GENERALINĖS ADVOKATĖS
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* (Jungtinės Karalystės Aukščiausiasis Teismas) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnis ir 178 straipsnio a punktas – Teisės į PVM atskaitą atsiradimas klaidingai neapmokestinamu laikomo gautos paslaugos teikimo atveju – Nepaisant klaidos į kainą įtrauktas PVM – Atsiradimo laikotarpis – Mokėtinas ar sumokėtas PVM – Sąskaitos faktūros turėjimas kaip esminė sąlyga – Atskyrimas nuo formalių PVM atskaitos sąlygų"

I. Įvadas

1. Dvi įmonės, kaip ir mokesčių administratorius, vienodai, bet Sąjungos teisės požiūriu klaidingai laikė paslaugą neapmokestinama. Atitinkamai buvo susitarta tik dėl kainos be PVM, tik tokia kaina buvo nurodyta sąskaitoje faktūroje ir sumokėta. Pastebėjęs klaidą mokesčių administratorius papildomai neapskaičiavo tiekėjui mokesčio, be kita ko, greičiausiai siekdamas supaprastinti administravimą, nes teisę į PVM atskaitą būtų įgiję daugelis paslaugos gavėjų. Fiskaliniu požiūriu tai būtų buvęs tik „nulinės sumos žaidimas", kuriame visoms šalims būtų tekusi didelė administracinė našta. Tiekimo etape suėjus senaties terminui, paslaugos gavėjas (šioje byloje – *Zipvit*) pasinaudojo teise į PVM atskaitą. Mokesčių administratorius neleido atskaityti PVM, nesant sąskaitos 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 apmokestinamąją vertę visada sudaro viskas, ką faktiškai gauna tiekėjas. Vadinasi, šiuo pagrindu galėjo atsirasti *Zipvit* teisė į PVM atskaitą. Kita vertus, Teisingumo Teismui priėmus Sprendimą *Vădan*[2] vėl kilo abejonių dėl sąskaitos faktūros reikšmės PVM atskaitai. Visų pirma kyla klausimas, ar sąskaita faktūra būtina PVM atskaitai.

[1] Originalo kalba: vokiečių.

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

3. Taigi Jungtinės Karalystės Aukščiausiasis Teismas abejoja, ar mokesčių administratoriaus atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą 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 būtina, kad apmokestinamasis asmuo būtų ką 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 atlygį (0), grynąją sumą (100), ar bruto atlygį (120).

5. Taigi Teisingumo Teismas šioje byloje turi nagrinėti kitus esminius, ne tokius paprastus PVM teisės klausimus. Pavyzdžiui, kyla klausimas, ar PVM visada įtraukiamas 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) neįtraukė PVM į atlygį, 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 teisėje. 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 įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

[3] Žr., pavyzdžiui, 2012 m. vasario 16 d. Sprendimą *Eon Aset Menidjmunt* (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] Nagrinėjamais 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, nagrinėjamais 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.

8. PVM direktyvos 73 straipsnis susijęs su apmokestinamąja verte:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

9. PVM direktyvos 78 straipsnyje įvardijami apmokestinamosios vertės elementai.

„Apmokestinamoji vertė apima:

a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM; <…>“

10. PVM direktyvos 90 straipsnyje reglamentuojamas vėlesnis apmokestinamosios vertės pakeitimas ir teisinės pasekmės tiekėjui:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

11. PVM direktyvos 93 straipsnio pirmas sakinys susijęs su tarifo taikymu nustatytai apmokestinamajai vertei ir yra suformuluotas taip:

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

12. Dėl standartinio tarifo PVM direktyvos 96 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

13. PVM direktyvos 167 straipsnis susijęs su teisės į PVM atskaitą atsiradimu. Jame nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

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

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

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

15. PVM direktyvos 178 straipsnyje reglamentuojamas teisės į atskaitą įgyvendinimas:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

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

f) kai apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM kaip paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų.“

16. PVM direktyvos 203 straipsniu užtikrinamas sąskaitoje faktūroje nurodyto ir mokėtino PVM sinchronizavimas. Jame nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje faktūroje.“

17. PVM direktyvos 226 straipsnyje nurodyti privalomi sąskaitos faktūros rekvizitai:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai: <…>

8) apmokestinamoji vertė pagal kiekvieną tarifą ar kiekvienu neapmokestinimo atveju, vieneto kaina be PVM ir įvairios nuolaidos, jei jos neįskaičiuotos į vieneto kainą;

9) taikomas PVM tarifas;

10) mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra ir pagal ją laikantis šios direktyvos nuostatų toks rekvizitas nenurodomas; <…>“

B. Jungtinės Karalystės teisė

18. PVM direktyva ir jos pirmtakas Jungtinėje Karalystėje yra *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – VATA).

III. Pagrindinė byla

19. Įmonė *Zipvit Ltd* (toliau – pareiškėja) užsiima vitaminų ir mineralų užsakomąja prekyba paštu. 2006 m. sausio 1 d.–2010 m. kovo 31 d. *Royal Mail* suteikė pareiškėjai įvairių pašto paslaugų pagal sutartis, kurių sąlygos buvo individualiai suderėtos.

20. *Royal Mail* yra Jungtinės Karalystės viešoji pašto tarnyba. Direktyvos 132 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad valstybės narės turi neapmokestinti „paslaugų, išskyrus keleivių gabenimo ir telekomunikacijų paslaugas, teikimo ir su tuo susijusių prekių tiekimo, kai šį tiekimą ir teikimą vykdo viešojo pašto tarnybos“. Teisės aktų leidėjas ir mokesčių administratorius šią nuostatą įgyvendino kaip apimančią visas *Royal Mail* teikiamas paslaugas. Į įgyvendinimo nacionalinės teisės aktą VATA buvo įtraukta atitinkama nuostata (9 priedo 3 grupės 1 punktas) ir mokesčių administratorius paskelbė su tuo susijusias *Guidance Notes* (gaires).

21. Sutartyje, pagal kurią *Royal Mail* teikė paslaugas, buvo nustatyta, kad visi pašto mokesčiai, kuriuos turi mokėti pareiškėja, yra nurodyti be PVM, kad pareiškėja „moka visą PVM, mokėtiną už pašto paslaugas, ir kitus atitinkamo tarifo mokesčius“ ir kad „PVM apskaičiuojamas ir mokamas [nuo paslaugų komercinės kainos]“. Pagal šias nuostatas visą pareiškėjos pagal sutartį mokėtiną kainą sudarė komercinė kaina ir PVM, jeigu paslaugų teikimas buvo apmokestinamas PVM.

