

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2020 m. birželio 4 d.(1)

Byla C-335/19

E. Sp. z o.o. Sp. k.

prieš

Minister Finansów

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnis ir 185 straipsnis – Apmokestinamosios vertės sumažinimas – Visiškas ar dalinis neapmokėjimas – Bankroto ar likvidavimo procedūros netaikymo paslaugos gavėjui būtinybė – Atitinkamas pirminės PVM atskaitos tikslinimas – Tikslinimo momentas“

I. **Pavadas**

1. Kokiomis sąlygomis apmokestinamasis asmuo gali patikslinti savo mokestinį skolą, jei kita sutarties šalis jam nesumokėjo? Galiausiai toks yra klausimas, kurį ir vėl tenka nagrinėti Teisingumo Teismui(2). Šis klausimas atskleidžia esminį netiesioginį mokesčių sistemos problemą, visų pirma tuomet, kai kalbama apie dvi žmones. Paslaugos teikėjo mokestinį skolos tikslinimas atitinkamai susijęs su jau atliktos paslaugos gavėjo PVM atskaitos tikslinimu. Vis dėlto paprastai atskaita lieka nepatikslinta, jei paslaugos gavėjui taikoma bankroto procedūra arba jis jau likviduotas. Tokiu atveju valstybė lieka tuščiomis kišenėmis.

2. Lenkijos teisės aktų leidėjas išvengia tokios mokestinių pajamų praradimo rizikos, leisdamas paslaugos teikėjui tikslinti mokestinį skolą tik tuo atveju, jei paslaugos gavėjui tikslinimo momentu dar nėra pradėta bankroto ar likvidavimo procedūra. Tai reiškia, kad paslaugos teikėjui gali tekti sumokėti mokestį, kurio jis net negalėjo surinkti. Teisingumo Teismas turi nuspręsti, ar tai suderinama su jo, kaip „mokesčių rinkėjo valstybės naudai“(3), funkcija.

3. Vis dėlto šis teisėtą Lenkijos ir Sąjungos interesų išvengti PVM praradimo gali būti atsižvelgiama ir kitais būdais. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas, pasinaudodamas šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą, turėtų pareikšti savo poziciją ir dėl paslaugos gavėjo PVM atskaitos tikslinimo momento, kai pastarasis dar nėra sumokėjęs atlygio ir atitinkamai net nėra

apmokestintas PVM.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Sąjungos teisės pagrindą sudaro 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(4) 73, 90, 184, 185 ir 273 straipsniai.

5. PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatyta apmokestinamosios vertės apibrėžtis:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytas 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

6. PVM direktyvos 90 straipsnyje reglamentuojamas apmokestinamosios vertės pakeitimas *a posteriori* ir teisinis pasekmės paslaugos teikėjui:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama vykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybiniai nariai nustatytais sąlygomis.

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

7. PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai susiję su paslaugos gavėjo atskaitos tikslinimu vėlesnių pakeitimų atveju. 184 straipsnyje nustatyta:

„Pirmą atskaitą tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

8. PVM direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

„1. Visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

9. PVM direktyvos 273 straipsnyje numatytos, be kita ko, valstybiniai nariai galimybės kovoti su mokesčių vengimu:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

B. Lenkijos teisė

10. Šie Sąjungos teisės reikalavimai perkelti į Lenkijos teisę 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio, Dz. U., 2011, Nr. 177, 1054 pozicija, su pakeitimais) (toliau – PVM įstatymas).

11. PVM įstatymo 89a straipsnis išdėstyta taip:

„1. Apmokestinamasis asmuo gali patikslinti apmokestinamųjų vertę ir mokestį, mokėtiną už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą šalies teritorijoje, skolą, kuri neatgavimas tapo tikėtinas, atveju. Patikslinimas taip pat taikomas apmokestinamajai vertei ir mokesčio sumai, tenkančiai skolos, kurios neatgavimas tapo tikėtinas, daliai.

1a. Skolos neatgavimas pripažįstamas tikėtinu tuo atveju, jei skola nebuvo sumokėta ar parduota bet kuria forma per 150 dienų nuo mokėjimo termino, nurodyto sutartyje ar sąskaitoje faktūroje, pabaigos.

2. 1 dalies nuostata taikoma, jei tenkinamos šios sąlygos:

1) prekės yra tiekiamos ar paslaugos teikiamos 15 straipsnio 1 dalyje nurodytam apmokestinamajam asmeniui, kuris yra registruotas kaip veikiantis PVM mokėtojas ir kuriam nėra taikoma bankroto ar likvidavimo procedūra;

<...>

3) dienų iki mokesčio deklaracijos, kurioje atliekami taisymai, nurodyti 1 dalyje, pateikimo dienos:

a) kreditorius ir skolininkas yra registruoti kaip veikiantys PVM mokėtojai;

b) skolininkui nėra taikoma bankroto ar likvidavimo procedūra;

<...>

5) nuo sąskaitos faktūros, patvirtinančios skolą, išrašymo dienos nepraėjo 2 metai, skaičiuojant nuo metų, kuriais ji buvo išrašyta, pabaigos.

3. 1 dalyje nurodytas tikslinimas gali būti atliktas teikiant laikotarpio, kuriuo skolos neatgavimas pripažįstamas tikėtinu, mokesčio deklaraciją, su sąlyga, kad iki kreditoriui pateikiant mokesčio deklaraciją už šį laikotarpį skola nebuvo sumokėta ar parduota bet kuria forma.

