



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2017 m. lapkričio 30 d.¹

Byla C-8/17

**Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
prieš
Flexipiso – Pavimentos SA**

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

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

I. Įvadas

1. Šioje byloje Teisingumo Teismui teikiamas pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) teisės klausimas, kilęs nagrinėjant civilinės teisės ginčą dėl mokėtinos pirkimo-pardavimo kainos dydžio.
2. Sudarydamos sutartį abi sutarties šalies manė, kad taikomas lengvatinis PVM tarifas. Vėliau mokesčių administratoriui nustačius, kad teisinga taikyti standartinį tarifą, kilo klausimas, ar prekių tiekėja dar gali papildomai reikalauti šios sumos iš atsakovės prekių gavėjos. Atsakovė tai neigia, motyvuodama tuo, jog nebegali daryti PVM atskaitos, nes pasibaigė terminas pasinaudoti teise į atskaitą.
3. Taigi Teisingumo Teismas šioje byloje ir dėl panašaus klausimo nagrinėjamoje byloje *Volkswagen AG*² turi pateikti nuomonę, kada atsiranda teisė į viso (t. y. objektyviai teisingo) dydžio PVM atskaitą. Gali būti, kad ši teisė jau atsiranda suteikus paslaugą ir išrašius sąskaitą faktūrą, net jeigu joje nurodyta per maža mokesčio suma (šiuo atveju – 2008 m.). Vis dėlto gali būti ir taip, kad teisė į visos sumos atskaitą atsiranda tik išrašius sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta teisinga (didesnė) mokesčio suma (šiuo atveju – 2012 m.).
4. Šią bylą reikia nagrinėti atsižvelgiant į bylas *Barlis 06*³ ir *Senatex*⁴. Jose Teisingumo Teismas nusprendė, kad klaidinga sąskaita faktūra neturi įtakos teisės į PVM atskaitą atsiradimui. Tad Teisingumo Teismas turi galimybę išplėtoti šią jurisprudenciją.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 Byla *Volkswagen AG* (C-533/16).

3 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690).

4 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691).

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos⁵ 168 straipsnyje nustatyta:

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

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

<...>“

6. Šios direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

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

- a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

7. Direktyvos 226 straipsnyje įtvirtinta ši nuostata:

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

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

<...>“

B. Portugalijos teisė

8. Portugalijos teisėje, konkrečiai *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – CIVA) 7 straipsnyje, nustatyta:

„1. Nepažeidžiant tolesnių dalių nuostatų, mokestis tampa mokėtinas ir atsiranda prievolė jį apskaičiuoti:

- a) prekių tiekimo atveju – kai įgijėjui pereina teisė disponuoti perleidžiamomis prekėmis.“

⁵ OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60.

CIVA 8 straipsnyje nustatyta:

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

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

9. CIVA 36 straipsnyje taip pat nustatyta:

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

<...>

d) taikytini tarifai ir mokėtina mokesčio suma.“

10. Naudojimosi teise į PVM atskaitą terminas nustatytas CIVA 98 straipsnyje: „<...>

2. Nepažeidžiant specialiųjų nuostatų, teise į mokesčio atskaitą ar teise į permokos grąžinimą galima pasinaudoti per ketverius metus nuo to momento, kai atitinkamai atsiranda teisė į atskaitą ar atsiranda mokesčio permoka.“

III. Pagrindinė byla

11. Nuo 2008 m. vasario mėn. iki 2010 m. gegužės mėn. įmonė *Biosafe – Indústria de Reciclagens SA* (toliau – *Biosafe*), kuri yra ieškovė nacionalinio teismo nagrinėjamoje pagrindinėje byloje, atsakovei *Flexipiso – Pavimentos SA* pardavė kaučiuko granulių iš viso už 664 538,77 EUR ir sąskaitose faktūrose nurodė lengvatinį 5 % PVM tarifą.

12. 2011 m. atlikus 2008–2010 m. mokestinių metų patikrinimą paaiškėjo, kad ieškovė vis dėlto privalėjo taikyti standartinį 21 % PVM tarifą. Todėl mokesčių administratorius nurodė ieškovei papildomai sumokėti valstybei 100 906,50 EUR skirtumą, ir ieškovė jį sumokėjo.

13. 2012 m. spalio 24 d. ieškovė pateikė sumokėto skirtumo dydžio mokėjimo reikalavimą atsakovei, tačiau atsakovė atsisakė sumokėti.

