

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2021 m. liepos 8 d.(1)

Byla C-156/20

Zipvit Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(*Supreme Court of the United Kingdom* (Jungtinis Karalystės Aukščiausiasis Teismas) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnis ir 178 straipsnio a punktas – Teisės PVM atskaitai atsiradimas klaidingai neapmokestinamu laikomo gautos paslaugos teikimo atveju – Nepaisant klaidos kainai trauktas PVM – Atsiradimo laikotarpis – Mokėtinas ar sumokėtas PVM – Skaitytos faktūros turimas kaip esminis sąlyga – Atskyrimas nuo formalių PVM atskaitos sąlygų“

I. Pavadas

1. Dvi žmonės, kaip ir mokesčių administratorius, vienodai, bet Sąjungos teisės požiūriu klaidingai laikomi paslaugų neapmokestinamais. Atitinkamai buvo susitarta tik dėl kainos be PVM, tik tokia kaina buvo nurodyta skaitytoje faktūroje ir sumokėta. Pastebėjus klaidą mokesčių administratorius papildomai neapskaičiavo tiekėjui mokesčio, be kita ko, greičiausiai siekdamas supaprastinti administravimą, nes teisės PVM atskaitai būtų giję daugelis paslaugos gavėjų. Fiskaliniu požiūriu tai būtų buvęs tik „nulinis sumos žaidimas“, kuriame visoms šalims būtų tekusi didelė administracinė našta. Tiekimo etape suėjus senaties terminui, paslaugos gavėjas (šioje byloje – *Zipvit*) pasinaudojo teise PVM atskaitai. Mokesčių administratorius neleido atskaityti PVM, nesant skaitytos faktūros, kurioje atskirai būtų nurodytas bent koks PVM.

2. Šiomis aplinkybėmis du aspektai paskatino nacionalinį teismą pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Viena vertus, PVM direktyvos 73, 78 ir 90 straipsniai leidžia daryti išvadą, kad PVM apmokestinamųjų vertė visada sudaro viską, ką faktiškai gauna tiekėjas. Vadinasi, šiuo pagrindu galėjo atsirasti *Zipvit* teisė PVM atskaitai. Kita vertus, Teisingumo Teismui priėmus Sprendimą *Vand*(2) vėl kilo abejonė dėl sąskaitos faktūros reikšmės PVM atskaitai. Visų pirma kyla klausimas, ar sąskaita faktūra būtinai PVM atskaitai.

3. Taigi Jungtinės Karalystės Aukščiausiasis Teismas abejoja, ar mokesčių administratoriaus atsisakymas suteikti teisė PVM atskaitai atitinka Sąjungos teisę. O Komisijos nuomonė yra kitokia, ji nurodė: „The simple answer to the issues raised in the present case is that since *Zipvit* has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times“.

4. Vis dėlto kartais atsakymas tik atrodo paprastas, iš tikrųjų paaiškėja, kad jis nėra toks paprastas ieškant sprendimo, kuriame būtų atsižvelgiama į doktriną, PVM direktyvos struktūrą ir tekstą. Bet kuriuo atveju vien faktas, jog PVM atskaitai nėra būtinai, kad apmokestinamasis asmuo būtų koks nors sumokėjęs, rodo, kad Komisijos siūlomi argumentai negali būti teisingi. Šis PVM atskaitai taikomas vadinamasis sutartos sumos principas yra pripažintas Teisingumo Teismo jurisprudencijoje(3), o dabar matyti ir iš direktyvos. Todėl PVM atskaitai iš esmės neturi reikšmės, ar *Zipvit* sumokėjo sandorio šaliai atlygą (0), grynųjų sumą (100), ar bruto atlygą (120).

5. Taigi Teisingumo Teismas šioje byloje turi nagrinėti kitus esminius, ne tokius paprastus PVM teisės klausimus. Pavyzdžiui, kyla klausimas, ar PVM visada traukiamas į kainą, jeigu sandoris (objektyviai) apmokestinamas PVM, nors sandorio šalys ir mokesčių administratorius (subjektyviai) laiko sandorį neapmokestinamu. Jei atsakymas būtų teigiamas, ar paslaugų ar prekių gavėjas tokiu atveju gali reikalauti atleisti nuo į kainą jau įskaičiuoto PVM, nors tiekėjas (klaidingai) neatraukė PVM į atlygą, taigi, ir neperkėlė jo paslaugų ar prekių gavėjui? Ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatytas „mokėtinas“ PVM apima konkrečiai tiekėjo mokėtiną (šiuo atveju PVM nebeturi būti mokėtinas dėl senaties termino), ar abstrakčiai (t. y. pagal įstatymą, šiuo atveju bent jau pagal Sąjungos teisę) faktiškai mokėtiną PVM?

6. Kadangi tiekėjas, klaidingai laikydamas savo tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas neapmokestinamomis, natūraliai nenurodo PVM išrašomoje sąskaitoje faktūroje, šioje byloje dar kartą(4) lemiamą reikšmę paslaugų ar prekių gavėjo PVM atskaitai įgyja sąskaitos faktūros vaidmuo PVM teiseje. PVM atskaita neatsižvelgiant į pateiktus klausimus būtų galima tik tuo atveju, jei PVM atskaitai nebūtų reikalaujama turėti sąskaitą faktūrą su atskirai nurodytu PVM.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

7. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(5) (toliau – PVM direktyva) 63 straipsnyje reglamentuojamas apmokestinimo momentas ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimas:

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

8. PVM direktyvos 73 straipsnis susijęs su apmokestinamąja verte:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji

vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas.“

9. PVM direktyvos 78 straipsnyje ?vardijami apmokestinamosios vert?s elementai.

„Apmokestinamoji vert? apima:

a) mokes?ius, muitus ir rinkliavas, išskyrus pat? PVM; <...>“

10. PVM direktyvos 90 straipsnyje reglamentuojamas v?lesnis apmokestinamosios vert?s pakeitimas ir teisin?s pasekm?s tiek?jui:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba, kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytais s?lygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo 1 dalies.“

11. PVM direktyvos 93 straipsnio pirmas sakiny? susij?s su tarifo taikymu nustatytai apmokestinamajai vertei ir yra suformuluotas taip:

„Apmokestinamiesiems sandoriams taikomas tarifas, kuris galioja apmokestinimo momentu.“

12. D?l standartinio tarifo PVM direktyvos 96 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s taiko standartin? PVM tarif?, kur? kiekviena valstyb? nar? nustato kaip tam tikr? procent? nuo apmokestinamosios vert?s ir kuris turi b?ti toks pats preki? tiekimui bei paslaug? teikimui.“

13. PVM direktyvos 167 straipsnis susij?s su teis?s ? PVM atskait? atsiradimu. Jame nustatyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

14. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte reglamentuojama materialin? atskaitos taikymo sritis:

„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.“

15. PVM direktyvos 178 straipsnyje reglamentuojamas teis?s ? atskait? ?gyvendinimas:

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

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim? jis privalo tur?ti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyt? s?skait?- fakt?r?; <...>

f) kai apmokestinamasis asmuo turi mok?ti PVM kaip paslaugas ar prekes ?sigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius, jis privalo laikytis kiekvienos valstyb?s nar?s nustatyt? formalum?.“

16. PVM direktyvos 203 straipsniu užtikrinamas s?skaitoje fakt?roje nurodyto ir mok?tino PVM sinchronizavimas. Jame nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurod?s prid?tin?s vert?s mokest? s?skaitoje fakt?roje.“

17. PVM direktyvos 226 straipsnyje nurodyti privalomi s?skaitos fakt?ros rekvizitai:

„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: <...>

8) apmokestinamoji vert? pagal kiekvien? tarif? ar kiekvienu neapmokestinimo atveju, vieneto kaina be PVM ir ?vairios nuolaidos, jei jos ne?skai?iuotos ? vieneto kain?;

9) taikomas PVM tarifas;

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

B. Jungtin?s Karalyst?s teis?

18. PVM direktyva ir jos pirmtakas Jungtin?je Karalyst?je yra *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, toliau – VATA).

III. Pagrindin? byla

19. ?mon? *Zipvit Ltd* (toliau – pareišk?ja) užsiima vitamin? ir mineral? užsakom?ja prekyba paštu. 2006 m. sausio 1 d.–2010 m. kovo 31 d. *Royal Mail* suteik? pareišk?jai ?vairi? pašto paslaug? pagal sutartis, kuri? s?lygos buvo individualiai suder?tos.

20. *Royal Mail* yra Jungtin?s Karalyst?s viešojo pašto tarnyba. Direktyvos 132 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad valstyb?s nar?s turi neapmokestinti „paslaug?, išskyrus keleivi? gabenimo ir telekomunikacij? paslaugas, teikimo ir su tuo susijusi? preki? tiekimo, kai š? tiekim? ir teikim? vykdo viešojo pašto tarnybos“. Teis?s akt? leid?jas ir mokes?i? administratorius ši? nuostat? ?gyvendino kaip apiman?i? visas *Royal Mail* teikiamas paslaugas. ? ?gyvendinimo nacionalin?s teis?s akt? VATA buvo ?traukta atitinkama nuostata (9 priedo 3 grup?s 1 punktas) ir mokes?i? administratorius paskelb? su tuo susijusias *Guidance Notes* (gaires).

21. Sutartyje, pagal kuri? *Royal Mail* teik? paslaugas, buvo nustatyta, kad visi pašto mokes?iai, kuriuos turi mok?ti pareišk?ja, yra nurodyti be PVM, kad pareišk?ja „moka vis? PVM, mok?tin? už pašto paslaugas, ir kitus atitinkamo tarifo mokes?ius“ ir kad „PVM apskai?iuojamas ir mokamas [nuo paslaug? komercin?s kainos]“. Pagal šias nuostatas vis? pareišk?jos pagal sutart? mok?tin? kain? sudar? komercin? kaina ir PVM, jeigu paslaug? teikimas buvo apmokestinamas PVM.

22. Vis d?lto atsižvelgiant ? nacionalin?s teis?s aktus ir gaires, taip pat remiantis bendru klaidingu ?sitikiniu, kad paslaugos neapmokestinamos PVM, *Royal Mail* už paslaugas pareišk?jai išrašytos s?skaitos fakt?ros buvo pažym?tos raide „E“ (angl. „exempt“) kaip neapmokestinamos; jose nebuvo nurodyta mok?tin? PVM atitinkanti suma, buvo nurodyta sumok?ti tik paslaug? komercin? kain?. Pareišk?ja tinkamai sumok?jo *Royal Mail* s?skaitose fakt?rose nurodytas sumas. Paslaug? teikimo metu pareišk?ja nesiek? susigr?žinti su jomis susijusio pirkimo PVM.

