



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gegužės 31 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Prekių tiekimas – 65 straipsnis – 167 straipsnis – Atliktas išankstinis mokėjimas, siekiant įsigyti prekę, kuri galiausiai nebuvo patiekta – Tiekėjo teisėtų atstovų nuteisimas baudžiamąja tvarka už sukčiavimą – Tiekėjo nemokumas – Pirkimo mokesčio atskaita – Sąlygos – 185 ir 186 straipsniai – Nacionalinio mokesčių administratoriaus atliktas tikslinimas – Sąlygos“

Sujungtose bylose C-660/16 ir C-661/16

dėl 2016 m. rugsėjo 21 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gruodžio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Finanzamt Dachau

prieš

Achim Kollroß (C-660/16)

ir

Finanzamt Göppingen

prieš

Erich Wirtl (C-661/16)

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai E. Levits (pranešėjas), A. Borg Barthet, M. Berger ir F. Biltgen,

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– A. Kollroß, atstovaujamo *Steuerberater F. Russ*,

* *Proceso kalba: vokiečių.

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir L. Lozano Palacios,
- susipažinęs su 2018 m. sausio 30 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 63, 65, 167, 185 ir 186 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant, pirma, Achim Kollroß ir *Finanzamt Dachau* (Dachau mokesčių administratorius, Vokietija) ginčą ir, antra, Erich Wirtl ir *Finanzamt Göppingen* (Gepingeno mokesčių administratorius, Vokietija) ginčą dėl šių administratorių atsisakymo suteikti šiems fiziniams asmenims teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su išankstiniais mokėjimais už kogeneracinių jėgainių tiekimą, nors jos galiausiai nebuvo patiektos, atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Direktyvos 2006/112 63 straipsnyje nustatyta:
„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“
- 4 Šios direktyvos 65 straipsnyje numatyta:
„Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.“
- 5 Šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatyta:
„Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.“
- 6 Tos pačios direktyvos 167 straipsnis suformuluotas taip:
„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“
- 7 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje numatyta:
„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:
a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

8 Šios direktyvos 178 straipsnis suformuluotas taip:

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

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

<...>“

9 Minėtos direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

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

10 Tos pačios direktyvos 185 straipsnyje numatyta:

„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.“

11 Direktyvos 2006/112 186 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

Vokietijos teisė

12 Pagrindinėms byloms taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 13 straipsnio „Prievolė apskaičiuoti pirkimo mokestį“ 1 dalyje nustatyta:

„Mokestis tampa mokėtinas

1. už prekių tiekimą ir kitą paslaugų teikimą

a) apskaičiuojant mokestį pagal sutartą atlygį (16 straipsnio 1 dalies pirmas sakiny) pasibaigus apskaitos laikotarpiui, per kurį buvo atliktas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. Tai taikoma ir prekių tiekimui ar paslaugų teikimui dalims. <...> Jei atlygis arba atlygio dalis gaunama, kai neatliktas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ar dalies jų teikimas ar tiekimas, mokestis tampa apskaičiuotinas pasibaigus apskaitos laikotarpiui, per kurį atlygis arba atlygio dalis buvo gauti.

<...>“

13 *UStG* 14c straipsnyje „Neteisingas arba nepagrįstas mokesčio nurodymas“ numatyta:

„(1) Jeigu verslininkas sąskaitoje faktūroje, susijusioje su prekių tiekimu ar suteiktomis kitomis paslaugomis, atskirai nurodo didesnę mokesčio sumą nei mokėtina už sandorį pagal šį įstatymą (klaidingas mokesčio nurodymas), jis taip pat privalo sumokėti perteklinę sumą. Jeigu šis asmuo pataiso mokesčio sumą prekės ar paslaugos gavėjui, pagal analogiją taikomas 17 straipsnio 1 dalis.