4. Tuo atveju, kai pateikus mokesčio deklaraciją, kurioje buvo atlikti tikslinimai, nurodyti 1 dalyje, skola buvo sumokėta ar parduota bet kuria forma, kreditorius privalo padidinti apmokestinamųjų vertę ir mokesčio sumą, teikdamas laikotarpio, kuriuo skola buvo sumokėta ar parduota, mokesčio deklaraciją. Tuo atveju, jei skola buvo sumokėta iš dalies, apmokestinamoji

vert? ir mokes?io suma didinamos ta dalimi.

5. Teikdamas mokes?i? deklaracij?, kurioje atliko tikslinim?, nurodyt? 1 dalyje, kreditorius privalo informuoti apie t? tikslinim? kompetenting? mokes?i? inspekcijos skyriaus direktori?, nuroydamas taisymo sum? ir skolininko duomenis.

<...>

7. 1–5 dali? nuostatos netaikomos, jei tarp kreditoriaus ir skolininko yra ryšys, nurodytas 32 straipsnio 2–4 dalyse.

8. Valstyb?s finans? ministras ?sakymu reglamentuoja pranešimo, nurodyto 5 dalyje, form?, <...>“

12. PVM ?statymo 89b straipsnyje numatyta:

„1. Nesumok?j?s s?skaityje fakt?roje, kuri patvirtina preki? tiekim? ar paslaug? teikim? šalies teritorijoje, nurodytos skolos per 150 dien? nuo jos mok?jimo termino, nurodyto sutartyje ar s?skaityje fakt?roje, pabaigos, skolininkas privalo patikslinti atskaityt? mokest?, nurodyt? toje s?skaityje fakt?roje, teikdamas mokes?i? deklaracij? už laikotarp?, ? kur? patenka 150 diena nuo mok?jimo termino, nurodyto sutartyje ar s?skaityje fakt?roje, pabaigos.

1a. 1 dalis netaikoma, jei skolininkas sumok?jo skol? v?liausiai paskutin? ataskaitinio laikotarpio, kuriuo baig?si 150 diena nuo mok?jimo termino pabaigos, dien?.

<...>

2. Iš dalies sumok?jus skol? per 150 dien? nuo sutartyje ar s?skaityje fakt?roje nurodyto mok?jimo termino pabaigos, apskai?iuotas mokestis, susij?s su susigr?žintina suma, patikslinamas. Atitinkamai taikoma 1a dalis.

<...>

4. Tuo atveju, jei skola sumokama po patikslinimo, nurodyto 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo turi teis? padidinti mokes?io, apskai?iuoto laikotarpiu, kuriuo skola buvo sumok?ta, sum?, prid?damas mokes?io sum?, nurodyt? 1 dalyje. Iš dalies atgavus skol?, apskai?iuotas mokestis gali b?ti padidintas ta dalimi.

<...>

6. Paaišk?jus, jog apmokestinamasis asmuo pažeid? pareig?, nurodyt? 1 dalyje, mokes?i? inspekcijos skyriaus direktorius ar mokes?i? kontrol?s institucija nustato papildom? mokes?io skol?, kurios dydis yra 30 % mokes?io sumos, nurodytos neapmok?tose s?skaityse fakt?rose, nepatikslintos pagal 1 dal?. Fiziniams asmenims, kurie už t? pa?i? veik? atsako kaip už fiskalin? pažeidim? ar fiskalin? nusikaltim?, papildomas mokestis netaikomas.“

III. Faktin?s aplinkyb?s ir prašymas priimti prejudicin? sprendim?

13. Gin?as, d?l kurio pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?, kilo d?l *E. Sp. z o.o.* (pareišk?ja pagrindin?je byloje, toliau – pareišk?ja) prašymo *Minister Finansów* (finans? ministras, Lenkija) pateikti individual? išaiškinim?.

14. Pareišk?ja ?registruota kaip veikianti PVM mok?toja. Ji už atlyg? teikia paslaugas mokes?i? konsultacij? srityje, be kita ko, užsienio ?kio subjektams. Vienam iš j? pareišk?ja išraš? PVM

s?skait? fakt?r? už šalies teritorijoje suteiktas apmokestinam?sias mokes?i? konsultacij? paslaugas. Jos klientas paslaugos suteikimo metu buvo ?registruotas kaip veikiantis PVM mok?tojas, jam nebuvo taikoma bankroto ar likvidavimo proced?ra. Iki prašymo pateikti individual? išaiškinim? pateikimo dienos pareišk?ja negavo mok?jimo pagal nurodyt? s?skait? fakt?r?. Nuo s?skaitos fakt?ros išrašymo dienos nepa?jo daugiau nei 2 metai. Nuo nurodyto apmok?jimo termino pabaigos pra?jo daugiau nei 150 dien?.

15. Prašymo pateikti individual? išaiškinim? momentu skolininkas dar buvo ?registruotas kaip veikiantis PVM mok?tojas, bet likvidavimo proced?ra jau buvo prasid?jusi. Prašyme pateikti individual? išaiškinim? pareišk?ja teiravosi, ar esant tokioms faktin?ms aplinkyb?ms galima patikslinti apmokestinam?j? vert? ir mokest?, mok?tin? už paslaug? teikim? šalies teritorijoje.

16. 2015 m. sausio 12 d. pateiktame sprendime finans? ministras konstatavo, kad tai ne?manoma. Tok? sprendim? jis motyvavo tuo, kad aplinkyb?, jog skolinio reikalavimo skolininkas yra likviduojamas, pagal PVM ?statymo 89a straipsnio 2 dalies 3 punkt? neleidžia tikslinti apmokestinamosios vert?s, taigi ir mok?tino mokes?io. Atsižvelgiant ? tai, kad PVM direktyvos 90 straipsnyje ?tvirtint? teis?s norm?s valstyb?s nar?s taiko pasirinktinai, PVM ?statymo 89a straipsniu n?ra pažeidžiamas PVM direktyvos 90 straipsnis.

