

62016CC0532

GENERALINIO ADVOKATO

MICHAL BOBEK IŠVADA,

pateikta 2017 m. gruodžio 20 d. (1)

Byla C-532/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

dalyvaujant

akcinei bendrovei SEB bankui

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Atskaitos tikslinimas – Taikytinumas – Klaidingai PVM apmokestintas tiekimas – Tiekėjo sąskaitos faktūros keitimas“

I. Vadąs

1.

Akcinei bendrovei SEB bankas (toliau – SEB bankas) iš UAB „VKK investicija“ (toliau – pardavėjas) įsigijo žemės sklypą, o pardavėjas už jį išrašė sąskaitą faktūrą ir nurodė pridėtinės vertės mokestį. Pardavimo metu abi šalys manė, kad aptariamas žemės sklypas yra „žemės statybai“ ir kad jis yra apmokestinamas PVM. Vėliau SEB bankas sumokėjo PVM atitinkančią sumą ir traukė atskaitą.

2.

Po trejų metų pardavėjas nusprendė, kad pardavęs žemę iš tiesų neturėjo būti apmokestinta PVM. Todėl pardavėjas nusiuntė SEB bankui pradinės sąskaitos faktūros sumos kreditiną sąskaitą faktūrą. Jis taip pat išrašė naują sąskaitą faktūrą, joje nurodyta ta pati suma be PVM.

3.

Vėliau atlikusi mokestinį patikrinimą, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Valstybinė mokesčių inspekcija) priėmė sprendimą, kuriuo pareikalavo, kad SEB bankas grąžintų leistą pirminę atskaitą atitinkančią sumą. Ji taip pat pareikalavo sumokėti dalį susikaupusių delspinigių ir skyrų baudą.

4.

Galiausiai byla atsidūrė Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme. Šis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dabar klausia, ar iš SEB banko norima susigrąžinti suma patenka į PVM direktyvoje (2) numatyto atskaitos tikslinimo mechanizmo taikymo sritį. Šis teismas taip pat teiraujasi, kokią reikšmę turi pardavėjo išrašyta kreditinė sąskaita faktūra ir tai, kad, pasikeitus mokesčių administravimo praktikai, pagal kurią nustatomos SEB banko

mokestin?s prievol?s, aptariama ?em? yra perkvalifikuota.

II. Teisinis pagrindas

1. PVM direktyva

5.

PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kur? asmen?, kuris retkar?iais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijus? sandor?, ypa? kur? nors i? ?i? sandori?:

<...>

b)

žem?s statybai tiekim?.“

6.

Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje išd?styta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

k)

žem?s, kuri n?ra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žem?s statybai tiekim?.“

7.

PVM direktyvos X antraštin?s dalies 5 skyri? „Atskaitos tikslinimas“ sudaro 184–192 straipsniai. 184 straipsnyje nustatyta: „Pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.“

8.

PVM direktyvos 185 straipsnyje nurodyta:

„1.

Vis? pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kain? nuolaidos.

2.

Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti arba kai deramai ?rodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prek?s yra tiekiamos kaip mažavert?s dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali reikalauti atskait? patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš

dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

9.

186 straipsnyje nustatyta: „Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

2. Lietuvos teisė

10.

2004 m. sausio 15 d. Įstatyme Nr. IX-1960 išdėstytos redakcijos 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVM įstatymas) 65 straipsnyje nustatyta bendroji taisyklė: „Jeigu PVM mokėtojas po mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo dalį įsigytų prekių grąžino, gavo iš prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo papildomą nuolaidą ar dėl kokių nors kitų priežasčių sumažėjo prekių tiekėjui arba paslaugų teikėjui mokėtina PVM suma, taip pat jeigu <...> pirkimo ir (arba) importo PVM sumos buvo trauktos iš PVM atskaitų, PVM atskaita tikslinama to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai didinant mokėtiną į biudžetą (mažinant grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą.“

11.

2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas) 68 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad „<...> mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaiciuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo to meto, kada pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaiciuoti, sausio 1 dienos.“

12.

To paties įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nurodyta: „Mokesčių mokėtojas turi teisę patikslinti mokesčio deklaraciją, jei nėra pasibaigęs šio įstatymo 68 straipsnyje nustatytas mokesčio apskaičiavimo (perskaiciavimo) terminas.“

III. Faktinės aplinkybės, byla nacionaliniame teisme ir prejudiciniai klausimai

13.

2007 m. kovo 28 d. SEB bankas (toliau – SEB bankas) ir UAB „VKK investicija“ (toliau – pardavėjas) sudarė pardavimo sutartį; pagal ją SEB bankas įsigijo šešis žemės sklypus (toliau – sandoris). Tą pačią dieną pardavėjas išrašė SEB bankui sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta sumokėti apmokestinamą 4067796,61 Lietuvos lito (LTL) sumą ir 732203,39 LTL PVM. Visa sąskaitoje faktūroje nurodyta suma, įskaitant PVM, sudarė 4800000 LTL (toliau – 2007 m. sąskaita faktūra). SEB bankas pirkimo PVM traukė iš 2007 m. kovo mėn. PVM mokesčių deklaracijų ir jam ši suma leista atskaityti.

14.

2010 m. balandžio 14 d. pardavėjas išrašė SEB bankui PVM kreditinę sąskaitą faktūrą (toliau – 2010 m. kreditinę sąskaitą faktūrą). Tą pačią dieną pardavėjas išrašė naują sąskaitą faktūrą, kurios suma ta pati – 4800000 LTL (toliau – 2010 m. sąskaita faktūra). Vėlesnėje sąskaitoje faktūroje PVM nebuvo nurodytas.

15.

Pardavėjas pateikė patikslintą 2007 m. kovo mėn. PVM deklaraciją. 2012 m. kompetentinga mokesčių institucija patvirtino, kad pardavėjas savo 2007 m. kovo mėn. PVM deklaraciją patikslino teisingai.

16.

Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad SEB bankas į savo apskaitą neįtraukė nei 2010 m. kreditinės sąskaitos faktūros, nei 2010 m. sąskaitos faktūros. Bankas atsisakė pripažinti 2010 m. sąskaitą faktūrą ir 2010 m. kreditinę sąskaitą faktūrą, nes laikėsi pozicijos, jog iš esmės pardavėjas neturėjo teisės vienašališkai keisti apmokestinamosios sandorio vertės. SEB bankas taip pat laikėsi pozicijos, kad pagal galiojančius statymus sandorą reikėtų laikyti apmokestinamu PVM.

