



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
NILS WAHL IŠVADA,
pateikta 2018 m. sausio 30 d.¹

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

Finanzamt Dachau
prieš
Achim Kollroß (C-660/16)
ir
Finanzamt Göppingen
prieš
Erich Wirtl (C-661/16)

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

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

1. Kaip 1789 m. Benjamin Franklin rašė savo žymiajame laiške Jean-Baptiste Leroy, „šiam pasaulyje negali būti tikras dėl nieko, išskyrus mirtį ir mokesčius“.
2. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas – *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) dvi skirtingos kolegijos – iš esmės klausia Teisingumo Teismo, kokiomis aplinkybėmis būsima prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, atsižvelgiant į taisyklės dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kaip nustatyta Direktyvoje 2006/112/EB², reikia laikyti pakankamai *tikru*, kad būtų leidžiama atskaityti PVM, kurį gavėjas sumokėjo iš anksto, net jei tiekimas ar teikimas galiausiai neįvyksta dėl tiekėjo ar teikėjo sukčiavimo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat prašo Teisingumo Teismo paaiškinti iš to kylančias teises pasekmes, kiek tai susiję su atskaitos tikslinimu ir mokesčių institucijų vykdomais grąžinimais.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

3. Pagal PVM direktyvos 63 straipsnį „apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą“.

¹ Originalo kalba: anglų.

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

4. Pagal PVM direktyvos 65 straipsnį, kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.

5. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį.

6. Pagal PVM direktyvos 184 straipsnį „pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti“.

7. 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.“

8. PVM direktyvos 186 straipsnyje reikalaujama, kad valstybės narės nustatytų išsamias direktyvos 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.

B. Nacionalinė teisė

9. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 15 straipsnyje numatyta:

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

1. pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. Tam, kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, verslininkas turi turėti pagal 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą. Jei atskirai nurodytas mokestis yra apskaičiuotas už mokėjimą, atliktą prieš šių sandorių įvykdymą, jį galima atskaityti jau tuomet, kai išrašyta sąskaita faktūra ir atliktas mokėjimas.

<...>“

10. Pagal *UStG* 13 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį mokestis tampa mokėtinas už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, „apskaičiuojant mokestį pagal sutartą atlygį (16 straipsnio 1 dalies pirmas sakiny) pasibaigus preliminarus deklaravimo laikotarpiui, per kurį buvo atliktas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. Tai taikoma ir prekių tiekimui ar paslaugų teikimui dalimis <...> Jei atlygis arba atlygio dalis gaunama, kai prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ar jų dalis dar neatlikta, mokestis tampa mokėtinas pasibaigus preliminarus PVM deklaravimo laikotarpiui, per kurį atlygis arba atlygio dalis buvo gauti.“

11. *UStG* 17 straipsnyje numatyta:

„1. Jei pasikeičia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vertė, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, verslininkas, atlikęs prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, turi atitinkamai patikslinti mokėtino mokesčio sumą. Patiektą 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 atgaline data, 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;

<...>“

II. Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

A. *Byla C-660/16*

12. 2010 m. balandžio 10 d. Achim Kollroß užsisakė kogeneracinę jėgainę iš įmonės G. Ši įmonė 2010 m. balandžio 12 d. patvirtino užsakymą ir išrašė išankstinę 30 000 EUR sąskaitą faktūrą, kurioje atskirai buvo nurodyta 5 700 eurų PVM. A. Kollroß sumokėjo reikalaujamą sumą G 2010 m. balandžio 19 d. Jėgainės tiekimą data nebuvo nustatyta.

13. Užsakyta jėgainė niekada nebuvo pristatyta. Dėl G turto pagal *Insolvenzordnung* (Bankroto įstatymas, toliau – *InsO*) buvo iškelta bankroto byla, tačiau ji buvo nutraukta dėl nepakankamo turto. G vardu veikęs asmenys buvo nuteisti dėl komercinio sukčiavimo ir sukčiavimo susivienijus į nusikalstamą grupuotę, taip pat dėl tyčinio bankroto, dėl kurio nukentėjo kogeneracinių jėgainių pirkėjai, 88 atvejų, tačiau dėl mokesčių vengimo jie nebuvo nuteisti.

