

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

NILS WAHL IŠVADA,

pateikta 2018 m. sausio 30 d.(1)

Sujungtos bylos C-660/16 ir C-661/16

Finanzamt Dachau

prieš

Achim Kollroß (C-660/16)

ir

Finanzamt Göppingen

prieš

Erich Wirtl (C-661/16)

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 65 straipsnis – Išankstinis mokėjimas – Atskaita – Netikrumas dėl apmokestinimo momento – 184–186 straipsniai – Atskaitos tikslinimas – Nepagrįstai sumokėto PVM grąžinimas – Nacionalinės procedūros“

1. Kaip 1789 m. Benjamin Franklin rašė savo žymiajame laiške Jean-Baptiste Leroy, „šiame pasaulyje negali būti tikras dėl nieko, išskyrus mirtį ir mokesčius“.

2. Šioje byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas –*Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija) dvi skirtingos kolegijos – iš esm?s klausia Teisingumo Teismo, kokiomis aplinkyb?mis b?sim? prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, atsižvelgiant ? taisykles d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM), kaip nustatyta Direktyvoje 2006/112/EB(2), reikia laikyti pakankamai *tikru*, kad b?t? leidžiama atskaityti PVM, kur? gav?jas sumok?jo iš anksto, net jei tiekimas ar teikimas galiausiai ne?vyksta d?l tiek?jo ar teik?jo suk?iavimo. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat prašo Teisingumo Teismo paaiškinti iš to kylan?ias teises pasekmes, kiek tai susij? su atskaitos tikslinimu ir mokes?i? institucij? vykdomais gr?žinimais.

I. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

3. Pagal PVM direktyvos 63 straipsn? „apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus prek? tiekim? ar paslaug? teikim?“.

4. Pagal PVM direktyvos 65 straipsn?, kai apmok?jimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda gavus atlyg? ir apskai?iuojama nuo gautos sumos dydžio.

5. Pagal PVM direktyvos 167 straipsn? teis? ? atskait? atsiranda atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? mokest?.

6. Pagal PVM direktyvos 184 straipsn? „pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti“.

7. PVM direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

„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 neapmok?ti, arba ?vykus vagystei.“

8. PVM direktyvos 186 straipsnyje reikalaujama, kad valstyb?s nar?s nustatyt? išsamias direktyvos 184 ir 185 straipsni? taikymo taisykles.

B. Nacionalin? teis?

9. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokes?io ?statymas, toliau – *UStG*) 15 straipsnyje numatyta:

„1) Verslininkas gali atskaityti šias sumas kaip pirkimo PVM:

1. pagal ?statym? mok?tin? mokest? už kito verslininko jo ?monei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. Tam, kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, verslininkas turi tur?ti pagal 14 ir

14a straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?. Jei atskirai nurodytas mokestis yra apskai?iuotas už mok?jim?, atlikt? prieš ši? sandori? ?vykdym?, j? galima atskaityti jau tuomet, kai išrašyta s?skaita fakt?ra ir atliktas mok?jimas.

<...>“

10. Pagal *UStG* 13 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunkt? mokestis tampa mok?tinas už prekį tiekim? ir paslaug? teikim?, „apskai?iuojant mokest? pagal sutart? atlyg? (16 straipsnio 1 dalies pirmas sakiny?) pasibaigus preliminaraus deklaravimo laikotarpiui, per kur? buvo atliktas prekį tiekimas ar paslaug? teikimas. Tai taikoma ir prekį tiekimui ar paslaug? teikimui dalimis <...> Jei atlygis arba atlygio dalis gaunama, kai prekį tiekimas ar paslaug? teikimas ar j? dalis dar neatlikta, mokestis tampa mok?tinas pasibaigus preliminaraus PVM deklaravimo laikotarpiui, per kur? atlygis arba atlygio dalis buvo gauti.“

11. *UStG* 17 straipsnyje numatyta:

„1. Jei pasikei?ia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vert?, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punkt?, verslininkas, atlik?s prekį tiekim? ar paslaug? teikim?, turi atitinkamai patikslinti mok?tino mokes?io sum?. Patiekt? prek? ar suteikt? paslaug? gav?s verslininkas taip pat turi patikslinti šiuo tikslu atskaitytino pirkimo PVM sum?. <...>

2. 1 dalis taikoma *mutatis mutandis*, kai:

1) tapo ne?manoma atgauti sutarto atlygio už apmokestinam?j? prekį tiekim?, paslaug? teikim? ar apmokestinam? ?sigijim? Bendrijos viduje. Jei atlygis gaunamas atgaline data, mokes?io sum? ir mokes?io atskait? reikia v?l patikslinti;

2) buvo sumok?tas atlygis už sutart? prekį tiekim? ar paslaug? teikim?, ta?iau prek?s nebuvo patiektos arba paslaugos nebuvo suteiktos;

<...>“

II. Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

A. Byla C?660/16

12. 2010 m. balandžio 10 d. Achim Kollroß užsisak? kogeneracin? j?gain? iš ?mon?s G. Ši ?mon? 2010 m. balandžio 12 d. patvirtino užsakym? ir išraš? išankstin? 30 000 EUR s?skait? fakt?r?, kurioje atskirai buvo nurodyta 5 700 eur? PVM. A. Kollroß sumok?jo reikalaujam? sum? G 2010 m. balandžio 19 d. J?gain?s tiekimo data nebuvo nustatyta.

13. Užsakyta j?gain? niekada nebuvo pristatyta. D?l G turto pagal *Insolvenzordnung* (Bankroto ?statymas, toliau – *InsO*) buvo iškelta bankroto byla, ta?iau ji buvo nutraukta d?l nepakankamo turto. G vardu veik? asmenys buvo nuteisti d?l komercinio suk?iavimo ir suk?iavimo susivienijus ? nusikalstam? grupuot?, taip pat d?l ty?inio bankroto, d?l kurio nukent?jo kogeneracini? j?gaini? pirk?jai, 88 atvej?, ta?iau d?l mokes?i? vengimo jie nebuvo nuteisti.