23. Kadangi, *Royal Mail* manymu, paslaugos nebuvo apmokestinamos ir kadangi ji s?skaitose fakt?rose nebuvo nurodžiusi mok?tino PVM, mokes?i? administratoriui (*Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners*

(toliau – mokesčių administratorius)) nebuvo nei deklaruota, nei sumokėta jokio PVM. Mokesčių administratorius padarė tą pačią klaidą arba prisidėjo prie šalių apsirikimo, paskelbdamas *Tax Guidance* (mokesčių gairės), kuriose buvo atitinkamai išdėstyta teisinė situacija. Taigi jis ir nereikalavo *Royal Mail* sumokėti PVM.

24. Tokia praktika tęsėsi kelerius metus, kol Teisingumo Teismas 2009 m. balandžio 23 d. Sprendime *TNT Post UK* (C-357/07, EU:C:2009:248) nusprendė, kad pašto paslaugų neapmokestinimas taikomas tik paslaugų teikimui, kurį viešosios pašto tarnybos vykdo kaip tokios paslaugų teikėjos, ir netaikomas paslaugų teikimui, kurio sąlygos yra sudėtingos individualiai.

25. Atsižvelgiant į šį Teisingumo Teismo pateiktą PVM direktyvos išaiškinimą laikotarpiu, kai klostėsi šios bylos aplinkybės, turėjo būti laikoma, kad šioje byloje aptariamose paslaugose yra apmokestinamos standartiniu tarifu. *Royal Mail* už paslaugų teikimą pareiškėjai turėjo skaičiuoti visą kainą, lygią komercinei kainai ir atitinkamo tarifo PVM, o mokesčių administratoriui turėjo deklaruoti ir sumokėti PVM.

26. Atsižvelgdama į Sprendimą *TNT Post UK* pareiškėja pateikė du prašymus taikyti su paslaugomis susijusio pirkimo PVM atskaitą. Šiuose prašymuose nurodytos sumos buvo apskaičiuotos remiantis tuo, kad į kainas, kurios buvo faktiškai sumokėtos už suteiktas paslaugas, buvo įtrauktas PVM. Sumas, kurią pareiškėja reikalauja kaip pirkimo PVM už atitinkamas suteiktas paslaugas, sudaro 415 746 Svarų sterlingų (GBP) (tai prilygsta maždaug 480 000 EUR) ir palūkanos. Ši byla yra pavyzdinė, byla dėl *Royal Mail* teikiamų paslaugų, kurios taip pat buvo klaidingai laikomos neapmokestinamomis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, reikalavimų mokesčių administratoriui bendra vertė siekia apie 500 mln. – 1 mlrd. GBP (tai prilygsta maždaug 575 mln. – 1,15 mlrd. EUR).

27. Mokesčių administratorius atmetė pareiškėjos prašymus. Šis sprendimas buvo grindžiamas tuo, kad pareiškėja pagal sutartį privalėjo mokėti PVM nuo paslaugų komercinės kainos, tačiau sąskaitose faktūrose jai nebuvo apskaičiuotas PVM ir ji jo nesumokėjo.

28. Mokesčių administratorius pateikė *Royal Mail* užklausas, siekdamas konkrečiai išsiaiškinti, kurioms iš jos teikiamų paslaugų turi būti taikomas Sprendimas *TNT Post UK*. 2010 m. liepos mėn. pagal nacionalinę teisę taikomas *Limitation Act 1980* (1980 m. Senaties terminų įstatymas) 5 straipsnyje nustatytas šešerių metų senaties terminas, per kurį *Royal Mail* galėjo pagal sutartį pareikalauti jai sumokėti visos už suteiktas paslaugas mokėtinės kainos likutį (t. y. sumą, lygią PVM sumai, apskaičiuotai atsižvelgiant į paslaugų komercinę kainą), dar nebuvo pasibaigus. Vis dėlto pareikšti reikalavimus visiems atitinkamiems klientams, kuriems turėjo būti taikomas Sprendimas *TNT Post UK* (įskaitant pareiškėją), *Royal Mail* būtų buvę brangu ir tai jai būtų tapę administracine našta; todėl tokie reikalavimai nepareikšti, juo labiau kad *Royal Mail* ir nebuvo komerciniu požiūriu suinteresuota to daryti.

29. Tuo metu VATA 73 straipsnio 6 dalyje ir 77 straipsnio 1 dalyje nustatyti mokestiniai senaties terminai dar nebuvo pasibaigę. Vis dėlto mokesčių administratorius nusprendė neapskaičiuoti mokesčių, motyvuodamas tuo, kad toks paslaugų teikimas pagal taikytiną nacionalinę teisę buvo neapmokestinamas, o *Royal Mail* faktiškai nebuvo gavusi iš pareiškėjos už tų paslaugų teikimą mokėtiną PVM. Be to, mokesčių administratorius manė, sukuręs *Royal Mail* teisėtą lūkesčių, kad pastaroji neprivalo rinkti PVM už paslaugas, todėl, jeigu būtų buvę mėginama *Royal Mail* pateikti pranešimą apie už paslaugas mokėtiną PVM, tikėtina, kad *Royal Mail* būtų turėjusi tvirtą gynybos argumentą.

30. Pareiškėja apskundė mokesčių administratoriaus peržiūrėtą sprendimą *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė). Tuo metu senaties terminas *Royal Mail* pagal sutartį pareikšti pareiškėjai reikalavimų sumokėti visos

už didžiųjų dalį suteiktų paslaugų mokėtinos kainos likutis buvo pasibaigęs. Mokesčių administratorius taip pat iš esmės, o gal net apskritai, pavėlavo pateikti *Royal Mail* pranešimą apie mokėtiną mokestį.

31. *First-tier Tribunal* (Pirmosios instancijos teismas) atmetė skundą. Jis konstatavo, kad mokesčių administratorius neturi teisės reikšti mokestinį reikalavimą *Royal Mail*. *Royal Mail* nėra pateikusi sąskaitos faktūros, kurioje būtų nurodytas mokėtinas PVM. Be to, mokesčių administratorius nėra pranešęs *Royal Mail* apie prievolę mokėti PVM. Šiomis aplinkybėmis nėra *Royal Mail* „mokėtino ar sumokėto“ PVM už suteiktas paslaugas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą.

32. Be to, pareiškėja neturi teisės atskaityti PVM, nes neturi galiojančių PVM sąskaitų faktūrų už suteiktas paslaugas su jose nurodytu PVM. Gržinus tariamai sumokėtą pirkimo PVM už suteiktas paslaugas pareiškėja nepagrįstai gautų pajamų. Ekonominiu požiūriu tai reikštų, kad paslaugos pareiškėjai suteiktos už kainą, gerokai mažesnę nei ji tikroji komercinė vertė. Dėl tokio sprendimo pareiškėja pateikė apeliacinį skundą. *Upper Tribunal (Tax Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) apeliacinį skundą atmetė.

33. *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas, Jungtinė Karalystė) taip pat atmetė pareiškėjos apeliacinį skundą. Išnagrinėjus Teisingumo Teismo jurisprudenciją *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas) konstatavo, jog tam, kad pareiškėja galėtų pasinaudoti teise į su paslaugomis susijusio pirkimo PVM atskaitą, būtina, kad ji galėtų pateikti PVM sąskaitas faktūras, iš kurių, kaip nustatyta PVM direktyvos 226 straipsnio 9 ir 10 punktuose, būtų matyti, kad už suteiktas paslaugas buvo apskaičiuotas PVM. *Court of Appeal* (Apeliacinis teismas) laikosi nuomonės, kad su sąskaitomis faktūromis susijęs klausimas yra *acte clair*. Taigi pareiškėja pateiktas kasacinis skundas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

34. Kasacinis skundas nagrinėjantis *Supreme Court of the United Kingdom* (Jungtinės Karalystės Aukščiausiasis Teismas) 2020 m. balandžio 1 d. sprendimu pateiktą Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tuo atveju, kai: i) mokesčių administratorius, paslaugų teikėja ir prekybininkas, kuri yra apmokestinamasis asmuo, klaidingai aiškina su PVM susijusius Europos teisės aktus ir paslaugų teikimą, kuris yra apmokestinamas standartiniu tarifu, laiko neapmokestinamu PVM; ii) paslaugų teikėjos ir prekybininkas sutartyje buvo nurodyta, kad ? teikiamas paslaugų kainą PVM ne?trauktas ir kad, jeigu paslaugų teikimas būtų apmokestinamas PVM, su tuo susijusios išlaidos tektų prekybininkei; iii) paslaugų teikėja niekada nereikalauja ir nebegali reikalauti, kad prekybininkas sumokėtų jos mokėtiną papildomą PVM; ir iv) mokesčių administratorius negali arba nebegali (suėjus senaties terminui) reikalauti, kad paslaugų teikėja sumokėtų PVM, kuris turėjo būti sumokėtas, pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos laikoma, kad faktiškai sumokėtas kainą sudaro grynoji mokėtina suma ir nuo jos apskaičiuotas PVM, todėl prekybininkas gali prašyti atskaityti pirkimo mokestį pagal direktyvos 168 straipsnio a punktą kaip PVM, kuris buvo faktiškai „sumokėtas“ už tokias suteiktas paslaugas?

2. Subsidiariai: ar šiomis aplinkybėmis prekybininkas gali prašyti leisti atskaityti pirkimo mokestį pagal direktyvos 168 straipsnio a punktą kaip PVM, kuris buvo „mokėtinas“ už tokias suteiktas paslaugas?

3. Ar tuo atveju, kai mokesčių administratorius, paslaugų teikėja ir prekybininkas, kuri yra apmokestinamasis asmuo, klaidingai aiškina Europos PVM sistemos teisės aktus ir teikiamas

paslaugas, kurios yra apmokestinamos standartiniu tarifu, laiko neapmokestinamomis PVM, todėl prekybininkas negali mokėti? administratoriui pateikti direktyvos 226 straipsnio 9 ir 10 punktų reikalavimus atitinkantis PVM s?skaitos fakt?ras, susijusios su jai suteiktomis paslaugomis, prekybininkas turi teisę prašyti leisti taikyti pirkimo mokes?io atskaitą pagal direktyvos 168 straipsnio a punktą?