14. Civiliniu ieškiniu ieškovė siekia, kad atsakovė sumokėtų jai šią sumą. Jos manymu, atsakovė mokėtiną sumą vėliau galės susigrąžinti iš mokesčių administratoriaus, nes sumokėjusi ieškovei įgis teisę į pirkimo mokesčio atskaitą.

15. Atsakovė su šiuo reikalavimu nesutinka, motyvuodama tuo, jog CIVA 98 straipsnio 2 punkte numatytas ketverių metų įgijėjo teisės į jam perkeltą PVM atskaitą pareiškimo terminas. Jis jau buvo pasibaigęs, kai atsakovė gavo mokėjimo reikalavimą – kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tenkinamos visos sąlygos, kad šis mokėjimo reikalavimas būtų laikomas sąskaita faktūra, kaip ji suprantama pagal PVM teisę.

16. Pirmosios instancijos teismas ir *Tribunal da Relação de Lisboa* (Lisabonos apeliacinis teismas, Portugalija) laikėsi nuomonės, kad termino pradžios, taigi ir teisės į PVM atskaitą, atsiradimo momentas yra pirmųjų sąskaitų faktūrų išrašymas 2008 m., o ne kreditinių (debetinių) dokumentų išrašymas 2012 m. spalio mėn. Todėl žemesnės instancijos teismai atmetė ieškinį, o ieškovė padavė kasacinį skundą *Supremo Tribunal de Justiça* (Aukščiausiasis Teismas, Portugalija).

IV. Procesas Teisingumo Teisme

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

- „1. Ar Direktyvai 2006/112/EB, konkrečiai jos 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 ir 219 straipsniams, bei neutralumo principui prieštarauja teisės aktai, pagal kuriuos tais atvejais, kai atlikus prekių pardavėjo, kuris yra PVM mokėtojas, mokesčių patikrinimą paaiškėja, kad jo tam tikru momentu pritaikytas PVM tarifas buvo mažesnis už tą, kurį privalėjo pritaikyti, bet jis papildomą mokesčio sumą sumoka ir siekia ją susigrąžinti iš įgijėjo, taip pat PVM mokėtojo, terminas, per kurį pastarasis gali pasinaudoti teise į papildomos mokesčio sumos atskaitą, skaičiuojamas nuo pirminių sąskaitų faktūrų išrašymo, o ne nuo kreditinių (debetinių) dokumentų išrašymo ar gavimo datos?
2. Jei būtų nuspręsta, kad tokio prieštaravimo nėra, ar šiai direktyvai, konkrečiai tiems patiems jos straipsniams, bei neutralumo principui prieštarauja teisės aktai, pagal kuriuos įgijėjas, pirminius dokumentus koreguojančius dokumentus, išrašytus po mokesčio patikrinimo ir sumokėjus valstybei papildomą mokesčio sumą, kuriais siekiama papildomos sumos sumokėjimo, gavęs tuo momentu, kai jau suėjo minėtas terminas, per kurį buvo galima pasinaudoti teise į atskaitą, gali teisėtai atsisakyti mokėti, motyvuodamas tuo, kad galimybės atskaityti papildomą mokesčių nebuvimas pagrindžia atsisakymą perkelti?“

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

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų priimtinumą

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

20. Vis dėlto pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, būtini, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus⁶.

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

⁶ 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Cruz & Companhia* (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32 punktas), 2014 m. balandžio 30 d. Sprendimas *Pfleger ir kt.* (C-390/12, EU:C:2014:281, 26 punktas), 2010 m. birželio 22 d. Sprendimas *Melki ir Abdeli* (C-188/10 ir C-189/10, EU:C:2010:363, 27 punktas) ir 2002 m. sausio 22 d. Sprendimas *Canal Satellite Digital* (C-390/99, EU:C:2002:34, 19 punktas).

vėliau būtų galima padidinti. Prekių gavėjui turint teisę į atskaitą, priešingai, rizika tektų tik prekių tiekėjui, jei atlygio vėliau nebūtų galima padidinti. Taigi Teisingumo Teismo argumentai dėl gavėjo teisės į pirkimo mokesčio atskaitą galėtų būti bent jau naudingi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nagrinėjant civilinę bylą. Tas pats pasakytina dėl antrojo prejudicinio klausimo. Tad abu prejudiciniai klausimai laikytini priimtinais.