22. Vis dėlto atsižvelgiant į nacionalinės teisės aktus ir gaires, taip pat remiantis bendru klaidingu įsitikinimu, kad paslaugos neapmokestinamos PVM, *Royal Mail* už paslaugas pareiškėjai išrašytos sąskaitos faktūros buvo pažymėtos raide „E“ (angl. „exempt“) kaip neapmokestinamos; jose nebuvo nurodyta mokėtiną PVM atitinkanti suma, buvo nurodyta sumokėti tik paslaugų komercinę kainą. Pareiškėja tinkamai sumokėjo *Royal Mail* sąskaitose faktūrose nurodytas sumas. Paslaugų teikimo metu pareiškėja nesiekė susigrąžinti su jomis susijusio pirkimo PVM.

23. Kadangi, *Royal Mail* manymu, paslaugos nebuvo apmokestinamos ir kadangi ji sąskaitose faktūrose nebuvo nurodžiusi mokėtino PVM, mokesčių 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 tokių paslaugų teikėjos, ir netaikomas paslaugų teikimui, kurio sąlygos yra suderėtos individualiai.

25. Atsižvelgiant į šį Teisingumo Teismo pateiktą PVM direktyvos išaiškinimą laikotarpiu, kai klostėsi šios bylos aplinkybės, turėjo būti laikoma, kad šioje byloje aptariamos paslaugos 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, kurių 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 pateikusio 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 įtakos 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 mokėtinos kainos likutį (t. y. sumą, lygią PVM sumai,

apskaičiuotai atsižvelgiant į paslaugų komercinę kainą), dar nebuvo pasibaigęs. Vis dėlto pareikšti reikalavimus visiems atitinkamiems klientams, kuriems turėjo įtakos 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 mokėtino PVM. Be to, mokesčių administratorius manė sukūręs *Royal Mail* teisėtų 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 tvirtų gynybos argumentų.

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 reikalavimą sumokėti visos už didžiąją dalį suteiktų paslaugų mokėtinos kainos likutį 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 mokestinių reikalavimų *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. Grąžinus tariamai sumokėtą pirkimo PVM už suteiktas paslaugas pareiškėja nepagrįstai gautų pajamų. Ekonominiu požiūriu tai reikštų, kad paslaugos pareiškėjai suteiktos už kainą, gerokai mažesnę nei jų 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. Išnagrinėjęs 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) laikėsi nuomonės, kad su sąskaitomis faktūromis susijęs klausimas yra *acte clair*. Taigi pareiškėja pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

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

„1. Ar tuo atveju, kai: i) mokesčių administratorius, paslaugų teikėja ir prekybininkė, 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 prekybininkės sutartyje buvo nurodyta, kad į teikiamų paslaugų kainą PVM neįtrauktas ir kad, jeigu paslaugų teikimas būtų apmokestinamas PVM, su tuo susijusios išlaidos tektų prekybininkei; iii) paslaugų teikėja niekada nereikalauja ir nebegali reikalauti, kad prekybininkė 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 sumokėtą kainą sudaro grynoji mokėtina suma ir nuo jos apskaičiuotas PVM, todėl prekybininkė 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 prekybininkė 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 prekybininkė, kuri yra apmokestinamasis asmuo, klaidingai aiškina Europos PVM srities teisės aktus ir teikiamas paslaugas, kurios yra apmokestinamos standartiniu tarifu, laiko neapmokestinamomis PVM, todėl prekybininkė negali mokesčių administratoriui pateikti direktyvos 226 straipsnio 9 ir 10 punktų reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros, susijusios su jai suteiktomis paslaugomis, prekybininkė turi teisę prašyti leisti taikyti pirkimo mokesčio atskaitą pagal direktyvos 168 straipsnio a punktą?

4. Ar atsakant į 1–3 klausimus:

   a) svarbu išsiaiškinti, ar paslaugų teikėja, siekdama pasipriešinti mokesčių administratoriaus mėginimams pateikti pranešimą apie mokėtiną sumą, atitinkančią PVM už suteiktas paslaugas, galėtų remtis gynybos argumentais, grindžiamais teisėtais lūkesčiais arba kitais pagrindais ir kylančiais iš nacionalinės arba Sąjungos teisės;

   b) svarbu, kad prekybininkė tuo pat metu kaip ir mokesčių administratorius bei paslaugų teikėja būtų žinojusi, kad paslaugų teikimas iš tiesų nėra neapmokestinamas, arba būtų galėjusi tai sužinoti taip pat kaip ir jie ir būtų galėjusi pasisiūlyti sumokėti PVM, kuris buvo mokėtinas už teikiamas paslaugas (apskaičiuotas atsižvelgiant į teikiamų paslaugų komercinę kainą), kad jį būtų galima perduoti mokesčių administratoriui, tačiau to nepadarė?“

35. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė pareiškėja, Jungtinė Karalystė, Ispanijos Karalystė, Čekijos Respublika, Graikijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų aiškinimo

36. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su anaiptol neretu atveju, kai tik remiantis finansų teismų arba, kaip šioje byloje, Teisingumo Teismo jurisprudencija paaiškėja, jog tam tikrų sandorių (šiuo atveju – tam tikrų pašto paslaugų) apmokestinimas daugelį metų buvo netinkamas. Šiuo atveju neapmokestinimo taisyklės aprėptis Jungtinėje Karalystėje buvo laikoma platesne, nei leidžiama pagal Sąjungos teisę, kaip ją išaiškino Teisingumo Teismas.

37. Jeigu dėl šios (naujos) jurisprudencijos valstybės mokestiniai reikalavimai didėja, mokesčių administratorius, remdamasis objektyvia teisine padėtimi, paprastai bando *a posteriori* nustatyti atitinkamą jau per praėjusį laikotarpį prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo įvykdytų sandorių PVM. Dėl to jau kyla klausimas, ar netiesioginio vartojimo mokesčio atveju, kai prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas veikia „tik“ kaip mokesčių rinkėjas valstybės naudai[6], iš tiesų gali būti reikalaujama, kad įmonė numatytų tokią jurisprudenciją. Visų pirma reikia atsižvelgti į tai, kad iš mokesčių rinkėjo valstybės naudai negali būti reikalaujama geriau už valstybę išmanyti mokesčių teisę, todėl jis turėjo galėti remtis atitinkamomis teisės aktų nuostatomis. Situacija tampa itin sudėtinga, kai mokesčių administratorius, kaip šioje byloje, pats yra padaręs tą pačią klaidą kaip ir apmokestinamasis asmuo (šiuo atveju – *Royal Mail*), o ir nacionalinės teisės aktų leidėjas aiškiai laikė paslaugos teikimą neapmokestinamu.

38. Tiesa, pateikti klausimai susiję su kitu problemos aspektu, t. y. paslaugų ar prekių gavėjo PVM atskaita. Jei gautos paslaugos turi būti laikomos neapmokestinamomis, paslaugos gavėjas neturi teisės į PVM atskaitą. Jei remiantis jurisprudencija vis dėlto paaiškėtų, kad sandoris iš tikrųjų (vertinant objektyviai) buvo apmokestinamas, PVM atskaita iš esmės būtų galima.

