

Laikina versija

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 pateikta – Tiekėjo teisėtą atstovų nuteisimas baudžiamąja tvarka už sukėlavimą – Tiekėjo nemokumas – Pirkimo mokesčio atskaita – Sulygos – 185 ir 186 straipsniai – Nacionalinio mokesčių administratoriaus atliktas tikslinimas – Sulygos“

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 pateiktą prašymą 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- A. Kollroß, atstovaujamo *Steuerberater* F. Russ,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir L. Lozano Palacios,

susipažin? su 2018 m. sausio 30 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima š?

Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? pateikti d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 63, 65, 167, 185 ir 186 straipsni? išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrin?jant, pirma, Achim Kollroß ir *Finanzamt Dachau* (Dachau mokes?i? administratorius, Vokietija) gin?? ir, antra, Erich Wirtl ir *Finanzamt Göppingen* (Gepingeno mokes?i? administratorius, Vokietija) gin?? d?l ši? administratori? atsisakymo suteikti šiems fiziniams asmenims teis? ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), susijusio su išankstiniais mok?jimais už kogeneracini? j?gaini? tiekim?, nors jos galiausiai nebuvo patiektos, atskait?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Direktyvos 2006/112 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? tekim?.“

4 Šios direktyvos 65 straipsnyje numatyta:

„Kai apmok?jimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda gavus atlyg? ir apskai?iuojama nuo gautos sumos dydžio.“

5 Šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba, kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytais s?lygomis.“

6 Tos pa?ios direktyvos 167 straipsnis suformuluotas taip:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

7 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? tekim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

8 Šios direktyvos 178 straipsnis suformuluotas taip:

„Kad galėt? gyvendinti teis? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašyt? sąskait? fakt?r?;

<...>“

9 Min?tos direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

„Pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.“

10 Tos pa?ios direktyvos 185 straipsnyje numatyta:

„1. Vis? pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kain? nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti arba kai deramai ?rodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prek?s yra tiekiamos kaip mažavert?s dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali reikalauti atskait? patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti, arba ?vykus vagystei.“

11 Direktyvos 2006/112 186 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s nustato išsamias 184 ir 185 straipsni? taikymo taisykles.“.

Vokietijos teis?

12 Pagrindin?ms byloms taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokes?io ?statymas, toliau – *UStG*) 13 straipsnio „Prievo? apskai?iuoti pirkimo mokest?“ 1 dalyje nustatyta:

„Mokestis tampa mok?tinas

1. už preki? tiekim? ir kit? paslaug? teikim?

a) apskai?iuojant mokest? pagal sutart? atlyg? (16 straipsnio 1 dalies pirmas sakinys) pasibaigus apskaitos laikotarpiui, per kur? buvo atliktas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas. Tai taikoma ir preki? tiekimui ar paslaug? teikimui dalims. <...> Jei atlygis arba atlygio dalis gaunama, kai neatliktas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas ar dalies j? teikimas ar tiekimas, mokestis tampa apskai?iuotinas pasibaigus apskaitos laikotarpiui, per kur? atlygis arba atlygio dalis buvo gauti.

<...>“

13 *UStG* 14c straipsnyje „Neteisingas arba nepagr?stas mokes?io nurodymas“ numatyta:

„(1) Jeigu verslininkas s?skaitoje fakt?roje, susijusioje su prek? tiekimu ar suteiktomis kitomis paslaugomis, atskirai nurodo didesn? mokes?io sum? nei mok?tina už sandor? pagal š? ?statym? (klaidingas mokes?io nurodymas), jis taip pat privalo sumok?ti perteklin? sum?. Jeigu šis asmuo pataiso mokes?io sum? prek?s ar paslaugos gav?jui, pagal analogij? taikomas 17 straipsnio 1 dalis.