14. Už 2010 m., d?l kuri? vyksta gin?as, A. Kollroß praš? pirkimo PVM atskaitos nuo savo mok?jimo G. Ta?iau *Finanzamt Dachau* (Mokes?i? inspekcija, Dachau) išsiunt? pranešim?, kuriame nusta? nulin? PVM. A. Kollroß nes?kmingai apskund? š? pranešim?.

15. V?liau A. Kollroß apskund? š? pranešim? *Finanzgericht* (Finans? teismas). Jo ieškinys buvo patenkintas. *Finanzgericht* nusprend?, pirma, kad A. Kollroß tur?jo teis? atskaityti pirkimo mokest? už išankstin? mok?jim? pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkto tre?i?

sakin?. Antra, jis konstatavo, kad A. Kollroß neprivalo tikslinti pirkimo mokes?io atskaitos pagal UStG 17 straipsnio 1 dalies antr? sakin? ir 2 dalies 2 punkt?.

16. Dachau mokes?i? inspekcija padav? apeliacin? skund? d?l tokio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas). Suabejoj?s, kaip teisingai aiškinti ES teis?, pastarasis teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

1. Ar reikalavimai d?l to, kad preki? tiekimas tikrai ?vyko, kaip pirkimo mokes?io nuo išankstinio mok?jimo atskaitos s?lyga, kaip tai suprantama pagal Europos S?jungos Teisingumo Teismo sprendim? *Firin*, C?107/13, [(*Firin*)], turi b?ti nustatomi vien objektyviai, ar išankstin? mok?jim? atlikusio asmens poži?riu, atsižvelgiant ? aplinkybes, apie kurias jis gal?jo žinoti?

2. Ar, atsižvelgiant ? tai, kad pagal [PVM direktyvos] 167 straipsn? prievol? apskai?iuoti mokest? ir teis? ? atskait? atsiranda vienu metu, ir ? reglamentavimo ?galiojimus, kurie valstyb?ms nar?ms suteikiami pagal [šios direktyvos] 185 straipsnio 2 dalies [antr? pastraip?] ir 186 straipsn?, valstyb?s nar?s turi teis? mokes?io ir pirkimo mokes?io atskaitos tikslinim? vienodai sieti su iš anksto sumok?tos sumos gr?žinimu?

3. Ar išankstin? mok?jim? atlikusio asmens atžvilgiu kompetentinga mokes?i? inspekcija turi išankstin? mok?jim? atlikusiam asmeniui gr?žinti prid?tin?s vert?s mokest?, kai jis iš išankstinio mok?jimo gav?jo negali atgauti sumok?tos sumos? Jei taip, ar tai turi vykti per mokes?io nustatymo proced?r?, ar pakanka atskiros teisingumo užtikrinimo proced?ros?“

B. Byla C?661/16

17. 2010 m. rugpj??io 3 d. Erich Wirtl iš ?mon?s G užsisak? kogeneracin? j?gain? už 30 000 eur? su 5 700 eur? PVM. J?gain? tur?jo b?ti patiekta per 14 savai?i? nuo mok?jimo gavimo. E. Wirtl sumok?jo pirkimo kain? avansu.

18. Vis d?lto j?gain? niekada nebuvo pristatyta. D?l G turto pagal Nemokumo kodeks? buvo iškelta bankroto byla, ta?iau ji buvo nutraukta d?l nepakankamo turto. G vardu veik? asmenys buvo nuteisti d?l komercinio suk?iavimo ir suk?iavimo susivienijus ? nusikalstam? grupuot?, taip pat d?l ty?inio bankroto, d?l kurio nukent?jo kogeneracini? j?gaini? pirk?jai, 88 atvej?, bet d?l mokes?i? vengimo jie nebuvo nuteisti.

19. Už 2010 m. E. Wirtl papraš? atskaityti pirkimo mokest? už jo mok?jim? G. Ta?iau *Finanzamt Göppingen* (Gepingeno mokes?i? inspekcija) nusprend? neleisti taikyti šios atskaitos. E. Wirtl nes?kmingai apskund? tok? sprendim?.

20. V?liau E. Wirtl apskund? sprendim? *Finanzgericht* (Finans? teismas). Jo ieškinys buvo patenkintas. *Finanzgericht* nusprend?, pirma, kad E. Wirtl turi teis? atskaityti pirkimo mokest? už išankstin? mok?jim? pagal UStG 15 straipsnio 1 dalies 1 punkto tre?i? sakin?. Antra, jis konstatavo, kad E. Wirtl neprivalo tikslinti pirkimo mokes?io atskaitos pagal UStG 17 straipsnio 1 dalies antr? sakin? ir 2 dalies 2 punkt?.

21. Gepingeno mokes?i? inspekcija padav? apeliacin? skund? d?l tokio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas). Suabejoj?s, kaip teisingai aiškinti ES teis?, pastarasis teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Pagal Teisingumo Teismo sprendim? [*Firin*, 39 punktas] pirkimo mokes?io atskaita nuo išankstinio mok?jimo negalima, kai išankstinio mok?jimo atlikimo momentu neaišku, ar ?vyks

apmokestinimo momentas? Ar tai turi būti vertinama pagal objektyvias faktines aplinkybes, ar remiantis objektyviu išankstinio mokėjimo atlikusio asmens požyriu?