17.

Kaip matyti iš 2014 m. vasario 28 d. patikrinimo akto, parengto remiantis SEB banke atliktu mokestiniu patikrinimu, Valstybinė mokesčių inspekcija padarė išvadą, kad SEB bankas privalėjo patikslinti PVM atskaitą ir į savo 2010 m. balandžio mėn. PVM deklaraciją įtraukti 2010 m. kreditinėje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą.

18.

2014 m. gegužės 16 d. Valstybinė mokesčių inspekcija, remdamasi mokestinio patikrinimo išvadomis, priėmė mokesčių administratoriaus sprendimą. Jame, be kita ko, nurodyta sumokėti 251472 LTL PVM delspinigių ir skirta 71528 LTL bauda. Tačiau sprendime SEB banko prievolė mokėti delspinigius iš dalies panaikinta.

19.

2014 m. birželio 10 d. SEB bankas apskundė mokesčių administratoriaus sprendimą Mokestinių ginčų komisijai. 2014 m. rugpjūčio 12 d. Mokestinių ginčų komisija panaikino mokesčių administratoriaus sprendimą, nes padarė išvadą, jog Valstybinė mokesčių inspekcija nesilaikė pagal nacionalinius teisės aktus taikytino senaties termino.

20.

Valstybinė mokesčių inspekcija apskundė panaikinimo sprendimą Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Lietuva). 2016 m. kovo 8 d. šis teismas atmetė Valstybinės mokesčių inspekcijos skundą.

21.

Valstybinė mokesčių inspekcija pateikė apeliacinį skundą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Teismas sustabdė bylą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1.

Ar [Tarybos direktyvos 2006/112] 184–186 straipsniai, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje, turi būti aiškinami taip, kad Direktyvoje 2006/112 numatytas atskaitos tikslinimo mechanizmas netaikomas atvejais, kai pirminę pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaita iš viso

nebuvo galima, nes tai buvo neapmokestinamas žemės tiekimo sandoris?

2.

Ar atsakymui ? pirmą klausimą yra reikšminga, kad (1) ? pirminį atskaitą žemės sklypų pirkimo PVM buvo ?trauktas dėl mokesčių administratoriaus praktikos, pagal kurią atitinkamas tiekimas klaidingai buvo laikomas apmokestinamu žemės statybai tiekimu, numatytu Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 1 dalies b punkte, ir (ar), kad (2) žemės tiekėjas po pirkėjo atliktos pirminės atskaitos jam išrašė kreditinį PVM sąskaitą faktūrą, kuria koreguojamos pirminėje sąskaitoje faktroje nurodytos (išskirtos) PVM sumos?

3.

Teigiamai atsakius ? pirmą klausimą, ar tokiomis aplinkybomis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, Direktyvos 2006/112 184 ir (ar) 185 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad kai pirminė atskaita apskritai nebuvo galima, nes atitinkamas sandoris buvo neapmokestinamas PVM, turi būti laikoma, jog apmokestinamojo asmens pareiga tikslinti šią atskaitą atsirado iš karto, ar tik tuomet, kai paaiškėjo, jog pirminė atskaita buvo negalima?

4.

Teigiamai atsakius ? pirmą klausimą, ar tokiomis aplinkybomis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, Direktyva 2006/112, ypač jos 179, 184–186 ir 250 straipsniai, turi būti aiškinami taip, kad patikslintos atskaitytino pirkimo PVM sumos yra ?traukiamos ? to mokesčio laikotarpio PVM atskaitą, kurio metu atsirado apmokestinamojo asmens pareiga ir (ar) teisė tikslinti jo pirminę atskaitą?

22.

SEB bankas, Lietuvos vyriausybė ir Europos Komisija pateikė pastabas raštu. Jie taip pat išdėstė savo pastabas žodžiu per 2017 m. spalio 4 d. vykusį posėdį.

IV. Vertinimas

23.

Šioje išvadoje laikomasi tokios tvarkos: pirmiausia pateiksiu pirmines pastabas terminų ir sandorio (per)kvalifikavimo PVM tikslais (A). Tada aptarsiu, ar šiuo atveju taikytinas tikslinimo mechanizmas (B). Galiausiai nagrinsiu 2010 m. kreditinės sąskaitos faktūros reikšmę ir sandorio (per)kvalifikavimo PVM tikslais padarinius (C). Kadangi ? pirmą klausimą siūlau atsakyti neigiamai, ? prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo treištį ir ketvirtą klausimus atsakyti nebereikia (D).

A. Pirminės pastabos

24.

Šio atvejo vertinimui reikšmės turi du veiksniai. Jie abu paminėti šalių pateiktose pastabose, taip pat per posėdį. Abu veiksniai yra nacionalinės teisės dalykai ir dėl jų turi spręsti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas. Tačiau, atsižvelgdamas į šioje byloje vykstančią diskusiją, pirmiausia noriu pateikti keletą pirminių paaiškinimų dėl abiejų veiksnių. Pirmas veiksnys yra tai, kad Valstybinės mokesčių inspekcijos skundo SEB bankui senaties terminas faktiškai gali būti pasibaigęs (1). Antras veiksnys susijęs su sandorio kvalifikavimu PVM tikslais pagal nacionalinę teisę (2).

1. Skundui pagrindinėje byloje taikytini senaties terminai

25.

Rašytinėse pastabose Komisija pažymi, kad, remiantis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, Valstybinės mokesčių inspekcijos skundo SEB bankui senaties terminas pagal nacionalinius įstatymus yra pasibaigęs. Komisija pažymi, kad nacionalinės institucijos bet kuriuo atveju gali reikalauti tikslinti atskaitę tik tol, kol nėra pasibaigę taikytini senaties terminai.

26.

Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalyje iš esmės nustatytas penkerių metų mokestinių prievolių apskaičiavimo arba perskaičiavimo senaties terminas. Sandoris vykdytas 2007 m. kovo mėn. Atrodo (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas), jog oficiali veiksmų reikalaujant, kad SEB bankas grąžintų atitinkamą sumą, imtasi 2014 m. vasario mėn., formos SEB banko mokestinio patikrinimo rezultatus. Vėliau, 2014 m. gegužės mėn., Valstybinė mokesčių inspekcija priėmė sprendimą, kuriuo patvirtino mokestinio patikrinimo išvadas, nustatę delspinigį sumą ir skyrę baudą.

27.

Norėčiau pabrėžti, kad PVM direktyvoje nėra jokių skundui pagrindinėje byloje aktualių taisyklių dėl senaties terminų. Tad šiuos senaties terminus nustato pačios valstybės narės, vadovaudamosi teisingumo ir veiksmingumo principais (3), taip pat remdamosi bendrąja PVM direktyvoje, taikomoje kartu su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, tvirtinta prievole imtis visų reikiamų priemonių, kad būtų surinktas visas valstybių narių teritorijoje mokėtinas PVM, ir kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje (4).

28.

Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad nacionaliniuose įstatymuose nustatyti senaties terminai neatitinka šių bendrųjų reikalavimų. Teisingumo Teismo iš esmės ir neprašoma to vertinti.

29.

Toliau šioje išvadoje remiamasi prielaida, kad skundas pagrindinėje byloje atitinka taikytinus senaties terminus ir kad atsakyti į pateiktus klausimus yra naudinga. Jeigu būtų laikoma, kad senaties terminas jau pasibaigęs (bet tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas), tada šioje byloje pateikti prejudiciniai klausimai taptų hipotetiniai, nebent konkretus senaties terminų scenarijus keltų sisteminių, struktūrinių problemų, kurios trukdytų atitinkamai valstybei narei veiksmingai rinkti PVM (5).

30.

Be šio specifinio ir veikiau pavieni? atvej? scenarijaus, noriu pabr?žti, kad PVM direktyvos negalima aiškinti arba ja remtis taip, lyg ja aišk?s nacionaliniuose ?statymuose nustatyti senaties terminai b?t? prat?siami ar sutrumpinami. Jeigu nustatoma, kad laikotarpis, per kur? Valstybin? mokes?i? inspekcija gal?jo priverstin?mis priemon?mis reikalauti, kad SEB bankas ?vykdyt? aptariam? mokestin? prievol?, baig?si, mokestin?s prievol?s kvalifikavimas pagal tam tikr? PVM direktyvos antraštin? dal? nepakeis fakto, kad skundo senaties terminas yra pasibaig?s. Jei laikas baig?si, vadinasi, baig?si.

2. Sandorio kvalifikavimas PVM tikslais pagal nacionalin? teis?

31.

Taip pat pažym?tina, kad, remiantis nutartimi d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir Teisingumo Teismui pateikta informacija, s?vokos „žem? statybai“ aiškinimas pagal nacionalin? teis? per atitinkam? laikotarp? pakito. Matyti, kad aiškinimo pokytis tur?jo ?takos sandorio kvalifikavimui PVM tikslais.

32.

Pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punkt? valstyb?s nar?s PVM neapmokestina „žem?s, kuri n?ra užstatyta, [tiesimo], išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žem?s statybai tiesim?“. Remiantis pastar?ja nuostata, „[v]alstyb?s nar?s apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kur? asmen?, kuris retkar?iais vykdo <...> žem?s statybai tiesim?“. Pagal 12 straipsnio 3 dal? šia s?voka apib?dinama „neparuošta ar paruošta žem?, kaip j? apibr?žia valstyb?s nar?s“.

33.

PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje valstyb?ms nar?ms suteikiama galimyb? „žem? statybai“ apmokestinti PVM (6). Lietuva, regis, pasinaudojo šia galimybe. Ta?iau tai, ar atitinkama žem?, d?l kurios sudarytas sandoris, in concreto gali b?ti kvalifikuojama kaip „žem? statybai“, ne taip aišku.

34.

Pasak SEB banko, sudarant sandor? tiekta žem? pagal nacionalinius ?statymus laikyta „žeme statybai“, tad apmokestinama PVM. Apie tai galima spr?sti iš Valstybin?s mokes?i? inspekcijos oficialaus PVM ?statymo komentaro ir 2009 m. lapkri?io 10 d. mokes?i? administratoriaus SEB bankui pateiktos informacijos.

35.

Lietuvos vyriausyb? paaiškino, kad kvalifikavimas pakeistas atsižvelgiant ? Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendim?, kuriuo siekta suvienodinti ankstesn? nenuosekli? taikymo praktik? (7). D?l to laikytina, kad Valstybin? mokes?i? inspekcija ex tunc (per)kvalifikavo žem?, d?l kurios sudarytas sandoris, ir ji nebebuvo laikoma „žeme statybai“. Tai savo ruožtu tapo pagrindu Valstybinei mokes?i? inspekcijai reikalauti, kad SEB bankas gr?žint? atskaitytin? sum?.

36.

Noriu pabr?žti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas neklausia, ar „žem?s

statybai“ (per)kvalifikavimas atitinka ES teis?. Dėl to šioje byloje tai nenagrinėjama.

37.

(Per)kvalifikavimo klausimas veikia keliame kontekste – antrajame prejudiciniame klausime – siekiant išsiaiškinti, ar tai turi reikšmės tikslinimo mechanizmo taikytinumui. Faktiniu lygmeniu tai, ar (per)kvalifikavimas iš tiesų vyko, turi nuspręsti nacionalinis teismas. Aš savo ruožtu toliau remiuosi prielaida, kad sandorio objektas neturėjo būti laikomas „žeme statybai“, dėl to sandoris turėjo būti neapmokestinamas PVM. Kitaip tariant, kaip atskaitos tašku ir kaip patvirtintu faktu vadovaujuosi tuo, kas išdėstyta pirmajame prejudiciniame klausime, tai yra kad šalis sandoriui klaidingai pritaikė PVM.

B. Su teise? atskait? egzistavimu susijusi? klaid? taisymas

38.

Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? klausim? pateik?s teismas nori išsiaiškinti, ar atskaitos tikslinimo mechanizmas pagal PVM direktyvos 184 ir paskesnius straipsnius buvo šiuo atveju taikomas siekiant ištaisyti situacij?, kai klaidingai leista atlikti atskait?.