B. Dėl pirmojo klausimo

1. Dėl prejudicinio klausimo turinio

22. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar „terminas, per kurį įgijėjas gali pasinaudoti teise į šios papildomos mokesčio sumos atskaitą, skaičiuojamas nuo pirminių sąskaitų faktūrų išrašymo, o ne nuo kreditinių (debitinių) dokumentų išrašymo ar gavimo datos“.

23. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – priešingai, negu galima suprasti iš Komisijos ir Portugalijos Respublikos argumentų – svarbu ne tai, ar nacionalinės teisės aktuose nustatytas ketverių metų terminas tinkamas. Priešingai, jis siekia išsiaiškinti, ar teisė į visos sumos PVM atskaitą jau atsiranda įvykdžius sandorį (šiuo atveju – 2008 m.), net jei šalys neteisingai manė, kad taikytinas mažesnis PVM, todėl didesnio PVM nei įtraukė į kainą, nei nurodė sąskaitoje faktūroje.

24. Šiuo požiūriu yra tik dvi galimybės. Pirmą, teisė į objektyviai teisingo masto PVM atskaitą atsiranda neatsižvelgiant į šalių prezumpciją ir atitinkamoje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą. Tuomet šiuo atveju teisė į atskaitą būtų atsiradusi 2008 m. Antra, atskaitos mastas ribojamas atitinkamoje sąskaitoje faktūroje nurodytos konkrečios PVM sumos. Tuomet šiuo atveju teisė atskaityti PVM taikant 5 % tarifą būtų atsiradusi 2008 m., o teisė atskaityti skirtumą, susidariusį taikant 21 % tarifą, – tik 2012 m.

25. Manau, kad teisingas antrasis požiūris. Mano nuomone, reikia skirti teisės į PVM atskaitą atsiradimą *pagal esmę* (apie tai – šios išvados 26 ir paskesniuose punktuose) ir teisės į PVM atskaitą atsiradimą *pagal sumą* (apie tai – šios išvados 34 ir paskesniuose punktuose). Pažvelgus atidžiau matyti, kad šis požiūris neprieštarauja ir Teisingumo Teismo jurisprudencijai dėl sąskaitų faktūrų formalių klaidų ištaisymo atgaline data (apie tai – šios išvados 53 ir paskesniuose punktuose).

2. Teisės į PVM atskaitą atsiradimas pagal esmę

26. Įsigilinus į Teisingumo Teismo jurisprudenciją matyti, kad kol kas jis daugiausia yra pateikęs nuomonę dėl teisės į PVM atskaitą atsiradimo *pagal esmę*.

27. Remiantis šia Teisingumo Teismo jurisprudencija, teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius⁷.

⁷ 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 39 punktas), 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Gemeente Woerden* (C-267/15, EU:C:2016:466, 31 punktas), 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818, 23 punktas) ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 37 punktas).

28. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokios PVM apmokestinamai ūkinei veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, tenka neutrali mokesčių našta, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM⁸.

29. Kiek tai susiję su esminėmis sąlygomis, kurių reikalaujama, kad atsirastų teisė į atskaitą, Teisingumo Teismas nusprendė⁹, kad pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą prekės ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, turi būti naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir kad šios įsigytos prekės ar paslaugos turi būti pateiktos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens.

30. Kadangi PVM direktyvos 168 straipsnyje nenustatyta jokios kitos sąlygos, susijusios su asmens naudojimu atitinkamomis prekėmis ar paslaugomis, kurias jis gauna, reikia daryti išvadą, kad, jei abi pirmesniame šio sprendimo punkte išdėstytos sąlygos įvykdytos, apmokestinamasis asmuo iš principo turi teisę atskaityti pirkimo PVM¹⁰.

31. Iš šios jurisprudencijos matyti, kad lemiamą reikšmę turi vien prekių tiekimas ar paslaugų teikimas tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų ir kad gavėjas gautą paslaugą naudoja apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti. Tinkamos sąskaitos faktūros turėjimą Teisingumo Teismas, atrodo, laiko tik formalumu. Vis dėlto šioje jurisprudencijoje Teisingumo Teismas pateikdavo nuomonę tik dėl teisės į PVM atskaitą atsiradimo pagal esmę, nes mokesčio skolos ir atskaitos suma nuo pat pradžių nebūdavo ginčijama.