2. Ar Teisingumo Teismo sprendimų [Firin, 58 punktą] reikia suprasti taip, kad pagal Sąjungos teisės išankstinio mokėjimo atlikusio asmens pirkimo mokesčio, nurodyto šiam asmeniui už tų mokėjimų išrašytoje sąskaitoje fakturoje, atskaitos tikslinimo atlikimas nepriklauso nuo iš anksto sumokėtos sumos grąžinimo, kai šis tiekimas galiausiai neatliekamas?

3. Jei ankstesnis klausimas bus atsakyta teigiamai, ar PVM direktyvos 186 straipsnyje, pagal kurį valstybės narės leidžiama nustatyti išsamias tikslinimo pagal šios direktyvos 185 straipsnio taisykles, valstybei narei – Vokietijos Federacinei Respublikai – suteikiama teisė savo nacionalinės teisės aktuose nustatyti, kad apmokestinamoji vertė sumažėja tik grąžinus iš anksto sumokėtą sumą ir kad PVM skola ir pirkimo mokesčio atskaita turi būti tikslinamos vienu metu ir vienodomis sąlygomis?

C. Procesas Teisingumo Teisme

22. 2017 m. sausio 19 d. Teisingumo Teismo pirmininko sprendimu bylos C-660/16 ir C-661/16 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinis proceso dalis ir priimtas galutinis sprendimas.

23. Rašytines pastabas pateikė A. Kollroß, Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija.

III. Analizė

A. Dėl pirmojo klausimo byloje C-608/16 ir C-23/16

24. Pirmuoju klausimu abiejose bylose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo iš esmės klausia, kaip nustatyti PVM direktyvos 65 straipsnio taikymo tikslais, ar prekės tiekimas, už kurį buvo atliktas išankstinis mokėjimas, buvo netikras, jeigu tiekėjas sukliavo. Visų pirma prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar, kai prekės galiausiai nepatiekiamos dėl tiekėjo sukliavimo, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti sumokėtą PVM sumą.

25. Prieš pradėdant nagrinėti konkrečius aspektus, susijusius su šiais klausimais, atrodo naudinga priminti pagrindines taikytinas nuostatas, kaip jos nuolat aiškinamos Teisingumo Teismo.

26. Pagal suformuotą jurisprudenciją atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdančiam bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl pagal bendrą PVM sistemą užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM(3).

27. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnio teisę atskaityti mokestį atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Taikoma bendra taisyklė, kad PVM tampa apskaičiuotinu tada, kai pristatomos prekės ar suteikiamos paslaugos (PVM direktyvos 63 straipsnis). Tačiau tais atvejais, kai atliekami išankstiniai mokėjimai, pagal šios direktyvos 65 straipsnio PVM tampa apskaičiuotinu gavus mokėjimą ir mokestis skaičiuojamas nuo gautos sumos.

28. Teisingumo Teismas nuosekliai konstatuoja, jog tam, kad PVM taptų mokėtinas (taigi ir atskaitytinas), kai apmokėjimas atliekamas avansu, jau turi būti žinoma visa svarbi informacija apie būsimą apmokestinimo momentą(4). Teisingumo Teismas taip pat yra konstatavęs, kad PVM direktyvos 65 straipsnis negali būti taikomas, kai nėra tikrumo, ar bus atliktas tiekimas(5).

29. Šiuo klausimu pažymėtina, kad šioje byloje kyla du atskiri, tačiau susiję klausimai. Prašymą

priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, pirma, kaip vertinti š? netikrum? ir, antra, ar šiuo klausimu svarbu, kad gav?jo ir tiek?jo sutartyje nebuvo nurodyta ?sigyt? prekį? pristatymo data.

30. Kalbant apie pirm?j? iš ši? klausim?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad tokiais atvejais, kaip nagrin?jamieji pagrindin?je byloje, šis netikrumas gali b?ti ?vertintas pagal gav?jui prieinam? informacij? arba tiek?jui prieinam? informacij?. Kitaip tariant, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori sužinoti, ar tiek?jo ketinim? suk?iauti, apie kur? gav?jas nežinojo, reikia laikyti reikšmingu nustatant tikrum? (arba veikiau netikrum?), kad tiekimas bus atliktas.

31. Mano nuomone, tiek?jo siekis suk?iauti neturi tur?ti jokios ?takos gav?jo teisei atskaityti avansu sumok?t? PVM, *išskyrus atvejus*, kai jis jau žinojo arba tur?jo žinoti, kad siekiama suk?iauti.

32. Atrodo, kad tokia išvada darytina iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, vis? pirma sprendim? *Bonik*(6) ir *FIRIN*(7). Tose bylose Teisingumo Teismas pabr?ž?, kad asmenys negali remtis ES teise siekdami suk?iauti arba piktnaudžiauti ir kad kova su mokes?i? sl?pimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje aiškiai pripažintas ir skatinamas tikslas. Atitinkamai Teisingumo Teismas konstatavo, kad nacionalin?s valdžios institucijos turi atsisakyti suteikti teis? ? atskait?, jeigu šia teise remiamasi siekiant suk?iauti arba piktnaudžiauti(8). Taip vis? pirma yra tuo atveju, kai mokes?i? vengia pats apmokestinamasis asmuo(9). Vis d?lto su PVM direktyvos nuostatomis nesuderinamas atsisakymas suteikti ši? teis? apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negal?jo žinoti, kad atitinkamas sandoris susij?s su tiek?jo ar kito anks?iau ar v?liau tiekimo grandin?je veikian?io prekiautojo suk?iavimu PVM srityje(10).

33. Taikant šiuos principus nagrin?jamoms byloms, tai, kad tiek?jai niekada neketino pristatyti gav?j? ?sigyt? prekį?, savaime negali pateisinti nacionalin?s valdžios institucij? atsisakymo sutikti su gav?j? prašoma atskaita. Šios valdžios institucijos gali atsisakyti sutikti su atskaita tik jeigu teisiškai pakankamai nustato, jog gav?jai žinojo ar tur?jo žinoti, kad tiek?jas nuo pat pradži? visiškai neketino vykdyti savo sutar?i?(11).