39. Paprastai prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas įvykus klaidai dėl mokesčio tarifo padidintų kainą – jei tai įmanoma pagal civilinę teisę – atitinkamu PVM ir išrašytų paslaugos gavėjui atitinkamos (didesnės) kainos sąskaitą faktūrą. Paslaugos gavėjas apmokėtų šią sąskaitą faktūrą ir, naudodamasis šia sąskaita faktūra, galėtų neutralizuoti šią papildomą PVM naštą per PVM atskaitą.

40. Vis dėlto šioje byloje buvo pasirinktas kitas kelias, kuris paskatino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą pateikti nurodytus prejudicinius klausimus. Paslaugos gavėjas neturėjo mokėti jokio papildomo PVM, nes paslaugų teikėjas nepadidino savo kainos PVM suma. Paslaugų teikėjas galėjo to nedaryti, nes pats mokesčių administratorius atsisakė *a posteriori* apskaičiuoti mokestį dėl pirma nurodytų priežasčių arba dėl to, kad paslaugų teikimas buvo neapmokestinamas pagal nacionalinę teisę.

41. Vis dėlto, kadangi paslauga buvo objektyviai apmokestinama pagal Sąjungos teisę, o pareiškėja sumokėjo tam tikrą kainą, ji mano, kad pagal Sąjungos teisę mokėtinas PVM buvo objektyviai įtrauktas į šią kainą. Todėl ji gali neutralizuoti „mokėtiną PVM“ pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą, net jei *Royal Mail* niekada nesumokėjo mokesčių kreditoriui šio

[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).

„mokėtino mokesčio“, nes jis nebuvo apskaičiuotas. Pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą iš esmės reikalaujama sąskaita faktūra, kurioje būtų nurodytas šis *Royal Mail* mokėtinas PVM, nėra būtina, nes pats Teisingumo Teismas sąskaitą faktūrą laikė tik formaliu kriterijumi.

42. Jei taip būtų iš tiesų, visi teisę į PVM atskaitą turintys *Royal Mail* paslaugų gavėjai gautų „nenumatytą pelną“. Jie nemanė galintys atskaityti PVM, kol Teisingumo Teismas nepriėmė sprendimo dėl neapmokestinimo nuostatos aprėpties. Gautos paslaugos dėl tokios netikėtos PVM atskaitos PVM pajamų sąskaita taptų pigesnės, taigi padidėtų paslaugos gavėjų (tarp jų ir pareiškėjos) pelno marža. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, bendra suma siekia maždaug 575 mln.–1,15 mlrd. EUR (šioje byloje – 480 000 EUR).

43. Dėl šios priežasties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos galima nagrinėti kartu, teiraujasi, ar tokios bendros klaidos atveju, *a posteriori* neapskaičiavus iš tikrųjų mokėtino PVM, apskritai gali būti kalbama apie PVM, kuris yra „mokėtinas ir sumokėtas“ pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą ir kurį paslaugos gavėjas gali neutralizuoti, naudodamasis PVM atskaita. Tai susiję su PVM atskaita *pagal esmę* (apie tai – šios išvados C skirsnyje).

44. Trečiasis klausimas susijęs su PVM atskaitos įgyvendinimu, taigi, su PVM atskaita pagal esmę, kai paslaugos gavėjas dėl pirma paminėtos bendros klaidos neturi sąskaitos faktūros, kurioje būtų atskirai nurodytas iš tikrųjų taikomas PVM (apie tai – šios išvados B skirsnyje). Ketvirtasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas susijęs su tam tikromis bendros klaidos detalėmis ir kitomis grąžinimo į ankstesnę padėtį išvengiant „nenumatyto pelno“ alternatyvomis. Ketvirtasis klausimas bus nagrinėjamas kartu su kitais klausimais.

45. Atsižvelgdama į tai, kad atsakymas į pirmąjį ir antrąjį klausimus iš tikrųjų yra būtinas tik tuo atveju, jei atsakius į trečiąjį klausimą paaiškėtų, kad PVM atskaita galima ir be sąskaitos faktūros su atskirai nurodytu PVM, pirmiausia atsakysiu į trečiąjį klausimą. Jis yra susijęs su PVM atskaitos vykdymu ir klausimu, ar PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatyta prievolė *turėti sąskaitą faktūrą* yra PVM atskaitos sąlyga, kaip Teisingumo Teismas yra nusprendęs sprendimuose *Volkswagen*[7] ir *Biosafe*[8] (apie tai – šios išvados B skirsnio 2 dalyje), ar ši sąlyga tapo nebeaktuali dėl Teisingumo Teismo sprendimo *Vădan*[9] (apie tai – šios išvados B skirsnio 3 dalyje).

B. Dėl sąskaitos faktūros reikšmės PVM atskaitai (trečiasis prejudicinis klausimas)

1. Pirminės pastabos

46. Atskaitos tašku, kuriuo remiantis galima vertinti, ar sąskaita faktūra su atskirai nurodytu PVM yra būtina PVM atskaitos sąlyga, laikomas PVM direktyvos 167 straipsnis. Jame nustatyta, kad (paslaugų ar prekių gavėjo) teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM (taigi atsiradus paslaugos teikėjo ar prekių tiekėjo prievolei sumokėti PVM, kaip nustatyta PVM direktyvos 63 straipsnyje). Sąskaita faktūra tam nebūtina.

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).

47. Nors PVM direktyvos 167 straipsnyje iš esmės siekiama sinchronizuoti paslaugos teikėjo ar prekių tiekėjo prievolę sumokėti PVM ir paslaugų ar prekių gavėjo PVM atskaitą, PVM direktyvos 178 straipsnyje šis principas iš dalies keičiamas. Siekiant sėkmingai pasinaudoti PVM atskaita turi būti tenkinamos dvi sąlygos: atsirasti paslaugos teikėjo ar prekių tiekėjo prievolė sumokėti PVM, o paslaugų ar prekių gavėjas privalo *turėti sąskaitą faktūrą*. Be to, šioje sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyti tam tikri rekvizitai (žr. PVM direktyvos 226 straipsnį).

48. Taigi teise atskaityti pridėtinės vertės mokestį gali būti pasinaudojama pagal PVM direktyvos 167 straipsnį ir 63 straipsnį jau prekių tiekimo ar paslaugų teikimo momentu. Tokiu atveju lemiamą reikšmę turi vien tai, ar PVM buvo įtrauktas į sumokėtą kainą, nepaisant bendros klaidos (apie tai – šios išvados C skirsnio 3 dalyje), arba tai, ar pagal PVM direktyvos 178 straipsnį svarbu turėti ir atitinkamą sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytas perkeltas PVM.

