



Teismo praktikos rinkinys

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. Įvadas

1. Akcinė bendrovė 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 „žemė statybai“ ir kad jis yra apmokestinamas PVM. Vėliau SEB bankas sumokėtą PVM atitinkančią sumą įtraukė į atskaitą.

2. Po trejų metų pardavėjas nusprendė, kad parduota žemė iš tiesų neturėjo būti apmokestinta PVM. Todėl pardavėjas nusiuntė SEB bankui pradinės sąskaitos faktūros sumos kreditinę 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 skyrė 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 direktyvoje² 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 mokestinės prievolės, aptariama žemė yra perkvalifikuota.

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).

II. Teisinis pagrindas

1. PVM direktyva

5. PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių:

<...>

b) žemės statybai tiekimą.“

6. Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje išdėstyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

k) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimą.“

7. PVM direktyvos X antraštinės dalies 5 skyrių „Atskaitos tikslinimas“ sudaro 184–192 straipsniai. 184 straipsnyje nustatyta: „Pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

8. PVM direktyvos 185 straipsnyje nurodyta:

„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. 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 mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo dalį įsigytų prekių grąžino, gavo iš prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo papildomų nuolaidų 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 įtrauktos į PVM atskaitą, PVM atskaita tikslinama to mokesčio 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 perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, 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 (perskaičiavimo) 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 4 067 796,61 Lietuvos lito (LTL) sumą ir 732 203,39 LTL PVM. Visa sąskaitoje faktūroje nurodyta suma, įskaitant PVM, sudarė 4 800 000 LTL (toliau – 2007 m. sąskaita faktūra). SEB bankas pirkimo PVM įtraukė į 2007 m. kovo mėn. PVM mokesčių deklaraciją ir jam šią sumą leista atskaityti.

14. 2010 m. balandžio 14 d. pardavėjas išrašė SEB bankui PVM kreditinę sąskaitą faktūrą (toliau – 2010 m. kreditinė sąskaita faktūra). Tą pačią dieną pardavėjas išrašė naują sąskaitą faktūrą, kurios suma ta pati – 4 800 000 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 įstatymus sandorį 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 251 472 LTL PVM delspinigių ir skirta 71 528 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 pirminė pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaita iš viso nebuvo galima, nes tai buvo neapmokestinamas žemės tiekimo sandoris?
2. Ar atsakymui į pirmą klausimą yra reikšminga, kad (1) į pirminę atskaitą žemės sklypų pirkimo PVM buvo įtrauktas 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 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kuria koreguojamos pirminėje sąskaitoje faktūroje nurodytos (išskirtos) PVM sumos?
3. Teigiamai atsakius į pirmąjį klausimą, ar tokiomis aplinkybėmis, 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 į pirmąjį klausimą, ar tokiomis aplinkybėmis, 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 įtraukiamos į to mokestinio 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 nagrinėsiu 2010 m. kreditinės sąskaitos faktūros reikšmę ir sandorio (per)kvalifikavimo PVM tikslais padarinius (C). Kadangi į pirmąjį klausimą siūlau atsakyti neigiamai, į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo trečiąjį ir ketvirtąjį 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 pateikęs 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. Skundai 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 atskaitą 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 įvykdytas 2007 m. kovo mėn. Atrodo (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), jog oficialių veiksmų reikalaujant, kad SEB bankas grąžintų atitinkamą sumą, imtasi 2014 m. vasario mėn., įforminus SEB banko mokestinio patikrinimo rezultatus. Vėliau, 2014 m. gegužės mėn., Valstybinė mokesčių inspekcija priėmė sprendimą, kuriuo patvirtino mokestinio patikrinimo išvadas, nustatė delspinigių sumą ir skyrė baudą.

27. Norėčiau pabrėžti, kad PVM direktyvoje nėra jokių skundai pagrindinėje byloje aktualių taisyklių dėl senaties terminų. Tad šiuos senaties terminus nustato pačios valstybės narės, vadovaudamosi teisingumo ir veiksmingumo principais³, taip pat remdamosi bendrąja PVM direktyvoje, taikomoje kartu su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, įtvirtinta prievole imtis visų reikiamų priemonių, kad būtų surinktas visas valstybių narių teritorijoje mokėtinas PVM, ir kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje⁴.

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 įvertinti.

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 pateikęs 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 PVM⁵.