<...>

(2) Asmuo, kuris sąskaitoje faktūroje atskirai nurodo mokesčio sumą, nors neturi tam įgaliojimų (nepagrįstas mokesčio nurodymas), privalo sumokėti nurodytą sumą. Tas pats taikytina ir tada, kai asmuo, panašiai kaip prekę tiekiantis ar paslaugą teikiantis verslininkas, pateikia sąskaitą ir atskirai nurodo mokesčio sumą, nors jis ir nėra verslininkas arba jis netiekia prekių ar neteikia kitų paslaugų. Pagal pirmą ir antrą sakinius mokėtino mokesčio suma gali būti pataisyta, jeigu tai nedaro poveikio mokestinėms pajamoms. Tikslinimas neturi poveikio mokesčių pajamoms, jeigu sąskaitos faktūros gavėjas neatskaito pirkimo mokesčio arba jeigu atskaitytas pirkimo mokestis sumokamas mokesčių administratoriui. Dėl mokėtino mokesčio sumos tikslinimo mokesčių administratoriui turi būti pateiktas atskiras rašytinis prašymas ir, gavus šio administratoriaus patvirtinimą, šis tikslinimas atliktas pagal analogiją taikant 17 straipsnio 1 dalį už mokestinį laikotarpį, kuriuo buvo įvykdytos ketvirto sakinio sąlygos.“

14 Šio įstatymo 15 straipsnio „Pirkimo mokesčio atskaita“ 1 dalyje nustatyta:

„Verslininkas turi teisę atskaityti šiuos sumokėtus pirkimo mokesčius:

1. Pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. Įgyvendinti teisę į atskaitą verslininkas gali tuomet, kai turi pagal 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą. Jei atskirai nurodytas mokestis yra apskaičiuotas už mokėjimą, atliktą prieš įvykdant šiuos sandorius, jį galima atskaityti nuo sąskaitos faktūros išrašymo ir mokėjimo atlikimo momento.

<...>“

15 Šio įstatymo 17 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Jei pasikeičia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vertė, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, sandorį įvykdęs verslininkas turi patikslinti už šį sandorį mokėtiną mokesčio sumą. Pateiktą prekę ar suteiktą paslaugą gavęs verslininkas taip pat turi patikslinti šiuo tikslu atskaitytino pirkimo PVM sumą. <...>

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

1. tapo neįmanoma atgauti sutarto atlygio už apmokestinamąjį prekių tiekimą, paslaugų teikimą ar apmokestinamą įsigijimą Bendrijos viduje. Jei atlygis gaunamas vėliau, mokesčio sumą ir mokesčio atskaitą reikia vėl patikslinti;
2. buvo sumokėtas atlygis už sutartą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, tačiau prekės nebuvo patiektos arba paslaugos nebuvo suteiktos;

<...>“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-660/16

- 16 2010 m. balandžio 10 d. A. Kollroß užsisakė kogeneracinę jėgainę iš įmonės *G-GmbH* (toliau – GA). 2010 m. balandžio 12 d. GA patvirtino užsakymą ir už tiekiamą prekę pateikė 30 000 EUR avansinę sąskaitą faktūrą atskirai nurodydama 5 700 EUR PVM. Tuo pat metu A. Kollroß įregistravo atsinaujinančiųjų išteklių energijos gamybos veiklą ir 2010 m. balandžio 19 d. atliko GA reikalaujamą išankstinį mokėjimą. 2010 m. liepos 15 d. GA pateikė antrą išankstinio mokėjimo sąskaitą faktūrą, kurioje buvo nurodytas 2010 m. balandžio 19 d. mokėjimas. Tiekimo data dar nebuvo nustatyta.
- 17 Įrenginys nebuvo pateiktas. Buvo iškelta GA bankroto byla, tačiau vėliau ji buvo nutraukta dėl nepakankamo turto. GA vardu veikę asmenys baudžiamąja tvarka buvo nuteisti dėl organizuotos grupės sukčiavimo ir sukčiavimo vykdant profesinę veiklą (88 atvejai), taip pat dėl tyčinio bankroto, dėl kurio nukentėjo kogeneracinių jėgainių pirkėjai. Vis dėlto iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad buvo sukčiaujama mokesčių srityje.
- 18 A. Kollroß už 2010 m., dėl kurių vyksta ginčas, prašė leisti atskaityti pirkimo mokestį už atliktą išankstinį mokėjimą. Dachau mokesčių administratorius atsisakė suteikti teisę į šią atskaitą, dėl jo sprendimo A. Kollroß pateikė skundą, šis skundas buvo atmestas, o vėliau jis pareiškė ieškinį *Finanzgericht München* (Miuncheno finansų teismas, Vokietija).
- 19 Šis teismas patenkino jo ieškinį. Dėl pirmojoje instancijoje priimto sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) penktajai kolegijai buvo pateiktas kasacinis skundas.
- 20 Šis teismas mano, kad A. Kollroß atitinka bendrąsias teisės į pirkimo PVM, susijusio su išankstiniu mokėjimu, atskaitą sąlygas, nurodytas Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte.
- 21 Šis teismas remiasi 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) 39 punktu, iš kurio matyti, kad prievolės apskaičiuoti mokestį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 65 straipsnį, atsiradimas reiškia, jog apmokestinimo momentas, taigi ir prekės tiekimas ar paslaugos teikimas nėra neaiškūs.
- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, koku požiūriu reikėtų vadovautis vertinant šią sąlygą. Šio teismo manymu, visiškai objektyvus vertinimas, neatsižvelgiant į išankstinį mokėjimą atlikusio mokesčio mokėtojo požiūrį, reikštų pernelyg sunkią našta verslininkui.
- 23 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar dėl priežasčių, susijusių su Sąjungos teise, kitos aplinkybės, kuriomis A. Kollroß atliko išankstinį mokėjimą, prieštarauja atskaitai arba, nelygu atvejis, dėl jų atsiranda prievolė tikslinti. Šiam teismui kyla klausimas, be kita ko, dėl 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) apimties, kiek tai susiję su atskaita ir prievole tikslinti pagal Direktyvoje 2006/112 nustatytą tvarką.
- 24 Šiuo klausimu minėtas teismas nurodo, kad jis šį Teisingumo Teismo sprendimą jau išaiškino siaurai: abiem atvejais tikslinimas reiškė išankstinio mokėjimo grąžinimą. Iš tiesų Teisingumo Teismas visų pirma minėto sprendimo 52 ir 58 punktuose nusprendė, kad tik kai grąžinimas atliekamas, išankstinio mokėjimo gavėjas turi patikslinti mokėtiną mokestį. Jo manymu, išankstinį mokėjimą atlikęs apmokestinamasis asmuo atskaitą turi patikslinti tik tuomet, kai išankstinis mokėjimas grąžintas.
- 25 Dėl mokesčių administratoriui tenkančios pareigos grąžinti mokestį, jeigu jo negalima susigrąžinti iš išankstinio mokėjimo gavėjo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jo nagrinėjamoje byloje galima pritaikyti iš 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*