4. Ar atsakant ? 1–3 klausimus:

a) svarbu išsiaiškinti, ar paslaugų teikėja, siekdama pasipriešinti mokes?i? administratoriaus m?ginimams pateikti pranešimą apie mok?tiną sumą, atitinkanti? PVM už suteiktas paslaugas, gal?t? remtis gynybos argumentais, grindžiamais teis?tais l?kes?iais arba kitais pagrindais ir kylan?iais iš nacionalin?s arba S?jungos teis?s;

b) svarbu, kad prekybininkas tuo pat metu kaip ir mokes?i? administratorius bei paslaugų teikėja b?t? žinojusi, kad paslaugų teikimas iš tiesų n?ra neapmokestinamas, arba b?t? gal?jusi tai sužinoti taip pat kaip ir jie ir b?t? gal?jusi pasisi?lyti sumok?ti PVM, kuris buvo mok?tinas už teikiamas paslaugas (apskai?iuotas atsižvelgiant ? teikiam? paslaugų komercin? kainą), kad j? b?t? galima perduoti mokes?i? administratoriui, ta?iau to nepadar??“

35. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateik? pareišk?ja, Jungtin? Karalyst?, Ispanijos Karalyst?, ?ekijos Respublika, Graikijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. D?l prejudicin? klausim? aiškinimo

36. Šis prašymas priimti prejudicin? sprendimą susij?s su anaipol neretu atveju, kai tik remiantis finans? teism? arba, kaip šioje byloje, Teisingumo Teismo jurisprudencija paaišk?ja, jog tam tikr? sandorin? (šiuo atveju – tam tikr? pašto paslaugų) apmokestinimas daugelį metų buvo netinkamas. Šiuo atveju neapmokestinimo taisykl?s apr?ptis Jungtin?je Karalyst?je buvo laikoma platesne, nei leidžiama pagal S?jungos teisę, kaip j? išaiškino Teisingumo Teismas.

37. Jeigu d?l šios (naujos) jurisprudencijos valstyb?s mokestiniai reikalavimai did?ja, mokes?i? administratorius, remdamasis objektyvia teisine pad?timi, paprastai bando *a posteriori* nustatyti atitinkam? jau per pra?jus? laikotarp? prekių tiek?jo ar paslaugų teik?jo ?vykdyt? sandorin? PVM. D?l to jau kyla klausimas, ar netiesioginio vartojimo mokes?io atveju, kai prekių tiek?jas ar paslaugų teik?jas veikia „tik“ kaip mokes?i? rink?jas valstyb?s naudai(6), iš tiesų gali b?ti reikalaujama, kad ?mon? numatyt? toki? jurisprudencij?. Vis? pirma reikia atsižvelgti ? tai, kad iš mokes?i? rink?jo valstyb?s naudai negali b?ti reikalaujama geriau už valstyb? išmanyti mokes?i? teisę, todėl jis tur?jo gal?ti remtis atitinkamomis teis?s aktų nuostatomis. Situacija tampa itin sud?tinga, kai mokes?i? administratorius, kaip šioje byloje, pats yra padar?s t? pa?i? klaid? kaip ir apmokestinamasis asmuo (šiuo atveju – *Royal Mail*), o ir nacionalin?s teis?s akt? leid?jas aiškiai laik? paslaugos teikim? neapmokestinamu.

38. Tiesa, pateikti klausimai susij? su kitu problemos aspektu, t. y. paslaugų ar prekių gav?jo PVM atskaita. Jei gautos paslaugos turi b?ti laikomos neapmokestinamomis, paslaugos gav?jas neturi teis?s ? PVM atskaitą. Jei remiantis jurisprudencija vis d?lto paaišk?t?, kad sandoris iš tikr?j? (vertinant objektyviai) buvo apmokestinamas, PVM atskaita iš esm?s b?t? galima.

39. Paprastai prekių tiek?jas arba paslaugų teik?jas ?vykus klaidai d?l mokes?io tarifo padidint? kainą – jei tai ?manoma pagal civilin? teisę – atitinkamu PVM ir išrašyt? paslaugos gav?jui atitinkamos (didesn?s) kainos s?skait? fakt?rą. Paslaugos gav?jas apmok?t? ši? s?skait? fakt?rą ir, naudodamasis šia s?skaita fakt?ra, gal?t? neutralizuoti ši? papildom? PVM naštą per

PVM atskait?.

40. Vis d?lto šioje byloje buvo pasirinktas kitas kelias, kuris paskatino prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism? pateikti nurodytus prejudicinius klausimus. Paslaugos gav?jas netur?jo mok?ti jokio papildomo PVM, nes paslaug? teik?jas nepadidino savo kainos PVM suma. Paslaug? teik?jas gal?jo to nedaryti, nes pats mokes?i? administratorius atsisak? *a posteriori* apskai?iuoti mokest? d?l pirma nurodyt? priežas?i? arba d?l to, kad paslaug? teikimas buvo neapmokestinamas pagal nacionalin? teis?.

41. Vis d?lto, kadangi paslauga buvo objektyviai apmokestinama pagal S?jungos teis?, o pareišk?ja sumok?jo tam tikr? kain?, ji mano, kad pagal S?jungos teis? mok?tinas PVM buvo objektyviai ?trauktas ? šio? kain?. Tod?l ji gali neutralizuoti „mok?tin? PVM“ pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt?, net jei *Royal Mail* niekada nesumok?jo mokes?i? kreditoriui šio „mok?tino mokes?io“, nes jis nebuvo apskai?iuotas. Pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt? iš esm?s reikalaujama s?skaita fakt?ra, kurioje b?t? nurodytas šis *Royal Mail* mok?tinas PVM, n?ra b?tina, nes pats Teisingumo Teismas s?skait? fakt?r? laik? tik formaliu kriterijumi.

42. Jei taip b?t? iš ties?, visi teis? ? PVM atskait? turintys *Royal Mail* paslaug? gav?jai gaut? „nenumatyt? peln?“. Jie neman? galintys atskaityti PVM, kol Teisingumo Teismas nepri?m? sprendimo d?l neapmokestinimo nuostatos apr?pties. Gautos paslaugos d?l tokios netik?tos PVM atskaitos PVM pajam? s?skaita tapt? pigesn?s, taigi padid?t? paslaugos gav?j? (tarp j? ir pareišk?jos) pelno marža. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, bendra suma siekia maždaug 575 mln.–1,15 mlrd. EUR (šioje byloje – 480 000 EUR).

43. D?l šios priežasties prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos galima nagrin?ti kartu, teiraujasi, ar tokios bendros klaidos atveju, *a posteriori* neapskai?iavus iš tikr?j? mok?tino PVM, apskritai gali b?ti kalbama apie PVM, kuris yra „mok?tinas ir sumok?tas“ pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt? ir kur? paslaugos gav?jas gali neutralizuoti, naudodamasis PVM atskaita. Tai susij? su PVM atskaita *pagal esm?* (apie tai – šios išvados C skirsnyje).

44. Tre?iasis klausimas susij?s su PVM atskaitos ?gyvendinimu, taigi, su PVM atskaita pagal esm?, kai paslaugos gav?jas d?l pirma pamin?tos bendros klaidos neturi s?skaitos fakt?ros, kurioje b?t? atskirai nurodytas iš tikr?j? taikomas PVM (apie tai – šios išvados B skirsnyje). Ketvirtasis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimas susij?s su tam tikromis bendros klaidos detal?mis ir kitomis gr?žinimo ? ankstesn? pad?t? išvengiant „nenumatyto pelno“ alternatyvomis. Ketvirtasis klausimas bus nagrin?jamas kartu su kitais klausimais.

45. Atsižvelgdama ? tai, kad atsakymas ? pirm?j? ir antr?j? klausimus iš tikr?j? yra b?tinas tik tuo atveju, jei atsakius ? tre?i?j? klausim? paaišk?t?, kad PVM atskaita galima ir be s?skaitos fakt?ros su atskirai nurodytu PVM, pirmiausia atsakysiu ? tre?i?j? klausim?. Jis yra susij?s su PVM atskaitos vykdymu ir klausimu, ar PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatyta prievol? *tur?ti s?skait? fakt?r?* yra PVM atskaitos s?lyga, kaip Teisingumo Teismas yra nusprend?s sprendimuose *Volkswagen*(7) ir *Biosafe*(8) (apie tai – šios išvados B skirsnio 2 dalyje), ar ši s?lyga tapo nebeaktuali d?l Teisingumo Teismo sprendimo *V?dan*(9) (apie tai – šios išvados B skirsnio 3 dalyje).

B. D?l s?skaitos fakt?ros reikšm?s PVM atskaitai (tre?iasis prejudicinis klausimas)

1. Pirmin?s pastabos

46. Atskaitos tašku, kuriuo remiantis galima vertinti, ar s?skaita fakt?ra su atskirai nurodytu

PVM yra b?tina PVM atskaitos s?lyga, laikomas PVM direktyvos 167 straipsnis. Jame nustatyta, kad (paslaug? ar preki? gav?jo) teis? ? atskait? atsiranda atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM (taigi atsiradus paslaugos teik?jo ar preki? tiek?jo prievolei sumok?ti PVM, kaip nustatyta PVM direktyvos 63 straipsnyje). S?skaita fakt?ra tam neb?tina.

47. Nors PVM direktyvos 167 straipsnyje iš esm?s siekiama sinchronizuoti paslaugos teik?jo ar preki? tiek?jo prievol? sumok?ti PVM ir paslaug? ar preki? gav?jo PVM atskait?, PVM direktyvos 178 straipsnyje šis principas iš dalies kei?iamas. Siekiant s?kmingai pasinaudoti PVM atskaita turi b?ti tenkinamos dvi s?lygos: atsirasti paslaugos teik?jo ar preki? tiek?jo prievol? sumok?ti PVM, o paslaug? ar preki? gav?jas privalo *tur?ti s?skait? fakt?r?*. Be to, šioje s?skaitoje fakt?roje turi b?ti nurodyti tam tikri rekvizitai (žr. PVM direktyvos 226 straipsn?).