14. Už 2010 m., dėl kurių vyksta ginčas, A. Kollroß prašė pirkimo PVM atskaitos nuo savo mokėjimo G. Tačiau *Finanzamt Dachau* (Mokesčių inspekcija, Dachau) išsiuntė pranešimą, kuriame nustatė nulinį PVM. A. Kollroß nesėkmingai apskundė šį pranešimą.

15. Vėliau A. Kollroß apskundė šį pranešimą *Finanzgericht* (Finansų teismas). Jo ieškinys buvo patenkintas. *Finanzgericht* nusprendė, pirma, kad A. Kollroß turėjo teisę atskaityti pirkimo mokestį už išankstinį mokėjimą pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkto trečią sakinį. Antra, jis konstatavo, kad A. Kollroß neprivalo tikslinti pirkimo mokesčio atskaitos pagal *UStG* 17 straipsnio 1 dalies antrą sakinį ir 2 dalies 2 punktą.

16. Dachau mokesčių inspekcija padavė apeliacinį skundą dėl tokio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas). Suabejojęs, kaip teisingai aiškinti ES teisę, pastarasis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

1. Ar reikalavimai dėl to, kad prekių tiekimas tikrai įvyko, kaip pirkimo mokesčio nuo išankstinio mokėjimo atskaitos sąlyga, kaip tai suprantama pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimą *Firin*, C-107/13, [(*Firin*)], turi būti nustatomi vien objektyviai, ar išankstinį mokėjimą atlikusio asmens požiūriu, atsižvelgiant į aplinkybes, apie kurias jis galėjo žinoti?

2. Ar, atsižvelgiant į tai, kad pagal [PVM direktyvos] 167 straipsnį prievolė apskaičiuoti mokesťį ir teisę 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 pirkimo mokesčio atskaitos tikslinimą vienodai sieti su iš anksto sumokėtos sumos grąžinimu?
3. Ar išankstinį mokėjimą atlikusio asmens atžvilgiu kompetentinga mokesčių inspekcija turi išankstinį mokėjimą atlikusiam asmeniui grąžinti pridėtinės vertės mokesťį, kai jis iš išankstinio mokėjimo gavėjo negali atgauti sumokėtos sumos? Jei taip, ar tai turi vykti per mokesčio nustatymo procedūrą, ar pakanka atskiros teisingumo užtikrinimo procedūros?“

B. Byla C-661/16

17. 2010 m. rugpjūčio 3 d. Erich Wirtl iš įmonės G užsisakė kogeneracinę jėgainę už 30 000 eurų su 5 700 eurų PVM. Jėgainė turėjo būti pateikta per 14 savaičių nuo mokėjimo gavimo. E. Wirtl sumokėjo pirkimo kainą avansu.

18. Vis dėlto jėgainė niekada nebuvo pristatyta. Dėl G turto pagal Nemokumo kodeksą buvo iškelta bankroto byla, tačiau ji buvo nutraukta dėl nepakankamo turto. G vardu veikę asmenys buvo nuteisti dėl komercinio sukčiavimo ir sukčiavimo susivienijus į nusikalstamą grupuotę, taip pat dėl tyčinio bankroto, dėl kurio nukentėjo kogeneracinių jėgainių pirkėjai, 88 atvejų, bet dėl mokesčių vengimo jie nebuvo nuteisti.

19. Už 2010 m. E. Wirtl paprašė atskaityti pirkimo mokesťį už jo mokėjimą G. Tačiau *Finanzamt Göppingen* (Gepingeno mokesčių inspekcija) nusprendė neleisti taikyti šios atskaitos. E. Wirtl nesėkmingai apskundė tokį sprendimą.