32. Vis dėlto šiuo atveju spręstinas klausimas susijęs su teisės į PVM atskaitą atsiradimu ne pagal esmę, o *pagal sumą*, nes iš pradžių pritaikytas klaidingas mokesčio tarifas. Dėl to, kad gavėjas (šiuo atveju – *Flexipiso – Pavimentos SA*) pagal esmę ir pagal sumą gali atlikti pirkimo mokesčio atskaitą dėl sutartų ir sąskaitoje faktūroje nurodytą 5 %¹¹, nekyla abejonių.

33. Neaišku tik tai, ar gavėjas jau 2008 m. galėjo atlikti 21 %¹² tarifo pirkimo mokesčio atskaitą, nes iš tikrųjų teisingas būtų buvęs šis mokesčio tarifas, nors abi šalys to nei preziumavo, nei žinojo.

3. Teisės į pirkimo mokesčio atskaitą atsiradimas pagal sumą

34. Taigi reikia išsiaiškinti *pirkimo mokesčio atskaitos atsiradimo pagal sumą momentą*. Šiuo klausimu lemiamą reikšmę turi ne tik PVM direktyvos 168 straipsnio, bet ir 178 straipsnio a punkto, siejamo su 226 straipsnio 10 punktu, nuostata.

8 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *SMS group* (C-441/16, EU:C:2017:712, 40 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 27 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 39 punktas), 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 35 punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818, 24 punktas).

9 2017 m. sausio 12 d. Sprendimas *MVM* (C-28/16, EU:C:2017:7, 28 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 28 punktas), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 40 punktas), 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Gemeente Woerden* (C-267/15, EU:C:2016:466, 34 punktas), šiuo klausimu taip pat žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcomp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 28 punktas) ir jame nurodytą jurisprudenciją.

10 2016 m. birželio 22 d. Sprendimas *Gemeente Woerden* (C-267/15, EU:C:2016:466, 35 punktas).

11 Atsižvelgiant į PVM direktyvos 73 straipsnį, būtų tiksliau kalbėti apie 5/105 sutarto atlygio.

12 Atsižvelgiant į PVM direktyvos 73 straipsnį, būtų tiksliau kalbėti apie 21/121 sutarto atlygio.

a) *Taikytino PVM tarifo nurodymo tikslas*

35. Šiuo klausimu pirmiausia primintina, kad pagal PVM direktyvos 179 straipsnio pirmą pastraipą bendrai atskaita įgyvendinama iš mokesčio sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atimant PVM sumą, „į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį [apmokestinamasis asmuo] įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį“. Darytina išvada, kad teisė į PVM atskaitą turi būti iš esmės įgyvendinama tuo laikotarpiu, kai, pirma, ši teisė atsirado ir, antra, apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą¹³.

36. Taigi pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą teisei į PVM atskaitą įgyvendinti reikia turėti tam tikrą sąskaitą faktūrą. Ji turi būti išrašyta pagal PVM direktyvos 219a–240 straipsnių nuostatas. Pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 10 punktą joje turi būti nurodyta „mokėtina PVM suma“.

37. PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto nuostata teisės aktų leidėjas materialinę teisę atskaityti gavėjo mokėtiną PVM susieja su sąskaitos faktūros, kurioje nurodytas jo mokėtinas PVM, turėjimu¹⁴.

38. Teisės į PVM atskaitą ir atitinkamos sąskaitos faktūros turėjimo susiejimo tikslas (kaip jau argumentavo Teisingumo Teismas) yra, viena vertus, tas, kad mokesčių administratoriai, naudodamiesi rekvizitais, kurie privalo būti nurodyti sąskaitoje faktūroje, galėtų atlikti mokėtino mokesčio mokėjimo ir prireikus – teisės į PVM atskaitą egzistavimo kontrolę¹⁵. Visų pirma tai pasakytina apie prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dalyko, suteikimo momento ir tiekėjo ar teikėjo asmens rekvizitus.

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

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

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

b) *Atsižvelgimas į neutralumo principą*

42. Ši nuostata taip pat skirta PVM teiseje įtvirtintam neutralumo principui įgyvendinti. Neutralumo principas yra iš vartojimo mokesčio pobūdžio kylantis pagrindinis PVM principas¹⁶ ir apima du esminius aspektus.

13 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 35 punktas), šiuo klausimu taip pat žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 34 punktas).

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

15 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).

16 2014 m. kovo 13 d. Sprendime *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 43 punktas) Teisingumo Teismas kalba apie aiškinimo principą.