49. Manau, kad teisingas yra antrasis požiūris. Atidžiau panagrinėjus matyti, kad tik toks požiūris gali būti suderinamas ir su ligšioline Teisingumo Teismo jurisprudencija. Pirmiausia reikia skirti teisės į PVM atskaitą atsiradimą *pagal esmę* ir teisės į PVM atskaitą atsiradimą *pagal sumą*.

50. Atidžiau panagrinėjus Teisingumo Teismo jurisprudenciją matyti, kad Teisingumo Teismas ligi šiol daugiausia yra teikęs nuomonę dėl teisės į PVM atskaitą atsiradimo *pagal esmę*. Pagal jurisprudenciją teisė į PVM atskaitą, taigi, ir teisė į grąžinimą, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ši teisė visų mokesčių, kuriais apmokestinti pirkimo sandoriai, atžvilgiu įgyvendinama nedelsiant[10]. Kaip matyti iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į PVM atskaitą arba PVM grąžinimą, jeigu esminės sąlygos įvykdytos, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė kai kurių formalių reikalavimų[11]. Kitaip galėtų būti tik tuomet, jei tokių formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti[12].

51. PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas, kuriame paslaugų ar prekių gavėjui leidžiama atskaityti „mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už <…> paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“, padeda suprasti PVM atskaitos prasmę ir tikslą. Dėl PVM charakterizuojančio vartojimo mokesčio pobūdžio[13] ir netiesioginio apmokestinimo metodo paslaugas ar paslaugų ar prekių gavėjas, kuris turi teisę atskaityti PVM, taikant PVM atskaitą turi būti atleidžiamas nuo į kainą įskaičiuoto jam perkelto PVM, kurį turi mokėti kitas asmuo (paslaugos teikėjas ar prekių tiekėjas, šioje byloje – *Royal Mail*).

[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 – sąskaitos faktūros)* (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 *Uszodaépítő* (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 – sąskaitos faktūros)* (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. Sprendimą *PSM „K“* (C-214/18, EU:C:2019:301, 40 punktas), 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimą *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 1996 m. spalio 24 d. Sprendimą *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas).

52. Rimtai svarstant šią idėją, iš tiesų reikėtų atsižvelgti į pareiškėjos atliktą faktinį kainos mokėjimą. Tik nuo to momento pareiškėja iš tikrųjų (netiesiogiai) apmokestinama PVM. Vis dėlto iš PVM direktyvos 167a straipsnio nuostatos matyti, kad direktyvos leidėjas teisę į PVM atskaitą suteikia dar prieš apmokėjimą. Pagal šį straipsnį teisė į atskaitą gali būti ribojama mokėjimo momentu, net jei prievolė sumokėti PVM atsiranda tik gavus mokėjimą. Tai turi prasmę tik tada, jei kitais atvejais PVM atskaita galima dar prieš sumokant kainą.

53. Taigi aišku, kad direktyvos leidėjas daro prielaidą, jog paslaugų ar prekių gavėjas apmokestinamas PVM dar iki jam sumokant kainą, bet jau po paslaugos suteikimo ar prekių tiekimo. Tuo momentu teisė į PVM atskaitą *pagal esmę* jau yra atsiradusi.

2. Teisės į PVM atskaitą atsiradimas pagal sumą

54. Vis dėlto dar reikia išsiaiškinti PVM atskaitos atsiradimo *pagal sumą* momentą. Šiuo klausimu lemiamą reikšmę turi PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas.

55. Vien paslaugų teikimo ar prekių tiekimo momentas dar nieko nesako apie tai, kokio dydžio PVM, kurį teks mokėti paslaugas ar paslaugų ar prekių gavėjui, yra įskaičiuotas į kainą. Vis dėlto tai yra būtina pasinaudojimo teise į PVM atskaitą sąlyga. Tai akivaizdu tokiais atvejais kaip šis, kai abi šalys klaidingai laiko sandorį neapmokestinamu. Kaip matyti iš sutartinių susitarimų, ir *Royal Mail*, ir pareiškėja darė prielaidą, kad PVM į sutartą kainą neįskaičiuotas. Jei būtų apskaičiuotas PVM, pareiškėjai pagal sutartinius susitarimus tektų sumokėti jį papildomai. Tai niekada nebuvo padaryta, nors paslauga neabejotinai buvo suteikta. Taigi vien paslaugos suteikimas dar neparodo, ar pareiškėjai tenka PVM našta.

56. Visiškai logiška, jei direktyvos leidėjas PVM atskaitą ne tik susieja su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, bet ir PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustato papildomą reikalavimą paslaugų ar prekių gavėjui „turėti sąskaitą faktūrą“ [14].

57. Reikalavimas turėti sąskaitą faktūrą taip pat skirtas PVM teisėje įtvirtintam neutralumo principui įgyvendinti. Neutralumo principas yra iš vartojimo mokesčio pobūdžio kylantis pagrindinis PVM principas [15]. Šis principas, be kita ko, reiškia, kad įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo galutinės PVM naštos [16], jei pati įmonės veikla skirta (iš esmės) apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti [17].

58. Naštos mažinimo aspektas [18] reiškia, kad PVM atskaita galima tik jei gavėjui tenka PVM našta [19]. Vis dėlto ši našta gavėjui tenka ne tuomet, kai jam patiekiamos prekės ar suteikiamos paslaugos, o tik tuomet, kai jis sumoka atlygį (apie tai – šios išvados 52 ir 55 punktuose). PVM

[14] Taip pat žr. generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvadą 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 principą.

[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 išvadą 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).

direktyvos 178 straipsnio a punkto nuostata akivaizdžiai grindžiama mintimi, kad apmokėjimas paprastai vykdomas tuojau po atitinkamos sąskaitos faktūros išrašymo. Tada jau tuo momentu galima preziumuoti gavėjui neatidėliotinai tenkančią PVM naštą.

59. Tai labai aiškiai matyti iš ankstesnės Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kurioje aiškiai nurodyta [20], kad nedelsiant taikoma teisė į PVM atskaitą grindžiama prielaida, jog apmokestinamieji asmenys iš esmės neatlieka jokių mokėjimų, taigi nemoka ir PVM, kol negauna sąskaitos faktūros arba kito jai lygiaverčio dokumento, ir kad negalima preziumuoti, kad sandoris apmokestinimas PVM iš anksto.

60. Tai, kokia PVM našta tenka (arba teks) gavėjui, kaip teisingai pažymi ir Ispanija, Čekijos Respublika ir Jungtinė Karalystė, tampa aišku tik tuomet, kai atitinkamas PVM įskaičiuojamas į gavėjo mokėtiną atlygį. Kuri PVM dalis įskaičiuota į atlygį, matyti tik iš su atlygiu susijusių teisinių santykių ir *atsiskaitymo už jų įgyvendinimą*. Už teisinio sandorio įvykdymą atsiskaitoma išrašius atitinkamą sąskaitą faktūrą, kurioje tiekėjas atskleidžia savo skaičiavimus.