17. Pareišk?ja apskund? š? sprendim? *Wojewódzki S?d Administracyjny w Szczecinie* (Š?ecino vaivadijos administracinis teismas, Lenkija). Šiam atmetus skund?, pareišk?ja pateik? kasacin? skund?. *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) sustabd? bylos nagrin?jim? ir pateik? Teisingumo Teismui du prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsn?:

„1. Ar pagal Direktyvos 2006/112 nuostatas – vis? pirma šios direktyvos 90 straipsnio 2 dal? – atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo ir proporcingumo principus nacionalin?je teis?je leidžiama apriboti galimyb? sumažinti apmokestinam?j? vert? dalinio ar visiško nesumok?jimo atveju d?l tam tikro skolininko ir kreditoriaus mokestinio statuso?

2. Vis? pirma, ar S?jungos teis? netrukdo nustatyti nacionalin?s teis?s norm?, kuriose numatoma galimyb? pasinaudoti „lengvata d?l blog? skol?“, su s?lyga, kad paslaug? teikimo ar prek? tiekimo dien? ir dien? iki pataisytos mokes?i? deklaracijos pateikimo siekiant pasinaudoti šia lengvata:

- skolininkui n?ra taikoma bankroto ar likvidavimo proced?ra,
- kreditorius ir skolininkas yra registruoti kaip veikiantys PVM mok?tojai“

18. Rašytines pastabas procese Teisingumo Teisme pateik? pareišk?ja, Lenkija ir Europos Komisija.

IV. Teisinis vertinimas

A. D?l prejudicini? klausim?

19. Abiem klausimais, ? kuriuos, pritariant Komisijos nuomonei, galima atsakyti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, kaip turi b?ti aiškinamas PVM direktyvos 90 straipsnis. Teismas klausia, ar su šiuo straipsniu suderinama tokia nuostata, kaip PVM ?statymo 89a straipsnis. Pagal t? nuostat? apmokestinamoji vert? negali b?ti tikslinama, jei paslaugos gav?jas yra bankrutuojantis arba n?ra registruotas, tod?l nemoka sutarto atlygio.

20. Jei vis d?lto teismo klausimai susij? su tuo, kad skolinio reikalavimo skolininkas (t. y. paslaugos gav?jas) tikslinimo metu neb?ra registruotas kaip veikiantis PVM mok?tojas, klausimai

yra hipotetiniai, todėl nepriimtini(5). Kaip matyti iš Teisingumo Teismui nurodytų faktinių aplinkybių, pareiškėjo skolininkas buvo registruotas kaip veikiantis PVM mokėtojas tiek paslaugos suteikimo, tiek prašymo pateikimo momentu. Minėti klausimai priimtini tik tiek, kiek jie susiję su aplinkybe, kad paslaugos gavėjui jau taikoma bankroto ar likvidavimo procedūra.

21. Atsakymas į šiuos klausimus iš esmės priklauso nuo PVM direktyvos 90 straipsnio tikslo (šiuo klausimu žr. B skirsnį). Šiame straipsnyje ribojamos valstybių narių galimybės suvaržyti apmokestinamosios vertės tikslinimą. Nors Teisingumo Teismas viename iš sprendimų yra išsakęs nuomonę, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje pirkimo kainos nesumokėjimo atveju valstyboms narėms paliktas pasirinkimas nustatyti, „ar šiuo atveju toks sumažinimas neleidžiamas“(6), toks sprendimas buvo toliau plėtojamas vėlesniuose sprendimuose(7) (šiuo klausimu žr. C skirsnį). Šiuo atžvilgiu valstybės narės visada turi pagrįsti paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens atliekamo apmokestinamosios vertės tikslinimo apribojimus (šiuo klausimu žr. D skirsnį).

22. Vis dėlto, vertinant atidžiau, iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui svarbu išsiaiškinti, ar ir kaip nacionalinis teisės aktas leidžias, nepažeisdamas Sąjungos teisės, gali išvengti dėl pačios sistemos kylančios PVM praradimo rizikos paslaugos gavėjo nemokėjimo ir vėlesnio jo bankroto atveju. Šiuo klausimu papildomai nagrinėjamas PVM direktyvos 185 straipsnis (šiuo klausimu žr. E skirsnį).

B. Apmokestinamosios vertės tikslinimo tikslas

23. Pirmiausia, ko gero, sutariama, kad PVM turi sumokėti paslaugas teikianti įmonė. Vis dėlto pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM yra netiesioginis vartojimo mokestis, kurio našta tenka galutiniam vartotojui(8). Šiuo atžvilgiu apmokestinama įmonė veikia tik kaip „mokesčių rinkėja valstybės naudai ir į valstybės išdą“(9). Taigi paslaugas teikiančios įmonės mokestiną skolą funkcija yra visiškai techninė, kylanti tik dėl netiesioginio PVM surinkimo formos.

24. Materialiniu požiūriu PVM, kaip bendruoju vartojimo mokestiu, siekiama apmokestinti ne paslaugas teikiančią įmonę, o vartotojo finansinę pajėgumą, kurio išraiška yra jo turto panaudojimas vartojamai naudai gyti(10). Tai ypač akivaizdu PVM direktyvos 73 straipsnio nuostatose. Šiame straipsnyje nustatyta, kad apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekį tiekėjas ar paslaugą teikėjas (t. y. paslaugas teikianti įmonė) „gavo arba turi gauti“.