30. Be šio specifinio ir veikiau pavienių atvejų scenarijaus, noriu pabrėžti, kad PVM direktyvos negalima aiškinti arba ja remtis taip, lyg ja aiškūs nacionaliniuose įstatymuose nustatyti senaties terminai būtų pratęsimi ar sutrumpinami. Jeigu nustatoma, kad laikotarpis, per kurį Valstybinė mokesčių inspekcija galėjo priverstinėmis priemonėmis reikalauti, kad SEB bankas įvykdytų aptariamą mokestinę prievolę, baigėsi, mokestinės prievolės kvalifikavimas pagal tam tikrą PVM direktyvos antraštinę dalį nepakeis fakto, kad skundo senaties terminas yra pasibaigęs. Jei laikas baigėsi, vadinasi, baigėsi.

2. Sandorio kvalifikavimas PVM tikslais pagal nacionalinę teisę

31. Taip pat pažymėtina, kad, remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui pateikta informacija, sąvokos „žemė statybai“ aiškinimas pagal nacionalinę teisę per atitinkamą laikotarpį pakito. Matyti, kad aiškinimo pokytis turėjo įtakos sandorio kvalifikavimui PVM tikslais.

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

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 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją) ir 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 36 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

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).

32. Pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktą valstybės narės PVM neapmokestina „žemės, kuri nėra užstatyta, [tiekimą], išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimą“. Remiantis pastarąja nuostata, „[v]alstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo <...> žemės statybai tiekimą“. Pagal 12 straipsnio 3 dalį šia sąvoka apibūdinama „neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės“.

33. PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje valstybėms narėms suteikiama galimybė „žemę statybai“ apmokestinti PVM⁶. Lietuva, regis, pasinaudojo šia galimybe. Tačiau tai, ar atitinkama žemė, dėl kurios sudarytas sandoris, *in concreto* gali būti kvalifikuojama kaip „žemė statybai“, ne taip aišku.

34. Pasak SEB banko, sudarant sandorį tiekta žemė pagal nacionalinius įstatymus laikyta „žeme statybai“, tad apmokestinama PVM. Apie tai galima spręsti iš Valstybinės mokesčių inspekcijos oficialaus PVM įstatymo komentaro ir 2009 m. lapkričio 10 d. mokesčių administratoriaus SEB bankui pateiktos informacijos.

35. Lietuvos vyriausybė paaiškino, kad kvalifikavimas pakeistas atsižvelgiant į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimą, kuriuo siekta suvienodinti ankstesnę nenuoseklią taikymo praktiką⁷. Dėl to laikytina, kad Valstybinė mokesčių inspekcija *ex tunc* (per)kvalifikavo žemę, dėl kurios sudarytas sandoris, ir ji nebebuvo laikoma „žeme statybai“. Tai savo ruožtu tapo pagrindu Valstybinei mokesčių inspekcijai reikalauti, kad SEB bankas grąžintų atskaitytiną sumą.

36. Noriu pabrėžti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neklausia, ar „žemės statybai“ (per)kvalifikavimas atitinka ES teisę. Dėl to šioje byloje tai nenagrinėjama.

37. (Per)kvalifikavimo klausimas veikiausiai keliamas kitokiame kontekste – antrajame prejudiciniame klausime – siekiant išsiaiškinti, ar tai turi reikšmės tikslinimo mechanizmo taikytinumui. Faktiniu lygmeniu tai, ar (per)kvalifikavimas iš tiesų įvyko, 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 teisės į atskaitą egzistavimu susijusių klaidų taisymas

38. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį klausimą pateikęs teismas nori išsiaiškinti, ar atskaitos tikslinimo mechanizmas pagal PVM direktyvos 184 ir paskesnius straipsnius buvo šiuo atveju taikomas siekiant ištaisyti situaciją, kai klaidingai leista atlikti atskaitą.

39. Šioje išvados dalyje pirmiausia paaiškinu, kad tikslinimo mechanizmas Valstybinės mokesčių inspekcijos skundui netaikomas (1). Antra, manau, kad, net jeigu tas mechanizmas nėra taikytinas, tai nėra pagrindas atmesti tai, kad mokesčių institucijos iš esmės privalo reikalauti grąžinti klaidingai leistą atskaitytą sumą (2).

1. Tikslinimo mechanizmo taikytinumas

40. Pirmiausia apibrėšiu, kokio pobūdžio koregavimas yra numatytas pagal tikslinimo mechanizmą (a), paskui jį atskirsiu nuo koregavimo, kurio prašyta pagrindinėje byloje, pobūdžio (b).