61. Per tokią masinę procedūrą kaip pridėtinės vertės apmokestinimas tik kainoje atskleidus mokėtino PVM perkėlimą paslaugos gavėjui užtikrinama, kad šis žinotų, o mokesčių administratorius galėtų kontroliuoti, kokio dydžio PVM, tiekėjo nuomone, tenka mokėti gavėjui. Taigi gavėjas taip pat žino, nuo kurio momento ir kokiu mastu jis vėl galės neutralizuoti šį PVM pasinaudodamas teise į atskaitą.

62. Jei, kaip šiuo atveju, abi šalys ir mokesčių administratorius klaidingai preziumavo neapmokestinamą sandorį, sutartu atlygiu PVM nėra *perkeliamas* paslaugos gavėjui iš tiekėjo, kaip teisingai pažymi visos į bylą įstojusios šalys, išskyrus pareiškėją. Dėl šios priežasties tiekėjas ir nenurodė PVM sąskaitoje faktūroje. Jei abi šalys, pastebėjusios klaidą, nuspręstų pakeisti sutartį ir įtraukti į kainą trūkstamą PVM, tai taip pat atsispindėtų 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 mokestinės 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 prekių tiekėjo (kuris privalo sumokėti mokestį) gavėjui (kuriam mokestis įskaičiuojamas į kainą). Tik taip paslaugų ar prekių gavėjas gali nustatyti, kokia PVM našta, paslaugos teikėjo ar prekių tiekėjo nuomone, jam tenka. Remdamasis šia sąskaita faktūra, iš kurios matyti jam tenkanti našta, jis gali pasinaudoti teise atskaityti šio dydžio naštą.

64. Teisingumo Teismas sprendimuose *Volkswagen* [22] ir *Biosafe* [23] jau pakankamai išaiškino šią sąskaitos faktūros, kaip būtinos mokesčio naštos perkėlimo priemonės ir naštos sumažinimo taikant PVM atskaitą sąlygos, turėjimo svarbą. Tai pabrėžia ir Jungtinė Karalystė bei Čekijos Respublika.

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

[21] Kitaip, nei mano pareiškėja, PVM direktyvos 203 straipsnis nėra vien „su sukčiavimu susijusi nuostata“, ja taip pat užtikrinamas *naudojantis* sąskaita faktūra atliekamos pirkimo mokesčio atskaitos ir *dėl* sąskaitos faktūros atsiradusios mokestinės prievolės 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).

65. Sprendimas *Volkswagen* buvo susijęs su situacija, kai šalys darė prielaidą, kad jų 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 paslaugų ar prekių gavėjas objektyviai negalėjo pasinaudoti teise į grąžinimą iki šio patikslinimo, nes „neturėjo sąskaitų faktūrų 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 nagrinėjamą, tik PVM buvo prašoma leisti atskaityti bendrai suklydus dėl teisingo mokesčio tarifo. Pritaikytas mažesnis mokesčio tarifas, nei privalėta, tiekėjas po kelerių metų patikslino savo sąskaitą faktūrą, padidindamas atskirai nurodytą PVM. Teisingumo Teismas ir šioje byloje padarė išvadą[25], kad paslaugų ar prekių gavėjas objektyviai negalėjo pasinaudoti teise į atskaitą prieš patikslinant sąskaitą faktūrą, nes anksčiau „neturėjo pirmines sąskaitas faktūras ištaisančių dokumentų 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 paslaugų ar prekių gavėjui tenka ne anksčiau, nei gaunama sąskaita faktūra, kurioje matyti jo PVM našta. Vis dėlto nagrinėjamu atveju pareiškėja neturi tokios ištaisytos sąskaitos faktūros.

68. Be to, kaip jau yra pažymėjęs 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. Vadinasi, 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 įrodytos teisės į atskaitą

69. Jokios kitos išvados neleidžia daryti ir Teisingumo Teismo sprendimas byloje *Vădan*[27], kaip jau paaiškinau kitur[28]. Tiesa, Teisingumo Teismas šio sprendimo 42 punkte pažymėjo, kad griežtai taikant formalų reikalavimą *pateikti* sąskaitas faktūras būtų pažeisti neutralumo ir proporcingumo principai, nes tai neproporcingai kliudytų apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti mokesčių neutralumu, susijusiu su jo sandoriais.

70. Vertinant paviršutiniškai, galėtų būti laikomasi nuomonės, kad PVM atskaita atitinkamai leidžiama neturint sąskaitos faktūros ir nepaisant 178 straipsnio formuluotės. Vis dėlto atidžiai skaitant cituojamą sprendimą tokio teiginio jame rasti nepavyksta.

[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).

71. Viena vertus, Teisingumo Teismas šioje byloje turėjo atsakyti „tik“ į klausimą, ar PVM atskaita galima remiantis eksperto įvertintu tokio pobūdžio statybos projektams įprastai taikomos atskaitos dydžiu. Teisingumo Teismas teisingai paneigė tokią galimybę. PVM atskaita taikoma atsižvelgiant į *faktinę*, o ne į *įprastą* PVM naštą. Vertinimą atlikęs ekspertas būtų galėjęs įrodyti tik pastarąją naštą.

72. Kita vertus, byloje taip ir liko neatsakyta, ar kada nors buvo išrašytos sąskaitos faktūros su nurodytu PVM. Buvo aišku tik tai, kad pirminės sąskaitos faktūros buvo nebeįskaitomos ir kad mokesčių administratorius primygtinai reikalavo pateikti originalus. Vis dėlto tai nesuderinama su direktyva. Joje nereikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo mokestinio patikrinimo metu dar turėtų sąskaitą faktūrą ir galėtų ją pateikti; sąskaitą faktūrą būtina turėti tik pasinaudojant teise į PVM atskaitą. Jei vėliau sąskaita faktūra prarandama, apmokestinamasis asmuo, be abejo, gali įrodyti, kad jis turėjo sąskaitą faktūrą, kurioje buvo nurodytas atitinkamo dydžio PVM, pateikdamas visus įmanomus įrodymus (paprastai – kopiją).

73. Taigi Teisingumo Teismo argumentai Sprendime *Vădan* atitinkamai susiję tik su PVM atskaitos *įrodymu*[29]. Materialiųjų (t. y. PVM direktyvos 167 ir 178 straipsniuose nustatytų) PVM atskaitos sąlygų laikymasis gali būti nustatytas remiantis visais galimais įrodymais, tačiau eksperto pateiktas įrodymas dėl įprastai taikomo PVM šiuo tikslu *per se* netinkamas[30]. Mano nuomone, tokią išvadą taip pat pakankamai aiškiai leidžia daryti to sprendimo rezoliucinė dalis, nagrinėjama atsižvelgiant į pateiktus klausimus ir faktines aplinkybes.

b) Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl pasinaudojimo teise į PVM atskaitą laikotarpio

74. Taip aiškinant Sprendimą *Vădan*[31] neprieštaraujama ir jurisprudencijai, kurioje Teisingumo Teismas nagrinėjo konkretų laikotarpį[32], per kurį turi būti pasinaudota teise į PVM atskaitą. Šiuose sprendimuose Teismas visais atvejais atsižvelgė į tai, ar paslaugas ar prekes įsigyjantis apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą[33].