34. Iš ties?, jeigu, kaip Sprendime *FIRIN*(12), ir tiek?jas, ir gav?jas žino (arba tur?t? žinoti), kad tiekimas nebus vykdomas, galima b?t? kelti klausim?, ar tikra tiekimo sutartis apskritai egzistuoja, bent jau pagal PVM taisykles. Apskritai PVM direktyvos 65 straipsnis negali b?ti taikomas, jeigu, kai yra atliekamas išankstinis mok?jimas, yra reali? abejoni? d?l to, ar, esant ?prastai ?vyki? eigai, apmokestinamasis prekį? tiekimas bus tinkamai atliktas(13).

35. Vis d?lto, jei gav?jas nežinojo ir negal?jo žinoti apie tiek?jo tiksl? suk?iauti ar piktnaudžiauti, juo labiau kai, kaip ir pagrindin?je byloje nagrin?jamais atvejais, atrodyt?, kad tiek?jas tinkamai sumok?jo valstyb?s gaut? PVM, šiuo atveju n?ra objektyvaus pagrindo nesuteikti jam pirmin?s teis?s ? atskait?. Toks atsisakymas, viena vertus, viršyt? tai, kas b?tina siekiant apsaugoti valstyb?s išdo teises, ir, kita vertus(14), užkraut? per didel? naš? pirk?jams. ?prastai versle n?ra ne?prasta, kad tiek?jas ar teik?jas savo klient? reikalauja sumok?ti iš anksto, dar prieš tai, kai patiekiamos prek?s ar suteikiamos paslaugos. Kaip prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi savo nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje C?660/16, vis? gr?smi?, susijusi? su galimu ?sigyt? prekį? nepristatymu ar paslaug? nesuteikimu, perk?limas gav?jams atrodyt? perteklinis, jei jie, net ir b?dami visiškai r?pestingi, negal?jo žinoti apie blogus tiek?j? ketinimus.

36. Be to, dar būtina nustatyti, ar tai, kad tiekimo sutartyje nenurodyta įsigyti prekių pristatymo data, reiškia, kad yra žinoma ne visa atitinkama informacija apie būsimą apmokestinimo momentą, todėl turi būti atsisakyta leisti atlikti atskaitą.

37. Šiuo klausimu laikausi nuomonės, kad vien faktas, kad nėra pristatymo datos, negali būti laikomas sukeliančiu netikrumą dėl apmokestinimo momento atsiradimo. Be to, įprastai versle šalys neretai susitaria dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, negalėdamos nustatyti tikslios datos, kada bus patiekta prekės ar suteiktos paslaugos. Jeigu pirkėjas neturi konkrečių duomenų, kuriais remdamasis kvestionuotą tiekėjo gebėjimą ir norą vykdyti savo įsipareigojimus, nėra jokios priežasties manyti, kad tuo metu, kai atliekamas išankstinis mokėjimas, neaišku, ar tiekimas įvyks.

38. Akivaizdu, kad, kaip nurodyta šios išvados 7 žangoje, dėl visko, kas turėtų įvykti ateityje, yra šioks toks netikrumas. Vis dėlto ši logika negali būti taikoma šiomis aplinkybomis, nes dėl to PVM direktyvos 65 straipsnis taptų beprasmis. Taip pat nesuprantu, kodėl tiesiog nurodžius konkrečią datą sutartyje dėl būsimą tiekimo būtų daugiau tikrumo (arba, atvirkščiai, mažiau netikrumo).

39. Sprendime *BUPA Hospitals* Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad PVM direktyvos 65 straipsnis netaikoma situacijai, kai šalys turi teisę bet kada vienašališkai nutraukti sutartį, o išankstiniai mokėjimai buvo atliekami už prekių, kurių tapatybė ir kiekis dar nebuvo nustatyti, tiekimą (15). Tačiau ši situacija reikia skirti nuo pagrindinės bylos aplinkybių: Sprendime *BUPA Hospitals* tuo metu, kai buvo atliekamas mokėjimas, nebuvo tikrumo, ar sandoris bus įvykdytas. Nagrinėjamosiose bylose, bent jau vertinant gavėjo požiūriu, tik tiekimo laikas dar turėjo būti nustatytas.

40. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, 7 pirmąjį klausimą bylose C-660/16 ir C-661/16 reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 65 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad iš apmokestinamojo asmens, kuris atliko išankstinį mokėjimą už prekes ar paslaugas, kurios galiausiai nebuvo patiekta ar suteiktos, negalima atimti teisės į atskaitą, jeigu jis nežinojo ir negalėjo žinoti apie tiekėjo ketinimą nevykdyti sutarties. Vien faktas, kad sutartyje nebuvo nurodyta pristatymo ar suteikimo data, šio nuostatos tikslais nedaro sutarties įvykdymo netikro.

B. Byloje C-660/16 pateiktas antrasis klausimas ir byloje C-661/16 pateikti antrasis ir trečiasis klausimai

41. Antruoju klausimu byloje C-660/16 ir antruoju bei trečiuoju klausimais byloje C-661/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokomis aplinkybomis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal PVM direktyvos 186–184 straipsnius draudžiamos nacionalinės taisyklės, pagal kurias reikalaujama atskaitos tikslinimo, tačiau šio atskaitos tikslinimo sąlyga yra išankstinio mokėjimo grąžinimas.

42. Pirmiausia reikia priminti, kad PVM direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Bendrąja PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM (16).