43. Pirma, pagal neutralumo principą draudžiama, kad tokius pačius sandorius vykdančios ūkio subjektai būtų skirtingai vertinami PVM surinkimo atžvilgiu¹⁷. Antra, neutralumo principas reiškia, kad įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo galutinės PVM naštos¹⁸, jei pati įmonės veikla (iš esmės) skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti¹⁹.

44. Norėčiau atkreipti dėmesį į naštos mažinimo aspektą. Jis reiškia, kad – kaip neseniai argumentavo ir generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona²⁰ – PVM atskaita galima tik jei gavėjui tenka PVM našta. Tačiau ši našta gavėjui tenka ne tuomet, kai jam suteikiama paslauga, o tik tuomet, kai jis sumoka atlygį ir į jį įtrauktą PVM pagal sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta ši suma.

45. Tai matyti jau iš ankstesnės Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kurioje aiškiai nurodyta²¹, kad nedelsiant taikoma teisė į PVM atskaitą grindžiama prielaida, jog apmokestinamieji asmenys iš esmės nedaro jokių mokėjimų, taigi nemoka ir PVM, kol negauna sąskaitos faktūros arba kito sąskaita faktūra laikytino dokumento, ir kad negalima preziumuoti sandorio apmokestinimo PVM, kol jis nesumokėtas.

46. Mat tai, kokia PVM našta tenka (arba teks) gavėjui, tampa aišku tik tuomet, kai atitinkamas PVM įskaiciuojamas į gavėjo mokėtiną atlygį. Tai, ar PVM įskaiciuotas į atlygį, matyti tik iš taikomų teisinių santykių ir atsiskaitymo už jų įgyvendinimą, taigi iš sąskaitos faktūros.

47. Nesudaręs atitinkamo susitarimo ir neturėdamas (ši susitarimą atitinkančios) sąskaitos faktūros gavėjas nemokės PVM prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui. Tuo taip pat aiškintina – kaip pagrįstai argumentuoja generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona²² – PVM direktyvos 178 straipsnio nuostata, kuria naudojimasis teise į PVM atskaitą siejamas su atitinkamos sąskaitos faktūros turėjimu.

48. Kol prekių tiekėjas – kaip ir šiuo atveju – standartinio mokesčio tarifo neįtraukė į kainą ir kartu su atlygiu neperkėlė gavėjui (2008 m. to dar nebuvo padaryta), gavėjas ir neturi tokio dydžio PVM naštos. Jei atskaita būtų daroma prieš įvykstant šiam faktui, ja būtų ne panaikinama našta²³, o tik suteikiama lengvata gavėjui. Jis galėtų bet kuriuo momentu pasinaudoti teise į atskaitą, net jei prekių tiekėjas, nežinodamas apie didesnio PVM taikymą, jo niekaip nebūtų galėjęs perkelti gavėjui.

49. Taigi – ši išvada sutampa su Komisijos nuomone – ir iš neutralumo principo matyti, kad teisė į PVM atskaitą pagal sumą atitinka sąskaitoje faktūroje pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 10 punktą nurodytiną „mokėtiną PVM sumą“.

50. Ypatinga PVM direktyvos 226 straipsnio 10 punkto reikšmė, palyginti su kitais 226 straipsnyje nurodytais sąskaitos faktūros formalumais, aiškiai matyti ir iš PVM direktyvos 203 straipsnio. Gavėjo PVM atskaitai būtinas elementas („mokėtina mokesčio suma“) vien dėl šio rekvizito sąskaitoje faktūroje nurodymo lemia įstatyme nustatytą prievolę sumokėti mokesį. Atvirkštiniu atveju – klaidingai pritaikytas per didelis mokesčio tarifas – tai lemia prievolę sumokėti nurodytą sumą, nors gavėjas neturi teisės į atskaitą, nes nurodyta didesnė suma negu pagal įstatymą mokėtinas

17 2008 m. spalio 16 d. Sprendimas *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 punktas), 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas) ir 1998 m. birželio 11 d. Sprendimas *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22 punktas).

18 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 punktas).

19 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 punktas), 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 punktas) ir mano išvada byloje *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, 25 punktas).

20 Generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvada byloje *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64 punktas).

21 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 35 punktas).

22 Generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvada byloje *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 58 ir paskesni punktai).