20. Vėliau E. Wirtl apskundė sprendimą *Finanzgericht* (Finansų teismas). Jo ieškinys buvo patenkintas. *Finanzgericht* nusprendė, pirma, kad E. Wirtl turi teisę atskaityti pirkimo mokesťį už išankstinį mokėjimą pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dalies 1 punkto trečią sakinį. Antra, jis konstatavo, kad E. Wirtl neprivalo tikslinti pirkimo mokesčio atskaitos pagal *UStG* 17 straipsnio 1 dalies antrą sakinį ir 2 dalies 2 punktą.

21. Gepingeno mokesčių inspekcija padavė apeliacinį skundą dėl tokio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas). Suabejojęs, kaip teisingai aiškinti ES teisę, pastarasis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Pagal Teisingumo Teismo sprendimą [*Firin*, 39 punktas] pirkimo mokesčio atskaita nuo išankstinio mokėjimo negalima, kai išankstinio mokėjimo atlikimo momentu neaišku, ar įvyks apmokestinimo momentas? Ar tai turi būti vertinama pagal objektyvias faktines aplinkybes, ar remiantis objektyviu išankstinį mokėjimą atlikusio asmens požiūriu?
2. Ar Teisingumo Teismo sprendimą [*Firin*, 58 punktas] reikia suprasti taip, kad pagal Sąjungos teisę išankstinį mokėjimą atlikusio asmens pirkimo mokesčio, nurodyto šiam asmeniui už tą mokėjimą išrašytoje sąskaitoje faktūroje, atskaitos tikslinimo atlikimas nepriklauso nuo iš anksto sumokėtos sumos grąžinimo, kai šis tiekimas galiausiai neatliekamas?
3. Jei į ankstesnį klausimą bus atsakyta teigiamai, ar PVM direktyvos 186 straipsnyje, pagal kurią valstybėms narėms leidžiama nustatyti išsamias tikslinimo pagal šios direktyvos 185 straipsnį taisykles, valstybei narei – Vokietijos Federacinei Respublikai – suteikiama teisė savo nacionalinės teisės aktuose nustatyti, kad apmokestinamoji vertė sumažėja tik grąžinus iš anksto sumokėtą sumą ir kad PVM skola ir pirkimo mokesčio atskaita turi būti tikslinamos vienu metu ir vienodomis sąlygomis?“

C. Procesas Teisingumo Teisme

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

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

III. Analizė

A. Dėl pirmųjų klausimų bylose C-660/16 ir C-661/16

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

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

26. Pagal suformuotą jurisprudenciją atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdančios bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl pagal bendrą PVM sistemą užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM³.

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

28. Teisingumo Teismas nuosekliai konstatuoja, jog tam, kad PVM taptų mokėtinas (taigi ir atskaitytinas), kai apmokėjimas atliekamas avansu, jau turi būti žinoma visa svarbi informacija apie būsimą apmokestinimo momentą⁴. Teisingumo Teismas taip pat yra konstatavęs, kad PVM direktyvos 65 straipsnis negali būti taikomas, kai nėra tikrumo, ar bus atliktas tiekimas⁵.

29. Šiuo klausimu pažymėtina, kad šioje byloje kyla du atskiri, tačiau susiję klausimai. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, pirma, kaip vertinti šį netikrumą ir, antra, ar šiuo klausimu svarbu, kad gavėjo ir tiekėjo sutartyje nebuvo nurodyta įsigytų prekių pristatymo data.

30. Kalbant apie pirmąjį iš šių klausimų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad tokiais atvejais, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, šis netikrumas gali būti įvertintas pagal gavėjui prieinamą informaciją arba tiekėjui prieinamą informaciją. Kitaip tariant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar tiekėjo ketinimą sukčiauti, apie kurį gavėjas nežinojo, reikia laikyti reikšmingu nustatant tikrumą (arba veikiau netikrumą), kad tiekimas bus atliktas.

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

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

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

31. Mano nuomone, tiekėjo siekis sukčiauti neturi turėti jokios įtakos gavėjo teisei atskaityti avansu sumokėtą PVM, išskyrus atvejus, kai jis jau žinojo arba turėjo žinoti, kad siekiama sukčiauti.