75. Pavyzdžiui, Sprendime *Terra Baubedarf-Handel* Teisingumo Teismas aiškiai nurodė: „Proporcingumo principui visiškai neprieštarauja tai, kad apmokestinamasis asmuo PVM atskaitą turi atlikti per ataskaitinį laikotarpį, kuriuo tenkinamos abi sąlygos: tiek sąlyga turėti sąskaitą faktūrą ar sąskaitai faktūrai lygiavertį dokumentą, tiek teisės į atskaitą atsiradimo sąlyga. Šis reikalavimas, viena vertus, atitinka vieną iš Šeštosios direktyvos tikslų, t. y. užtikrinti (įrodymais) kontroliuojamą PVM rinkimą, kita vertus, <…> mokėjimas už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, taigi, ir pirkimo mokesčio sumokėjimas, paprastai neatliekamas iki sąskaitos faktūros gavimo“[34]. Sprendime *Senatex*[35] Teisingumo Teismas nusprendė, kad teisė į PVM atskaitą turi būti iš esmės įgyvendinama tuo laikotarpiu, kai, pirma, ši teisė atsirado ir, antra, apmokestinamasis asmuo „turi sąskaitą faktūrą“.

[29] 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 44 punktas – „turi pateikti objektyvius įrodymus“, 45 punktas – „įrodymai“, 47 punktas – „įrodymai“, 48 punktas – „įrodyti“).

[30] Šiuo klausimu visiškai teisingai konstatuojama 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendime *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933, 45 punktas – vertinimas negali pakeisti tokių įrodymų).

[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).

76. Taigi, jei sąskaitos faktūros turėjimas turi lemiamą reikšmę nustatant laikotarpį, per kurį turi būti pasinaudota teise į PVM atskaitą, tai reiškia, kad toks turėjimas yra ne tiesiog formalus, o esminis kriterijus. Taigi PVM atskaitai būtina turėti atitinkamą sąskaitą 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 į PVM atskaitą taikomus reikalavimus. Formalūs reikalavimai reglamentuoja PVM sistemos įgyvendinimo 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 į PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų [38]. Galiausiai, kadangi mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti, jis neturi, kiek tai susiję su apmokestinamojo asmens teise atskaityti šį mokestį, nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi šia teise padaryti neįmanomą [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 tikrų* formalių sąlygų nebuvimas, o ne *visų* formalių sąlygų nebuvimas. Dėl šios priežasties iš šios jurisprudencijos negalima daryti išvados, kad teisė į PVM atskaitą 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 į PVM atskaitą sąlyga“ [41]. Tai tiesa. *Visų* Direktyvos 2006/112 226 straipsnio sąraše nurodytų rekvizitų paisymas yra formali sąlyga. Šie rekvizitai – jei nėra esminiai (apie tai išsamiau žr. šios išvados 81 ir paskesniuose punktuose) – ir

[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 grąžinimas – sąskaitos faktūros)* (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 *Uszodaépítő* (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. Wąsiewicz* (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 sąskaita faktūra, kurios turėjimas neginčytas, tačiau jos rekvizitai buvo iš dalies netikslūs. 2010 m. liepos 15 d. Sprendime *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 45 punktas) taip pat minimas pirminės sąskaitos faktūros turėjimas.

[41] 2017 m. lapkričio 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 turėti sąskaitą faktūrą, išrašytą pagal šios direktyvos 226 straipsnį“). 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).

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“ tokią išvadą, kad mokesčių administratorius neturi atsisakyti suteikti teisės į PVM atskaitą 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 patiektos ar suteiktos), jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar įvykdytos 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 įtikina. 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 perkėlė ir už kokį sandorį, taip pat, kokiam paslaugų ar prekių gavėjui. Tam reikia duomenų apie paslaugos teikėją, paslaugų ar prekių gavėją, prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dalyką, kainą ir atskirai nurodyto PVM [47]. Jei šie penki esminiai rekvizitai nurodyti, kaip jau minėjau kitur [48] – vadinasi, į sąskaitos faktūros esmę ir tikslą atsižvelgta, o teisė į PVM atskaitą yra galutinai atsiradusi [49].

82. Pavienių iš visų PVM direktyvos 226 straipsnyje nurodytų rekvizitų nebuvimas neužkerta kelio atskaityti PVM, jei šie trūkumai ištaisomi dar per administracinę procedūrą arba teismo procesą. Apie tokią teisinę pasekmę galiausiai galima spręsti ir iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su sąskaitos faktūros taisymu atgaline data [50].

[42] Atrodo, kad ir Teisingumo Teismas laikosi tokios nuomonės (2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 45 punktas), teigdamas, kad PVM direktyvos 178 straipsnis neleidžia nustatyti papildomų formalumų. Pats PVM direktyvos 178 straipsnis negali būti laikomas paprasčiausiu 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 esminės ir formalios pasinaudojimo teise į atskaitą sąlygos tenkinamos tik nuo sąskaitos faktūros, 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. Sprendimą *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 43 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 44 punktas) ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimą *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. Sprendimą V R 48/17 (*BStBl.* II 2020, 604, 23 punktas), 2020 m. sausio 22 d. Sprendimą XI R 10/17 (*BStBl.* II 2020, 601, 17 punktas) ir 2016 m. spalio 20 d. Sprendimą V R 26/15 (*BStBl.* 2020, 593, 19 punktas).

[48] Žr. mano išvadą 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 bylose *Volkswagen* ir *Biosafe*, kuriose tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į atitinkamo dydžio PVM atskaitą, pateiktose sąskaitose faktūrose trūko nurodyto PVM. Žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 42 ir 43 punktai) ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendimą *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).

83. Jei vis dėlto sąskaitos faktūros trūkumas, kaip šioje byloje, yra susijęs su PVM nurodymu atskirai, o tai yra viena iš esminių teisę į PVM atskaitą suteikiančios sąskaitos faktūros ypatybių, PVM atskaita vien dėl šios priežasties negalima. Paslaugų ar prekių gavėjas negali reikalauti panaikinti PVM naštos remdamasis sąskaita faktūra, pagal kurią tiekimas ar teikimas yra neapmokestinamas. Šiuo klausimu Jungtinė Karalystė teisingai kalba apie išankstinę PVM atskaitos sąlygą. Iš tokios sąskaitos faktūros nematyti PVM naštos. Neturint tokios sąskaitos faktūros, kaip mokesčio naštos „perkėlimo priemonės“, PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte nustatytos sąlygos lieka neįvykdytos.