48. Taigi teise atskaityti prid?tin?s vert?s mokest? gali b?ti pasinaudojama pagal PVM direktyvos 167 straipsn? ir 63 straipsn? jau preki? tiekimo ar paslaug? teikimo momentu. Tokiu atveju lemiam? reikšm? turi vien tai, ar PVM buvo ?trauktas ? sumok?t? kain?, nepaisant bendros klaidos (apie tai – šios išvados C skirsnio 3 dalyje), arba tai, ar pagal PVM direktyvos 178 straipsn? svarbu tur?ti ir atitinkam? s?skait? fakt?r?, kurioje nurodytas perkeltas PVM.

49. Manau, kad teisingas yra antrasis poži?ris. Atidžiau panagrin?jus matyti, kad tik toks poži?ris gali b?ti suderinamas ir su ligšioline Teisingumo Teismo jurisprudencija. Pirmiausia reikia skirti teis?s ? PVM atskait? atsiradim? *pagal esm?* ir teis?s ? PVM atskait? atsiradim? *pagal sum?*.

50. Atidžiau panagrin?jus Teisingumo Teismo jurisprudencij? matyti, kad Teisingumo Teismas ligi šiol daugiausia yra teik?s nuomon? d?l teis?s ? PVM atskait? atsiradimo *pagal esm?*. Pagal jurisprudencij? teis? ? PVM atskait?, taigi, ir teis? ? gr?žinim?, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Ši teis? vis? mokes?i?, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai, atžvilgiu ?gyvendinama nedelsiant(10). Kaip matyti iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? PVM atskait? arba PVM gr?žinim?, jeigu esmin?s s?lygos ?vykdytos, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaik? kai kuri? formali? reikalavim?(11). Kitaip gal?t? b?ti tik tuomet, jei toki? formali? reikalavim? pažeidimas neleist? pateikti negin?ijamo ?rodymo, kad esminiai reikalavimai yra ?vykdyti(12).

51. PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas, kuriame paslaug? ar preki? gav?jui leidžiama atskaityti „mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už <...> paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“, padeda suprasti PVM atskaitos prasm? ir tiksl?. D?l PVM charakterizuojan?io vartojimo mokes?io pob?džio(13) ir netiesioginio apmokestinimo metodo paslaugas ar paslaug? ar preki? gav?jas, kuris turi teis? atskaityti PVM, taikant PVM atskait? turi b?ti atleidžiamas nuo ? kain? ?skai?iuoto jam perketo PVM, kur? turi mok?ti kitas asmuo (paslaugos teik?jas ar preki? tiek?jas, šioje byloje – *Royal Mail*).

52. Rimtai svarstant ši? id?j?, iš ties? reik?t? atsižvelgti ? pareišk?jos atlikt? faktin? kainos mok?jim?. Tik nuo to momento pareišk?ja iš tikr?j? (netiesiogiai) apmokestinama PVM. Vis d?lto iš PVM direktyvos 167a straipsnio nuostatos matyti, kad direktyvos leid?jas teis? ? PVM atskait? suteikia dar prieš apmok?jim?. Pagal š? straipsn? teis? ? atskait? gali b?ti ribojama mok?jimo momentu, net jei prievol? sumok?ti PVM atsiranda tik gavus mok?jim?. Tai turi prasm? tik tada, jei kitais atvejais PVM atskaita galima dar prieš sumokant kain?.

53. Taigi aišku, kad direktyvos leid?jas daro prielaid?, jog paslaug? ar preki? gav?jas apmokestinamas PVM dar iki jam sumokant kain?, bet jau po paslaugos suteikimo ar preki? tiekimo. Tuo momentu teis? ? PVM atskait? *pagal esm?* jau yra atsiradusi.

2. Teisės ? PVM atskait? atsiradimas pagal sum?

54. Vis dėlto dar reikia išsiaiškinti PVM atskaitos atsiradimo *pagal sum?* moment?. Šiuo klausimu lemiam? reikšm? turi PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas.

55. Vien paslaug? teikimo ar preki? tiekimo momentas dar nieko nesako apie tai, kokio dydžio PVM, kur? teks mok?ti paslaugas ar paslaug? ar preki? gav?jui, yra ?skai?iuotas ? kain?. Vis dėlto tai yra b?tina pasinaudojimo teise ? PVM atskait? s?lyga. Tai akivaizdu tokiems atvejais kaip šis, kai abi šalys klaidingai laiko sandor? neapmokestinamu. Kaip matyti iš sutartini? susitarim?, ir *Royal Mail*, ir pareišk?ja dar? prielaid?, kad PVM ? sutart? kain? ne?skai?iuotas. Jei b?t? apskai?iuotas PVM, pareišk?jai pagal sutartinius susitarimus tekt? sumok?ti j? papildomai. Tai niekada nebuvo padaryta, nors paslauga neabejotinai buvo suteikta. Taigi vien paslaugos suteikimas dar neparodo, ar pareišk?jai tenka PVM našta.

56. Visiškai logiška, jei direktyvos leid?jas PVM atskait? ne tik susieja su preki? tiekimu ar paslaug? teikimu, bet ir PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustato papildom? reikalavim? paslaug? ar preki? gav?jui „tur?ti s?skait? fakt?r?“(14).

57. Reikalavimas tur?ti s?skait? fakt?r? taip pat skirtas PVM teis?je ?tvirtintam neutralumo principui ?gyvendinti. Neutralumo principas yra iš vartojimo mokes?io pob?džio kylantis pagrindinis PVM principas(15). Šis principas, be kita ko, reiškia, kad ?mon?, kaip mokes?i? rink?ja valstyb?s naudai, iš esm?s turi b?ti atleidžiama nuo galutin?s PVM naštos(16), jei pati ?mon?s veikla skirta (iš esm?s) apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti(17).

58. Naštos mažinimo aspektas(18) reiškia, kad PVM atskaita galima tik jei gav?jui tenka PVM našta(19). Vis dėlto ši našta gav?jui tenka ne tuomet, kai jam patiekiamos prek?s ar suteikiamos paslaugos, o tik tuomet, kai jis sumoka atlyg? (apie tai – šios išvados 52 ir 55 punktuose). PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto nuostata akivaizdžiai grindžiama mintimi, kad apmok?jimas paprastai vykdomas tuojau po atitinkamos s?skaitos fakt?ros išrašymo. Tada jau tuo momentu galima preziumuoti gav?jui neatid?liotinai tenkan?i? PVM našta?.

59. Tai labai aiškiai matyti iš ankstesn?s Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kurioje aiškiai nurodyta(20), kad nedelsiant taikoma teis? ? PVM atskait? grindžiama prielaida, jog apmokestinamieji asmenys iš esm?s neatlieka joki? mok?jim?, taigi nemoka ir PVM, kol negauna s?skaitos fakt?ros arba kito jai lygiavert?io dokumento, ir kad negalima preziumuoti, kad sandoris apmokestinimas PVM iš anksto.

60. Tai, kokia PVM našta tenka (arba teks) gav?jui, kaip teisingai pažymi ir Ispanija, ?ekijos Respublika ir Jungtin? Karalyst?, tampa aišku tik tuomet, kai atitinkamas PVM ?skai?iuojamas ? gav?jo mok?tin? atlyg?. Kuri PVM dalis ?skai?iuota ? atlyg?, matyti tik iš su atlygiu susijusi? teisini? santyki? ir *atsiskaitymo už j? ?gyvendinim?*. Už teisinio sandorio ?vykdym? atsiskaitoma išrašius atitinkam? s?skait? fakt?r?, kurioje tiek?jas atskleidžia savo skai?iavimus.

61. Per toki? masin? proced?r? kaip prid?tin?s vert?s apmokestinimas tik kainoje atskleidus mok?tino PVM perk?lim? paslaugos gav?jui užtikrinama, kad šis žinot?, o mokes?i? administratorius gal?t? kontroliuoti, kokio dydžio PVM, tiek?jo nuomone, tenka mok?ti gav?jui. Taigi gav?jas taip pat žino, nuo kurio momento ir koku mastu jis v?l gal?s neutralizuoti š? PVM pasinaudodamas teise ? atskait?.

62. Jei, kaip šiuo atveju, abi šalys ir mokes?i? administratorius klaidingai preziumavo neapmokestinam? sandor?, sutartu atlygiu PVM n?ra *perkeliamas* paslaugos gav?jui iš tiek?jo, kaip teisingai pažymi visos ? byl? ?stojusios šalys, išskyrus pareišk?j?. D?l šios priežasties

tiesiogiai ir nenurodant PVM sąskaitoje faktūroje. Jei abi šalys, pastebėjusios klaidą, nuspręstų pakeisti sutartį ir traukti į kainų trūkumą PVM, tai taip pat atspindėtų atitinkamoje sąskaitoje faktūroje, kuria remdamasis paslaugos gavėjas ir galėtų pasinaudoti PVM atskaita. Atitinkamai *Royal Mail*, išrašiusi sąskaitą faktūrą, taip pat privalėtų sumokėti *a posteriori* nurodytą PVM bent pagal PVM direktyvos 203 straipsnį(21). Taip būtų atkurtas PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte siekiamas pirkimo mokesčio ir mokestinys prievolės sinchronizavimas.

63. Apibendrinant galima teigti, kad PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatytas reikalavimas turėti sąskaitą faktūrą yra priemonė, skirta PVM naštai atsekamai visoms suinteresuotosioms šalims (įskaitant mokesčių administratorių) perkelti nuo paslaugos teikėjo ar prekės tiekėjo (kuris privalo sumokėti mokestį) gavėjui (kuriam mokestis įskaičiuojamas į kainą). Tik taip paslaugos ar prekės gavėjas gali nustatyti, kokia PVM našta, paslaugos teikėjo ar prekės tiekėjo nuomone, jam tenka. Remdamasis šia sąskaita faktūra, iš kurios matyti jam tenkanti našta, jis gali pasinaudoti teise atskaityti šio dydžio našta.

64. Teisingumo Teismas sprendimuose *Volkswagen*(22) ir *Biosafe*(23) jau pakankamai išaiškino šios sąskaitos faktūros, kaip būtinos mokesčio naštos perkėlimo priemonės ir naštos sumažinimo taikant PVM atskaitą sąlygas, turėjimo svarbą. Tai pabrėžia ir Jungtinė Karalystė bei Vokietijos Respublika.