(C-35/05, EU:C:2007:167) išplaukiančias pamokas. Toks apmokestinamasis asmuo, kaip A. Kollroß, gali prašyti grąžinti PVM dalį, susijusią su sumokėtu išankstiniu mokėjimu, nes susigrąžinti mokestį iš išankstinio mokėjimo gavėjo gali būti neįmanoma arba pernelyg sudėtinga.

26 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar reikalavimai, kad prekių tiekimas tikrai būtų įvykęs, kaip pirkimo mokesčio nuo išankstinio mokėjimo atskaitos sąlyga, kaip tai suprantama pagal 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151), <...> turi būti nustatomi vien objektyviai, ar išankstinį mokėjimą atlikusio mokesčio mokėtojo požiūriu, atsižvelgiant į aplinkybes, kurias jis galėjo žinoti?
2. Ar, atsižvelgiant į tai, kad pagal Direktyvos [2006/112] 167 straipsnį prievolė apskaičiuoti mokestį ir teisė į atskaitą atsiranda vienu metu, ir į reglamentavimo įgaliojimus, kurie valstybėms narėms suteikiami pagal šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą ir 186 straipsnį, valstybės narės turi teisę mokesčio ir atskaitos tikslinimą vienodai sieti su išankstinio mokėjimo grąžinimu?
3. Ar kompetentingas mokesčių administratorius turi išankstinį mokėjimą atlikusiam mokesčio mokėtojui grąžinti mokestį, kai jis iš išankstinio mokėjimo gavėjo negali atgauti šio mokėjimo? Jei taip, ar tai turi vykti per mokesčio nustatymo procedūrą, ar pakanka atskiros teisingumo užtikrinimo procedūros?“