84. Iš PVM direktyvos 178 straipsnio a ir f punktų palyginimo taip pat aiškiai matyti, kad direktyvos leidėjas įprastam netiesioginio surinkimo atvejui (a punktas) nustatė papildomą sąlygą – turėti sąskaitą faktūrą. Ši sąlyga nėra būtina atskirais tiesioginio surinkimo (f punktas) – atvirkštinio apmokestinimo – atvejais[51], todėl ir nenumatyta. Vis dėlto toks teisėkūros sprendimas būtų apeinamas, jei sąskaitos faktūros turėjimas taptų vien formalumas ir būtų pripažintas nereikšmingu.

d) Tarpinė išvada

85. Taigi tiek PVM direktyvos tekstas, tiek Teisingumo Teismo jurisprudencija leidžia daryti išvadą, kad teisei į tam tikro dydžio PVM atskaitą taip pat būtina, kad paslaugų ar prekių gavėjas būtų turėjęs sąskaitą faktūrą, kurioje atskirai nurodytas perkeltas atitinkamo dydžio PVM. Atsižvelgiant į tai, kad taip niekada nebuvo, pareiškėja jau vien dėl šios priežasties negali atskaityti PVM.

4. Išvada

86. Į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad teisei į PVM atskaitą būtina patiekti prekes ar suteikti paslaugas ir turėti sąskaitą faktūrą (PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas), patvirtinančią PVM perkėlimą, jį nurodant atskirai. Vadinasi, pareiškėja, neturėdama tokios sąskaitos faktūros, neturi teisės pasinaudoti PVM atskaita.

C. Subsidiariai: dėl „mokėtino ar sumokėto PVM“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą (pirmasis ir antrasis prejudiciniai klausimai)

87. Atsakymai į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmąjį ir antrąjį klausimus praktiškai reikalingi tik tuo atveju, jei Teisingumo Teismas neatsakytų į klausimą dėl būtinybės turėti sąskaitą faktūrą su nurodytu PVM ar nuspręstų kitaip.

88. Šiais dviem klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar faktiškai sumokėtą kainą visada sudaro apmokestinamoji grynoji suma ir atitinkamas PVM. Tai susiję su PVM direktyvos 73 ir 78 straipsnių dėl apmokestinamosios vertės aiškinimu (apie tai – 2 skirsnyje). Teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar tuo atveju, jei į kainą taip pat įtraukta PVM dalis, paslaugų ar prekių gavėjas gali atskaityti PVM nuo faktiškai už paslaugą „mokėtino ar sumokėto“ PVM pagal direktyvos 168 straipsnio a punktą, net jei abi šalys dėl bendros klaidos manė, kad paslauga yra neapmokestinama. Tai susiję su PVM direktyvos

[51] Tai aiškiai patvirtinama 2004 m. balandžio 1 d. Sprendime *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 47 ir 51 punktai). Tokiu atveju sąskaita faktūra neatlieka mokesčio naštos perkėlimo funkcijos (apie tai išsamiau žr. šios išvados 60 ir paskesniuose punktuose), nes paslaugos teikėjas ar prekių tiekėjas neturi prievolės mokėti mokestį, taigi jam ir nereikia jos perkelti.

168 straipsnio a punkto aiškinimu. Reikia patikslinti, kas „turi mokėti ar sumokėjo“ PVM (apie tai – 1 skirsnyje) ir ar omenyje turimas konkrečiai, ar tinkamai taikant teisės aktus iš tikrųjų (abstrakčiai) mokėtinas PVM (apie tai – 3 skirsnyje).

1. Dėl sąvokos „mokėtinas ar sumokėtas PVM“, numatytos PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte

89. Lemiamą reikšmę pareiškėjos (kaip paslaugų ar prekių gavėjo) ir mokesčių administratoriaus santykiams turi PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas. Šiame punkte kalbama apie „mokėtino ar sumokėto PVM“ atskaitą. Būtina paaiškinti, kuris PVM turimas omenyje. Tai gali būti *Royal Mail* (t. y. tiekėjo) arba pareiškėjos (t. y. paslaugų ar prekių gavėjo) „mokėtinas ar sumokėtas PVM“.

90. Vis dėlto, kadangi PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas susijęs su PVM už gautą paslaugą atskaita, atsakymas akivaizdus. Šiame etape, t. y. paslaugų ar prekių gavėjui gaunant paslaugą, PVM privalo arba gali sumokėti tik vienas asmuo. Šis asmuo yra teikėjas, taigi šiuo atveju – *Royal Mail*.

91. Tai, ar paslaugų ar prekių gavėjas turi sumokėti ar sumoka PVM, priklauso tik nuo jo pardavimo sandorių – PVM direktyvos 168 straipsnyje kalbama apie jo „apmokestinamuosius sandorius“. Tai *a contrario* patvirtina PVM direktyvos 169 straipsnis, pagal kurį taip pat leidžiama atskaityti PVM už tam tikrus neapmokestinamus pardavimo sandorius. Taigi šiame etape visiškai neaišku, ar paslaugų arba prekių gavėjas apskritai kada nors turės sumokėti valstybei PVM. Be to, Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs[52], kad net ir nesėkmingai veikęs, pardavimo sandorių neturėjęs (t. y. niekada PVM neprivalėjęs mokėti ar nemokėjęs) verslininkas turi teisę į PVM atskaitą. Vien dėl šios priežasties PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto formuluotė negali būti jam taikoma.

92. Kalbant apie pirkimo sandorius, paslaugų ar prekių gavėjas neprivalo ir negali sumokėti PVM, išskyrus PVM direktyvos 194 ir paskesniuose straipsniuose nustatytus atvirkštinio apmokestinimo atvejus. Paslaugų ar prekių gavėjas – pagal civilinę teisę – privalo sumokėti tik tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą. Tik šią kainą jis ir gali sumokėti. Į šią kainą gali būti įskaičiuota dalis, atitinkanti tiekėjo PVM skolą. Vis dėlto tai nekeičia fakto, kad paslaugų ar prekių gavėjui mokant kainą bus mokėtina ir sumokėta tik kaina, o ne PVM. PVM kreditorius yra ne tiekėjas, o tik valstybė.

93. Tai patvirtina tolesnis PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto tekstas. Šiame punkte kalbama apie „mokėtiną <…> PVM toje valstybėje narėje <…>“. Vis dėlto kaina arba ją sudaranti apskaičiuota PVM dalis yra mokėtina ne valstybėje narėje, o sandorio šaliai. Taikytina teisė ar jurisdikcija nustatoma pagal sutartyje įtvirtintus susitarimus, o ne pagal PVM teisės nuostatas dėl vietos.

94. Vadinasi, priešingai, nei mano Komisija, PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nurodytas „mokėtinas ar sumokėtas PVM“ reiškia tiekėjo ar teikėjo atitinkamai valstybei narei mokėtiną ar sumokėtą PVM.