32. Atrodo, kad tokia išvada darytina iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, visų pirma sprendimų *Bonik*⁶ ir *FIRIN*⁷. Tose bylose Teisingumo Teismas pabrėžė, kad asmenys negali remtis ES teise siekdami sukčiauti arba piktnaudžiauti ir kad kova su mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiovimu yra PVM direktyvoje aiškiai pripažintas ir skatinamas tikslas. Atitinkamai Teisingumo Teismas konstatavo, kad nacionalinės valdžios institucijos turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jeigu šia teise remiamasi siekiant sukčiauti arba piktnaudžiauti⁸. Taip visų pirma yra tuo atveju, kai mokesčių vengia pats apmokestinamasis asmuo⁹. Vis dėlto su PVM direktyvos nuostatomis nesuderinamas atsisakymas suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo ar kito anksčiau ar vėliau tiekimo grandinėje veikiančio prekiautojo sukčiavimu PVM srityje¹⁰.

33. Taikant šiuos principus nagrinėjamos bylos, tai, kad tiekėjai niekada neketino pristatyti gavėjų įsigytų prekių, savaime negali pateisinti nacionalinės valdžios institucijų atsisakymo sutikti su gavėjų prašoma atskaita. Šios valdžios institucijos gali atsisakyti sutikti su atskaita tik jeigu teisiškai pakankamai nustato, jog gavėjai žinojo ar turėjo žinoti, kad tiekėjas nuo pat pradžių visiškai neketino vykdyti savo sutarčių¹¹.

34. Iš tiesų, jeigu, kaip Sprendime *FIRIN*¹², ir tiekėjas, ir gavėjas žino (arba turėtų žinoti), kad tiekimas nebus vykdomas, galima būtų kelti klausimą, ar tikra tiekimo sutartis apskritai egzistuoja, bent jau pagal PVM taisykles. Apskritai PVM direktyvos 65 straipsnis negali būti taikomas, jeigu, kai yra atliekamas išankstinis mokėjimas, yra realių abejonių dėl to, ar, esant įprastai įvykių eigai, apmokestinamasis prekių tiekimas bus tinkamai atliktas¹³.

35. Vis dėlto, jei gavėjas nežinojo ir negalėjo žinoti apie tiekėjo tikslą sukčiauti ar piktnaudžiauti, juo labiau kai, kaip ir pagrindinėje byloje nagrinėjamais atvejais, atrodytų, kad tiekėjas tinkamai sumokėjo valstybės gautą PVM, šiuo atveju nėra objektyvaus pagrindo nesuteikti jam pirminės teisės į atskaitą. Toks atsisakymas, viena vertus, viršytų tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises, ir, kita vertus¹⁴, užkrautų per didelę našta pirkėjams. Įprastai versle nėra neįprasta, kad tiekėjas ar teikėjas savo klientų reikalauja sumokėti iš anksto, dar prieš tai, kai patiekiamos prekės ar suteikiamos paslaugos. Kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi savo nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-660/16, visų grėsmių, susijusių su galimu įsigytų prekių nepristatymu ar paslaugų nesuteikimu, perkėlimas gavėjams atrodytų perteklinis, jei jie, net ir būdami visiškai rūpestingi, negalėjo žinoti apie blogus tiekėjų ketinimus.

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

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

7 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151.

8 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 35–37 punktai ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 40 punktas.

9 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 38 punktas ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 41 punktas.

10 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 41 punktas ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 42 punktas.

11 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 44 punktas.

12 Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, visų pirma 22 ir paskesnius punktus, ir generalinės advokatės J. Kokott išvados toje byloje, EU:C:2013:872, 28 punktą.

13 Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2013:872, 26 punktas).

14 Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 43 straipsnį ir jame nurodytą jurisprudenciją.