25. Atitinkamai Teisingumo Teismas(11) kelis kartus aiškiai pažymėjo, kad „mokesčių administratoriaus taikomo mokesčio objekto apmokestinamoji vertė negali viršyti galutinio vartotojo faktiškai sumokėto atlygio, pagal kurį apskaičiuotas galiausiai jo mokamas PVM“.

26. Taigi, jei paslaugos gavėjas nesumoka paslaugas teikiančiai įmonei, pastaroji materialiniu požiūriu taip pat neprivalo mokėti PVM. PVM mokėjimo pagrindas yra nereikšmingas, nes galiausiai įmonė nepatiekė prekės arba nesuteikė kitos paslaugos už atlygą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnį.

27. Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nuogstavimai, kad tikslinant apmokestinamąją vertę kainos nesumokėjimo atveju liks neapmokestintas galutinis vartojimas, nėra nepagrįsti. Nesant atlygio – nesiremiant fikcijomis PVM direktyvos 16 ir 26 straipsniuose – nėra ir jokio apmokestinamojo „galutinio vartojimo“, nes gavėjas nepanaudojo jokio turto.

28. Apmokestinimo būdą reikia atskirti nuo materialinio apmokestinimo pagrindo. Pagal PVM direktyvos 63 straipsnį prievolė apskaičiuoti PVM jau atsiranda atlikus prekį tiekimą ar paslaugą

teikim?. Tai, ar gav?jas sumok?jo atlyg?, neturi lemiamos reikšm?s (vadinamasis sutartos sumos principas (*Sollprinzip*)). Šis apmokestinimo b?das tikriausiai grindžiamas prezumpcija, kad ?prastai atlygis, kur? sutarta mok?ti po prek?s patiekimo ar paslaugos suteikimo, sumokamas nedelsiant.

29. Jei materialin?s teis?s poži?riu apmokestinamos tik gav?jo prekė? arba paslaug? *faktin?s* išlaidos, o apmokestinimo b?das orientuojamas ? *sutartas* išlaidas, kažkuriuo momentu abi sistemos turi b?ti suderinamos. Tai užtikrinama PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi, pagal kuri? iš pradži? atsiradusi paslaug? suteikusios ?mon?s mokes?io skola turi b?ti atitinkamai tikslinama.

30. Taigi, tai atitinka suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij?, kurioje nurodoma, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje ?tvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kur? apmokestinam?j? vert? sudaro faktiškai gautas atlygis. Šis principas reiškia, kad mokes?i? administratorius negali gauti didesn?s PVM sumos nei ta, kuri? gavo apmokestinamasis asmuo(12).

31. Vadinasi, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis yra b?tina PVM direktyvos 63 straipsnyje ?tvirtinto apmokestinimo b?do (vadinamojo sutartos sumos principo) atsvara(13). Ji valstyb? nar? ?pareigoja atitinkamai sumažinti apmokestinam?j? vert?(14).

C. Valstybi? nari? teis?s neleisti sumažinti apmokestinamosios vert?s nesumok?jimo atveju nebuvimas

32. Atitinkamai Teisingumo Teismas Sprendime *Goldsmiths* nusprend?, jog nukrypimas nuo šio PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje ?tvirtinto pagrindinio principo turi b?ti pateisinamas, kad valstybi? nari? remiantis PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi priimtomis priemonėmis neb?t? sužlugdytas mokes?i? derinimo tikslas(15).

33. Vis d?lto Teisingumo Teismas Sprendime *Almos Agrárkölkereskedelmi*, kuriuo remiasi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ir vis? pirma Lenkija, taip pat pažym?jo, kad apmokestinamieji asmenys atlygio nesumok?jimo atveju negali remtis teise sumažinti savo PVM apmokestinam?j? vert? pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, jei atitinkama valstyb? nar? nusprend? taikyti šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyt? nukrypti leidžian?i? nuostat?(16). Šiame sprendime septintoji kolegija taip pat nurod?, kad PVM direktyva valstybei narei „[buvo siekiama] palikti pasirinkim? nustatyti, ar pirkimo kainos nesumok?jimo atvejis <...> suteikia teis? atitinkamai sumažinti apmokestinam?j? vert? jos nustatytomis s?lygomis, ar šiuo atveju toks sumažinimas neleidžiamas(17).“

34. Vis d?lto, kaip Teisingumo Teismas jau pažym?jo savo Sprendime *Di Maura*(18) ir v?lesniuose sprendimuose(19), šis sprendimas negali b?ti aiškinamas taip, kad valstyb?s nar?s gali neleisti sumažinti PVM apmokestinamosios vert?s.

35. Tiesa, PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje visiško ar dalinio kainos nesumok?jimo atveju valstyb?ms nar?ms leidžiama nukrypti nuo 90 straipsnio 1 dalies. Vis d?lto iš teis?s akto parengiam?j? dokument?, susijusi? su ankstesne tapataus turinio nuostata, viena vertus, matyti, kad ši teis? buvo numatyta tik siekiant išvengti piktnaudžiavimo(20). Kita vertus, kaip jau nusprend? Teisingumo Teismas(21), ši teis? nukrypti visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju pagr?sta vien mintimi, kad tam tikrais atvejais ir d?l atitinkamos valstyb?s nar?s teisin?s situacijos atlygio nesumok?jim? gali b?ti sunku patikrinti arba jis gali b?ti tik laikinas.