⁶ 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Slaby 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 vyriausybė rėmėsi 2009 m. gruodžio 7 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (išplėstinė kolegija) sprendimu Nr. A-438-1346/2009.

a) Koregavimo, susijusio su tikslinimo mechanizmu, pobūdis

41. Pagal PVM direktyvos 167 ir 168 straipsnius apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti už kito apmokestinamojo asmens patiektas prekes ar suteiktas paslaugas mokėtino PVM sumą⁸, jeigu šios prekės ar paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams⁹.

42. Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad teisė į atskaitą, numatyta PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Atskaitos sistema „siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos“¹⁰.

43. Tiksliau tariant, PVM direktyvos 184 ir paskesniuose straipsniuose numatytu tikslinimo mechanizmu siekiama užtikrinti, kad PVM atskaita būtų tikslesnė, stebint, kiek apmokestinamasis asmuo faktiškai naudoja šias prekes atskaitos tikslais¹¹. Teisingumo Teismas paaikškino, kad „šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams“¹². Šiuo mechanizmu siekiama, kad ankstesniame etape įvykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai sandoriais naudojamosi PVM apmokestinamo tiekimo tikslais¹³. Taip tikslinimo mechanizmas padeda užtikrinti mokestinės naštos neutralumą¹⁴.

44. Kalbant apie tikslią formuluotę, pažymėtina, kad PVM direktyvos 184 straipsnyje nurodyta: „Pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

45. PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje taip pat nurodyta, kad atskaita tikslinama „visų pirma“, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis atskaitytina PVM suma buvo apskaičiuota¹⁵.

46. Be to, žodžių „visų pirma“ vartojimas kalbant apie šiuos veiksnius (būtent kai nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos) rodo, kad jų sąrašas nėra baigtinis. Ilgainiui suformuotoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje šiuo klausimu nagrinėti įvairūs atvejai: statinių nugriovimo ir statybos vykdymo projektai¹⁶, vagystė (kai savininkas nenustatytas)¹⁷, teisės atskaityti už įvairias prekes ir paslaugas sumokėtą PVM apskaičiavimo metodikos pakeitimai¹⁸.

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 *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépitő* (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. Sprendimą *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

14 Žr. 2014 m. birželio 5 d. Nutartį *Gmina Międzyzdroje* (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. Sprendimą *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, 47 punktas).

16 2012 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *Gran Via Moinești* (C-257/11, EU:C:2012:759, 37–42 punktai). Žr. panašų 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *TETS Haskovo* (C-234/11, EU:C:2012:644, 32–37 punktai).

17 Vagystės scenarijus paminėtas 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).

47. Taigi, pateiktuose pavyzdžiuose minimi veiksniai, galintys lemti atskaitos, į kurią asmuo įgyja teisę ir kurią dėl pobūdžio galima tiksliai įvertinti tik po kurio laiko, atsižvelgiant į faktinį atitinkamų prekių naudojimą, mastą. Tai patvirtina ir PVM direktyvos 187 straipsnio logika, pagal kurią numatomas metinis tikslinimas, atsižvelgiant į faktinį investicinių prekių naudojimą.

48. Šioje byloje keliamas klausimas, ar tikslinimo mechanizmą galima taikyti, jei norima ištaisyti pradinę klaidą, padarytą tam tikrą sandorį laikant apmokestinamuoju sandoriu, nors jis toks nėra. Ar tokios pradinės klaidos, susijusios su asmens teise į atskaitą, koregavimas yra tokio pat pobūdžio kaip teisės į atskaitą masto koregavimas dėl vėlesnio pokyčio, turinčio įtakos atitinkamam tiekimui? Ar abiem tikslinimo atvejais taikomas tas pats mechanizmas?

b) Šioje byloje prašomo koregavimo pobūdis

49. Šioje byloje nagrinėjamu atveju prašomu koregavimu norima ištaisyti padėtį, susidariusią dėl to, kad kompetentinga mokesčių institucija leido atskaityti PVM, nors leidimo tokiai atskaitai, matyt, apskritai nebuvo galima duoti. Dėl tos klaidos mokesčių institucijos pareikalavo grąžinti leistą atskaitą atitinkančią sumą. Ar ši mokesčių prievolių koregavimą galima priskirti prie PVM tikslinimo mechanizmo taikymo srities?