23 Žr. tokią pat generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona nuomonę šiuo klausimu byloje *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64 punktas).

mokestis²⁴. Taigi šio rekvizito – kurį pagal PVM direktyvos 220 straipsnį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas privalo nurodyti – poveikis ne tik formalus, bet ir materialus. Jis atsiranda tiek prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo (PVM direktyvos 203 straipsnis), tiek, mano manymu, atitinkamu mastu gavėjo atžvilgiu (PVM direktyvos 168 straipsnis, siejamas su 178 straipsniu)²⁵.

51. Ieškovė pagrindinėje byloje taip pat pagrįstai nurodė, kad orientavimasis į prekių tiekimo momentą (arba pirminę sąskaitą faktūrą po prekių tiekimo) neigiamai paveiktų ir šalių laisvę sudaryti sutartis. Jos būtų priverstos per valstybės narės (pagal mokesčių teisę) nustatytiną teisės į PVM atskaitą senaties terminą (pagal civilinę teisę) nustatyti galutinę kainą. Priešingu atveju būtų negalima gavėjo PVM atskaita. Tokia pasekmė būtų keista, nes, nors PVM teisė iš esmės siejasi su ekonomine veikla, ja nesiekama pertvarkyti šios veiklos.

c) Išvada

52. Taigi PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto, siejamo su 226 straipsnio 10 punktu, formuluotė, prasmė ir tikslas, taip pat atsižvelgimas į neutralumo principą prieštarauja teisės į (objektyviai teisingos) sumos pirkimo mokesčio atskaitą atsiradimui prekių tiekimo momentu. Tad *Flexipiso Pavimentos SA* teisė į PVM atskaitą (dėl sąskaitoje faktūroje nurodytą 5 % mokesčio sumą viršijančios dalies) – ši išvada sutampa su Komisijos ir *Biosafe* nuomone – atsirado ne anksčiau kaip 2012 m., kai ji gavo atitinkamą sąskaitą faktūrą, kurioje buvo nurodytas mokėtinas PVM.

4. Jurisprudencija dėl sąskaitos faktūros tikslinimo atgaline data

53. Šiai išvadai neprieštarauja ir naujausia Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl sąskaitų faktūrų tikslinimo atgaline data. Teisingumo Teismas nusprendė, kad teisės į atskaitą esminiai reikalavimai yra tie, kurie reglamentuoja šios teisės pagrindą ir apimtį, kaip numatyta PVM direktyvos X antraštinės dalies 1 skyriuje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“. O šios teisės formalūs reikalavimai reglamentuoja jos įgyvendinimo tvarką ir kontrolę, taip pat gerą PVM sistemos funkcionavimą, kaip antai prievolės, susijusios su apskaita, sąskaitų faktūrų išrašymu ir deklaravimu²⁶.

54. Pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. 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 neįmanomą²⁷.

55. Remdamasis tuo Teisingumo Teismas daro išvadą, jog mokesčių administratorius neturi atsisakyti suteikti teisės į PVM atskaitą tik dėl to, kad sąskaita faktūra neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto sąlygų, jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar įvykdytos esminės su šia teise susijusios sąlygos²⁸.

24 2007 m. kovo 15 d. Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 23 punktas) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 15 punktas).

25 Šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvadą byloje *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 67 punktas).

26 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 47 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41 ir 42 punktai) ir jame nurodytą jurisprudenciją.

27 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. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimą *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktas), kuris vis dėlto susijęs su atvirkštinio apmokestinimo sistema, ir 2012 m. kovo 1 d. Sprendimą *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, 43 punktas), kuris vis dėlto taip pat susijęs su atvirkštinio apmokestinimo sistema.

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

56. Iš to būtų galima daryti išvadą, kad pirkimo mokesčio atskaitą galima atlikti ir neturint sąskaitos faktūros. Mat sąskaita faktūra apskritai yra tik formali sąlyga. Objektyviai konstatavus, kad įvykdytos PVM direktyvos 168 straipsnyje nustatytos esminės sąlygos, neįvykdytos formalios sąlygos negalėtų būti pirkimo mokesčio atskaitos kliūtis. Vis dėlto tokiai išvadai jau prieštarauja aiški PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto formuluotė. Be to, Teisingumo Teismas nurodytoje jurisprudencijoje taip pat aiškiai reikalauja sąskaitos faktūros tikslinimo²⁹. Taigi nei iš nurodytos jurisprudencijos, nei iš PVM direktyvos nematyti, kad būtų galima naudotis teise į PVM atskaitą neturint sąskaitos faktūros.