36. Darytina išvada, jog tokios galimybės nukrypti taikymas turi būti pateisintas tam, kad valstybės narių priimtose priemonėse būtų gyvendinti nesužlugdyti PVM direktyvos mokesčių derinimo tikslai(22). Iš to taip pat matyti, kad galimybės nukrypti nesuteikia valstybėms narėms teisės paprasčiausiai neleisti sumažinti PVM apmokestinamosios vertės nesumokėjimo atveju(23).

37. Suteikus valstybėms narėms galimybės neleisti sumažinti PVM apmokestinamosios vertės būtų pažeistas PVM neutralumo principas. Šis principas visų pirma reiškia, kad žmonėms, kaip mokesčių rinkėjų valstybės naudai, turi būti visiškai atleidžiama nuo vykdančių veiklą mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos(24). Be to, kaip jau nurodžiau savo išvadoje byloje *Di Maura*(25), reikia nepamiršti paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens pagrindinį teisių. Jų apribojimas bet kuriuo atveju privalo būti proporcingas (Chartijos 52 straipsnio 1 dalies antras sakinyss)(26).

38. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos galima spręsti apie tam tikrą diferencijavimą, ar ir kaip gali būti pateisinami ribojimai tikslinti apmokestinamąją vertę, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnį. Iš tiesų Teisingumo Teismas atskiria materialinius aspektus (galimybės nukrypti(27), kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį) nuo formalių aspektų (sąlygos(28), kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį). Vis dėlto tiek galimybės nukrypti, tiek valstybės narių nustatytos sąlygos turi būti proporcingos(29).

39. Esminis nukrypimas kainos nesumokėjimo atveju turi būti neišvengiamai susijęs su netikrumu, ar atlygio „nesumokėjimas yra galutinis“, ar tik laikinas(30).

40. Formaliuoju požiūriu gali būti nustatomos bendresnės sąlygos, užtikrinančios teisingą mokesčio surinkimą ir neleidžiančios suklikti. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas, pavyzdžiui, jau yra nusprendęs, jog paslaugos gavėjo patvirtinimas, kad jis gavo patikslinamąją sąskaitą faktūrą(31), arba pranešimas apie planuojamą apmokestinamosios vertės tikslinimą(32) paslaugos gavėjui iš esmės gali būti sąlygos, leidžiančios sumažinti savo mokesčio skolą.

D. Apribojimo tikslinti apmokestinamąją vertę pateisinimas

41. Nagrinėjamu atveju Lenkijos teisės aktų leidėjas paslaugas teikiančio žmogaus apmokestinamosios vertės (taigi ir mokesčio skolos) tikslinimą susiejo su sąlyga, kad paslaugos gavėjas tiek paslaugos teikimo momentu, tiek dieną iki mokesčių deklaracijos, kurioje atliekami taisymai, pateikimo dar būtų registruotas kaip apmokestinamasis asmuo, kuriam netaikoma nei bankroto, nei likvidavimo procedūra.

42. Akivaizdu, kad tai nėra paprasčiausia formali ir bendra sąlyga, taikoma paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens apmokestinamosios vertės tikslinimui. Viena vertus, toks asmuo neturi jokios tokios šiai savybei ir vien dėl šių priežasčių ta sąlyga negali būti laikoma tik formalumu. Kita vertus, šis reikalavimas savaime neleidžia patikslinti apmokestinamosios vertės, jei prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos žmogui, kuriai, nors dar ir egzistuojant, jau taikoma bankroto ar likvidavimo procedūra.

43. Vis dėlto PVM direktyvoje daroma prielaida, kad toks prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra apmokestinamas. Atitinkamai PVM direktyvos 90 straipsnyje kaip pagrindinis principas (šiuo klausimu žr. 30 punktą) nustatyta galimybės tikslinti tokio prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę viso atlygio ar jo dalies nesumokėjimo atveju. Taigi, priešingai, nei mano Lenkija, draudimas naudotis šia galimybe tokio prekių tiekimo ar paslaugų teikimo atveju nėra tik formali sąlyga, tai – esminis nukrypimas.

44. Taigi, tam, kad toks esminis nukrypimas būtų leistinas, kainos nesumokėjimo atveju jis turėtų būti susijęs su netikrumu, ar atlygio „nesumokėjimas yra galutinis, ar tik laikinas“(33). Vis

dėlto šiuo atveju taip nėra.

45. Panašiai, kaip Teisingumo Teismas jau nurodė byloje *A-PACK CZ s. r. o.*(34) ir kaip teisingai pažymėjo Komisija, tai, kad paslaugos gavėjui taikoma bankroto procedūra, veikiau yra rodymas, patvirtinantis, jog nesumokėjimas yra galutinis. Tas pats pasakytina apie faktą, kad paslaugos gavėjas yra likviduojamas. Vadinasi, nei galima, nei proporcinga riboti apmokestinamosios vertės tikslinimą tais atvejais, kai beveik neabejotina, kad sutartas atlygis galiausiai iš tiesų liks nesumokėtas.

46. Taip yra juo labiau dėl to, kad pagal Lenkijos teisę pagrindinė apmokestinamosios vertės tikslinimo sąlyga yra 150 dienų terminas, per kurį, nepaisant termino pabaigos, mokėjimas nebuvo atliktas. Šiuo atveju ne taip svarbu, ar išankstinis PVM finansavimas 5 mėnesius kiekvienu atveju gali būti laikomas proporcingu. Tuo atveju, jei atlygis nesumokamas 150 dienų, o paslaugos gavėjas jau likviduojamas, nebelieka netikrumo, kad nesumokėjimas yra galutinis.