43. Taigi pirkimo PVM atskaitą lemiantis kriterijus yra atitinkamų prekių ir paslaugų esamas ar numatomas naudojimas. Šis naudojimas lemia pirminės atskaitos, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, dydį ir visą tikslinimą, atliekamą pagal PVM direktyvos 185–187 straipsniuose numatytas sąlygas, dydį (17).

44. Min?tuose straipsniuose numatytas tikslinimas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos schemos sudedamoji dalis. Šiomis taisyklomis siekiama padidinti atskaitos tikslumą, kad būtų užtikrintas PVM neutralumas. Ši PVM direktyvos nuostat? tikslas – glaudžiai ir tiesiogiai susieti teis? ? pirkimo PVM atskait? su atitinkam? prek? ir paslaug? naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams(18).

45. Kalbant apie pareigos tikslinti pirkimo PVM atskait? atsiradimo laik?, PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kur? atskaita tikslinama vis? pirma tada, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina suma(19).

46. Taigi pirmasis klausimas, kur? šiomis aplinkybomis reikia nagrin?ti, yra tas, ar tokios aplinkyb?s, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, iš esm?s patenka tarp t?, kurios yra reglamentuojamos PVM direktyvos 185 straipsnyje. Manau, kad iš tikr?j? taip ir yra.

47. Sprendime *PIGI* Teisingumo Teismas konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo, nukent?j?s nuo prek?, už kurias jis atskait? pirkimo PVM, vagyst?s iš esm?s privalo patikslinti atskait? pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dal?. Vis d?lto Teisingumo Teismas nurod?, kad, taikant išimt?, 185 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad atskaita netikslinama, be kita ko, kai vagyst? „deramai ?rodoma“, ir kad pagal šios nuostatos antr? pastraip? ši išimtis neprivaloma. Tod?l Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstyb?s nar?s gali numatyti pirkimo PVM atskaitos tikslinim? visais turto, d?l kurio atsiranda teis? ? PVM atskait?, vagyst?s atvejais(20).

48. Be to, Sprendime *FIRIN* Teisingumo Teismas konstatavo, kad tais atvejais, kai tampa aišku, kad prek? tiekimas, už kur? apmokestinamasis asmuo sumok?jo avansu, galiausiai nebus ?vykdytas, mokes?i? institucija gali reikalauti patikslinti apmokestinamojo asmens atskaityt? PVM. Taip yra neatsižvelgiant ? tai, ar pats tiek?jo mok?tinas PVM buvo tikslinamas, ar ne(21).

49. Tod?l tuos pa?ius principus reikia taikyti šioje byloje. Tai, kad ?sigytos prek?s, už kurias buvo sumok?ta iš anksto, galiausiai nebuvo pristatytos, reiškia, kad, taikant PVM direktyvos 186–184 straipsnius, po to, kai buvo pateikta PVM deklaracija, pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina suma. Apmokestinamasis asmuo niekada negal?t? naudoti ?sigyt? prek? apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams(22). Tod?l, vadovaujantis PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytomis taisyklomis, atskaitos tikslinimo iš esm?s reikalaujama.

50. Atsižvelgiant ? tai, kitas klausimas, ? kur? reikia atsakyti, yra tas, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje numatyta nuo šio principo leidžianti nukrypti nuostata taikytina tokiomis aplinkybomis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje. Šiuo klausimu manau, kad jeigu ?sigytos prek?s nepristatytos d?l tiek?jo *suk?iavimo* gav?jo nenaudai, ši leidžianti nukrypti nuostata taikytina.

51. Iš ties? manau, kad toks *suk?iavimas* turi b?ti laikomas „turto vagyste“, t. y. situacija, kuriai esant pagal ši? nuostat? tikslinimas neprivalomas. Kalbant konkre?iau, tikslinimo nereikalaujama, nebent valstyb? nar? nusprendžia kitaip. Manau, kad taip yra d?l dviej? pagrindini? priežas?i?. Pirmą, atrodo, kad ši? pozicij? patvirtina PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies loginis pagrindas, ir, antra, Sprendime *PIGI* Teisingumo Teismas jau atmet? formal? „vagyst?s“ s?vokos aiškinim?.

52. Pirmą, PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalis susijusi su situacijomis, kurioms esant ES teis?s akt? leid?jas nusprend?, jog, nepaisant to, kad jos iš esm?s tur?jo lemti atskaitos tikslinim?, tokio tikslinimo nedera arba iš ties? negalima reikalauti. Vis? pirma atrodo, kad išimtis, taikoma,

kai turtas yra „sunaikintas, prarastas ar pavogtas“, apima situacijas, kai apmokestinamasis asmuo sumok?jo pirkimo PVM už prekes, ?sigytas siekiant naudoti pardavimo PVM sandoriams, bet d?l priežas?i?, kuri? negali kontroliuoti šis asmuo, j? galiausiai ne?manoma naudoti šiam tikslui.

53. Tokiais atvejais apmokestinamojo asmens išlaidos sunaikintoms, prarastoms arba pavogtomis prek?ms iš esm?s yra susijusios su jo ekonomine veikla. Aplinkyb?, kad šios prek?s galiausiai nebuvo naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams, yra visiškai atsitiktin?. Tod?l s?žininga, kad pirkimo PVM už šias prekes sumok?j?s asmuo gali toliau naudotis atskaita. Jei apmokestinamasis asmuo prival?t? atsisakyti atskaitos, jis patirt? papildom? nuostoli?. Siekis apsaugoti apmokestinam?j? asmen? nuo nes?žining? nuostoli? tur?t? b?ti priešinamas su PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje pateiktais pavyzdžiais, kai tikslinimas *turi* b?ti atliekamas, t. y. kai „nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kain? nuolaidos“. Tai yra tie atvejai, kai, neatlikus jokio tikslinimo, apmokestinamasis asmuo gaut? nes?žining? naud?.