57. Neaišku tik tai, ar sąskaita faktūra (šiuo atveju – 2008 m.), kurioje nenurodytas arba nurodytas per mažas PVM, gali būti laikoma klaidinga sąskaita faktūra, kaip tai suprantama nurodytoje jurisprudencijoje. Tuomet tam tikromis aplinkybėmis ją būtų galima patikslinti *atgaline data* ištaisant vien formalią klaidą, o tai reiškia, kad ir PVM atskaitą būtų galima ar privaloma atlikti atgaline data.

58. Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismo sprendimai dėl sąskaitų faktūrų tikslinimo atgaline data iš esmės susiję su visai kitokiomis faktinėmis aplinkybėmis negu šiuo atveju. Tose bylose teisė į PVM atskaitą buvo atsiradusi pagal esmę, dėl jos sumos prekių tiekėjas ir gavėjas taip pat sutarė. Taigi gavęs sąskaitą faktūrą gavėjas žinojo, kokio dydžio PVM našta jam tenka ir kiek jis gali ją sumažinti. PVM našta gavėjui teko vėliausiai tuo momentu, kai jis apmokėjo formaliai klaidingas sąskaitas faktūras. Šiomis faktinėmis aplinkybėmis sąskaitoje faktūroje tik nebuvo nurodyta kai kurių rekvizitų, nesusijusių nei su prekių tiekėjo mokėtino mokesčio dydžiu, nei su gavėjui tenkančios mokesčio naštos dydžiu.

59. Atrodo nepagrįsta iš nurodytos jurisprudencijos daryti išvadą, kad atgaline data galima pakeisti ir pagal esmę atsiradusios teisės į atskaitą sumą. Kaip pats Teisingumo Teismas pabrėžia Sprendime *Senatex*³⁰, šio atvejo ypatumas buvo aplinkybė, „kad *Senatex* turėjo sąskaitas faktūras tuo metu, kai pasinaudojo teise į PVM atskaitą ir sumokėjo pirkimo PVM“.

60. Taigi Teisingumo Teismas jurisprudencijoje prekių ar paslaugų gavėjo – kuris sutiko su sąskaitoje faktūroje nurodytu PVM ir jį sumokėjo, todėl jam teko ir šio PVM našta – naudai leido (atgaline data) ištaisyti formalias sąskaitos faktūros klaidas, kad būtų užtikrintas proporcingumas (ir prekių ar paslaugų gavėjas išvengtų „delspinigių“). Vis dėlto aplinkybė, kai nenurodyta PVM suma arba ji nurodyta per maža, labai skiriasi nuo aplinkybės, kai nenurodytas mokėtojo kodas arba nurodyta klaidinga data ar klaidingai apibūdintas prekės tiekimas arba paslaugos teikimas. Pastarieji rekvizitai lemiamą reikšmę turi tik mokesčių administratoriaus atliekamai sandorių kontrolei.

61. Nurodyta PVM suma, priešingai, kaip paaiškinta šios išvados 39 ir paskesniuose punktuose, turi lemiamą reikšmę prekių ar paslaugų gavėjui tenkančios naštos dydžiui, taigi taip pat galimos naštos sumažinimo darant atskaitą sumai. Todėl, priešingai negu dauguma kitų pagal PVM direktyvos 226 straipsnį reikalaujamų rekvizitų, PVM direktyvos 226 straipsnio 10 punktas nėra vien formali PVM atskaitos sąlyga. Šis rekvizitas turi esminę reikšmę mokesčio skolos (žr. PVM direktyvos 203 straipsnį) ir gavėjo teisės į atskaitą nuoseklumui. Todėl vėlesnis „mokėtiną PVM sumą“ pakeitimas negali būti laikomas patikslinimu atgaline data, kaip tai suprantama pagal nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

62. Taigi iki tol į sąskaitą faktūrą neįtraukto (t. y. nenurodyto) PVM padidinimas nėra vien formalios klaidos ištaisymas. Toks padidinimas veikia panašus į sąskaitos faktūros išrašymą pirmą kartą. Mat ir šiuo atveju tiekėjas pirmą kartą praneša, kokio dydžio PVM jis (papildomai) perkelia gavėjui. Gavėjas taip pat pirmą kartą sužino, kokio dydžio (papildomai) tenkantį PVM, susijusį su teisiniu sandoriu, jis dar turės (papildomai) sumokėti apmokėdamas šią vėlesnę sąskaitą faktūrą.