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

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

39. Sprendime *BUPA Hospitals* Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad PVM direktyvos 65 straipsnis netaikoma situacijai, kai šalys turi teisę bet kada vienašališkai nutraukti sutartį, o išankstiniai mokėjimai buvo atliekami už prekių, kurių tapatybė ir kiekis dar nebuvo nustatyti, tiekimą¹⁵. Tačiau šią situaciją reikia skirti nuo pagrindinės bylos aplinkybių: Sprendime *BUPA Hospitals* tuo metu, kai buvo atliekamas mokėjimas, nebuvo tikrumo, ar sandoris bus įvykdytas. Nagrinėjamosiose bylose, bent jau vertinant gavėjų požiūriu, tik tiekimo laikas dar turėjo būti nustatytas.

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

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

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

42. Pirmiausia reikia priminti, kad PVM direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Bendrąja PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM¹⁶.

43. Taigi pirkimo PVM atskaitą lemiantis kriterijus yra atitinkamų prekių ir paslaugų esamas ar numatomas naudojimas. Šis naudojimas lemia pirminės atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, dydį ir visų tikslinimų, atliekamų pagal PVM direktyvos 185–187 straipsniuose numatytas sąlygas, dydį¹⁷.

15 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments*, C-419/02, EU:C:2006:122.

16 Žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

17 Šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 29 punktą ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 23 punktą.

44. Minėtuose straipsniuose numatytas tikslinimas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos schemos sudedamoji dalis. Šiomis taisyklėmis siekiama padidinti atskaitos tikslumą, kad būtų užtikrintas PVM neutralumas. Šių PVM direktyvos nuostatų tikslas – glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į pirkimo PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams¹⁸.

45. Kalbant apie pareigos tikslinti pirkimo PVM atskaitą atsiradimo laiką, PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kurį atskaita tikslinama visų pirma tada, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma¹⁹.

46. Taigi pirmasis klausimas, kurį šiomis aplinkybėmis reikia nagrinėti, yra tas, ar tokios aplinkybės, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, iš esmės patenka tarp tų, kurios yra reglamentuojamos PVM direktyvos 185 straipsnyje. Manau, kad iš tikrųjų taip ir yra.

47. Sprendime *PIGI* Teisingumo Teismas konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo, nukentėjęs nuo prekių, už kurias jis atskaitė pirkimo PVM, vagystės iš esmės privalo patikslinti atskaitą pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį. Vis dėlto Teisingumo Teismas nurodė, kad, taikant išimtį, 185 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad atskaita netikslinama, be kita ko, kai vagystė „deramai įrodoma“, ir kad pagal šios nuostatos antrą pastraipą ši išimtis neprivaloma. Todėl Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstybės narės gali numatyti pirkimo PVM atskaitos tikslinimą visais turto, dėl kurio atsiranda teisė į PVM atskaitą, vagystės atvejais²⁰.

48. Be to, Sprendime *FIRIN* Teisingumo Teismas konstatavo, kad tais atvejais, kai tampa aišku, kad prekių tiekimas, už kurį apmokestinamasis asmuo sumokėjo avansu, galiausiai nebus įvykdytas, mokesčių institucija gali reikalauti patikslinti apmokestinamojo asmens atskaitytą PVM. Taip yra neatsižvelgiant į tai, ar pats tiekėjo mokėtinas PVM buvo tikslinamas, ar ne²¹.

49. Todėl tuos pačius principus reikia taikyti šioje byloje. Tai, kad įsigytos prekės, už kurias buvo sumokėta iš anksto, galiausiai nebuvo pristatytos, reiškia, kad, taikant PVM direktyvos 184–186 straipsnius, po to, kai buvo pateikta PVM deklaracija, pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma. Apmokestinamasis asmuo niekada negalėtų naudoti įsigytų prekių apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams²². Todėl, vadovaujantis PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytomis taisyklėmis, atskaitos tikslinimo iš esmės reikalaujama.