39.

Šioje išvados dalyje pirmiausia paaiškinu, kad tikslinimo mechanizmas Valstybin?s mokes?i? inspekcijos skundui netaikomas (1). Antra, manau, kad, net jeigu tas mechanizmas n?ra taikytinas, tai n?ra pagrindas atmesti tai, kad mokes?i? institucijos iš esm?s privalo reikalauti gr?žinti klaidingai leist? atskaityti sum? (2).

1. Tikslinimo mechanizmo taikytinumas

40.

Pirmiausia apibrėšiu, kokio pobūdžio koregavimas yra numatytas pagal tikslinimo mechanizm? (a), paskui j? atskirsiu nuo koregavimo, kurio prašyta pagrindin?je byloje, pobūdžio (b).

a) Koregavimo, susijusio su tikslinimo mechanizmu, pobūdis

41.

Pagal PVM direktyvos 167 ir 168 straipsnius apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti už kito apmokestinamojo asmens patiektas prekes ar suteiktas paslaugas mok?tino PVM sum? (8), jeigu šios prek?s ar paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams (9).

42.

Teisingumo Teismas ne kart? konstatavo, kad teis? ? atskait?, numatyta PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali būti ribojama. Atskaitos sistema „siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos“ (10).

43.

Tiksliau tariant, PVM direktyvos 184 ir paskesniuose straipsniuose numatyto tikslinimo mechanizmu siekiama užtikrinti, kad PVM atskaita būtų tikslesn?, stebint, kiek apmokestinamasis asmuo faktiškai naudoja šias prekes atskaitos tikslais (11). Teisingumo Teismas paaiškino, kad „šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teis? ? perkant sumok?to PVM atskait? su

atitinkam? prek? ir paslaug? naudojim? apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams“ (12). Šiuo mechanizmu siekiama, kad ankstesniame etape ?vykdyti sandoriai toliau suteikt? teis? ? atskait? tik tuo atveju, kai sandoriais naudojamosi PVM apmokestinamo tiekimo tikslais (13). Taip tikslinimo mechanizmas padeda užtikrinti mokestin?s naštos neutralum? (14).

44.

Kalbant apie tiksli? formuluot?, pažym?tina, kad PVM direktyvos 184 straipsnyje nurodyta: „Pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.“

45.

PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje taip pat nurodyta, kad atskaita tikslinama „vis? pirma“, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis atskaitytina PVM suma buvo apskai?iuota (15).

46.

Be to, žodži? „vis? pirma“ vartojimas kalbant apie šiuos veiksnius (b?tent kai nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kain? nuolaidos) rodo, kad j? s?rašas n?ra baigtinis. Ilgainiui suformuotoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje šiuo klausimu nagrin?ti ?vair?s atvejai: statini? nugriovimo ir statybos vykdymo projektai (16), vagyst? (kai savininkas nenustatytas) (17), teis?s atskaityti už ?vairias prekes ir paslaugas sumok?t? PVM apskai?iavimo metodikos pakeitimai (18).

47.

Taigi, pateiktuose pavyzdžiuose minimi veiksniai, galintys lemti atskaitos, ? kuri? asmuo ?gyja teis? ir kuri? d?l pob?džio galima tiksliai ?vertinti tik po kurio laiko, atsižvelgiant ? faktin? atitinkam? prek? naudojim?, mast?. Tai patvirtina ir PVM direktyvos 187 straipsnio logika, pagal kuri? numatomas metinis tikslinimas, atsižvelgiant ? faktin? investicini? prek? naudojim?.

48.

Šioje byloje keliamas klausimas, ar tikslinimo mechanizm? galima taikyti, jei norima ištaisyti pradin? klaid?, padaryt? tam tikr? sandor? laikant apmokestinamuoju sandoriu, nors jis toks n?ra. Ar tokios pradin?s klaidos, susijusios su asmens teise ? atskait?, koregavimas yra tokio pat pob?džio kaip teis?s ? atskait? masto koregavimas d?l v?lesnio poky?io, turin?io ?takos atitinkamam tiekimui? Ar abiem tikslinimo atvejais taikomas tas pats mechanizmas?

b) Šioje byloje prašomo koregavimo pob?dis

49.

Šioje byloje nagrin?jamu atveju prašomu koregavimu norima ištaisyti pad?t?, susidariusi? d?l to, kad kompetentinga mokes?i? institucija leido atskaityti PVM, nors leidimo tokiai atskaitai, matyt, apskritai nebuvo galima duoti. D?l tos klaidos mokes?i? institucijos pareikalavo gr?žinti leist? atskait? atitinkan?i? sum?. Ar š? mokestin? prievoli? koregavim? galima priskirti prie PVM tikslinimo mechanizmo taikymo srities?

50.

Pasak SEB banko, negalima. Ši šalis laikosi pozicijos, kad, pirma, atitinkami veiksniai, turintys

Ar tas jos teisė po sandorio atskaityti PVM, nepakito. Todėl bankas neprivalėjo koreguoti savo PVM prievolių. Vienintelis ar tas turėjo pokytis buvo sandorio (per)kvalifikavimas PVM tikslais iš „apmokestinamo PVM“ į „neapmokestinamą PVM“, nes pagal nacionalinę teisę žemė nebebuvo laikoma „žeme statybai“. Antra, jeigu būtų nustatyta, kad PVM mokėti nereikėjo ir kad dėl to atskaita buvo nepagrįsta (pasak tos šalies, quod non), atitinkamą sumą restitucija reglamentuojama pagal valstybių narių teisę, o ne PVM direktyvą.

51.

Lietuvos vyriausybė tvirtina, kad tikslinimo mechanizmas yra taikomas. Savo poziciją ji grindžia PVM direktyvos 184 straipsnio formuluote, tikslinimo mechanizmo tikslais ir priemonėmis, kuriomis šis mechanizmas įgyvendinamas. Dėl 184 straipsnio formuluotės vyriausybė pažymi, kad pirminę atskaitą tikslinti reikalaujama tada, kai leista atskaityti suma yra „didesnė arba mažesnė už t“, kuri atskaityti apmokestinamasis asmuo turi teisę“. Matematiškai, jeigu pirminė teisė buvo lygi nuliui, bet kokia atskaita buvo per didelė ir turi būti tikslinama.