50. Pasak SEB banko, negalima. Ši šalis laikosi pozicijos, kad, pirma, atitinkami veiksniai, turintys įtakos jos teisei po sandorio atskaityti PVM, nepakito. Todėl bankas neprivalėjo koreguoti savo PVM prievolių. Vienintelis įtakos turėjęs 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*), atitinkamų sumų 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 tą, kurią 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 įprastą 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, kurią reikia ištaisyti pagrindinėje byloje, susijusi ne su klausimu, *kokią sumą* SEB bankas turėjo atskaityti, bet veikiau su klausimu, ar teisę į atskaitą jis *apskritai turėjo*. Kitaip tariant, Valstybinė mokesčių inspekcija siekia ištaisyti klaidą, padarytą priimant sprendimą dėl teisės į atskaitą *turėjimo*, ne teisės *masto*.

¹⁹ Išskirta mano.

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 išdėstytas bendrai, vadovaujantis konkretesnėmis 185 straipsnio nuostatomis. Klausimas dar reikšmingesnis, jei manoma, kad 185 straipsnio 1 dalyje nustatytų veiksnių, dėl kurių 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 *teisės į atskaitą nebuvo*. Jeigu teisės į atskaitą nėra, teisės 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 neapmokestinamąją veiklą, o vėliau – vykdant PVM apmokestinamąją 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 į atskaitą“²¹. Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad, kadangi teisė į atskaitą vėliau įgyta, tikslinimo mechanizmą 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 į atskaitą (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 mokesčio 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 <...>“

²⁰ 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214). Žr. Šeštosios direktyvos 20 straipsnio „Atskaitos tikslinimas“ 1 dalį. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialus leidimas lietuvių 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. Sprendimą *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335, 44 punktas), kuriame Teisingumo Teismas konstatavo, kad „viešosios teisės subjektas, kuris įgyja ilgalaikį turtą <...> kaip neapmokestinamasis asmuo ir kuris vėliau šį turtą parduoda kaip apmokestinamasis asmuo, šio pardavimo atžvilgiu neturi teisės į tikslinimą, pagrįstą šios direktyvos 20 straipsniu, siekdamas atskaityti už tų prekių pirkimą sumokėtą PVM“. Taip pat žr. 2014 m. birželio 5 d. Nutartį *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750).

62. Ši našta turi būti tolygiai paskirstyta panašioje padėtyje esantiems mokesčių mokėtojams²². Tačiau jeigu nustatoma, kad mokesčių mokėtojas, kaip antai SEB bankas, gavo naudos dėl klaidingai suteiktos teisės atskaityti PVM, neutralumo nesilaikoma. Todėl valstybė 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 sandorių kvalifikavimo (t. y. ar PVM taikomas, ar netaikomas) klaidas, ir tikslinant leistą atlikti su apmokestinamaisiais sandoriais susijusią atskaitą. Tai, kad pirmuoju atveju PVM direktyvoje numatytas tikslinimo mechanizmas netaikomas, nereiškia, jog nacionaliniu lygmeniu jį reikėtų atskirti.

66. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, darau pirminę išvadą, jog PVM direktyvos 184–186 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jų nuostatose numatytas tikslinimo mechanizmas netaikomas tokiais atvejais, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, jeigu pirminė PVM atskaita apskritai nebuvo galima, nes atitinkamas sandoris buvo neapmokestinamas PVM. Tačiau pagal fiskalinio neutralumo principą valstybė narė, vadovaudamasi 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 prejudicinių sprendimų priėmimo procedūrai būdingas bendradarbiavimas, dėl antrojo klausimo galiu pateikti keletą pasiūlymų.

1. 2010 m. kreditinės sąskaitos faktūros reikšmė

69. Mano nuomone, 2010 m. kreditinės sąskaitos faktūros reikšmę galima nagrinėti dviem aspektais.

²² Pagal analogiją žr. 2017 m. birželio 14 d. Sprendimą *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, 30–32 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija), kuriame nagrinėtos sąskaitą faktūrą išrašiusiam subjektui taikomos nacionalinės taisyklės dėl PVM permokos grąžinimo. Teisingumo Teismas jau yra panašiai nusprendęs, kad, siekdamas užtikrinti PVM neutralumą, valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę pakoreguoti kiekvieną sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas arba pakankamu laiku visiškai panaikino mokestinių pajamų 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. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 56–58 punktai).