47. Priemonės, kurias valstybės narės gali nustatyti pagal PVM direktyvos 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, taip pat neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui(35). Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, apmokestinamojo asmens atsakomybė be kaltės nuo tam tikros atskaitos dienos (šiuo atveju – pradėjus bankroto ar likvidavimo procedūrą) viršyti tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises(36). Vis dėlto atsakomybė be kaltės būtą taikoma, jei paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo negalėtų patikslinti savo mokestinų skolos, nepaisant nesumokėtos kainos.

48. Be to, neaišku, kaip mokestinų skolos tikslinimo apribojimu vykus tam tikram vykiui, kuriam paslaugas teikianti monė neturi jokios įtakos, galėtų būti kovojuama su piktnaudžiavimu PVM.

49. Taigi galiausiai pagal PVM direktyvos 90 straipsnį valstybės narės nėra suteikiama teisė neleisti tikslinti paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens mokestinų skolos todėl, kad paslaugos gavėjui paslaugos teikimo arba tikslinimo momentu jau taikoma bankroto ar likvidavimo procedūra.

E. Rizikos prarasti mokestines pajamas vengimas

50. Iš esmės, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Lenkijos teisės aktų leidėjui visų pirma svarbu išvengti rizikos prarasti mokestines pajamas dėl mažo paslaugos gavėjo mokumo. Taigi Lenkija šioje byloje iš esmės remiasi PVM sistemos veikimu ir Lenkijos bei Sąjungos finansinių interesų apsauga.

51. Šis klausimas aktualus daugelyje valstybių. Kas prisiima paslaugos gavėjo nemokumo riziką PVM atžvilgiu – valstybė ar paslaugos teikėjas? Tuo atveju, jei pats paslaugos gavėjas yra apmokestinamasis asmuo, pakitusi paslaugos teikėjo apmokestinamoji vertė pagal PVM direktyvos 185 straipsnį lemia paslaugos gavėjo pirkimo PVM tikslinimą. Pastarasis taip pat turi patikslinti nepagrįstai taikytą PVM atskaitą, atitinkančią paslaugos teikėjo patikslintą mokestiną skolą. Tokiu atveju valstybė įgyja teisę reikalauti mokesčio iš paslaugos gavėjo.

52. Vis dėlto toks mechanizmas neveikia, jei paslaugos gavėjui taikoma bankroto ar likvidavimo procedūra. Paprastai nebelieka pakankamų finansinių išteklių, kad valstybei būtų grąžinta jau atskaityta pirkimo PVM suma. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, tikslindamas mokestiną skolą paslaugos teikėjas netgi „nepriimtinais kišasi į bankroto procedūrą“. Taip valstybės išdo sąskaita patenkinami skolininko kreditoriaus reikalavimai, kreditoriumi tampa valstybė. Net jei argumentai iš esmės netinkami, jais atskleidžiama rizika valstybei narei prarasti

mokestinės pajamos. Paslaugos teikėjo reikalavimai taip pat nėra patenkinami. Skolos lieka nesumokėtos ir jam, ir kitiems kreditoriams. Tik valstybė papildomai tampa kreditoriumi dėl reikalavimo patikslinti pirkimo PVM, kuris dažniausiai yra bevertis.

53. Vis dėlto galiausiai ši mokestinė pajamų praradimo rizika, t. y. grėsmė Sąjungos ir Lenkijos finansiniams interesams, kyla tiesiog dėl labai pažodinio PVM direktyvos 167 straipsnio aiškinimo. Šiame straipsnyje paslaugos gavėjo teisė PVM atskaitai, sprendžiant iš formuluotės, siejama vien su paslaugos teikėjo mokestinės skolos susidarymu. Dėl šios priežasties paslaugos gavėjo teisė PVM atskaitai pripažįstama dar *iki* mokėjimo (vadinamoji nedelsiant taikoma atskaita)(37).

54. Siekiant apriboti sąsipareigojimų valstybei nevykdymo riziką ir taip atsižvelgti į valstybių narių ir Sąjungos interesų veiksmingai surinkti PVM, reikia pradėti nuo šios nedelsiant taikomos atskaitos. Valstybės narės turi galimybę laiku patikslinti PVM atskaitą atlygio nesumokėjimo atveju, užuot besirėmusios paslaugos gavėju kaip „praradimo dėl bankroto garantu“.

55. Teisės norma PVM direktyvos 167 straipsnyje grindžiama prielaida, kad tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos gavėjas laiku atliks mokėjimą, todėl bus apmokestinamas pirkimo PVM per palyginti trumpą terminą. Taigi preziumuojama, kad apmokestinimas PVM bus atliktas laiku. Tekste nekalbama apie tai, ar taikant PVM atskaitą suteikiama lengvata ilgainiui galima ir neapmokestinus PVM.

56. Tai taip pat prieštarautų PVM atskaitos tikslui. Pagal nuostatą dėl PVM atskaitos leidžiama atskaityti tik sumas, kurias apmokestinamasis asmuo *sumokėjo* savo tiekėjams kaip su atitinkamu sandoriu susijusį PVM(38). Iki tokio mokėjimo dar netaikomas joks mokestis(39), o pirkimo PVM, kuris dar nebuvo sumokėtas, „kompensavimas“ yra tik tam tikra subsidija(40).