65. Sprendimas *Volkswagen* buvo susijęs su situacija, kai šalys darė prielaidą, kad jį sandoriai neapmokestinami. Kai klaida buvo pastebėta, praėjus keleriems metams pirmą kartą buvo išrašytos sąskaitos faktūros su atskirai nurodytu PVM ir pateiktas prašymas jį grąžinti pagal PVM grąžinimo direktyvą. Teisingumo Teismas nurodė(24), kad tokiomis aplinkybėmis paslaugos ar prekės gavėjas objektyviai negalėjo pasinaudoti teise į grąžinimą iki šio patikslinimo, nes „neturėjo sąskaitos faktūros ir nežinojo, kad PVM buvo mokėtinas. Iš tikrųjų tik atlikus šį patikslinimą buvo įgyvendintos esminės ir formalios sąlygos teisei į PVM atskaitą atsirasti“.

66. Sprendimas *Biosafe* buvo priimtas byloje, panašioje į šiuo metu nagrinjamą, tik PVM buvo prašoma leisti atskaityti bendrai suklydus dėl teisingo mokesčio tarifo. Pritaikytas mažesnis mokesčio tarifas, nei privalėta, tiekėjas po kelių metų patikslino savo sąskaitos faktūrą, padidindamas atskirai nurodytą PVM. Teisingumo Teismas ir šioje byloje padarė išvadą(25), kad paslaugos ar prekės gavėjas objektyviai negalėjo pasinaudoti teise į atskaitą prieš patikslinant sąskaitos faktūrą, nes anksčiau „neturėjo pirminės sąskaitos faktūros ištaisančio dokumento ir nežinojo, kad turėjo būti sumokėtas papildomas PVM. Iš tikrųjų tik atlikus šį patikslinimą buvo įgyvendintos esminės ir formalios sąlygos teisei į PVM atskaitą atsirasti“.

67. Abiejose bylose Teisingumo Teismas teisingai nusprendė, kad našta paslaugos ar prekės gavėjui tenka ne anksčiau, nei gaunama sąskaita faktūra, kurioje matyti jo PVM našta. Vis dėlto nagrinjamu atveju pareiškėja neturi tokios ištaisytos sąskaitos faktūros.

68. Be to, kaip jau yra pažymėjus Teisingumo Teismas(26), tik sąskaitos faktūros turėjimas leidžia mokesčių administratoriui kontroliuoti atsiradusią prievolę sumokėti PVM ir prašomą atskaityti PVM. Kuo daugiau informacijos pateikiama tokioje sąskaitoje faktūroje, tuo veiksmingesnė kontrolė, o tai paaiškina išplėstą PVM direktyvos 226 straipsnio sąrašą. Tai taip pat leidžia manyti, kad sąskaitos faktūros su nurodytu PVM turėjimas yra lemiamas veiksnys, todėl – esminė PVM atskaitos sąlyga. Vadinausi, pareiškėja negali atskaityti PVM, nesant tokios sąskaitos faktūros.

3. **Ar vis dėlto yra galimybė atskaityti PVM be sąskaitos faktūros?**

a) **Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl eksperto rodytos teisės į atskaitą**

69. Jokios kitos išvados neleidžia daryti ir Teisingumo Teismo sprendimas byloje *V?dan*(27), kaip jau paaiškinau kitur(28). Tiesa, Teisingumo Teismas šio sprendimo 42 punkte pažym?jo, kad griežtai taikant formal? reikalavim? *pateikti s?skaitas fakt?ras b?t? pažeisti neutralumo ir proporcingumo principai, nes tai neproporcingai kliudyt? apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti mokes?i? neutralumu, susijusiu su jo sandoriais.*

70. Vertinant paviršutiniškai, gal?t? b?ti laikomasi nuomon?s, kad PVM atskaita atitinkamai leidžiama neturint s?skaitos fakt?ros ir nepaisant 178 straipsnio formuluot?s. Vis d?lto atidžiai skaitant cituojam? sprendim? tokio teiginio jame rasti nepavyksta.

71. Viena vertus, Teisingumo Teismas šioje byloje tur?jo atsakyti „tik“ ? klausim?, ar PVM atskaita galima remiantis eksperto ?vertintu tokio pob?džio statybos projektams ?prastai taikomos atskaitos dydžiu. Teisingumo Teismas teisingai paneig? toki? galimyb?. PVM atskaita taikoma atsižvelgiant ? *faktin?*, o ne ? *?prast?* PVM našt?. Vertinim? atlik?s ekspertas b?t? gal?j?s ?rodyti tik pastar?j? našt?.

72. Kita vertus, byloje taip ir liko neatsakyta, ar kada nors buvo išrašytos s?skaitos fakt?ros su nurodytu PVM. Buvo aišku tik tai, kad pirmin?s s?skaitos fakt?ros buvo nebe?skaitomos ir kad mokes?i? administratorius primygtinai reikalavo pateikti originalus. Vis d?lto tai nesuderinama su direktyva. Joje nereikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo mokestinio patikrinimo metu dar tur?t? s?skait? fakt?r? ir gal?t? j? pateikti; s?skait? fakt?r? b?tina tur?ti tik pasinaudojant teise ? PVM atskait?. Jei v?liau s?skaita fakt?ra prarandama, apmokestinamasis asmuo, be abejo, gali ?rodyti, kad jis tur?jo s?skait? fakt?r?, kurioje buvo nurodytas atitinkamo dydžio PVM, pateikdamas visus ?manomus ?rodymus (paprastai – kopij?).

73. Taigi Teisingumo Teismo argumentai Sprendime *V?dan* atitinkamai susij? tik su PVM atskaitos ?rodymu(29). Materiali?j? (t. y. PVM direktyvos 167 ir 178 straipsniuose nustatyt?) PVM atskaitos s?lyg? laikymasis gali b?ti nustatytas remiantis visais galimais ?rodymais, ta?iau eksperto pateiktas ?rodymas d?l ?prastai taikomo PVM šiuo tikslu *per se* netinkamas(30). Mano nuomone, toki? išvad? taip pat pakankamai aiškiai leidžia daryti to sprendimo rezoliucin? dalis, nagrin?jama atsižvelgiant ? pateiktus klausimus ir faktines aplinkybes.

b) *Teisingumo Teismo jurisprudencija d?l pasinaudojimo teise ? PVM atskait? laikotarpio*

74. Taip aiškinant Sprendim? *V?dan*(31) neprieštaraujama ir jurisprudencijai, kurioje Teisingumo Teismas nagrin?jo konkret? laikotarp?(32), per kur? turi b?ti pasinaudota teise ? PVM atskait?. Šiuose sprendimuose Teismas visais atvejais atsižvelg? ? tai, ar paslaugas ar prekes ?sigyjantis apmokestinamasis asmuo turi s?skait? fakt?r?(33).

75. Pavyzdžiui, Sprendime *Terra Baubedarf-Handel* Teisingumo Teismas aiškiai nurod?: „Proporcingumo principui visiškai neprieštaruoja tai, kad apmokestinamasis asmuo PVM atskait? turi atlikti per ataskaitin? laikotarp?, kuriuo tenkinamos abi s?lygos: tiek s?lyga tur?ti s?skait? fakt?r? ar s?skaitai fakt?rai lygiavert? dokument?, tiek teis?s ? atskait? atsiradimo s?lyga. Šis reikalavimas, viena vertus, atitinka vien? iš Šeštosios direktyvos tiksl?, t. y. užtikrinti (?rodymais) kontroliuojam? PVM rinkim?, kita vertus, <...> mok?jimas už prekį tiekim? ar paslaug? teikim?, taigi, ir pirkimo mokes?io sumok?jimas, paprastai neatliekamas iki s?skaitos fakt?ros gavimo“(34). Sprendime *Senatex*(35) Teisingumo Teismas nusprend?, 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?“.

76. Taigi, jei s?skaitos fakt?ros tur?jimas turi lemiam? reikšm? nustatant laikotarp?, per kur? turi b?ti pasinaudota teise ? PVM atskait?, tai reiškia, kad toks tur?jimas yra ne tiesiog formalus, o

esminis kriterijus. Taigi PVM atskaitai būtina turėti atitinkamą sąskaitų faktūrą.

c) Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl neišsamios ar klaidingos sąskaitos faktūros taisymo atgaline data

77. Galiausiai tai matyti ir iš naujausios Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su sąskaitų faktūrų taisymu atgaline data(36). Tiesa, joje Teisingumo Teismas skiria esminius ir formalius teisei ? PVM atskaitų taikomus reikalavimus. Formalūs reikalavimai reglamentuoja PVM sistemos ?gyvendinimo tvarką ir kontrolę bei gerą funkcionavimą, kaip antai prievolės, susijusios su apskaita, sąskaitų faktūrų išrašymu ir deklaravimu(37). Pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė ? PVM atskaitų, jeigu esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys nevykdė kai kurių formalių reikalavimų(38). Galiausiai, kadangi mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, jis neturi, kiek tai susiję su apmokestinamojo asmens teise atskaityti šį mokestį, nustatyti papildomą sąlygą, galinčią naudoti?si šia teise padaryti ne?manomą(39).

78. Vis dėlto, atidžiau panagrinėjus, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje dėl formalių trūkumų, kurie nedraudžia atskaityti PVM, niekuomet nesiremiama pačios sąskaitos faktūros turėjimu (ar sąskaitos faktūros egzistavimu), visais atvejais remiamasi sąskaitos faktūros rekvizitais(40).

79. Taigi šioje jurisprudencijoje nagrinėjamas tik *tam tikrą* formalių sąlygų nebuvimas, o ne *visų* formalių sąlygų nebuvimas. Dėl šios priežasties iš šios jurisprudencijos negalima daryti išvados, kad teisė ? PVM atskaitų gali atsirasti neturint sąskaitos faktūros. Teisingumo Teismas taip pat tik pabrėžia, kad „sąskaitos faktūros, kurioje nurodyti Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje numatyti rekvizitai, turėjimas yra formali, o ne esminė teisės ? PVM atskaitų sąlyga“(41). Tai tiesa. Visų Direktyvos 2006/112 226 straipsnio sąrašė nurodytų rekvizitų paaiskinimas yra formali sąlyga. Šie rekvizitai – jei nėra esminiai (apie tai išsamiau žr. šios išvados 81 ir paskesniuose punktuose) – ir vėliau (pavyzdžiui, pagal PVM direktyvos 219 straipsnį) gali būti pildomi arba keičiami. Vis dėlto pačios sąskaitos faktūros *turėjimas* pagal PVM direktyvos 178 straipsnį, kaip faktas, nėra tokia formali sąlyga(42).