Byla C-661/16

- 27 Siekdamas vykdyti elektros energijos gamybos veiklą E. Wirtl 2010 m. rugpjūčio 3 d. iš bendrovės *Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH* (toliau – GB) užsisakė kogeneracinę jėgainę už 30 000 EUR, prie šios sumos buvo priskaičiuota 5 700 EUR PVM; prekę iš anksto buvo numatyta pateikti per keturiolika savaičių po šių sumų gavimo. 2010 m. rugpjūčio 27 d. E. Wirtl banko pavedimu atliko 35 700 EUR avansinį mokėjimą, kurio reikalautą 2010 m. rugpjūčio 6 d., ir gavo iš GB 2010 m. rugpjūčio 28 d. kogeneracinės jėgainės tiekimo sąskaitą faktūrą.
- 28 2010 m. spalio 25 d. E. Wirtl pateikė 2010 m. rugpjūčio mėn. preliminarią PVM deklaraciją, kurioje atlikta 5 700 EUR atskaita už šios kogeneracinės jėgainės įsigijimą. Jis taip pat nurodė Gepingeno mokesčių administratoriui, kad jis ketino išnuomoti šį turtą GB.
- 29 Vis dėlto minėta kogeneracinė jėgainė niekada nebuvo patiekta. 2011 m. GB buvo iškelta bankroto byla ir vienuolika GB grupės veikiančių asmenų buvo nuteisti baudžiamąja tvarka dėl organizuotos grupės sukčiavimo ir sukčiavimo vykdant profesinę veiklą (88 atvejai).
- 30 Gepingeno mokesčių administratorius atmetė metinę PVM deklaraciją už 2010 mokesčius, už kuriuos E. Wirtl atskaitė 5 700 EUR sumą kaip pirkimo mokestį, sumokėtą atliekant išankstinį mokėjimą už GB parduotą kogeneracinę jėgainę.
- 31 E. Wirtl pateiktas skundas dėl šio sprendimo buvo atmestas, bet *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finansų teismas, Vokietija) savo 2014 m. rugšėjo 19 d. sprendimu patenkino ieškinį dėl šio sprendimo atmeti.
- 32 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) vienuoliktoji kolegija, nagrinėjanti kasacinį skundą dėl šio sprendimo, mano, kad kriterijus, susijęs su apmokestinimo momento atsiradimo tikrumu, turi būti suprantamas objektyviai. Iš tiesų, šios išankstinio mokėjimo gavėjo prievolės apskaičiuoti mokėtiną mokestį, kurią jis turi sumokėti į valstybės biudžetą, atsiradimas iš esmės negali priklausyti nuo to, ką žinojo ar turėjo žinoti išankstinį mokėjimą turėjęs atlikti asmuo.

- 33 Kiek tai susiję su sąskaitoje faktūroje dėl apmokestinamojo sandorio nebuvimo klaidingai nurodyto PVM vertinimu, iš Direktyvos 2006/112 matyti, kad du dalyvaujantys ūkio subjektai nebūtinai turi būti vertinami vienodai. Viena vertus, pagal šios direktyvos 203 straipsnį, kuris į nacionalinę teisę buvo perkeltas *UStG* 14c straipsniu, nesant apmokestinamojo sandorio sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo turi prievolę sumokėti šioje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, kai – kaip šiuo atveju – tiekimas galiausiai nebuvo įvykdytas. Antra vertus, pagal šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius sąskaitos faktūros gavėjo naudojimasis teise į atskaitą yra apribotas vien mokesčiais, susijusiais su PVM apmokestinamu sandoriu. Taigi, įgijėjas negali atskaityti su išankstiniu mokėjimu susijusio mokesčio, nesvarbu, ar tiekėjas jam grąžino šį išankstinį mokėjimą, ar ne.
- 34 Pagaliau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, abejoja, ar atitinkama valstybė narė pagal Direktyvos 2006/112 186 straipsnį turi teisę atskaitos tikslinimą susieti su grąžinimu, kai tiekimas galiausiai neįvykdytas.
- 35 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Pagal 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) 39 punkto pirmą sakinį pirkimo mokesčio už išankstinį mokėjimą atskaita negalima, kai išankstinio mokėjimo momentu neaišku, ar įvyks apmokestinimo momentas. Ar tai turi būti vertinama pagal objektyvią situaciją, ar remiantis objektyviu išankstinį mokėjimą atlikusio mokesčio mokėtojo požiūriu?
2. Ar 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, rezoliucinė dalis ir 58 punktas) reikia aiškinti taip, kad pagal Sąjungos teisę tam, kad būtų tikslinama apmokestinamojo asmens pagal jam už prekių tiekimą išrašytą išankstinio mokėjimo sąskaitą faktūrą atlikta atskaita, neturi būti grąžintas atliktas išankstinis mokėjimas, kai šis tiekimas galiausiai neįvykdomas?
3. Jei į ankstesnį klausimą bus atsakyta teigiamai, ar Direktyvos [2006/112] <...> 186 straipsnyje, pagal kurį valstybėms narėms leidžiama nustatyti tikslinimo pagal šios direktyvos 185 straipsnį taisyklės, valstybei narei – Vokietijos Federacinei Respublikai – suteikiama teisė savo nacionalinės teisės aktuose nustatyti, kad apmokestinamoji vertė sumažėja tik grąžinus išankstinį mokėjimą ir kad mokėtinas pardavimo apyvartos mokestis ir pirkimo mokesčio atskaita turi būti tikslinami vienu metu ir vienodomis sąlygomis?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmųjų klausimų byloje C-660/16 ir C-661/16