57. Be to, tokia kelerius metus egzistuojanti teisė PVM atskaitai, kol bus patikslinta paslaugas teikiančios įmonės mokestinė skola, tiesiog skatintų paslaugos gavėjų sukčiauti. Tai prieštarautų PVM direktyvos 273 straipsnio minėjimui, pagal kurį valstybės narės leidžiama nustatyti prievolos siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM. Tokia neterminuota teisė PVM atskaitai be apmokestinimo PVM visų pirma prieštarauja vertinimui pagal SESV 325 straipsnį, pagal kurį valstybės narės privalo apsaugoti Sąjungos finansinius interesus.

58. Visų pirma PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad atskaita tikslinama, be kita ko, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai. Nesumokėjimo atveju valstybės narės gali net reikalauti patikslinti atskaitą (2 dalis). Ši galimybė nepriklauso nuo to, ar paslaugos teikėjas jau patikslino savo mokestinę skolą. Taigi, valstybės narės pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą sakinį gali nustatyti, kad paslaugos gavėjas, kuris nesumokėjo atlygio, todėl liko neapmokestintas PVM, pagal PVM direktyvos 185 straipsnį privalo patikslinti savo PVM atskaitą artimiausiu metu.

59. Taigi mokestinio laikotarpio trukmė yra protingas laikotarpis, per kurį gali būti patikrinta nedelsiant taikomos pirkimo PVM atskaitos atveju daroma prielaida, kad paslaugos gavėjas netrukus sumokės. Teikiant kitą deklaraciją, susijusią su paskesniu mokestiniu laikotarpiu (paprastai po mėnesio), paaiškėja, ar atlikta PVM atskaita (neapmokestinus) iš esmės buvo nepagrįsta. Taip sumažinama sisteminė mokestinė pajamų praradimo rizika, kuri tokiu atveju apima tik šį mokestinį laikotarpį.

60. Taip mokesčių kreditoriui (šiuo atveju – Lenkijai) netektų laukti, kol baigsis paslaugos gavėjui taikoma bankroto ar likvidavimo procedūra, ir daug anksčiau būtų galima išvengti mokestinė pajamų praradimo rizikos.

61. Tuo atveju, jei paslaugos gavėjas vėliau vis dėlto sumokėtų atlygą paslaugas teikiančiam

apmokestinamajam asmeniui, vėl pasikeistų veiksniai, ? kuriuos atsižvelgiama apskaičiuojant PVM atskaitos sumą. Taigi, būtų dar kartą tikslinama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį. Taip užtikrinama, kad paslaugos gavėjas būtų atleistas nuo bet kokio apmokestinimo PVM, kai tik apmokestinimas taps jam išlaidų veiksmu. Ši išvada visiškai atitinka PVM neutralumo principą, kaip jį išplėtojo ir aiškina Teisingumo Teismas(41).

62. Darytina išvada, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo iškeltą problemą klausimą atlygio nesumokėjimo dviejų apmokestinamųjų asmenų tarpusavio santykiuose atveju reikia spręsti ne ribojant paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens mokestinę skolą tikslinimui, o greičiau tikslinant pirkimo PVM neapmokestinto paslaugos gavėjo PVM atskaitą.

V. Išvada

63. Taigi, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktus prejudicinius klausimus:

Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnyje valstybės narės nesuteikiama galimybė neleisti tikslinti paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens mokestinę skolą, motyvuojant tuo, kad paslaugos gavėjui paslaugos teikimo arba tikslinimo momentu jau taikoma bankroto ar likvidavimo procedūra. Vis dėlto šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje nustatyta galimybė valstybės narės nevisiško sumokėjimo atveju reikalauti patikslinti PVM atskaitą jau per kitą mokestinį laikotarpį.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 Šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 3 d. Sprendimą *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558), 2019 m. kovo 8 d. Sprendimą *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377), 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440), 2014 m. rugsėjo 3 d. Sprendimą *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131), 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Almos Agrárkúkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), 2012 m. sausio 26 d. Sprendimą *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40) ir 1997 m. liepos 3 d. Sprendimą *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339).

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

4 OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60 ir OL L 235, 2018 9 19, p. 26.

5 Dėl tokio teisinio padarinių žr., be kita ko, 2019 m. vasario 14 d. Sprendimą *Vetsch Int. Transporte* (C-531/17, EU:C:2019:114, 45 punktas).

6 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkúkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 25 punktas).

7 Visų pirma 2019 m. kovo 8 d. Sprendime *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 20 ir paskesni punktai), 2018 m. vasario 22 d. Sprendime *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 35 ir paskesni punktai) ir 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendime *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 20 ir paskesni punktai).

8 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulic ir Plavočin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722,

34 punktas), 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas) ir 2011 m. gruodžio 9 d. Nutartis *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nepaskelbta, EU:C:2011:825, 21 punktas).

9 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas) ir 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas).

10 Kaip pavyzdžiai žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 62 punktas), 2007 m. spalio 11 d. Sprendimas *KÖGÁZ ir kt.* (C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 37 punktas – „jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėti sumai“) ir 1993 m. gruodžio 18 d. Sprendimas *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ir 23 punktai).

11 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas), taip pat panašiai 2003 m. sausio 16 d. Sprendimas *Yorkshire Co-operatives* (C-398/99, EU:C:2003:20, 19 punktas) ir 2002 m. spalio 15 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-427/98, EU:C:2002:581, 30 punktas), be to, generalinio advokato P. Léger išvadoje byloje *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:283, 69 punktas).

12 2019 m. liepos 3 d. Sprendimas *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 37 punktas), 2019 m. kovo 8 d. Sprendimas *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 17 punktas), 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 29 punktas), 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimas *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006, 32 punktas), 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 35 punktas), 2014 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 37 punktas), 2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 punktas) ir 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 punktas).