[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).

2. Dėl PVM dalies tariamai neapmokestinamos paslaugos kainoje

95. Kitas klausimas, kurį reikia išnagrinėti atskirai, yra tai, ar į paslaugų ar prekių gavėjo mokėtiną (ar sumokėtą) kainą įtraukta PVM dalis, kurią turi sumokėti tiekėjas, net jeigu jis pats arba kartu su savo sandorio šalimi (ir galbūt su mokesčių administratoriumi) manė, kad teikimas yra neapmokestinamas. Vis dėlto į šį klausimą atsakyta ne PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte, o 73 ir 78 straipsniuose, atsižvelgiant į 90 straipsnį.

96. Iš PVM direktyvos 73 straipsnio matyti, kad apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš paslaugų ar prekių gavėjo arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. 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 apmokestinamąją 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 apmokestinamąją 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 sutartinių susitarimų ar klaidos nustatant teisingą mokesčio tarifą.

98. Pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatytą bendrąją taisyklę už atlygį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją 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 iš įgijėjo susigrąžinti vėliau mokesčių administratoriaus reikalaujamo PVM, visos kainos neatskaičius 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 mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo [56]. Tai reiškia, kad Sąjungos teisėje numatytas PVM jau yra įtrauktas į (kiekvieną) faktiškai gautą atlygį.

[53] 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică ir Plavoşin* (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. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică ir Plavoşin* (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. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 35 punktas).

[56] 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică ir Plavoşin* (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).

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 įgijėjo. Tiek pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, tiek pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją už atlygį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją 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 pažymėjęs Teisingumo Teismas – negali lemti nei mažesnės, nei *a posteriori* didesnės mokestinės prievolės (tai jau matyti iš PVM direktyvos 73 straipsnio) [59]. Vis dėlto vien galimybė papildomai pareikalauti dar nereiškia, kad paslaugų ar prekių gavėjas iš tikrųjų turi papildomai reikalaujamą sumą. Vis dėlto galiausiai į šį klausimą 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, į kurį jau atsakyta pirma (apie tai – šios išvados B skirsnyje), ar toks neatsiejamas PVM buvo perkeltas ir sandorio šaliai, todėl ji turi teisę atskaityti PVM.

3. Abstrakčiai ar konkrečiai tiekėjo ar teikėjo mokėtinas PVM?

103. Šiuo klausimu lieka „tik“ išsiaiškinti, ar vartojant sąvoką „tiekėjo ar teikėjo mokėtinas PVM“ PVM atskaitos tikslais – be sąskaitos faktūros būtinybės – omenyje turimas konkrečiai mokėtinas PVM. Nagrinėjamu atveju taip nėra, nes dėl šiuo metu jau suėjusio senaties termino pagal mokesčių teisę neginčijama, kad faktiškai (bent jau pagal Sąjungos teisę) mokėtinas PVM nebegali būti surenkamas.

104. Priešingu atveju sąvoka „mokėtinas PVM“ taip pat galėtų reikšti abstrakčiai iš tikrųjų (bent jau pagal Sąjungos teisę) mokėtiną PVM. Šį PVM taikant 20 % mokesčio tarifą Jungtinėje Karalystėje reikėtų apskaičiuoti nuo gautos kainos ir jis turėtų sudaryti jos 20/120.

105. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos visiškai aišku, kad paslaugų ar prekių gavėjo PVM atskaita nepriklauso nuo to, kaip konkrečiai vertinamas ir įgyvendinamas mokestinis reikalavimas tiekėjui ar teikėjui. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas suformuotoje jurisprudencijoje yra nusprendęs, kad apmokestinamojo asmens teisei atskaityti PVM neturi įtakos klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas į valstybės biudžetą. PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant pridėtinės vertės mokestį, kurio našta tiesiogiai tenka įvairių kainą sudarančių elementų sąnaudoms [60].

[57] 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 37 punktas).

[58] Tai aiškiai matyti 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendime *Tulică ir Plavoşin* (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. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 27 punktas) ir mano išvadą 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).

106. Iš šios jurisprudencijos matyti, kad konkreti paslaugų ar prekių gavėjo PVM atskaita nepriklauso nuo konkrečios tiekėjo ar teikėjo mokestinės prievolės. Todėl taip pat nesvarbu, ar šioje byloje toks asmuo turėtų tvirtų su *a posteriori* apmokestinimu susijusių gynybos argumentų (4 klausimo a punktas).

107. Jei taip yra, sąvoka „tiekėjo ar teikėjo mokėtinas PVM“, kuris nustatant kainą buvo perkeltas paslaugų ar prekių gavėjui ir kurį pastarasis gali neutralizuoti atlikdamas PVM atskaitą, iš esmės taip pat turi būti nagrinėjama abstrakčiai. Vadinasi, omenyje turimas iš tikrųjų (abstrakčiai) mokėtinas PVM. Tam neturi įtakos nei bendra sandorio šalių klaida (įskaitant mokesčių administratoriaus klaidą), nei faktas, kad mokesčių administratorius dėl praktinių priežasčių ir priežasčių, susijusių su teisine valstybe, atsisakė arba turėjo atsisakyti *a posteriori* apskaičiuoti mokestį, o šiuo metu tiekėjo ar teikėjo mokestinei prievolei yra suėjęs senaties terminas.

4. Išvada

108. Vadinasi, sąvoka „mokėtinas ar sumokėtas PVM“ PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte dogmatiniu požiūriu reiškia tiekėjo ar teikėjo abstrakčiai mokėtiną tinkamo dydžio PVM, kuris jau yra įtrauktas į faktiškai gautą kainą.

109. Paslaugų ar prekių gavėjui tai tampa praktiškai svarbu tik tada, kai jis gauna atitinkamą sąskaitą faktūrą su nurodytu PVM, kurioje įrodomas šio mokesčio perkėlimas paslaugų ar prekių gavėjui. Vis dėlto tokią sąskaitą faktūrą tiekėjas ar teikėjas asmeniui bendros klaidos atveju išrašys tik tuo atveju, jeigu jam vienam teks teisingo PVM vertinimo rizika arba jei paslaugų ar prekių gavėjas dėl bendros klaidos dar neperkeltą PVM sumokės papildomai, vadinasi, bus atitinkamai pakoreguota kaina.

VI. Išvada

110. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Supreme Court of the United Kingdom* (Jungtinės Karalystės Aukščiausiasis Teismas) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nurodytas „mokėtinas ar sumokėtas PVM“ apima tiekėjo ar teikėjo valstybėje narėje iš tikrųjų mokėtiną ar sumokėtą PVM.

2. Iš PVM direktyvos 73 ir 78 straipsnių, atsižvelgiant į 90 straipsnį, matyti, kad už atlygį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis, į kurį jau yra įtrauktas 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 tvirtų su jo paties apmokestinimu susijusių gynybos argumentų.