54. Antra, Sprendime *PIGI* Teisingumo Teismas išaiškino, kad „vagyst?s“ s?voka pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dal? turi b?ti aiškinama ne technine prasme ir apimti, pavyzdžiui, nusikalstam? veikl?, d?l kurios ima tr?kti prek?, kurios negali b?ti naudojamos apmokestinamiems pardavimo sandoriams(23).

55. Nors tikslios s?vok? „vagyst?“ ir „suk?iavimas“ ribos skirtingose valstyb?se nar?se gali skirtis, man atrodo, kad šios dvi s?vokos turi kelias bendras savybes: jos abi yra nusikalstamos veikos nuosavybei, d?l kuri? nusikalt?lis gauna neteis?t? naud?, o nukent?jusysis patiria neteising? nuostoli?. Atrodo, kad pagrindinis j? skirtumas yra susij?s su tuo, kaip turtas yra neteis?tai paimamas iš nukent?jusiojo: be savininko sutikimo, jei tai yra vagyst?, ir ty?ia apgaunant, jei tai yra suk?iavimas. Vis d?lto nesuprantu, kaip toks nusikaltusio asmens elgesio skirtumas svarbus taikant PVM direktyvos 186–184 straipsnius.

56. Be to, man atrodo, kad bent praktiniu ir ekonominiu poži?riu tarp tam tikros r?šies vagys?i? ir suk?iavimo n?ra didelio skirtumo: pavyzdžiui, jei prek?s nusiperkamos ir už jas sumokama, bet jos nepristatomos, nes gabenant pavagiamos, ir jei lygiavert?s prek?s nepristatomos d?l tiek?jo suk?iavimo. Abiem atvejais, mano nuomone, pagal teisingumo ir neutralumo principus apmokestinamajam asmeniui turi b?ti leidžiama toliau atskaityti pirkimo PVM.

57. Tod?l, mano nuomone, tiek?j? suk?iavimo klient? s?skaita atvejai, kaip antai tokie atvejai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, patenka ? „vagyst?s“ s?vok? pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dal?. Atsižvelgiant ? tai, šios nuostatos antroje pastraipoje ši išimtis tampa neprivaloma: nors paprastai tikslinimo nereikalaujama, valstyb?s nar?s vis d?lto gali nuspr?sti kitaip ir reikalauti tikslinimo vagyst?s atveju.

58. Iš tikr?j? manau, kad pagal atitinkamas Vokietijos taisykles, kaip jas išaiškino nacionaliniai teismai, suk?iavimo atveju tikslinimas b?tinas tik jeigu nuo jo nukent?j?s apmokestinamasis asmuo susigr?žino pinigus iš tiek?jo.

59. Jei taip yra, manau, kad tokios taisykl?s, kaip min?tosios, yra suderinamos su PVM direktyvos 184–186 straipsniais: Vokietijos valdžios institucijos nusprend? pasinaudoti šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta galimybe reikalauti patikslinti atskait? atitinkamo turto vagyst?s atveju.

60. Atrodo, tai, kad jos nusprend? ribotai pasinaudoti šia galimybe, nuspr?sdamos, kad tikslinimas priklauso nuo to, ar tiek?jas gr?žina gav?jui prieš tai sumok?tas sumas, priskiriama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dal? ir 186 straipsn? valstyb?ms nar?ms suteiktai diskrecijai. Be to, manau, kad ši s?lyga yra pagr?sta. Ja neleidžiama, kad apmokestinamieji asmenys iš tikr?j? gaut? naud? iš nepagr?sto praturt?jimo d?l atskaitos taikymo ir kartu atgaut?

prieš tai sumokėtus pinigus. Be to, jei pinigai negrąžinami, ši sąlyga užtikrina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris sutinka atlikti apmokėjimą iš anksto, nepatirtų pernelyg didelės rizikos tokiomis aplinkybėmis, kai jis nežino ir negali žinoti apie savo tiekėjo nesąžiningus ketinimus(24).

61. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau antrąjį klausimą byloje C-660/16 ir antrąjį ir trečiąjį klausimus byloje C-661/16 atsakyti taip, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniai nedraudžia tokio nacionalinės teisės akto, kuriuose tokiomis aplinkybėmis kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, reikalaujama atlikti šį tikslinimą, su sąlyga, kad grąžinamas išankstinis mokėjimas.

C. Trečiasis klausimas byloje C-660/16

62. Trečiuoju klausimu byloje C-660/16 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, pirma, ar pagal PVM direktyvos nuostatas ir veiksmingumo principą reikalaujama, kad valstybės narės leistų apmokestinamajam asmeniui imtis veiksmų prieš mokesčių institucijas siekiant susigrąžinti nepagrįstai sūskaitoje fakturoje nurodytą PVM už išankstinį mokėjimą, kurį tiekėjas sumokėjo į valstybės išdą, jei iš tiekėjo neįmanoma susigrąžinti PVM. Jei taip, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, antra, ar apmokestinamasis asmuo gali pareikšti savo reikalavimus pagal prastą apmokestinimo procedūrą, ar iš jo gali būti pareikalauta imtis veiksmų pagal atskirą teisingumo užtikrinimo procedūrą.

63. Mano nuomone, jei Teisingumo Teismas pritartų mano atsakymams į kitus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, šioje byloje atsakyti į šį klausimą nereikia. Iš tiesų, jei apmokestinamiesiems asmenims nepavyksta atgauti išankstinio mokėjimo (kartu su atitinkamu PVM) iš tiekėjo, jie neprivalo tikslinti atskaityto mokesčio ir todėl gali ir toliau atskaityti tiekėjams sumokėtą PVM.