52.

Nėra jokių abejonių, kad pagal prastą aritmetiką ši teorema yra teisinga, t. y. bet koks teigiamas skaičius yra didesnis už nulį. Tačiau nesu toks tikras, ar ši lygtis atitinka tikslinimo mechanizmo sistemą ir logiką.

53.

Pirmiausia, vadovaujantis 185 straipsnio, kuriame išsamiau aptarta, kokiomis sąlygomis tikslinimo mechanizmas taikomas, formuluote, atrodytų, kad žodžių junginiu „pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma“ (19) apibūdinamas kitoks scenarijus negu nagrinėjamas pagrindinėje byloje. Klaida, kuri reikia ištaisyti pagrindinėje byloje, susijusi ne su klausimu, kokią sumą SEB bankas turėjo atskaityti, bet veikiau su klausimu, ar teisė į atskaitą jis apskritai turėjo. Kitaip tariant, Valstybinė mokesčių inspekcija siekia ištaisyti klaidą, padarytą priimant sprendimą dėl teisės į atskaitą turėjimo, ne teisės masto.

54.

Sutinku, kad 184 straipsnio, kuriame nustatytos PVM direktyvos X antraštinės dalies 5 skyriaus nuostatos dėl atskaitos tikslinimo, formuluotė yra bendro pobūdžio ir nebaigtinė, kiek tai susiję su mastu. Tad iš tiesų galima suabejoti, ar teisinga aiškinti 184 straipsnį, kuris išdėstyta bendrai, vadovaujantis konkretnėmis 185 straipsnio nuostatomis. Klausimas dar reikšmingesnis, jei manoma, kad 185 straipsnio 1 dalyje nustatytą veiksnį, dėl kurio tikslinama, sąrašas yra nebaigtinis, kaip nurodyta šios išvados 46 punkte.

55.

Tačiau PVM direktyvos X antraštinės dalies 5 skyriaus 184–186 straipsniai sudaro loginį vienetą. Tad jie turėtų sudaryti darnią visumą, ir aiškinant vieną iš šių straipsnių reikia atsižvelgti į kitus straipsnius ir į bendrą aptariamo skyriaus tikslą. Pirmiausia pažymėtina, kad bendras skyriuje numatyto mechanizmo tikslas yra ištaisyti atskaitytą sumą, o ne padėti, kai teisė į atskaitą nebuvo. Jeigu teisė į atskaitą nėra, teisė į atskaitą tikslinimo mastas neturi reikšmės.

56.

Tokia logika, regis, patvirtinama ir Teisingumo Teismo sprendime Uudenkaupungin kaupunki, kuriame nagrinėtas Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje nustatytas tikslinimo mechanizmas (iš esmės analogiškas numatytajam PVM direktyvoje) (20). Byloje nagrinėtas ilgalaikis turtas, kuris

pirmą kartą panaudotas vykdant neapmokestinamąjį veiklą, o vėliau – vykdant PVM apmokestinamą veiklą (pokytis atsirado per atitinkamą tikslinimo laikotarpį).

57.

Teisingumo Teismas konstatavo, kad „tikslinimo mechanizmo taikymas priklauso nuo to, ar atsirado Šeštosios direktyvos 17 straipsniu grindžiama teisė atskaitai“ (21). Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad, kadangi teisė atskaitai vėliau įgyta, tikslinimo mechanizmas taikyti buvo galima. Prieš padarydamas šią išvadą, Teisingumo Teismas patvirtino, kad įsigijimo momentu subjektas, kuris vėliau prašė leisti taikyti tikslinimo mechanizmą, buvo apmokestinamasis asmuo.

58.

Tad Sprendime Uudenkaupungin kaupunki nagrinėtas kitoks faktinis scenarijus negu šioje byloje. Tačiau tikslinimo mechanizmo taikymui vis tiek turi galioti sąlyga, kad jis taikomas tik tada, jeigu turima teisė atskaitai (nustatoma ne pagal tiekimo pobūdį, bet pagal pirkėjo statusą).

59.

Atsižvelgdamas į tai, laikausi nuomonės, kad tikslinimo mechanizmas pagrindinėje byloje nagrinėjamo skundo atveju netaikomas.

2. Fiskalinio neutralumo principas, pagal kurį reikalaujama grąžinti neteisėtai leistą atskaityti sumą

60.

Iš esmės sutinku su Komisijos išdėstyta pozicija (SEB bankas vėliau jai pritarė), kad klaidingai leistą atskaitą vis tiek reikėtų ištaisyti, tik, žinoma, laikantis taikytinų senaties terminų. Padėtis turėtų būti taisoma laikantis nacionalinės teisės. Be to, išvada, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamai padarytai klaidai tikslinimo mechanizmas netaikomas, nereiškia, jog šiai klaidai apskritai netaikoma bendra PVM sistema ir fiskalinio neutralumo principas.

61.

PVM direktyvos 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta: „Net jeigu mokesčių tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai <...>“

62.

Ši našta turi būti tolygiai paskirstyta panašioje padėtyje esantiems mokesčių mokėtojams (22). Tačiau jeigu nustatoma, kad mokesčių mokėtojas, kaip antai SEB bankas, gavo naudos dėl klaidingai suteiktos teisės atskaityti PVM, neutralumo nesilaikoma. Todėl valstybės narė, kurios mokesčių institucijos leido atlikti atskaitą, privalo užtikrinti, kad nederamai įgytas mokestinis pranašumas būtų ištaisytas.

63.

Konkrečiau tariant, tai reiškia, kad valstybės narės turi nustatyti priemones, kuriomis mokesčių institucijos galėtų, vadovaudamosi nacionalinės teisės nuostatomis ir laikydamosi aiškių ir numatomu senaties terminų, reikalauti iš tokių mokesčių mokėtojų, kaip SEB bankas, grąžinti leistą atskaitą atitinkančią sumą.

64.

Pažymiu, jog analogiška išvada, kad reikia vadovautis atitinkamomis nacionalinės teisės nuostatomis, būtų daroma net ir tada, jeigu tikslinimo mechanizmas būtų taikomas. Taip yra dėl to, kad, nors PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniuose nustatytos materialiosios tikslinimo mechanizmo taikymo sąlygos, 186 straipsnyje nurodyta, kad konkrečios procedūros nustatomos valstybių narių teisės aktais.