70. Pirma, galima kelti klausimą, ar ja buvo galima sukurti SEB banko mokestinę prievolę. Atsakymas – tikrai ne. Mano nuomone, 2010 m. kreditinė sąskaita faktūra išrašyta privataus asmens ir tai nėra oficialus mokesčių institucijos dokumentas, tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą priėmęs teismas turi pats patikrinti, kokia teisinė reikšmė suteikiama tokiame dokumente pagal nacionalinę teisę. Toks dokumentas iš esmės gali turėti padarinių jį išrašiusiai šaliai, bet ne kitai sandorio šaliai²³.

71. Antra, gali kilti klausimas, ar 2010 m. kreditinės sąskaitos faktūros išrašymas galėjo turėti padarinių taikytiniams senaties terminams, iki kurių Valstybinė mokesčių inspekcija gali keisti SEB banko mokestines prievoles. Tai vėlgi turi išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

72. Pagal kai kurias sistemas nacionalinėje teisėje gali būti numatytas ne tik „objektyvusis“ (tai yra absoliutus), bet ir „subjektyvusis“ (tai yra santykinis) senaties terminas. Objektyvusis senaties terminas greičiausiai būtų pradėdamas skaičiuoti įvykus nurodytam įvykiui, nepriklausomai nuo to, ar atitinkama šalis apie jį žino. Subjektyvusis senaties terminas pradėdamas skaičiuoti, kai šalis sužino, kad atitinkamas įvykis įvyko.

73. Jeigu nacionalinėje teisėje būtų nustatyta būtent taip, būtų galima tvirtinti, kad, gavęs 2010 m. kreditinę sąskaitą faktūrą, SEB bankas sužinojo, jog turi pateikti savo PVM deklaracijas. Taigi, tokią kreditinę sąskaitą faktūrą tikriausiai būtų galima laikyti subjektyviojo senaties termino skaičiavimo pradžia.

74. Tačiau net jeigu nacionalinėje teisėje yra numatytas subjektyvusis senaties terminas, paprastai jis negali būti ilgesnis už objektyvųjį senaties terminą ir tęstis šiam suėjus. Tad subjektyvųjį senaties terminą galima pradėti skaičiuoti vėliau, bet jis baigiasi ne vėliau kaip tada, kai sueina objektyvusis senaties terminas. Tad, net ir laikantis antrojo galimo aiškinimo, man sunku suprasti, kuo būtent 2010 m. kreditinė sąskaita faktūra galėtų būti reikšminga senaties terminams pagrindinėje byloje.

75. Taigi, remdamasis Teisingumo Teismui pateiktais duomenimis, nemanau, kad 2010 m. kreditinė sąskaita faktūra turi reikšmės vertinant SEB banko mokestines prievoles.

2. Sandorio (per)kvalifikavimo reikšmė

76. Skirtingai nuo pardavėjo išrašytos 2010 m. kreditinės sąskaitos faktūros, mokesčių administratoriaus aiškinimo praktika ir konkretūs veiksmai SEB banko atžvilgiu turi reikšmės vertinant SEB banko mokestines prievoles. Taip yra dėl to, kad jie galėjo sukelti SEB bankui teisėtų lūkesčių dėl prievolių dydžio, tačiau faktinį vertinimą, atsižvelgdamas į bankui suteikto patikinimo pobūdį ir turinį, turi atlikti nacionalinis teismas²⁴.

77. Lietuvos vyriausybė pripažįsta, kad sudarant sandorį galiojęs „oficialus“ aiškinimas, jog žemė laikytina „žeme statybai“, tapo pagrindu daryti išvadą, kad sandoris apmokestinamas PVM. Be to, vyriausybė taip pat pažymėjo, kad, 2009 m. Vyriausiajam administraciniam teismui priėmus sprendimą, aiškinimas pakito²⁵.

78. Sprendime *Nigl ir kiti* Teisingumo Teismas pažymi, kad „pagal teisinio saugumo principą, laikantis [taikytinų senaties terminų], mokesčių institucijomis nedraudžiama vertinti PVM, susijusio su atskaitytu mokesčiu arba su jau suteiktomis paslaugomis, kurios turėjo būti apmokestinamos PVM“. Teisingumo Teismas taip pat konstatavo, jog tokia taisyklė turi būti taikoma ir tada, „kai mokesčių

23 Žr. panašų 2013 m. sausio 31 d. sprendimą *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 41–44 punktai).