64. Vis dėlto norėčiau pateikti keletą minčių dėl šio klausimo, jei Teisingumo Teismas nepritartų mano atsakymams į kitus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus.

65. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonų kilo dėl Teisingumo Teismo sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*(25).

66. Toje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė Teisingumo Teismui kelis klausimus dėl Aštuntosios direktyvos nuostatų aiškinimo(26) atsižvelgiant į neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principus. Tame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, be kita ko, kad minėtų nuostatų ir principai nedraudžia nacionalinės teisės akto, pagal kuriuos tik paslaugų teikėjas gali prašyti grąžinti nepagrįstai kaip PVM į nacionalinį biudžetą sumokėtas sumas, o paslaugų gavėjas gali paslaugos teikėjui civiline tvarka pareikšti ieškinį dėl nepagrįstai sumokėto sumų išieškojimo.

67. Tačiau Teisingumo Teismas taip pat pridūrė, kad jei PVM susigrąžinti neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, valstybės narės turi numatyti būtinas priemones, kad paslaugų gavėjui būtų sudarytos sąlygos susigrąžinti sūskaitoje fakturoje klaidingai nurodytą mokestį siekiant laikytis veiksmingumo principo, prireikus susigrąžinant tą mokestį tiesiogiai iš mokesčių institucijų(27).

68. Taigi šioje byloje kyla klausimas, ar Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken* Teisingumo Teismo suformuoti principai taip pat turi būti taikomi panašioje situacijoje kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, kuriai taikomos PVM direktyvos nuostatos, o ne Aštuntoji direktyva.

69. Abejoju, ar šie principai gali būti paprastai ir iš karto taikomi šiose bylose.

70. Iš karto reikėtų pažymėti, kad PVM direktyvoje nėra aiškiai numatytas mechanizmas, kuriuo vadovaudamasi mokesčių institucijos grąžintų PVM tiesiogiai gavėjui, jeigu tiekėjas tampa nemokus. Išankstinis gavėjo PVM sumokėjimas tiekėjui ir šio PVM sumokėjimas mokesčių institucijoms, kur atlieka tiekėjas, iš esmės yra atskiri sandoriai. Todėl paprastai gavėjas turi reikalauti, kad tiekėjas grąžintų pinigus, o pastarasis savo ruožtu gali kreiptis į mokesčių instituciją dėl grąžinimo. Taigi PVM direktyvoje iš valstybių narių nei aiškiai, nei numanomai nereikalaujama nustatyti, kad gavėjas pateiktų tiesioginį reikalavimą mokesčių institucijai.

71. Šiuo klausimu reikia priminti, kad, nesant mokesčių grąžinimo reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti šios teisės įgyvendinimo sąlygas, kurios turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. šios sąlygos turi būti ne mažiau palankios nei panašioms reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos sąlygos ir neturi būti tokios, kad Sąjungos teisės suteiktą teisę įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas(28).

72. Tai reiškia, kad nacionalinėse taisyklėse nebūtina numatyti tokios veiksmų formos, kuri bendrai leistų tokias situacijas kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje patekusiems gavėjams tiesiogiai pareikšti ieškinį prieš mokesčių inspekciją.

73. Atsižvelgdamas į tai, Sprendimų *Reemtsma Cigarettenfabriken* aiškinu taip, kad Teisingumo Teismas jame nagrinėjamą procedūrą, kuri iš tikrųjų yra labai išimtinė, laikė būtina tik dėl toje byloje nagrinėtos labai specifinės situacijos: apmokestinamasis asmuo klaidingai sumokėjo PVM (t. y. sumokėjo PVM už neapmokestinamąjį sandorį) ir jis buvo sąsisteigęs kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje buvo sumokėtas PVM. Akivaizdu, kad to sprendimo tikslas buvo išvengti nepagręsto valstybės išdo praturtėjimo, jeigu sąskaitoje faktroje nurodant PVM padaroma klaida ir dėl tarpvalstybinio sandorio pobūdžio įprastos grąžinimo procedūros gali būti sudėtingos ir neveiksmingos.

74. Abejoju, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamai situacijai reikalingas toks *extrema ratio* sprendimas. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar atitinkamoje situacijoje nacionalinėje teisėje nėra numatytos tinkamos priemonės apmokestinamiesiems asmenims, kuri padėtis yra panaši į pagrindinėje byloje nagrinėjamą asmenį padėtį, susigrąžinti nepagręstai sumokėtą PVM iš tiekėjo ir, jei taip, ar toks mechanizmas, kaip numatyta Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken*, privalo atitikti veiksmingumo principą.

75. Kitas byloje C-660/16 pateikto trečiojo klausimo aspektas yra toks: jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manytų, kad, siekiant laikytis veiksmingumo principo, gavėjas turi imtis tiesioginių veiksmų prieš mokesčių inspekciją, ar tokios procedūros kaip teisingumo užtikrinimo procedūra pagal Vokietijos teisę pakanka, kad būtų užtikrintas šio principo laikymasis?

76. Kitaip tariant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar pagal nacionalinę teisę apmokestinamiesiems asmenims, kaip antai A. Kollroß ir E. Wirtl, turi būti leidžiama pareikšti reikalavimus per įprastą mokesčių nustatymo procedūrą.

77. Kaip jau turėjau galimybę pažymėti savo išvadoje byloje *Geissel ir Butin*(29), ir šiuo klausimu sprendimą turi priimti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Teisingumo Teismui nepateikta pakankamai išsamios informacijos apie specialiąją teisingumo užtikrinimo procedūrą (ir šios procedūros ir įprastos mokesčių nustatymo procedūros skirtumus),

kad jis galėtų nuspręsti, ar nacionalinės procedūros taisyklės, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, atitinka veiksmingumo principą.