65.

Kad būtų aiškiau, dar galima pridurti, jog tokia išvada nedraudžiama valstybei narei nacionaliniu lygmeniu nustatyti procedūrinių taisyklių, kurios būtų taikomos ir taisant pirminio sandorio kvalifikavimo (t. y. ar PVM taikomas, ar netaikomas) klaidas, ir tikslinant leistą atlikti su apmokestinamaisiais sandoriais susijusį atskaitą. Tai, kad pirmuoju atveju PVM direktyvoje numatytas tikslinimo mechanizmas netaikomas, nereiškia, jog nacionaliniu lygmeniu jį reikėtų atskirti.

66.

Remdamasis tuo, kas išdėstyta, darau pirminį išvadą, jog PVM direktyvos 184–186 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jį nuostatose numatytas tikslinimo mechanizmas netaikomas tokiais atvejais, koks nagrinjamas pagrindinėje byloje, jeigu pirminis PVM atskaita apskritai nebuvo galima, nes atitinkamas sandoris buvo neapmokestinamas PVM. Tačiau pagal fiskalinio neutralumo principą valstybės narės, vadovaudamosi nacionalinės teisės nuostatomis, privalo išieškoti nederamai leistą PVM atskaitą atitinkančią sumą.

C. Ar konkrečios šio atvejo aplinkybės turi reikšmės išvadai?

67.

Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori išsiaiškinti, ar atsakymui į pirmąjį klausimą turi reikšmės tai, kad 2010 m. išrašyta kreditinė sąskaita faktūra (1), ir tai, kad iš pradžių sandoris laikytas apmokestinamu PVM, o vėliau nuspręsta, jog jis yra neapmokestinamas PVM (2).

68.

Atsižvelgdamas į tai, kaip siūliau atsakyti į nacionalinio teismo pirmąjį klausimą, manau, kad antrąjį klausimą galima laikyti nacionalinės teisės klausimu, kuriam Teisingumo Teismo išaiškinimas nėra reikalingas. Tačiau kadangi antrasis klausimas susijęs su pirmuoju ir iš esmės yra jo patikslinimas, taip pat atsižvelgdamas į tai, kad prejudicinį sprendimą priėmimo procedūrai būdingas bendradarbiavimas, dėl antrojo klausimo galiu pateikti keletą pasiūlymų.

1. 2010 m. kreditinės sąskaitos faktūros reikšmė

69.

Mano nuomone, 2010 m. kreditin? s?skaitos fakt?ros reikšm? galima nagrin?ti dviem aspektais.

70.

Pirma, galima kelti klausim?, ar ja buvo galima sukurti SEB banko mokestin? prievol?. Atsakymas – tikrai ne. Mano nuomone, 2010 m. kreditin? s?skaita fakt?ra išrašyta privataus asmens ir tai n?ra oficialus mokes?i? institucijos dokumentas, ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pri?m?s teismas turi pats patikrinti, kokia teisin? reikšm? suteikiama tokiame dokumentui pagal nacionalin? teis?. Toks dokumentas iš esm?s gali tur?ti padarini? j? išrašiusiai šaliai, bet ne kitai sandorio šaliai (23).

71.

Antra, gali kilti klausimas, ar 2010 m. kreditin? s?skaitos fakt?ros išrašymas gal?jo tur?ti padarini? taikytiniams senaties terminams, iki kuri? Valstybin? mokes?i? inspekcija gali keisti SEB banko mokestines prievoles. Tai v?lgi turi išnagrin?ti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

72.

Pagal kai kurias sistemas nacionalin?je teis?je gali b?ti numatytas ne tik „objektyvusis“ (tai yra absoliutus), bet ir „subjektyvusis“ (tai yra santykinis) senaties terminas. Objektyvusis senaties terminas grei?iausiai b?t? pradedamas skai?iuoti ?vykus nurodytam ?vykiui, nepriklausomai nuo to, ar atitinkama šalis apie j? žino. Subjektyvusis senaties terminas pradedamas skai?iuoti, kai šalis sužino, kad atitinkamas ?vykis ?vyko.

73.

Jeigu nacionalin?je teis?je b?t? nustatyta b?tent taip, b?t? galima tvirtinti, kad, gav?s 2010 m. kreditin? s?skait? fakt?r?, SEB bankas sužinojo, jog turi pataisyti savo PVM deklaracijas. Taigi, toki? kreditin? s?skait? fakt?r? tikriausiai b?t? galima laikyti subjektyviojo senaties termino skai?iavimo pradžia.

74.

Ta?iau net jeigu nacionalin?je teis?je yra numatytas subjektyvusis senaties terminas, paprastai jis negali b?ti ilgesnis už objektyv?j? senaties termin? ir t?stis šiam su?jus. Tad subjektyv?j? senaties termin? galima prad?ti skai?iuoti v?liau, bet jis baigiasi ne v?liau kaip tada, kai sueina objektyvusis senaties terminas. Tad, net ir laikantis antrojo galimo aiškinimo, man sunku suprasti, kuo b?tent 2010 m. kreditin? s?skaita fakt?ra gal?t? b?ti reikšminga senaties terminams pagrindin?je byloje.

75.

Taigi, remdamasis Teisingumo Teismui pateiktais duomenimis, nemanau, kad 2010 m. kreditin? s?skaita fakt?ra turi reikšm?s vertinant SEB banko mokestines prievoles.

2. Sandorio (per)kvalifikavimo reikšm?

76.

Skirtingai nuo pardav?jo išrašytos 2010 m. kreditin?s s?skaitos fakt?ros, mokes?i? administratoriaus aiškinimo praktika ir konkret?s veiksmai SEB banko atžvilgiu turi reikšm?s vertinant SEB banko mokestines prievoles. Taip yra dėl to, kad jie gal?jo sukelti SEB bankui

teis?t? l?kes?i? d?l prievoli? dydžio, ta?iau faktin? vertinim?, atsižvelgdamas ? bankui suteikto patikinimo pob?d? ir turin?, turi atlikti nacionalinis teismas (24).

77.