- 36 Savo pirmaisiais klausimais byloje C-660/16 ir C-661/16, kuriuos reikia nagrinėti bendrai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 65 ir 167 straipsniai, susiję su PVM už išankstinį mokėjimą atskaitos sąlygomis, turi būti aiškinami vien objektyviai, o gal atsižvelgiant į informaciją, kad išankstinį mokėjimą atlikęs apmokestinamasis asmuo, esant tokioms aplinkybėms, kaip susiklosčiusios pagrindinėse byloje, žinojo arba turėjo žinoti, kad atitinkamų prekių tiekimas nebuvo įvykdytas dėl faktinių priežasčių, dėl kurių tiekėjų darbuotojai buvo nuteisti už sukčiavimą.
- 37 Primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį teisė atskaityti pirkimo PVM atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti mokestį.
- 38 Pagal šios direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė jį apskaičiuoti atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

- 39 Vis dėlto Direktyvos 2006/112 65 straipsnyje, nukrypstant nuo išdėstytų nuostatų, numatyta, kad kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti mokesį atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos. Kaip taisyklės, kuri priminta pirmesniame punkte, išimtis ši nuostata turi būti aiškinama griežtai (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments*, C-419/02, EU:C:2006:122, 45 punktą).
- 40 Taigi tam, kad atsirastų prievolė apskaičiuoti PVM, reikia, kad visa su apmokestinimo momentu susijusi informacija, t. y. informacija apie būsimą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, jau būtų žinoma ir, konkrečiai kalbant, kad šios prekės ar paslaugos būtų tiksliai identifikuotos atliekant apmokėjimą (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments*, C-419/02, EU:C:2006:122, 48 punktą).
- 41 Todėl Direktyvos 2006/112 65 straipsnis negali būti taikomas, kai atliekant išankstinį mokėjimą neaišku, ar prekių tiekimas arba paslaugos teikimas bus atliktas (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 39 punktą).
- 42 Iš to matyti, kad siekiant nustatyti prekių tiekimo arba paslaugų teikimo atlikimo tikrumą, nuo kurio priklauso prievolė apskaičiuoti su apmokėjimu susijusį PVM ir atitinkamos teisės į atskaitą atsiradimas, reikia atsižvelgti į mokėjimo atlikimo momentą.
- 43 Šiuo atveju iš dviejų nutarčių dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad tuo momentu, kai A. Kollross ir E. Wirtl atliko atitinkamus išankstinius mokėjimus, prekės, kurios turėjo būti tiekimo dalykas, buvo aiškiai identifikuotos. Konkrečiai kalbant, šių prekių charakteristikos ir kaina buvo aiškiai nurodytos.
- 44 Taigi, tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos šiose pagrindinėse bylose, negalima atsisakyti galimam pirkėjui suteikti teisės į PVM už išankstinį mokėjimą atskaitą, nes šis išankstinis mokėjimas buvo atliktas ir gautas, o šio mokėjimo momentu visos svarbios būsimos tiekimo aplinkybės galėjo būti laikomos pirkėjui žinomomis, todėl atrodė, kad šis tiekimas tikrai bus atliktas.
- 45 Šiuo klausimu, priešingai, nei teigia Vokietijos vyriausybė, ta aplinkybė, kad išankstinio mokėjimo momentu prekės tiekimo data tiksliai nežinoma, neleidžia daryti išvados, kad nėra žinomos svarbios apmokestinimo momento, būtent būsimos tiekimo, aplinkybės. Be to, šio patikslinimo nebuvimas pats savaime negali paneigti, kad šis tiekimas tikrai bus atliktas.
- 46 Kadangi šie patikslinimai buvo pateikti, tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėse bylose, reikia išnagrinėti klausimą dėl galimo neaiškumo veiksnio, dėl kurio Direktyvos 2006/112 65 straipsnis negalėtų būti taikomas. Šiuo klausimu pagal nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nagrinėjamos prekės nebuvo patiektos ne dėl sukčiavimo mokesčių srityje, bet dėl šių prekių tiekėjui dirbusių asmenų veiksmų; vėliau jie buvo nuteisti dėl sukčiavimo veikiant organizuota grupe vykdant profesinę veiklą. Taigi, iš nutarčių dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad apie šiuos veiksmus buvo sužinota jau atlikus išankstinius mokėjimus, kuriais grindžiami prašymai leisti atlikti pagrindinėse bylose nagrinėjamą atskaitą. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar tikrai taip yra šiuo atveju.
- 47 Šiuo klausimu primintina, kad jeigu išankstiniai mokėjimai buvo gauti iki prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, gavus šiuos išankstinius mokėjimus atsiranda prievolė apskaičiuoti mokesį, nes kontrahentai taip išreiškia savo ketinimą įvykdyti visus finansinius įsipareigojimus, susijusius su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, iš anksto (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimu *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments*, C-419/02, EU:C:2006:122, 49 punktą).