24 2015 m. liepos 9 d. sprendimai *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă 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. rugsėjo 14 d. sprendimą *Elmeke* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Žr. šios išvados 7 išnašą.

administratorius atšaukia schemas taikymą PVM mokesčio mokėtojui, įskaitant ir už laikotarpį iki tokio vertinimo, tačiau su sąlyga, kad šis vertinimas atliekamas per senaties terminą, taikomą administratoriaus veiksams, ir kad šio vertinimo poveikis netaikomas anksčiau, nei išaiškėjo teisinės ir faktinės aplinkybės, kuriomis administratorius remiasi“²⁶.

79. Panaši logika, regis, galioja ir šioje byloje. Jeigu SEB banko mokestinių prievolių vertinimo laikotarpis tam tikru aspektu dar nėra pasibaigęs, tai yra jeigu atlikti pakartotinį vertinimą ir perskaičiavimą dar leidžiama, nes šiuo atveju dar nesuėjo taikytini senaties terminai, ir jeigu per tą laikotarpį aukštesnės instancijos nacionalinio teismo (pavyzdžiui, vyriausiojo administracinio teismo) priimtu sprendimu ankstesnė nenuosekli aiškinimo praktika buvo suvienodinta, ši suvienodinta aiškinimo praktika tam tikrais atvejais gali turėti įtakos teisės normų aiškinimui, kurio reikės laikytis visose nagrinėjamose bylose, kuriose šis aiškinimas aktualus.

80. Toks aukštesnės instancijos teismo sprendimų *galiojimas atgaline data tam tikrais atvejais* iš tiesų yra gana dažnas²⁷. Tad logiška šių aiškinamųjų sprendimų, priimtų dėl tam tikrų teisės aktų aiškinimo, pasekmė (nebent konkrečiai nurodoma, kad tokių pasekmių nėra) yra ta, kad sprendimai kartu su aiškinamu teisės aktu yra taikytini *ex tunc*.

81. Būtų galima tvirtinti, kaip per posėdį tą darė Komisija, kad, kalbant apie jau pasibaigusį mokestinį laikotarpį, aukštesnės instancijos nacionalinio teismo aiškinamasis sprendimas ne vien *galiotų atgaline data*, bet iš tikrųjų *veiktų atgaline data*.

82. Nesutinku. Tol, kol nacionalinėje teisėje nustatytas perskaičiavimo ir tikslinimo laikotarpis nepasibaigęs, mokestinio laikotarpio vertinimas nėra iš tikrųjų užbaigtas. Jį vis dar galima vertinti iš naujo, ir, galima pridurti, tai gali daryti ne tik mokesčių administratorius, bet ir mokesčių mokėtojas. Taigi, per šį laikotarpį mokesčių mokėtojas, siekdamas savo interesų, taip pat gali pageidauti pasinaudoti aukštesnės instancijos nacionalinio teismo sprendimu suvienodintu aiškinimu. Metaforiškai tariant, jei langas atviras, jis atviras iš abiejų 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 būtinybę vienodai aiškinti teisės normas ir konkretaus atvejo aplinkybes, kurios galėjo sukelti mokesčių mokėtojui teisėtų lūkesčių.

84. Nagrinėjamoju atveju sąžiningą pusiausvyrą 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 tokių lūkesčių iš tiesų atsirado) būtų galima sukurti leidus (per)kvalifikuoti sandorius nebaudžiant SEB banko, tai yra nenustatant delspinigių arba baudos²⁸.

85. Atsižvelgdamas į tai, darau išvadą, jog atsakant į pirmąjį prejudicinį klausimą 2010 m. kreditinė 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 teisėtų to asmens lūkesčių.

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 nagrinėta svarstant laikiną Teisingumo Teismo sprendimų dėl PVM taikymą, 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 pažymėta (žr. šios išvados 18 punktą), iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą galima suprasti, kad Valstybinė mokesčių inspekcija iš dalies panaikino SEB banko prievolę mokėti susikaupusius delspinigius.

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 nagrinėjamu 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 nagrinėjamas pagrindinėje byloje, jeigu pirminė 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 sandorį, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje – žemės tiekimo sandorį, pridėtinės vertės mokesčio tikslais kompetentingos institucijos pakoreguoja apmokestinamojo asmens mokesčines prievoles, jos privalo išlaikyti reikiamą pusiausvyrą tarp pareigos užtikrinti fiskalinį neutralumą ir vienodą teisės taikymą ir teisėtų to apmokestinamojo asmens lūkesčių.