78. Šiuo klausimu reikia turėti omenyje, kad pagal suformuotą jurisprudenciją kiekvienas atvejis, kai kyla klausimas, ar dėl nacionalinės procesinės nuostatos Sąjungos teisė taikyti tampa neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į šios nuostatos vaidmenį visame procese, proceso eigą ir ypatumus įvairiose nacionalinėse institucijose. Turint tai omenyje, reikia atsižvelgti į pagrindinius nacionalinės teisės sistemos principus, pavyzdžiui, teisės į gynybą apsaugą, teisinio saugumo ir sklandaus proceso principus(30). Iš principo nustatyti, ar nagrinėjamos nacionalinės priemonės atitinka šiuos principus, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas bylos aplinkybes.

79. Jeigu nacionalinėje teisėje numatyta speciali arba atskira procedūra (jei teisingai suprantu, tokia yra Vokietijos teisėje numatyta teisingumo užtikrinimo procedūra), manau, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia turi apsvarstyti, ar tokios procedūros trukmė, sudėtingumas ir sąnaudos nesukels apmokestinamajam asmeniui neproporcingo sunkumo(31). Vis dėlto nagrinėjamosiose bylose taip pat reikia turėti omenyje išimtinę ieškovų reikalavimų pobūdį. Taigi, jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nuspręstų, kad tokia procedūra, kuri Teisingumo Teismas nagrinėjo Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken*, yra būtina, nacionalinio teisingumo užtikrinimo procedūros naudojimas man neatrodo nepagrįstas.

IV. Išvada

80. Apibendrinamas šių Teisingumo Teismui *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

– 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 65 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamajam asmeniui, kuris atliko mokėjimą už prekes ar paslaugas, kurios galiausiai nebuvo patiektos ar suteiktos, negalima atsisakyti suteikti teisės į atskaitą, jeigu jis nežinojo ir negalėjo žinoti apie tiekėjo ar teikėjo ketinimą nevykdyti tiekimo ar teikimo sutarties. Vien tai, kad sutartyje nebuvo nurodyta pristatymo data, nereiškia, kad šios nuostatos tikslais dėl sutarties vykdymo atsiranda netikrumas.

– Direktyvos 2006/112 184–186 straipsniai nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kuriuose tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, reikalaujama patikslinti atskaitytą PVM, su sąlyga, kad grąžinamas išankstinis mokėjimas.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva).

3 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas.

4 Žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments*, C-419/02, EU:C:2006:122, 48 punktą; 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Macdonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, 31 punktą ir 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Lebara*, C-520/10, EU:C:2012:264, 26 punktą.

5 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 39 punktas.

6 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774.

- 7 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151.
- 8 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 35–37 punktai ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 40 punktas.
- 9 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 38 punktas ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 41 punktas.
- 10 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 41 punktas ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 42 punktas.
- 11 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 44 punktas.
- 12 Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendim? *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, vis? pirma 22 ir paskesnius punktus, ir generalin?s advokat?s J. Kokott išvados toje byloje, EU:C:2013:872, 28 punkt?.
- 13 Generalin?s advokat?s J. Kokott išvada byloje *FIRIN* (C?107/13, EU:C:2013:872, 26 punktas).
- 14 Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 43 straipsn? ir jame nurodyt? jurisprudencij?.
- 15 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments*, C?419/02, EU:C:2006:122.
- 16 Žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 27 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?.
- 17 Šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 29 punkt? ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C?550/11, EU:C:2012:614, 23 punkt?.
- 18 Šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 30 ir 31 punktus ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C?550/11, EU:C:2012:614, 24 ir 25 punktus.
- 19 Šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 32 punkt? ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C?550/11, EU:C:2012:614, 26 punkt?.
- 20 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C?550/11, EU:C:2012:614, 27–29 punktai.
- 21 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 52 ir 53 punktai. Šiuo klausimu gali b?ti naudinga priminti, kad nepritariu Komisijos pateiktam siauram Sprendimo *FIRIN* aiškinimui, pagal kur? Teisingumo Teismas reikalavo atskaitos tikslinimo tik tod?l, kad ta byla buvo susijusi su suk?iavimu, kuriame dalyvavo ir prek? tiek?jas, ir j? gav?jas. Toks Sprendimo *FIRIN* aiškinimas yra akivaizdžiai nepagr?stas. Iš tikr?j?, kaip pakankamai aiškiai matyti iš min?to sprendimo 47 punkto (ir generalinio advokato išvados 30 punkto), Teisingumo Teismas pateik? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo prašom? PVM direktyvos 185 straipsnio išaiškinim? neatsižvelgdamas ? pagrindin?je byloje nagrin?jamas faktines aplinkybes. Iš tikr?j?, kadangi suk?iavimas pirmiausia neleido gav?jui atskaityti pirkimo PVM, neb?t? buv? prasm?s tikrinti, ar atskaitos tikslinimas buvo b?tinas. Š? Sprendimo *FIRIN* aiškinim? taip pat patvirtina

2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 59 ir 60 punktai.

22 Pagal analogiją žr. 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 27 punktą.

23 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 29–37 punktai.

24 Žr. šios išvados 35 punktą.

25 2007 m. kovo 15 d. Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167.

26 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 79).

27 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 34–41 punktai.

28 Žr., pvz., 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 50 punktą.

29 Žr. mano išvados byloje *Geissel ir Butin*, C-374/16 ir C-375/16, EU:C:2017:515, 67 ir paskesnius punktus.

30 2015 m. vasario 12 d. Sprendimo *Surgicare*, C-662/13, EU:C:2015:89, 28 punktas.

31 Žr. išvados byloje *Geissel ir Butin*, C-374/16 ir C-375/16, EU:C:2017:515, 73 punktą.