80. Be to, Teisingumo Teismas iš šio teiginio taip pat daro „tik“ tokį išvadą, kad mokesčių administratorius neturi atsisakyti suteikti teisės ? PVM atskaitų vien dėl to, kad sąskaita faktūra neatitinka, pavyzdžiui, PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto sąlygų (tiksliai nurodytas tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis, pobūdis ir data, kada jos buvo pateiktos ar suteiktos), jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar ?vykdytos esminės su šia teise susijusios sąlygos(43). Tas pats taikoma 226 straipsnio 3 punkte (nurodytas paslaugos teikėjo ar prekių tiekėjo PVM mokėtojo kodas)(44) ar 226 straipsnio 2 punkte (nurodytas sąskaitos faktūros numeris)(45) nurodytiems rekvizitams. Taigi Teisingumo Teismas pripažino paslaugų ar prekių gavėjo jau turimos (formaliai klaidingai išrašytos) sąskaitos faktūros taisymo galiojimą atgaline data(46).

81. Tai ?tikina. Tam, kad dokumentas, kuriuo atsiskaitoma už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, būtų laikomas sąskaita faktūra, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą, pakanka, kad iš jo ir paslaugų ar prekių gavėjui, ir mokesčių administratoriui būtų aišku, kas yra paslaugos teikėjas ar prekių tiekėjas, kokio dydžio PVM ir kada jis perkėlis ir už kokį sandorą, taip pat, kokiam paslaugų ar prekių gavėjui. Tam reikia duomenų apie paslaugos teikėjų, paslaugų ar prekių gavėjų, prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dalyką, kainą ir atskirai nurodyto PVM(47). Jei šie penki esminiai rekvizitai nurodyti, kaip jau minėjau kitur(48) – vadinasi, ? sąskaitos faktūros esmė ir tikslas? atsižvelgta, o teisė ? PVM atskaitų yra galutinai atsiradusi(49).

82. Pavienis iš visų PVM direktyvos 226 straipsnyje nurodytų rekvizitų nebuvimas neužkerta kelio atskaityti PVM, jei šie trūkumai ištaisomi dar per administracinę procedūrą arba teismo

proces?. Apie toki? teisin? pasekm? galiausiai galima spr?sti ir i? Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su s?skaitos fakt?ros taisymu atgaline data(50).

83. Jei vis d?lto s?skaitos fakt?ros tr?kumas, kaip ?ioje byloje, yra susij?s su PVM nurodymu atskirai, o tai yra viena i? esmini? teis? ? PVM atskait? suteikian?ios s?skaitos fakt?ros ypatybi?, PVM atskaita vien d?l ?ios priežasties negalima. Paslaug? ar preki? gav?jas negali reikalauti panaikinti PVM naštos remdamasis s?skaita fakt?ra, pagal kuri? tiekimas ar teikimas yra neapmokestinamas. ?iuo klausimu Jungtin? Karalyst? teisingai kalba apie i?ankstin? PVM atskaitos s?lyg?. I? tokios s?skaitos fakt?ros nematyti PVM naštos. Neturint tokios s?skaitos fakt?ros, kaip mokes?io naštos „perk?limo priemon?s“, PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatytos s?lygos lieka ne?vykdytos.

84. I? PVM direktyvos 178 straipsnio a ir f punkt? palyginimo taip pat aiškiai matyti, kad direktyvos leid?jas ?prastam netiesioginio surinkimo atvejui (a punktas) nustat? papildom? s?lyg? – tur?ti s?skait? fakt?r?. Ši s?lyga n?ra b?tina atskirais tiesioginio surinkimo (f punktas) – atvirkštinio apmokestinimo – atvejais(51), tod?l ir nenumatyta. Vis d?lto toks teis?k?ros sprendimas b?t? apeinamas, jei s?skaitos fakt?ros tur?jimas tapt? vien formalumas ir b?t? pripažintas nereikšmingu.

d) *Tarpin? i?svada*

85. Taigi tiek PVM direktyvos tekstas, tiek Teisingumo Teismo jurisprudencija leidžia daryti i?vad?, kad teisei ? tam tikro dydžio PVM atskait? taip pat b?tina, kad paslaug? ar preki? gav?jas b?t? tur?j?s s?skait? fakt?r?, kurioje atskirai nurodytas perkeltas atitinkamo dydžio PVM. Atsižvelgiant ? tai, kad taip niekada nebuvo, pareišk?ja jau vien d?l ?ios priežasties negali atskaityti PVM.

4. *I?svada*

86. ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad teisei ? PVM atskait? b?tina patiekti prekes ar suteikti paslaugas ir tur?ti s?skait? fakt?r? (PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas), patvirtinan?i? PVM perk?lim?, j? nurodant atskirai. Vadinas, pareišk?ja, netur?dama tokios s?skaitos fakt?ros, neturi teis?s pasinaudoti PVM atskaita.

C. **Subsidiariai: d?l „mok?tino ar sumok?to PVM“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt? (pirmasis ir antrasis prejudiciniai klausimai)**

87. Atsakymai ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pirm?j? ir antr?j? klausimus praktiškai reikalingi tik tuo atveju, jei Teisingumo Teismas neatsakyt? ? klausim? d?l b?tinyb?s tur?ti s?skait? fakt?r? su nurodytu PVM ar nuspr?st? kitaip.

88. Šiais dviem klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar faktiškai sumok?t? kain? visada sudaro apmokestinamoji grynoji suma ir atitinkamas PVM. Tai susij? su PVM direktyvos 73 ir 78 straipsni? d?l apmokestinamosios vert?s aiškinimu (apie tai – 2 skirsnyje). Teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar tuo atveju, jei ? kain? taip pat ?traukta PVM dalis, paslaug? ar preki? gav?jas gali atskaityti PVM nuo faktiškai už paslaug? „mok?tino ar sumok?to“ PVM pagal direktyvos 168 straipsnio a punkt?, net jei abi šalys d?l bendros klaidos man?, kad paslauga yra neapmokestinama. Tai susij? su PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto aiškinimu. Reikia patikslinti, kas „turi mok?ti ar sumok?jo“ PVM (apie tai – 1 skirsnyje) ir ar omenyje turimas konkre?iai, ar tinkamai taikant teis?s aktus iš tikr?j? (abstrak?iai) mok?tinas PVM (apie tai – 3 skirsnyje).

D?l s?vokos „mok?tinas ar sumok?tas PVM“, numatytos PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte

89. Lemiam? reikšm? pareišk?jos (kaip paslaug? ar preki? gav?jo) ir mokes?i? administratoriaus santykiams turi PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas. Šiame punkte kalbama apie „mok?tino ar sumok?to PVM“ atskait?. B?tina paaiškinti, kuris PVM turimas omenyje. Tai gali b?ti *Royal Mail* (t. y. tiek?jo) arba pareišk?jos (t. y. paslaug? ar preki? gav?jo) „mok?tinas ar sumok?tas PVM“.

90. Vis d?lto, kadangi PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas susij?s su PVM už gaut? paslaug? atskaita, atsakymas akivaizdus. Šiame etape, t. y. paslaug? ar preki? gav?jui gaunant paslaug?, PVM privalo arba gali sumok?ti tik vienas asmuo. Šis asmuo yra teik?jas, taigi šiuo atveju – *Royal Mail*.

91. Tai, ar paslaug? ar preki? gav?jas turi sumok?ti ar sumoka PVM, priklauso tik nuo jo pardavimo sandori? – PVM direktyvos 168 straipsnyje kalbama apie jo „apmokestinamuosius sandorius“. Tai *a contrario* patvirtina PVM direktyvos 169 straipsnis, pagal kur? taip pat leidžiama atskaityti PVM už tam tikrus neapmokestinamus pardavimo sandorius. Taigi šiame etape visiškai neaišku, ar paslaug? arba preki? gav?jas apskritai kada nors tur?s sumok?ti valstybei PVM. Be to, Teisingumo Teismas ne kart? yra nusprend?s(52), kad net ir nes?kmingai veik?s, pardavimo sandori? netur?j?s (t. y. niekada PVM neprival?j?s mok?ti ar nemok?j?s) verslininkas turi teis? ? PVM atskait?. Vien d?l šios priežasties PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto formuluot? negali b?ti jam taikoma.

92. Kalbant apie pirkimo sandorius, paslaug? ar preki? gav?jas neprivalo ir negali sumok?ti PVM, išskyrus PVM direktyvos 194 ir paskesniuose straipsniuose nustatytus atvirkštinio apmokestinimo atvejus. Paslaug? ar preki? gav?jas – pagal civilin? teis? – privalo sumok?ti tik tiekiam? preki? ar teikiam? paslaug? kain?. Tik ši? kain? jis ir gali sumok?ti. ? ši? kain? gali b?ti ?skai?iuota dalis, atitinkanti tiek?jo PVM skol?. Vis d?lto tai nekei?ia fakto, kad paslaug? ar preki? gav?jui mokant kain? bus mok?tina ir sumok?ta tik kaina, o ne PVM. PVM kreditorius yra ne tiek?jas, o tik valstyb?.

93. Tai patvirtina tolesnis PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto tekstas. Šiame punkte kalbama apie „mok?tin? <...> PVM toje valstyb?je nar?je <...>“. Vis d?lto kaina arba j? sudaranti apskai?iuota PVM dalis yra mok?tina ne valstyb?je nar?je, o sandorio šaliai. Taikytina teis? ar jurisdikcija nustatoma pagal sutartyje ?tvirtintus susitarimus, o ne pagal PVM teis?s nuostatas d?l vietos.

94. Vadinasi, priešingai, nei mano Komisija, PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nurodytas „mok?tinas ar sumok?tas PVM“ reiškia tiek?jo ar teik?jo atitinkamai valstybei narei mok?tin? ar sumok?t? PVM.