- 48 Šiomis aplinkybėmis, viena vertus, kadangi išankstinio mokėjimo gavimo momentu sąlygos, susijusios su prievole apskaičiuoti PVM, kaip antai nurodytos šio sprendimo 42 ir 43 punktuose, yra įvykdytos, atsiranda teisė į atskaitą ir apmokestinamasis asmuo, kuris atliko šį mokėjimą, šiuo momentu gali įgyvendinti minėtą teisę, nesant reikalo atsižvelgti į kitas faktines aplinkybes, apie kurias sužinota vėliau ir dėl kurių nagrinėjamų prekių tiekimas ar paslaugų teikimas tampa neaiškus.
- 49 Kita vertus, nacionalinės institucijos ir teismai turi atsakyti šiam mokesčio mokėtojui leisti pasinaudoti šia teise, jeigu, atsižvelgiant į objektyvius veiksniai, įrodoma, kad išankstinio mokėjimo atlikimo momentu jis žinojo arba pagrįstai turėjo žinoti, jog šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas gali būti neatliktas.
- 50 Iš tiesų, negali būti laikoma, kad toks apmokestinamasis asmuo ketina kaip sutarties šalis įvykdyti visus finansinius įsipareigojimus, susijusius su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, jeigu jis žinojo arba pagrįstai turėjo žinoti, kad nėra aišku, ar šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas bus atliktas.
- 51 Šiomis aplinkybėmis į pirmuosius klausimus bylose C-660/16 ir C-661/16 reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 65 ir 167 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėse bylose, potencialiam nagrinėjamų prekių pirkėjui negali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM už išankstinį mokėjimą atskaitą, nes šis išankstinis mokėjimas buvo atliktas ir gautas, o šio mokėjimo momentu visos svarbios būsimo prekių tiekimo aplinkybės galėjo būti laikomos pirkėjui žinomomis, todėl atrodė, jog šis prekių tiekimas tikrai aiškus. Vis dėlto minėtam pirkėjui gali būti atsisakyta suteikti tokią teisę, jeigu, atsižvelgiant į objektyvius veiksniai, įrodoma, kad išankstinio mokėjimo atlikimo momentu jis žinojo arba pagrįstai turėjo žinoti, kad šio prekių tiekimo atlikimas buvo neaiškus.

Dėl antrojo klausimo byloje C-660/16 ir antrojo ir trečiojo klausimų byloje C-661/16

- 52 Savo antruoju klausimu byloje C-660/16, taip pat savo antruoju ir trečiuoju klausimais byloje C-661/16, kuriuos reikia nagrinėti bendrai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 185 ir 186 straipsniai draudžia nacionalinės teisės aktus arba praktiką, pagal kuriuos PVM už atliktą išankstinį mokėjimą už prekės tiekimą atskaitos tikslinimas siejamas su tiekėjo šio išankstinio mokėjimo grąžinimu.
- 53 Primintina, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniuose nustatytos sąlygos, kuriomis vadovaudamasis nacionalinis mokesčių administratorius gali pareikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų tikslinimą.
- 54 Dėl įvykių, buvusių po to, kai apmokestinamasis asmuo atliko PVM atskaitą, galimo poveikio minėtai atskaitai pažymėtina, jog iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad prekių ar paslaugų naudojimas ar numatytas jų naudojimas lemia pirminės atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, dydį ir galimo tikslinimo dydį vėlesniais laikotarpiais (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 29 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 49 punktą).
- 55 Iš tiesų Direktyvos 2006/112 184 ir 186 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Juo siekiama padidinti atskaitos sistemos tikslumą tam, kad būtų užtikrintas PVM neutralumas, kad ankstesniame etape įvykdytais sandoriais ir toliau būtų galima grįsti teisę į atskaitą, bet tik tuo atveju, jeigu jais siekiama atlikti šiuo mokesčiu apmokestinamus prekių tiekimus ar paslaugų teikimus. Šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į pirkimo PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų panaudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 30 ir 31 punktai ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 50 punktas).