50. Atsižvelgiant į tai, kitas klausimas, į kurį reikia atsakyti, yra tas, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje numatyta nuo šio principo leidžianti nukrypti nuostata taikytina tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje. Šiuo klausimu manau, kad jeigu įsigytos prekės nepristatytos dėl tiekėjo *sukčiavimo* gavėjo nenaudai, ši leidžianti nukrypti nuostata taikytina.

18 Šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 30 ir 31 punktus ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 24 ir 25 punktus.

19 Šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 32 punktą ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 26 punktą.

20 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 27–29 punktai.

21 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 52 ir 53 punktai. Šiuo klausimu gali būti naudinga priminti, kad nepritariu Komisijos pateiktam siauram Sprendimo *FIRIN* aiškinimui, pagal kurį Teisingumo Teismas reikalavo atskaitos tikslinimo tik todėl, kad ta byla buvo susijusi su sukčiavimu, kuriame dalyvavo ir prekių tiekėjas, ir jų gavėjas. Toks Sprendimo *FIRIN* aiškinimas yra akivaizdžiai nepagrįstas. Iš tikrųjų, kaip pakankamai aiškiai matyti iš minėto sprendimo 47 punkto (ir generalinio advokato išvados 30 punkto), Teisingumo Teismas pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo prašomą PVM direktyvos 185 straipsnio išaiškinimą neatsižvelgdamas į pagrindinėje byloje nagrinėjamas faktines aplinkybes. Iš tikrųjų, kadangi sukčiavimas pirmiausia neleido gavėjui atskaityti pirkimo PVM, nebūtų buvę prasmės tikrinti, ar atskaitos tikslinimas buvo būtinas. Šį Sprendimo *FIRIN* aiškinimą taip pat patvirtina 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 59 ir 60 punktai.

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

51. Iš tiesų manau, kad toks sukčiavimas turi būti laikomas „turto vagyste“, t. y. situacija, kuriai esant pagal šią nuostatą tikslinimas neprivalomas. Kalbant konkrečiau, tikslinimo nereikalaujama, nebent valstybė narė nusprendžia kitaip. Manau, kad taip yra dėl dviejų pagrindinių priežasčių. Pirmą, atrodo, kad šią poziciją patvirtina PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies loginis pagrindas, ir, antra, Sprendime *PIGI* Teisingumo Teismas jau atmetė formalų „vagystės“ sąvokos aiškinimą.

52. Pirmą, PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalis susijusi su situacijomis, kurioms esant ES teisės aktu leidžias nusprendė, jog, nepaisant to, kad jos iš esmės turėjo lemti atskaitos tikslinimą, tokio tikslinimo nederą arba iš tiesų negalima reikalauti. Visų pirma atrodo, kad išimtis, taikoma, kai turtas yra „sunaikintas, prarastas ar pavogtas“, apima situacijas, kai apmokestinamasis asmuo sumokėjo pirkimo PVM už prekes, įsigytas siekiant naudoti pardavimo PVM sandoriams, bet dėl priežasčių, kurių negali kontroliuoti šis asmuo, jų galiausiai neįmanoma naudoti šiam tikslui.

53. Tokiais atvejais apmokestinamojo asmens išlaidos sunaikintoms, prarastoms arba pavogtomis prekėmis iš esmės yra susijusios su jo ekonomine veikla. Aplinkybė, kad šios prekės galiausiai nebuvo naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams, yra visiškai atsitiktinė. Todėl sąžininga, kad pirkimo PVM už šias prekes sumokėjęs asmuo gali toliau naudotis atskaita. Jei apmokestinamasis asmuo privalėtų atsiskaityti atskaitos, jis patirtų papildomų nuostolių. Siekis apsaugoti apmokestinamąjį asmenį nuo nesąžiningų nuostolių turėtų būti priešingas su PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje pateiktais pavyzdžiais, kai tikslinimas *turi* būti atliekamas, t. y. kai „nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos“. Tai yra tie atvejai, kai, neatlikus jokio tikslinimo, apmokestinamasis asmuo gautų nesąžiningą naudą.