Lietuvos vyriausyb? pripaž?sta, kad sudarant sandor? galioj?s „oficialus“ aiškinimas, jog žem? laikytina „žeme statybai“, tapo pagrindu daryti išvad?, kad sandoris apmokestinamas PVM. Be to, vyriausyb? taip pat pažym?jo, kad, 2009 m. Vyriausiajam administraciniam teismui pri?mus sprendim?, aiškinimas pakito (25).

78.

Sprendime Nigl ir kiti Teisingumo Teismas pažymi, kad „pagal teisinio saugumo princip?, laikantis [taikytin? senaties termin?], mokes?i? institucijomis nedraudžiama vertinti PVM, susijusio su atskaitytu mokes?iu arba su jau suteiktomis paslaugomis, kurios tur?jo b?ti apmokestinamos PVM“. Teisingumo Teismas taip pat konstatavo, jog tokia taisykl? turi b?ti taikoma ir tada, „kai mokes?i? administratorius atšaukia schemos taikym? PVM mokes?io mok?tojui, ?skaitant ir už laikotarp? iki tokio vertinimo, ta?iau su s?lyga, kad šis vertinimas atliekamas per senaties termin?, taikom? administratoriaus veiksams, ir kad šio vertinimo poveikis netaikomas anks?iau, nei išaišk?jo teisin?s ir faktin?s aplinkyb?s, kuriomis administratorius remiasi“ (26).

79.

Panaši logika, regis, galioja ir šioje byloje. Jeigu SEB banko mokestin? prievoli? vertinimo laikotarpis tam tikru aspektu dar n?ra pasibaig?s, tai yra jeigu atlikti pakartotin? vertinim? ir perskai?iavim? dar leidžiama, nes šiuo atveju dar nesu?jo taikytini senaties terminai, ir jeigu per t? laikotarp? aukštesn?s instancijos nacionalinio teismo (pavyzdžiui, vyriausiojo administracinio teismo) priimtu sprendimu ankstesn? nenuosekli aiškinimo praktika buvo suvienodinta, ši suvienodinta aiškinimo praktika tam tikrais atvejais gali tur?ti ?takos teis?s norm? aiškinimui, kurio reik?s laikytis visose nagrin?jamose bylose, kuriose šis aiškinimas aktualus.

80.

Toks aukštesn?s instancijos teismo sprendim? galiojimas atgaline data tam tikrais atvejais iš ties? yra gana dažnas (27). Tad logiška ši? aiškinam?j? sprendim?, priimt? d?l tam tikr? teis?s akt? aiškinimo, pasekm? (nebent konkre?iai nurodoma, kad toki? pasekmi? n?ra) yra ta, kad sprendimai kartu su aiškinamu teis?s aktu yra taikytini ex tunc.

81.

B?t? galima tvirtinti, kaip per pos?d? t? dar? Komisija, kad, kalbant apie jau pasibaigus? mokestin? laikotarp?, aukštesn?s instancijos nacionalinio teismo aiškinamasis sprendimas ne vien galiot? atgaline data, bet iš tikr?j? veikt? atgaline data.

82.

Nesutinku. Tol, kol nacionalin?je teis?je nustatytas perskai?iavimo ir tikslinimo laikotarpis nepasibaig?s, mokestinio laikotarpio vertinimas n?ra iš tikr?j? užbaigtas. J? vis dar galima vertinti iš naujo, ir, galima pridurti, tai gali daryti ne tik mokes?i? administratorius, bet ir mokes?i? mok?tojas. Taigi, per š? laikotarp? mokes?i? mok?tojas, siekdamas savo interes?, taip pat gali pageidauti pasinaudoti aukštesn?s instancijos nacionalinio teismo sprendimu suvienodintu aiškinimu. Metaforiškai tariant, jei langas atviras, jis atviras iš abiej? pusių.

83.

Tačiau, vertinant griežtai, net jei laikydamosi taikytinų senaties terminų mokesčių institucijos gali atsižvelgti į aukštesnės instancijos nacionalinio teismo sprendimą, kuriuo suvienodintas ankstesnis nenuoseklus teisės aiškinimas, ir jį taikyti, kompetentingos mokesčių institucijos neatleidžiamos nuo pareigos kiekvienu konkrečiu atveju stengtis suderinti būtinybą vienodai aiškinti teisės normas ir konkretaus atvejo aplinkybes, kurios galėjo sukelti mokesčių mokėtojui teisėtą lūkesčių.

84.

Nagrinėjamoju atveju sąžiningų pusiausvyrų tarp galimos teisinės būtinybės ištaisyti sandorio kvalifikavimą ir poreikio apsaugoti teisėtus SEB banko lūkesčius (jeigu, įvertinus faktus, galima daryti išvadą, kad dėl nacionalinių institucijų veiksmų tokie lūkesčiai iš tiesų atsirado) būtų galima sukurti leidus (per)kvalifikuoti sandorius nebaudžiant SEB banko, tai yra nenustatant delspinigių arba baudos (28).

85.

Atsižvelgdamas į tai, darau išvadą, jog atsakant į pirmąjį prejudicinį klausimą 2010 m. kreditinų sąskaita faktūra neturi reikšmės. Tačiau jeigu (per)kvalifikavus sandorį, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje – žemės tiekimo sandorį, PVM tikslais kompetentingos institucijos pakoreguoja apmokestinamojo asmens, kaip antai SEB banko, mokestines prievoles, jos privalo išlaikyti reikiamą pusiausvyrą tarp pareigos užtikrinti fiskalinį neutralumą ir vienodą teisės taikymą ir teisėtą to asmens lūkesčių.

D. Trečiasis ir ketvirtasis klausimai

86.

Nors hipotezė dėl tikslios pirmojo klausimo formuluotės, kuria grindžiami trečiasis ir ketvirtasis klausimai, iki galo neaiški, pagal bendrą nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą logiką suprantu, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus užduoda tik tuo atveju, jeigu būtų nustatyta, kad tikslinimo mechanizmas pagrindinėje byloje nagrinėjamo atveju taikytinas.

87.

Kadangi laikausi nuomonės, jog tikslinimo mechanizmas pagrindinėje byloje nagrinėjamo ieškinio atveju netaikomas, į trečiąjį ir ketvirtąjį prejudicinius klausimus atsakyti nereikia.