2. D?l PVM dalies tariamai neapmokestinamos paslaugos kainoje

95. Kitas klausimas, kur? reikia išnagrin?ti atskirai, yra tai, ar ? paslaug? ar preki? gav?jo mok?tin? (ar sumok?t?) kain? ?traukta PVM dalis, kuri? turi sumok?ti tiek?jas, net jeigu jis pats arba kartu su savo sandorio šalimi (ir galb?t su mokes?i? administratoriumi) man?, kad teikimas yra neapmokestinamas. Vis d?lto ? š? klausim? atsakyta ne PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte, o 73 ir 78 straipsniuose, atsižvelgiant ? 90 straipsn?.

96. Iš PVM direktyvos 73 straipsnio matyti, kad apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš paslaug? ar preki? gav?jo arba iš tre?iosios šalies už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?. Direktyvos 78 straipsnyje išvardyti

tam tikri elementai, kuriuos apima apmokestinamoji vertė. Pagal direktyvos 78 straipsnio a punktą apmokestinamoji vertė PVM neapima.

97. Taigi, jeigu asmuo sumoka už apmokestinamąjį tiekimą ar teikimą 100, ši suma jau apima PVM – šiuo klausimu pareiškėjos argumentai teisingi. Tai matyti iš PVM direktyvos 78 straipsnio a punkto. Kadangi pagal šios direktyvos 93 ir 96 straipsnius mokesčio tarifas taikomas nuo apmokestinamosios vertės, o ji PVM neapima, gauta kaina turi būti išskirstyta. Dėl šios priežasties gautas 100 taikant 20 % mokesčio tarifą pasiskirsto į apmokestinamąjį vertę ($100/120$ nuo 100 = 83,33) ir tiekėjo ar teikėjo mokėtiną PVM ($20/120$ nuo 100 = 16,66). Pagal PVM direktyvos 93 ir 96 straipsnius 83,33 dydžio apmokestinamajai vertei pritaikius 20 % mokesčio tarifą gaunamas PVM yra 16,66. Šis apskaičiavimo metodas visada yra toks pat ir nepriklauso nuo sutartinio susitarimo ar klaidos nustatant teisingą mokesčio tarifą.

98. Pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatytą bendrąjį taisyklę už atlygą tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąjį vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis. Šis atlygis yra subjektyvi vertė, t. y. realiai gauta, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vertė(53). Ši taisyklė turi būti taikoma nepažeidžiant pagrindinio šios direktyvos principo, t. y. kad PVM sistemoje mokestį sumoka tik galutinis vartotojas(54).

99. Taigi Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje teisingai pabrėžia, kad kai pirkimo-pardavimo sutartis sudaroma be nuorodos į PVM, tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę tiekėjas negali išsigiję susigrąžinti vėliau mokesčio administratoriaus reikalaujamo PVM, visos kainos neatskaidius PVM laikymas apmokestinamąja verte, kuriai taikomas PVM, reikštų, kad PVM turėtų mokėti tiekėjas. Taip būtų pažeidžiamas principas, pagal kurį PVM yra vartojimo mokestis, turimas mokėti galutinio vartotojo(55). Toks laikymas apmokestinamąja verte taip pat prieštarautų taisyklei, pagal kurią mokesčio administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo(56). Tai reiškia, kad Sąjungos teisyje numatytas PVM jau yra trauktas (kiekvieną) faktiškai gautą atlygą.

100. Man atrodo abejotina, ar – kaip kartais pažymi Teisingumo Teismas(57) – faktiškai situacija yra kitokia tuo atveju, kai tiekėjas pagal nacionalinę teisę turi galimybę prie sutartos kainos pridėti sandoriui taikomą mokestį ir jį susigrąžinti iš turto išsigiję. Tiek pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, tiek pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją už atlygą tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąjį vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis(58).

101. Jei pakeitus sutartį *a posteriori* keičiasi atlygio suma (t. y. kaina), PVM direktyvos 90 straipsnyje leidžiama atlikti pakeitimą, kuris – kaip jau taip pat yra pažymėjus Teisingumo Teismas – negali lemti nei mažesnės, nei *a posteriori* didesnės mokesčio prievolės (tai jau matyti iš PVM direktyvos 73 straipsnio)(59). Vis dėlto vien galimybę papildomai pareikalauti dar nereiškia, kad paslaugų ar prekių gavėjas iš tikrųjų turi papildomai reikalaujamą sumą. Vis dėlto galiausiai šis klausimas gali likti neatsakyta, nes nagrinėjamu atveju toks papildomas reikalavimas pasibaigus senaties terminui pagal civilinę teisę nebegali būti reiškiamas.

102. Taigi aišku, kad PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte kalbama apie tiekėjo ar teikėjo mokėtiną PVM ir kad PVM direktyvos 73, 78 ir 90 straipsniai leidžia daryti išvadą, jog kiekviena faktiškai gauta suma apima teisės aktuose numatytą PVM. Nuo šio klausimo reikia atskirti klausimą, ar kurį jau atsakyta pirma (apie tai – šios išvados B skirsnyje), ar toks neatsiejamasis PVM buvo perkeltas ir sandorio šaliai, todėl ji turi teisę atskaityti PVM.

3. **Abstraktiniai ar konkretiniai tiekėjo ar teikėjo mokėtinas PVM?**

103. Šiuo klausimu lieka „tik“ išsiaiškinti, ar vartojant sąvoką „tiekėjo ar teikėjo mokėtinas PVM“

PVM atskaitos tikslais – be s?skaitos fakt?ros b?tinyb?s – omenyje turimas konkre?iai mok?tinas PVM. Nagrin?jamo atveju taip n?ra, nes d?l šiuo metu jau su?jusio senaties termino pagal mokes?io teis? negin?ijama, kad faktiškai (bent jau pagal S?jungos teis?) mok?tinas PVM nebegali b?ti surenkamas.

104. Priešingu atveju s?voka „mok?tinas PVM“ taip pat gal?t? reikšti abstrak?iai iš tikr?j? (bent jau pagal S?jungos teis?) mok?tin? PVM. Š? PVM taikant 20 % mokes?io tarif? Jungtin?je Karalyst?je reik?t? apskai?iuoti nuo gautos kainos ir jis tur?t? sudaryti jos 20/120.

105. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos visiškai aišku, kad paslaug? ar prek? gav?jo PVM atskaita nepriklauso nuo to, kaip konkre?iai vertinamas ir ?gyvendinamas mokestinis reikalavimas tiek?jui ar teik?jui. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas suformuotoje jurisprudencijoje yra nusprend?s, kad apmokestinamojo asmens teisei atskaityti PVM neturi ?takos klausimas, ar už ankstesnius arba v?lesnius atitinkam? prek? pardavimo sandorius mok?tinas PVM buvo sumok?tas ? valstyb?s biudžet?. PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant prid?tin?s vert?s mokest?, kurio našta tiesiogiai tenka ?vairi? kain? sudaran?i? element? s?naudoms(60).

106. Iš šios jurisprudencijos matyti, kad konkre?i paslaug? ar prek? gav?jo PVM atskaita nepriklauso nuo konkre?ios tiek?jo ar teik?jo mokestin?s prievol?s. Tod?l taip pat nesvarbu, ar šioje byloje toks asmuo tur?t? tvirt? su *a posteriori* apmokestinimu susijusi? gynybos argument? (4 klausimo a punktas).

107. Jei taip yra, s?voka „tiek?jo ar teik?jo mok?tinas PVM“, kuris nustatant kain? buvo perkeltas paslaug? ar prek? gav?jui ir kur? pastarasis gali neutralizuoti atlikdamas PVM atskait?, iš esm?s taip pat turi b?ti nagrin?jama abstrak?iai. Vadinas, omenyje turimas iš tikr?j? (abstrak?iai) mok?tinas PVM. Tam neturi ?takos nei bendra sandorio šali? klaida (?skaitant mokes?io administratoriaus klaid?), nei faktas, kad mokes?io administratorius d?l praktini? priežas?i? ir priežas?i?, susijusi? su teisine valstybe, atsisak? arba tur?jo atsisakyti *a posteriori* apskai?iuoti mokest?, o šiuo metu tiek?jo ar teik?jo mokestinei prievolei yra su?j?s senaties terminas.

4. **Išvada**

108. Vadinas, s?voka „mok?tinas ar sumok?tas PVM“ PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte dogmatiniu poži?riu reiškia tiek?jo ar teik?jo abstrak?iai mok?tin? tinkamo dydžio PVM, kuris jau yra ?trauktas ? faktiškai gaut? kain?.

109. Paslaug? ar prek? gav?jui tai tampa praktiškai svarbu tik tada, kai jis gauna atitinkam? s?skait? fakt?r? su nurodytu PVM, kurioje ?rodomas šio mokes?io perk?limas paslaug? ar prek? gav?jui. Vis d?lto toki? s?skait? fakt?r? tiek?jas ar teik?jas asmeniui bendros klaidos atveju išrašys tik tuo atveju, jeigu jam vienam teks teisingo PVM vertinimo rizika arba jei paslaug? ar prek? gav?jas d?l bendros klaidos dar neperkelt? PVM sumok?s papildomai, vadinas, bus atitinkamai pakoreguota kaina.

VI. **Išvada**

110. Taigi si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Supreme Court of the United Kingdom* (Jungtin?s Karalyst?s Aukš?iausiasis Teismas) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nurodytas „mok?tinas ar sumok?tas PVM“ apima tiek?jo ar teik?jo valstyb?je nar?je iš tikr?j? mok?tin? ar sumok?t? PVM.
2. Iš PVM direktyvos 73 ir 78 straipsni?, atsižvelgiant ? 90 straipsn?, matyti, kad už atlyg?

tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąjį vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis, o kurį jau yra attrauktas PVM.

3. Vis dėlto teisei į PVM atskaitą pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą būtina patiekti prekes ar suteikti paslaugas ir turėti sąskaitą faktūrą (PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas), kuri užfiksuoja PVM perkėlimą. PVM atskaita neturint sąskaitos faktūros su atskirai nurodytu PVM nėra galima.

4. Paslaugų ar prekių gavėjas, kuris per civilinėje teisėje nustatytą senaties terminą nesikreipė dėl atitinkamos sąskaitos faktūros su atskirai nurodytu PVM, neturėdamas tokios sąskaitos faktūros negali reikalauti iš mokesčių administratoriaus leisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą.

5. Kadangi paslaugų ar prekių gavėjo PVM atskaita nepriklauso nuo konkretaus tiekėjo ar teikėjo apmokestinimo, nesvarbu, ar tiekėjas arba teikėjas turi tvirtą su jo paties apmokestinimu susijusį gynybos argumentą.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 2018 m. lapkričio 21 d. sprendimas (C-664/16, EU:C:2018:933).