54. Antra, Sprendime *PIGI* Teisingumo Teismas išaiškino, kad „vagystės“ sąvoka pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį turi būti aiškinama ne technine prasme ir apimti, pavyzdžiui, nusikalstamą veiklą, dėl kurios ima trūkti prekių, kurios negali būti naudojamos apmokestinamiems pardavimo sandoriams²³.

55. Nors tikslios sąvokų „vagystė“ ir „sukčiavimas“ ribos skirtingose valstybėse narėse gali skirtis, man atrodo, kad šios dvi sąvokos turi kelias bendras savybes: jos abi yra nusikalstamos veikos nuosavybei, dėl kurių nusikaltėlis gauna neteisėtą naudą, o nukentėjusysis patiria neteisėtų nuostolių. Atrodo, kad pagrindinis jų skirtumas yra susijęs su tuo, kaip turtas yra neteisėtai paimamas iš nukentėjusiojo: be savininko sutikimo, jei tai yra vagystė, ir tyčia apgaunant, jei tai yra sukčiavimas. Vis dėlto nesuprantu, kaip toks nusikaltusio asmens elgesio skirtumas svarbus taikant PVM direktyvos 184–186 straipsnius.

56. Be to, man atrodo, kad bent praktiniu ir ekonominiu požiūriu tarp tam tikros rūšies vagysčių ir sukčiavimo nėra didelio skirtumo: pavyzdžiui, jei prekės nusiperkamos ir už jas sumokama, bet jos nepristatomos, nes gabenant pavagiamos, ir jei lygiavertės prekės nepristatomos dėl tiekėjo sukčiavimo. Abiem atvejais, mano nuomone, pagal teisingumo ir neutralumo principus apmokestinamajam asmeniui turi būti leidžiama toliau atskaityti pirkimo PVM.

57. Todėl, mano nuomone, tiekėjų sukčiavimo klientų sąskaita atvejai, kaip antai tokie atvejai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, patenka į „vagystės“ sąvoką pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį. Atsižvelgiant į tai, šios nuostatos antroje pastraipoje ši išimtis tampa neprivaloma: nors paprastai tikslinimo nereikalaujama, valstybės narės vis dėlto gali nuspręsti kitaip ir reikalauti tikslinimo vagystės atveju.

58. Iš tikrųjų manau, kad pagal atitinkamas Vokietijos taisykles, kaip jas išaiškino nacionaliniai teismai, sukčiavimo atveju tikslinimas būtinas tik jeigu nuo jo nukentėjęs apmokestinamasis asmuo susigrąžino pinigų iš tiekėjo.

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

59. Jei taip yra, manau, kad tokios taisyklės, kaip minėtosios, yra suderinamos su PVM direktyvos 184–186 straipsniais: Vokietijos valdžios institucijos nusprendė pasinaudoti šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta galimybe reikalauti patikslinti atskaitą atitinkamo turto vagystės atveju.

60. Atrodo, tai, kad jos nusprendė ribotai pasinaudoti šia galimybe, nuspręsdamos, kad tikslinimas priklauso nuo to, ar tiekėjas grąžina gavėjui prieš tai sumokėtas sumas, priskiriama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį ir 186 straipsnį valstybėms narėms suteiktai diskrecijai. Be to, manau, kad ši sąlyga yra pagrįsta. Ja neleidžiama, kad apmokestinamieji asmenys iš tikrųjų gautų naudą iš nepagrįsto praturtėjimo dėl atskaitos taikymo ir kartu atgautų prieš tai sumokėtus pinigus. Be to, jei pinigai negrąžinami, ši sąlyga užtikrina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris sutinka atlikti apmokėjimą iš anksto, nepatirtų pernelyg didelės rizikos tokiomis aplinkybėmis, kai jis nežino ir negali žinoti apie savo tiekėjo nesąžiningus ketinimus²⁴.

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

C. Trečiasis klausimas byloje C-660/16

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

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

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

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

²⁴ Žr. šios išvados 35 punktą.