V. Išvada

88.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo prejudicinius klausimus taip:

—

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 184–186 straipsnius reikia aiškinti taip, kad juose numatytas tikslinimo mechanizmas netaikomas tokiais atvejais, koks nagrinjamas pagrindinėje byloje, jeigu pirminį pridėtinės vertės

mokesčio atskaita apskritai buvo negalima, nes atitinkamas sandoris buvo neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu. Tačiau pagal fiskalinio neutralumo principą valstybė narė, vadovaudamasi nacionalinės teisės nuostatomis, privalo išieškoti netinkamai leistą pridėtinės vertės mokesčio atskaitą atitinkančią sumą,

—

jeigu (per)kvalifikavus tiekimo sandorą, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje – žemės tiekimo sandorą, pridėtinės vertės mokesčio tikslais kompetentingos institucijos pakoreguoja apmokestinamojo asmens mokesčio prievolę, jos privalo išlaikyti reikiamą pusiausvyrą tarp pareigos užtikrinti fiskalinį neutralumą ir vienodą teisės taikymą ir teisėtą to apmokestinamojo asmens lūkesčius.

(1) Originalo kalba: anglų.

(2) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60).

(3) Dėl veiksmingumo principo žr. 2017 m. birželio 14 d. Sprendimą *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(4) Šiuo klausimu žr. 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Taricco* ir kt. (C-105/14, EU:C:2015:555, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(5) Šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Taricco* ir kt. (C-105/14, EU:C:2015:555, pirmiausia 46 ir 47 punktai). Bet žr. 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *M.A.S. ir M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 51–58 punktai).

(6) 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Sabý* ir kt. (C-180/10 ir C-181/10, EU:C:2011:589, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Dėl valstybių narių diskrecijos masto pagal PVM direktyvos 12 straipsnį žr. 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimą *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 44 ir paskesni punktai bei juose nurodyta jurisprudencija).

(7) Šiuo atžvilgiu Lietuvos vyriausybės rėmėsi 2009 m. gruodžio 7 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (išplėstinė kolegija) sprendimu Nr. A-438-1346/2009.

(8) Pavyzdžiui, žr. 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Genius Holding* (C-342/87, EU:C:1989:635, 13 punktas), 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth* ir *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 53 punktas) ir 2014 m. vasario 6 d. Sprendimą *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 39 punktas).

(9) 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 18 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:138, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(10) 2000 m. kovo 21 d. Sprendimas *Gabalfriśa* ir kt. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uzodaépit* (C-392/09, EU:C:2010:569, 34 ir 35 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija) ir 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 35 ir 36 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

(11) Pirmiausia žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *TETS Haskovo* (C-234/11, EU:C:2012:352, 27 ir 28 punktai).

(12) Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, 50 punktas ir jame

nurodyta jurisprudencija).

(13) Pavyzdžiui, žr. 2016 m. birželio 16 d. Sprendim? Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendim? FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(14) Žr. 2014 m. birželio 5 d. Nutart? Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(15) 2016 m. birželio 16 d. Sprendimas Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2016 m. birželio 16 d. Sprendim? Kreissparkasse Wiedenbrück (C?186/15, EU:C:2016:452, 47 punktas).

(16) 2012 m. lapkri?io 29 d. Sprendimas Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, 37–42 punktai). Žr. panaš? 2012 m. spalio 18 d. Sprendim? TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, 32–37 punktai).

(17) Vagyst?s scenarijus pamin?tas PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje. 2012 m. spalio 4 d. Sprendimas PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614).

(18) 2016 m. birželio 9 d. Sprendimas Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417, 37–47 punktai).

(19) Išskirta mano.

(20) 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214). Žr. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio „Atskaitos tikslinimas“ 1 dal?. 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialus leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1t., p. 23).

(21) 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, 37 punktas). Taip pat žr. 2005 m. birželio 2 d. Sprendim? Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335, 44 punktas), kuriame Teisingumo Teismas konstatavo, kad „viešosios teis?s subjektas, kuris ?gyja ilgalaik? turt? <...> kaip neapmokestinamasis asmuo ir kuris v?liau š? turt? parduoda kaip apmokestinamasis asmuo, šio pardavimo atžvilgiu neturi teis?s ? tikslinim?, pagr?st? šios direktyvos 20 straipsniu, siekdamas atskaityti už t? prekį pirkim? sumok?t? PVM“. Taip pat žr. 2014 m. birželio 5 d. Nutart? Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750).

(22) Pagal analogiją žr. 2017 m. birželio 14 d. Sprendim? Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, 30–32 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija), kuriame nagrin?tos s?skait? fakt?r? išrašiusiam subjektui taikomos nacionalin?s taisykl?s d?l PVM permokos gr?žinimo. Teisingumo Teismas jau yra panašiai nusprend?s, kad, siekdamas užtikrinti PVM neutralum?, valstyb?s nar?s savo vidaus teis?s sistemoje privalo numatyti galimyb? pakoreguoti kiekvien? s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokes?, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ?rodo, kad jis yra s?žiningas arba pakankamu laiku visiškai panaikino mokestinį pajam? praradimo riziką; 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, 36 ir 37 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendim? Schmeink & Cofreth ir Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, 56–58 punktai).

(23) Žr. panaš? 2013 m. sausio 31 d. Sprendim? Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, 41–44 punktai).

(24) 2015 m. liepos 9 d. sprendimai Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (C?144/14,

EU:C:2015:452, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir Salomie ir Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendim? Elmeka (C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(25) Žr. šios išvados 7 išnaš?.

(26) 2016 m. spalio 12 d. sprendimas (C?340/15, EU:C:2016:764, 48 ir 49 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

(27) Tai neseniai nagrin?ta svarstant laikin? Teisingumo Teismo sprendim? d?l PVM taikym?, pavyzdžiui, mano išvadose bylose Cussens ir kt. (C?251/16, EU:C:2017:648, 35 ir paskesni punktai) ir Scialdone (C?574/15, EU:C:2017:553, 179 punktas).

(28) Kaip jau pažym?ta (žr. šios išvados 18 punkt?), iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? galima suprasti, kad Valstybin? mokes?i? inspekcija iš dalies panaikino SEB banko prievol? mok?ti susikaupusius delspinigius.