- 56 Dėl prievolės tikslinti pirkimo mokesčio atskaitą atsiradimo pažymėtina, kad Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kurį toks tikslinimas atliekamas visų pirma tada, kai, pateikus PVM deklaraciją, pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma (2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 26 punktą ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 32 punktą).
- 57 Šiuo atveju, kaip jau buvo patikslinta šio sprendimo 46 punkte, pagrindinėse bylose nagrinėjamos prekės nebuvo pateiktos, ir momentas, kada paaiškėjo, kad šios prekės nebus pateiktos, buvo vėlesnis nei apmokėjimų atlikimo ir paskesnių PVM deklaracijų pateikimo data.
- 58 Šiuo klausimu 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) 52 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokiu atveju, koks nagrinėjamas byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, kai neginčijama, kad prekių, už kurias pirkėjas atliko išankstinį mokėjimą, tiekimas nebus atliktas, reikia daryti išvadą, kad veiksmų, į kuriuos buvo atsižvelgta nustatant pirkimo PVM atskaitos sumą, pokytis įvyko jau po PVM deklaracijos pateikimo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dalį. Todėl tokiu atveju mokesčių administratorius gali reikalauti patikslinti apmokestinamojo asmens atskaitą PVM.
- 59 Todėl tam tikros aplinkybės atskiria pagrindines bylas nuo bylos, kurioje buvo priimtas šis sprendimas.
- 60 Viena vertus, kaip teisingai pažymėjo Europos Komisija, pagrindinėse bylose pirkėjai jau gavo pajamų iš prekių, už kurias jie buvo atlikę išankstinius mokėjimus, dar iki jų faktinio pateikimo. Iš tiesų iš nutarčių dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pirkėjai išnuomojo nagrinėjamas prekes ir iš to gavo nuompinigių. Taigi šios pirkimo mokesčiu apmokestintos prekės iš tiesų iš dalies buvo naudojamos vykdant apmokestinamuosius pardavimo sandorius.
- 61 Kita vertus, abi pagrindines bylas apibūdina tas faktas, kad pirkėjų užsakytų prekių tiekimas negalėjo būti organizuotos grupės sukčiavimo, kuriame dalyvavo tiekėjų atstovai, o dėl to šiems tiekėjams buvo iškeltos bankroto bylos, iš kurių viena dėl nepakankamo turto buvo nutraukta, dalis.
- 62 Šios bylos, priešingai nei ta, kurioje buvo priimtas 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151), nėra susijusios su sukčiavimo PVM srityje atvejais. Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko, kad tiekėjai sumokėjo PVM už pagrindinėse bylose nagrinėjamus išankstinius mokėjimus į valstybės išdą. Be to, kadangi šie tiekėjai dėl savo nemokumo negrąžino nagrinėjamų išankstinių mokėjimų, jų už šiuos išankstinius mokėjimus į valstybės išdą mokėtinas PVM neturi būti tikslinamas pagal Direktyvos 2006/112 65, 90 ir 123 straipsnių nuostatas. Darytina išvada, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėse bylose, pirkėjų teisės į PVM už šiuos išankstinius mokėjimus atskaitą įgyvendinimas nesukelia valstybės išdui jokios mokesčių pajamų praradimo rizikos.
- 63 Teisingumo Teismas, iš tiesų, taip pat 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) 57 punkte nusprendė, kad ta aplinkybė, jog tiekėjo mokėtinas PVM nėra patikslintas, iš principo neturi reikšmės mokesčių administratoriaus teisei susigrąžinti PVM, kurį atskaitė prekių pirkėjas remdamasis tuo, jog jis už šį tiekimą atliko atitinkamą išankstinį mokėjimą.
- 64 Vis dėlto pažymėtina, kad patikslinus teisę į atskaitą tokiu atveju, kai išankstinis mokėjimas nebuvo grąžintas, mokesčių neutralumo principo laikymasis garantuojamas suteikiant galimybę – ją valstybės narės turi numatyti savo teisės aktuose – pirkėjui iš tiekėjo susigrąžinti išankstinį mokėjimą, kuris buvo atliktas už prekių tiekimą, kai šis tiekimas galiausiai nebuvo atliktas (pagal analogiją žr. 2013 m. sausio 13 d. Sprendimo *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55 48 punktą ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 55 punktą).