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

66. Toje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė Teisingumo Teismui kelis klausimus dėl Aštuntosios direktyvos nuostatų aiškinimo²⁶ atsižvelgiant į neutralumo, veiksmingumo ir nediskriminavimo principus. Tame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, be kita ko, kad minėtos nuostatos ir principai nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos tik paslaugų teikėjas gali prašyti grąžinti nepagrįstai kaip PVM į nacionalinį biudžetą sumokėtas sumas, o paslaugų gavėjas gali paslaugos teikėjui civiline tvarka pareikšti ieškinį dėl nepagrįstai sumokėtų sumų išieškojimo.

67. Tačiau Teisingumo Teismas taip pat pridūrė, kad jei PVM susigrąžinti neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, valstybės narės turi numatyti būtinas priemones, kad paslaugų gavėjui būtų sudarytos sąlygos susigrąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį siekiant laikytis veiksmingumo principo, prireikus susigrąžinant tą mokestį tiesiogiai iš mokesčių institucijų²⁷.

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

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

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

71. Šiuo klausimu reikia priminti, kad, nesant mokesčių grąžinimą reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti šios teisės įgyvendinimo sąlygas, kurios turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. šios sąlygos turi būti ne mažiau palankios nei panašioms reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos sąlygos ir neturi būti tokios, kad Sąjungos teisės suteiktų teisių įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas²⁸.

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

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

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

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

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

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

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

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

77. Kaip jau turėjau galimybę pažymėti savo išvadoje byloje *Geissel ir Butin*²⁹, ir šiuo klausimu sprendimą turi priimti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Teisingumo Teismui nepateikta pakankamai išsamios informacijos apie specialiąją teisingumo užtikrinimo procedūrą (ir šios procedūros ir įprastos mokesčių nustatymo procedūros skirtumus), kad jis galėtų nuspręsti, ar nacionalinės procedūrinės taisyklės, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, atitinka veiksmingumo principą.

78. Šiuo klausimu reikia turėti omenyje, kad pagal suformuotą jurisprudenciją kiekvienas atvejis, kai kyla klausimas, ar dėl nacionalinės procesinės nuostatos Sąjungos teisę taikyti tampa neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į šios nuostatos vaidmenį visame procese, proceso eigą ir ypatumus įvairiose nacionalinėse institucijose. Turint tai omenyje, reikia atsižvelgti į pagrindinius nacionalinės teismų sistemos principus, pavyzdžiui, teisės į gynybą apsaugą, teisinio saugumo ir sklandaus proceso principus³⁰. Iš principo nustatyti, ar nagrinėjamos nacionalinės priemonės atitinka šiuos principus, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas bylos aplinkybes.

79. Jeigu nacionalinėje teisėje numatyta speciali arba atskira procedūra (jei teisingai suprantu, tokia yra Vokietijos teisėje numatyta teisingumo užtikrinimo procedūra), manau, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia turi apsvarstyti, ar tokios procedūros trukmė, sudėtingumas ir sąnaudos nesukels apmokestinamajam asmeniui neproporcingų sunkumų³¹. Vis dėlto nagrinėjamos bylose taip pat reikia turėti omenyje išimtinį ieškovų reikalavimų pobūdį. Taigi, jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nuspręstų, kad tokia procedūra, kurią Teisingumo Teismas nagrinėjo Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken*, yra būtina, nacionalinė teisingumo užtikrinimo procedūros naudojimas man neatrodo nepagrįstas.

IV. Išvada

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

- 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 65 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamajam asmeniui, kuris atliko mokėjimą už prekes ar paslaugas, kurios galiausiai nebuvo patiektos ar suteiktos, negalima

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

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

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

atsisakyti suteikti teisės į atskaitą, jeigu jis nežinojo ir negalėjo žinoti apie tiekėjo ar teikėjo ketinimą nevykdyti tiekimo ar teikimo sutarties. Vien tai, kad sutartyje nebuvo nurodyta pristatymo data, nereiškia, kad šios nuostatos tikslais dėl sutarties vykdymo atsiranda netikrumas.

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