/10 ir C-189/10, EU:C:2010:363, 27 punktas) ir 2002 m. sausio 22 d. Sprendimas *Canal Satellite Digital* (C-390/99, EU:C:2002:34, 19 punktas).
- 7 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 39 punktas), 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Gemeente Woerden* (C-267/15, EU:C:2016:466, 31 punktas), 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818, 23 punktas) ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 37 punktas).
- 8 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 40 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 27 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 39 punktas), 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 35 punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818, 24 punktas).
- 9 2017 m. sausio 12 d. Sprendimas *MVM* (C-28/16, EU:C:2017:7, 28 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 28 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 40 punktas), 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Gemeente Woerden* (C-267/15, EU:C:2016:466, 34 punktas), šiuo klausimu taip pat žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcomp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 28 punktas) ir jame nurodytą jurisprudenciją.
- 10 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Gemeente Woerden* (C-267/15, EU:C:2016:466, 35

punktas).

- 11 Atsižvelgiant ? PVM direktyvos 73 straipsn?, b?t? tiksliau kalb?ti apie 5/105 sutarto atlygio.
- 12 Atsižvelgiant ? PVM direktyvos 73 straipsn?, b?t? tiksliau kalb?ti apie 21/121 sutarto atlygio.
- 13 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 35 punktas), šiuo klausimu taip pat žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 34 punktas).
- 14 Taip pat žr. generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvad? byloje *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2017:823, 60 punktas).
- 15 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 27 punktas), taip pat žr. mano išvad? byloje *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:101, 30, 32 ir 46 punktai).
- 16 2014 m. kovo 13 d. Sprendime *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, 43 punktas) Teisingumo Teismas kalba apie aiškinimo princip?.
- 17 2008 m. spalio 16 d. Sprendimas *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C?253/07, EU:C:2008:571, 30 punktas), 1999 m. rugs?jo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C?216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas) ir 1998 m. birželio 11 d. Sprendimas *Fischer* (C?283/95, EU:C:1998:276, 22 punktas).
- 18 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bockemühl* (C?90/02, EU:C:2004:206, 39 punktas).
- 19 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, 51 punktas), 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C?25/03, EU:C:2005:241, 57 punktas) ir mano išvada byloje *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:185, 25 punktas).
- 20 Generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvada byloje *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2017:823, 64 punktas).
- 21 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 35 punktas).
- 22 Generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvada byloje *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2017:823, 58 ir paskesni punktai).
- 23 Žr. toki? pat generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona nuomon? šiuo klausimu byloje *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2017:823, 64 punktas).
- 24 2007 m. kovo 15 d. Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, EU:C:2007:167, 23 punktas) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C?342/87, EU:C:1989:635, 15 punktas).
- 25 Šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvad? byloje *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2017:823, 67 punktas).
- 26 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, 47 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendim? *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13,

EU:C:2014:2429, 41 ir 42 punktai) ir jame nurodyt? jurisprudencij?.

27 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 42 punktas), 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 58 ir 59 punktai), šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendim? *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 42 punktas), kuris vis d?lto susij?s su atvirkštinio apmokestinimo sistema, ir 2012 m. kovo 1 d. Sprendim? *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz* (C?280/10, EU:C:2012:107, 43 punktas), kuris vis d?lto taip pat susij?s su atvirkštinio apmokestinimo sistema.

28 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 43 punktas).

29 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendime *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 39 punktas) Teisingumo Teismas aiškiai atsiriboja nuo 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 38 punktas), nurodydamas, kad pastarojo sprendimo atveju s?skaitos fakt?ros pateikta nebuvo, o Sprendime *Senatex* s?skaita fakt?ra buvo pateikta ir apmok?ta, tad buvo sumok?tas ir PVM.

30 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 39 punktas).

31 D?l j? santykio žr. mano išvad? byloje *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:440, 27 punktas) ir generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvad? byloje *T?2* (C?396/16, EU:C:2017:763, 56 ir paskesni punktai).