29 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 39 punktas) Teisingumo Teismas aiškiai atsiriboja nuo 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 38 punktas), nurodydamas, kad pastarojo sprendimo atveju sąskaitos faktūros pateikta nebuvo, o Sprendime *Senatex* sąskaita faktūra buvo pateikta ir apmokėta, tad buvo sumokėtas ir PVM.

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

63. Šis esminis pobūdis aiškiai matyti ir iš PVM direktyvos 90 ir 185 straipsnių nuostatų tikslo. Abiem nuostatomis reglamentuojama vėlesnio apmokestinamosios vertės sumažinimo tvarka. Apmokestinamajam asmeniui šiuo klausimu reikšmingas PVM direktyvos 90 straipsnis, o teisę į atskaitą turinčiam asmeniui – PVM direktyvos 185 straipsnis³¹. Kaip matyti iš PVM direktyvos 184 straipsnio, atskaita tikslinama *ex nunc*. Tas pats taikytina ir pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, nes iš jo taip pat nematyti, kad būtų daromas poveikis mokesčio skolai atgaline data. Jei nedaromas poveikis atgaline data tuomet, kai atlygis abipusiškai sumažinamas, jis neturi būti daromas ir tuomet, kai vėliau atlygis abipusiškai padidinamas, arba juo labiau tuomet, kai atlygis vienpusiškai padidinamas dėl padidėjusio mokesčio tarifo (šiuo atveju – nuo 5 iki 21 %).

64. Taigi, taip pat atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją dėl formaliai klaidingų sąskaitų faktūrų tikslinimo atgaline data, teisė į PVM atskaitą atsiranda tik turint sąskaitą faktūrą, kurioje pirmą kartą nurodyta mokėtina PVM suma, ir atskaitos suma ribojama šia suma.

5. Santrauka

65. Sąskaitos faktūros, kurioje atskirai nurodyta PVM našta, *buvimas* yra ne tik formalus, bet ir *esminis* pirkimo mokesčio atskaitos kriterijus. Tai matyti iš sąskaitos faktūros prasmės ir tikslo – be kita ko, užtikrinti mokesčio skolos ir atskaitos nuoseklumą. Kadangi pagal esminį kriterijų teisė į PVM atskaitą orientuota į tai, ar apmokestinamajam asmeniui PVM našta tenka (nes jis jau ją sumokėjo su atlygiu) arba teks (nes jis susitarė sumokėti atitinkamą atlygį), būtina šią našta nurodyti sąskaitoje faktūroje.

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

67. Taigi teisė į tam tikro dydžio PVM atskaitą gali atsirasti (ir ja naudotis galima) tik tuomet, kai gavėjas turi sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta ši PVM suma. Šioje byloje taip buvo tik 2012 m.

68. Vadinas, galima neatsakyti į Portugalijos Respublikos išsamiai nagrinėtą klausimą, koks gali būti pasinaudojimo tokia teise pagal taikomus nacionalinės teisės aktus terminas. Šiuo atveju nematyti požymių, kad dėl nacionalinės teisės aktuose numatyto ketverių metų termino, skaičiuojamo nuo sąskaitos faktūros, kurioje nurodyta jau didesnė PVM suma, gavimo, kiltų abejonių Sąjungos teisės požiūriu.

C. Dėl antrojo klausimo

69. Į pirmąjį klausimą atsakyta teigiamai, tad nebereikia nagrinėti antrojo klausimo.

70. Be kita ko, įgijėjo atsisakymo mokėti atlygį klausimas turi būti sprendžiamas pagal civilinę teisę ir į jį atsakyti pagal PVM direktyvą neįmanoma. Tai, ar įgijėjas, kuris nebegali atlikti PVM atskaitos, vis dėlto turi vėliau sumokėti šią sumą, nors abi šalys, sudarydamos sutartį, manė, kad turi būti taikomas mažesnis mokesčio tarifas, yra sutarties aiškinimo atsižvelgiant į visas konkrečius atvejo aplinkybes klausimas. Iš PVM direktyvos 73 straipsnio tik matyti, kad PVM yra neatsiejama iš pradžių sutarto atlygio dalis. Tai, ar ši iš pradžių sutartą atlygį vėliau galima koreguoti ir koku mastu, iš esmės yra sutartyje numatyto rizikos pasidalijimo tarp sutarties šalių klausimas.

31 Dėl jų santykio žr. mano išvadą byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 27 punktą) ir generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvadą byloje *T-2* (C-396/16, EU:C:2017:763, 56 ir paskesni punktai).

VI. Pasiūlymas dėl sprendimo

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

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