13 Tokių pat funkcijų atlieka PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai, kurie yra atskaitos, daromos pagal sutartos sumos principą, remiantis PVM direktyvos 168 ir 178 straipsniais, atsvara ir pagal kuriuos tikslinama pirminė per didelė atskaita. Visų pirma pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį leidžiama užtikrinti, kad galiausiai atskaita atitiktų faktinę PVM naštą. Paslaugos ar prekės gavėjui, kuris dėl to, kad nesumokėjo atlygio, nepatiria PVM naštos, neturi būti ir mažinama (fiktyvi) našta darant atskaitą.

14 Tai taip pat akivaizdu 2014 m. rugsėjo 3 d. Sprendime *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 31 punktas) ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendime *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 26 punktas).

15 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 punktas).

16 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 23 punktas).

17 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 25 punktas).

18 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 20 ir paskesni punktai, visų pirma 23 punktas).

- 19 2019 m. kovo 8 d. Sprendimas *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 20 ir paskesni punktai) ir 2018 m. vasario 22 d. Sprendimas *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 35 ir paskesni punktai).
- 20 Žr. argumentus dėl 12 straipsnio (apmokestinamoji vertė) 1973 m. birželio 20 d. Komisijos pasiūlyme, KOM(73) 950 galutinis, p. 15.
- 21 2019 m. liepos 3 d. Sprendimas *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 54 ir paskesni punktai), 2019 m. kovo 8 d. Sprendimas *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 19 punktas), 2018 m. vasario 22 d. Sprendimas *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 37 punktas), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 17 punktas) ir 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 punktas).
- 22 Žr. 2019 m. kovo 8 d. Sprendimą *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 20 punktas), 2018 m. vasario 22 d. Sprendimą *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 38 punktas), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 18 punktas) ir 1997 m. liepos 3 d. Sprendimą *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 punktas).
- 23 2019 m. kovo 8 d. Sprendimas *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 20 punktas) ir 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 20 ir 21 punktai).
- 24 2019 m. kovo 8 d. Sprendimas *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 20 punktas) ir 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas).
- 25 Mano išvada byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 45 ir paskesni punktai).
- 26 Išankstinis PVM finansavimas susijęs su laisve pasirinkti profesiją, užsiimti verslu ir teise nuosavybė (Chartijos 15, 16 ir 17 straipsniai). Be to, pagal Chartijos 20 straipsnį yra nevienodas požiūris, palyginti su žmonėmis, kurioms prievolė apskaituoti PVM pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą atsiranda tik gavus atlygą (vadinamasis faktinis apmokestinimas).
- 27 2019 m. kovo 8 d. Sprendimas *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 21 punktas), 2018 m. vasario 22 d. Sprendimas *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 37 ir paskesni punktai) ir 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 22 punktas).
- 28 2019 m. liepos 3 d. Sprendimas *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 38 ir 39 punktai), 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 32 ir paskesni punktai) ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 23 ir paskesni punktai).
- 29 Žr. 2019 m. kovo 8 d. Sprendimą *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 26 punktas), 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 33 punktas), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 25 punktas) ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendimą *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 28 punktas).
- 30 Tai akivaizdu 2019 m. kovo 8 d. Sprendime *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 23 punktas), panašiai 2018 m. vasario 22 d. Sprendime *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 40 punktas) ir 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendime *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 22 punktas).
- 31 2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 25 punktas) – jei tai manoma be didesnių keblumų.
- 32 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 35 ir 36 punktai).

Tiesa, nepateiktos informacijos rinkimo klausimas nenagrin?tas.

33 Vis? pirma žr. 2019 m. kovo 8 d. Sprendim? *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 23 punktas), taip pat žr. 2018 m. vasario 22 d. Sprendim? *T–2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 40 punktas) ir 2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendim? *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 22 punktas).

34 2019 m. kovo 8 d. Sprendimas *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 24 punktas).

35 Žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendim? *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 62 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 42 punktas) ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Mahagében* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 48 punktas).

37 Tai atitinka Teisingumo Teismo jurisprudencij? – žr., be kita ko, 2011 m. liepos 28 d. Sprendim? *Komisija / Vengrija* (C-274/10, EU:C:2011:530, 48 punktas).

38 Pavyzdžiui, 2018 m. vasario 22 d. Sprendimas *T–2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 35 punkto paskutinis sakiny). Tiesa, Teisingumo Teismas versijoje vokie?i? kalba vartoja formuluot? „abgeführt hat“ (perved?). Vis d?lto atsižvelgiant ? tai, kad Teisingumo Teismas kalba apie paslaugos gav?j?, kuris ne perveda š? PVM mokes?i? inspekcijai, o sumoka j? preki? ar paslaug? teik?jui, akivaizdžiai tai ir tur?ta omenyje. Versijoje pranc?z? kalba taip pat vartojama formuluot? „avoir été acquittée“, kuri? taip pat teisingai galima išversti kaip „buvo sumok?tas“. Tai ypa? akivaizdu 36 punkte, kuriame teisingai ir išversta.

39 Taip pat žr. generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvad? byloje *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64 punktas): „Negalima atskirti atskaitos nuo mokes?io sumok?jimo: jeigu apmokestinamasis asmuo nesumok?jo mokes?io, <...>, n?ra teisinio ir finansinio pagrindo pasinaudoti teise ? atskait?“. Taip pat žr. mano išvad? byloje *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 44 punktas).

40 Tai aiškiai nurodo H. Stadie, Rau / Dürrwächter, *UStG*, 15 straipsnis, 87 pastaba, 2019 m. geguž?s m?n.

41 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas) ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).