- 65 Taigi, tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėse bylose, atsižvelgiant į tiekėjų nemokumą, pirkėjams būtų pernelyg sunku ar net neįmanoma susigrąžinti išankstinius mokėjimus, kuriuos jie sąžiningai atliko už užsakytų prekių tiekimą.
- 66 Be to, kiek tai susiję su dėl apmokestinamojo sandorio nebuvimo nepagrįstai sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atvejais, Teisingumo Teismas nusprendė, kad iš tiesų, nors neutralumo ir veiksmingumo principai iš esmės nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos tik tiekėjas gali prašyti kompetentingų mokesčių inspekcijų grąžinti sumas, kurias jis per klaidą sumokėjo kaip PVM, prekių pirkėjas turi teisę inicijuoti bylą prieš šį tiekėją, kad, savo ruožtu, iš jo susigrąžintų šį mokesťį. Vis dėlto Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad jeigu tokios bylos inicijuoti neįmanoma arba tai padaryti pernelyg sudėtinga, ypač tiekėjo nemokumo atveju, pagal minėtus principus galima reikalauti, kad atitinkamos prekės pirkėjas galėtų pateikti prašymą grąžinti mokesčius tiesiogiai mokesčių institucijoms (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 39, 41 ir 42 punktus).
- 67 Šie svarstymai gali būti taikomi *mutatis mutandis* tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėse bylose. Taigi, nors turėjo būti apribojimų tikslinti PVM, sumokėto už atliktus išankstinius mokėjimus, kurių tiekėjai negrąžino, atskaitą, pirkėjai, atsižvelgiant į ankstesniame punkte nurodytus svarstymus, turėjo teisę iš mokesčių institucijų reikalauti tokios pačios sumos, kurią jos susigrąžino atlikdamos šį tikslinimą.
- 68 Be to, akivaizdu, kad būtų neprotinga įpareigoti minėtus pirkėjus patikslinti šią atskaitą ir tada mėginti inicijuoti bylą prieš mokesčių institucijas, siekiant susigrąžinti PVM, kuris buvo sumokėtas už nagrinėjamus išankstinius mokėjimus.
- 69 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą byloje C-660/16 ir antrąjį ir trečiąjį klausimus byloje C-661/16 reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112 185 ir 186 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėse bylose, nedraudžia nacionalinės teisės aktų arba praktikos, pagal kuriuos PVM už atliktą išankstinį mokėjimą už prekės tiekimą atskaitos tikslinimas siejamas su šio tiekėjo gauto išankstinio mokėjimo grąžinimu.

Dėl trečiojo klausimo byloje C-660/16

- 70 Atsižvelgiant į atsakymus į pirma pateiktus klausimus, į trečiąjį klausimą byloje C-660/16 atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 71 Kadangi šis procesas pagrindinių bylų šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamosiose bylose, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 65 ir 167 straipsnius reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėse bylose, potencialiam nagrinėjamų prekių pirkėjui negali būti atsakyta suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio už atliktą išankstinį mokėjimą atskaitą, nes šis išankstinis mokėjimas buvo atliktas ir gautas, o šio mokėjimo momentu visos svarbios būsimo prekių tiekimo aplinkybės galėjo būti laikomos pirkėjui žinomomis, todėl atrodė, jog**

šis prekių tiekimas aiškus. Vis dėlto minėtam pirkėjui gali būti atsisakyta suteikti tokią teisę, jeigu, atsižvelgiant į objektyvius veiksnius, nustatyta, kad išankstinio mokėjimo atlikimo momentu jis žinojo arba pagrįstai turėjo žinoti, kad šis prekių tiekimas buvo neaiškus.

- 2. Direktyvos 2006/112 185 ir 186 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėse bylose, nedraudžia nacionalinės teisės aktų arba praktikos, pagal kuriuos PVM už atliktą išankstinį mokėjimą už prekės tiekimą atskaitos tikslinimas siejamas su šio tiekėjo gauto išankstinio mokėjimo grąžinimu.**

Parašai.