3 Žr., pavyzdžiui, 2012 m. vasario 16 d. Sprendimą *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 63 punktas).

4 Ši byla glaudžiai susijusi su byloje *Wilo Salmson France* (C-80/20) iškeltu klausimu dėl sąskaitos faktūros su išskirtu PVM vaidmens paslaugų ar prekių gavėjo (sąskaitos gavėjo) PVM atskaitai. Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvadą byloje *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326).

5 Nagrinėjama metais (2007–2010 m. kovo mėn.) galiojusi 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos (OL L 347, 2006, p. 1) redakcija, paskutinį kartą iš dalies keista 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyva 2010/23/ES (OL L 72, 2010, p. 1). Tiesa, nagrinėjama 2006 m. dar galiojo jos pirmtakė (1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 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), bet šiuo atveju svarbių jos nuostatų turinys iš esmės buvo toks pat.

6 Šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas) ir 1993 m. spalio 20 d. Sprendimą *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas).

7 2018 m. kovo 21 d. sprendimas (C-533/16, EU:C:2018:204).

8 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).

9 2018 m. lapkričio 21 d. sprendimas (C-664/16, EU:C:2018:933).

10 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 46 punktas), 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – sąskaitos faktūros)* (C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 79 punktas), 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, 36 punktas) ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 39 punktas).

11 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19,

EU:C:2020:1050, 47 punktas), 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – s?skaitos fakt?ros)* (C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 80 punktas), 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 41 punktas), 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45 punktas), 2016 m. rugsėjo 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 punktas), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépít?* (C-392/09, EU:C:2010:569, 39 punktas), 2010 m. spalio 21 d. Sprendimas *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktas) ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 63 punktas).

12 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 48 punktas), 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija (PVM grąžinimas – s?skaitos fakt?ros)* (C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 81 punktas), 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

13 Žr. 2019 m. balandžio 10 d. Sprendim? *PSM „K“* (C-214/18, EU:C:2019:301, 40 punktas), 2017 m. gegužės 18 d. Sprendim? *Latvijas Dzelzce?š* (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendim? *Tulic? ir Plavo?in* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 1996 m. spalio 24 d. Sprendim? *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas).

14 Taip pat žr. generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvad? byloje *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 60 punktas).

15 2014 m. kovo 13 d. Sprendime *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 43 punktas) Teisingumo Teismas kalba apie aiškinimo princip?.

16 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).

17 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).

18 Žr. mano išvad? byloje *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 59 ir paskesni punktai) ir byloje *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 44 ir paskesni punktai).

19 Taip pat generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvadoje byloje *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64 punktas).

20 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 35 punktas).

21 Kitaip, nei mano pareišk?ja, PVM direktyvos 203 straipsnis n?ra vien „su suk?iavimu susijusi nuostata“, ja taip pat užtikrinamas *naudojantis* s?skaita fakt?ra atliekamos pirkimo mokes?io atskaitos ir *d?l* s?skaitos fakt?ros atsiradusios mokestin?s prievol?s sinchronizavimas.

22 2018 m. kovo 21 d. sprendimas (C-533/16, EU:C:2018:204).

- 23 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).
- 24 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 49 ir 50 punktai).
- 25 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 42 ir 43 punktai).
- 26 2017 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Geissel ir Butin* (C-374/16 ir C-375/16, EU:C:2017:867, 41 punktas) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 27 punktas); taip pat žr. mano išvadą byloje *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, 30, 32 ir 46 punktai).
- 27 2018 m. lapkričio 21 d. sprendimas (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 28 Žr. mano išvadą byloje *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 70 ir paskesni punktai).
- 29 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *V?dan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 44 punktas – „turi pateikti objektyvius ?rodymus“, 45 punktas – „?rodymai“, 47 punktas – „?rodymai“, 48 punktas – „?rodyti“).
- 30 Šiuo klausimu visiškai teisingai konstatuojama 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendime *V?dan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 45 punktas – vertinimas negali pakeisti tokių ?rodymų).
- 31 2018 m. lapkričio 21 d. sprendimas (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 32 Tai susiję, pavyzdžiui, su 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimu *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimu *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268).
- 33 Tai matyti ir generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvadoje byloje *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 58 punktas); taip pat žr. mano išvadą byloje *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 65 ir paskesni punktai).
- 34 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 37 punktas).
- 35 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 35 punktas).
- 36 Tai, be kita ko, pavyzdžiui, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690) ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297).
- 37 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 47 punktas); taip pat šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41 ir 42 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 38 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 47 punktas), 2020 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija (PVM gr?žinimas – s?skaitos fakt?ros)* (C-371/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:936, 80 punktas), 2017 m. spalio 19 d. Sprendimas *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 41 punktas), 2016 m.

liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45 punktas), 2016 m. rugsėjo 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 punktas), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépít?* (C-392/09, EU:C:2010:569, 39 punktas), 2010 m. spalio 21 d. Sprendimas *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktas) ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 63 punktas).

39 2016 m. rugsėjo 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. 2012 m. kovo 1 d. Sprendimą *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, 43 punktas), tiesa, kiek tai susiję su atvirkštinio apmokestinimo tvarka, ir 2010 m. spalio 21 d. Sprendimą *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktas), susijusį su atvirkštinio apmokestinimo tvarka.

40 Tai aiškiai nurodyta 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 39 ir paskesni punktai). 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 35 ir 49 punktai) taip pat buvo susijęs su s?skaita fakt?ra, kurios tur?jimas negin?ytas, ta?iau jos rekvizitai buvo iš dalies netiksli?s. 2010 m. liepos 15 d. Sprendime *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 punktas) taip pat minimas pirmin?s s?skaitos fakt?ros tur?jimas.

41 2017 m. lapkri?io 15 d. Sprendimas *Geissel ir Butin* (C-374/16 ir C-375/16, EU:C:2017:867, 40 punktas) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 38 punktas; panašiai teigiama ir 29 punkte („reikia tur?ti s?skait? fakt?r?, išrašyt? pagal šios direktyvos 226 straipsn?“). Panašiai nurodoma ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendime *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 42 punktas) ir 2010 m. spalio 21 d. Sprendime *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 47 punktas).

42 Atrodo, kad ir Teisingumo Teismas laikosi tokios nuomon?s (2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépít?* (C-392/09, EU:C:2010:569, 45 punktas), teigdamas, kad PVM direktyvos 178 straipsnis neleidžia nustatyti papildom? formalum?. Pats PVM direktyvos 178 straipsnis negali b?ti laikomas papras?iausiu formalumu. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendime *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 43 punktas) ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendime *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 50 punktas) taip pat konstatuojama, kad esmin?s ir formalios pasinaudojimo teise ? atskait? s?lygos tenkinamos tik nuo s?skaitos fakt?ros, kurioje matyti apmokestinimas PVM, gavimo momento.

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

44 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 40 ir paskesni punktai).

45 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 punktas); panašiai yra ir 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendime *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, 53 ir 57 punktai).

- 46 Žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimų *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimų *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44 punktas) ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimų *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 punktas).
- 47 Panašiai nusprendė ir *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas). Žr. 2020 m. kovo 12 d. Sprendimų V R 48/17 (*BStBl.* II 2020, 604, 23 punktas), 2020 m. sausio 22 d. Sprendimų XI R 10/17 (*BStBl.* II 2020, 601, 17 punktas) ir 2016 m. spalio 20 d. Sprendimų V R 26/15 (*BStBl.* 2020, 593, 19 punktas).
- 48 Žr. mano išvadų byloje *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, 93 ir 94 punktai).
- 49 Apie kriterijų „atskirai nurodytas PVM“ galima spręsti jau vien iš Teisingumo Teismo sprendimų byloje *Volkswagen* ir *Biosafe*, kuriose tam, kad būtų galima pasinaudoti teise ? atitinkamo dydžio PVM atskait?, pateiktose s?skaitose fakt?rose tr?ko nurodyto PVM. Žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimų *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 42 ir 43 punktai) ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendimų *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 49 ir 50 punktai).
- 50 Pavyzdžiui, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44 punktas) ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 punktas).
- 51 Tai aiškiai patvirtinama 2004 m. balandžio 1 d. Sprendime *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 47 ir 51 punktai). Tokiu atveju s?skaita fakt?ra neatlieka mokes?io naštos perk?limo funkcijos (apie tai išsamiau žr. šios išvados 60 ir paskesniuose punktuose), nes paslaugos teik?jas ar prek? tiek?jas neturi prievol?s mok?ti mokest?, taigi jam ir nereikia jos perkelti.
- 52 2018 m. spalio 17 d. Sprendimas *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 18 punktas), 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *Inzo* (C-110/94, EU:C:1996:67, 17 punktas), 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 23 ir 24 punktai) ir mano išvada byloje *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301, 16 ir 26 punktai).
- 53 2013 m. lapkri?io 7 d. Sprendimas *Tulic? ir Plavo?in* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 33 punktas), 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 ir C-129/11, EU:C:2012:248, 43 punktas) ir 1981 m. vasario 5 d. Sprendimas *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 13 punktas).
- 54 2013 m. lapkri?io 7 d. Sprendimas *Tulic? ir Plavo?in* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas), 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas).
- 55 2013 m. lapkri?io 7 d. Sprendimas *Tulic? ir Plavo?in* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 35 punktas).

56 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulic? ir Plavo?in* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 36 punktas) ir 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 ir C-129/11, EU:C:2012:248, 44 punktas), 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 punktas) ir 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 24 punktas).

57 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulic? ir Plavo?in* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 37 punktas).

58 Tai aiškiai matyti 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendime *Tulic? ir Plavo?in* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 33 punktas), 2012 m. balandžio 26 d. Sprendime *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 ir C-129/11, EU:C:2012:248, 43 punktas) ir 1997 m. liepos 3 d. Sprendime *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 punktas).

59 Šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendim? *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 27 punktas) ir mano išvad? byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 63 ir paskesni punktai).

60 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 28 punktas), 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Mahagében* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 40 punktas), 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 54 punktas) ir 2004 m. kovo 3 d. Nutartis *Transport Service* (C-395/02, EU:C:2004:118, 26 punktas).