<...>

(2) Asmuo, kuris s?skaitoje fakt?roje atskirai nurodo mokes?io sum?, nors neturi tam ?galiojim? (nepagr?stas mokes?io nurodymas), privalo sumok?ti nurodyt? sum?. Tas pats taikytina ir tada, kai asmuo, panašiai kaip prek? tiekiantis ar paslaug? teikiantis verslininkas, pateikia s?skait? ir atskirai nurodo mokes?io sum?, nors jis ir n?ra verslininkas arba jis netiekia prek? ar netiekia kit? paslaug?. Pagal pirm? ir antr? sakinius mok?tino mokes?io suma gali b?ti pataisyta, jeigu tai nedaro poveikio mokestin?ms pajamoms. Tikslinimas neturi poveikio mokes?i? pajamoms, jeigu s?skaitos fakt?rosgav?jas neatskaito pirkimo mokes?io arba jeigu atskaitytas pirkimo mokestis sumokamas mokes?i? administratoriui. D?l mok?tino mokes?io sumos tikslinimo mokes?i? administratoriui turi b?ti pateiktas atskiras rašytinis prašymas ir, gavus šio administratoriaus patvirtinim?, šis tikslinimas atliktas pagal analogij? taikant 17 straipsnio 1 dal? už mokestin? laikotarp?, kuriuo buvo ?vykdytos ketvirto sakinio s?lygos.“

14 Šio ?statymo 15 straipsnio „Pirkimo mokes?io atskaita“ 1 dalyje nustatyta:

„Verslininkas turi teis? atskaityti šiuos sumok?tus pirkimo mokes?ius:

1. Pagal ?statym? mok?tin? mokest? už kito verslininko jo ?monei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas. ?gyvendinti teis? ? atskait? verslininkas gali tuomet, kai turi pagal 14 ir 14a straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?. Jei atskirai nurodytas mokestis yra apskai?iuotas už mok?jim?, atlikt? prieš ?vykdant šiuos sandorius, j? galima atskaityti nuo s?skaitos fakt?ros išrašymo ir mok?jimo atlikimo momento.

<...>“

15 Šio ?statymo 17 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Jei pasikei?ia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vert?, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punkt?, sandor? ?vykd?s verslininkas turi patikslinti už š? sandor? mok?tin? mokes?io sum?. Patiekt? prek? ar suteikt? paslaug? gav?s verslininkas taip pat turi patikslinti šiuo tikslu atskaitytino pirkimo PVM sum?. <...>

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

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

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

<...>“

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-660/16

16 2010 m. balandžio 10 d. A. Kollroß užsisakė kogenacinę įrangą iš kompanijos *G-GmbH* (toliau – GA). 2010 m. balandžio 12 d. GA patvirtino užsakymą ir už tiekiamą prekę pateikė 30 000 EUR avansinį sąskaitą faktūrą atskirai nurodydama 5 700 EUR PVM. Tuo pat metu A. Kollroß registravo atsinaujinančiąjį išteklių energijos gamybos veikalą 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 patiektas. Buvo iškelta GA bankroto byla, tačiau vėliau ji buvo nutraukta dėl nepakankamo turto. GA vardu veikė asmenys baudžiamąja tvarka buvo nuteisti dėl organizuotos grupės sukčiavimo ir sukčiavimo vykdančių profesinį veikalą (88 atvejai), taip pat dėl tyčinio bankroto, dėl kurio nukentėjo kogenacinę įrangą pirkęjai. Vis dėlto iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad buvo sukčiaujama mokesčių srityje.

18 A. Kollroß už 2010 m., dėl kurio vyksta ginčas, prašė leisti atskaityti pirkimo mokesčius už atliktą išankstinį mokėjimą. Dachau mokesčių administratorius atsisakė suteikti teisę šiai atskaitai, 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 pateikusio teismo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) penktajai kolegijai buvo pateiktas kasacinis skundas.

20 Šis teismas mano, kad A. Kollroß atitinka bendrąsias teises į pirkimo PVM, susijusio su išankstiniu mokėjimu, atskaitą sąlygas, nurodytas Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte.

21 Šis teismas remiasi Sprendimo *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) 39 punktu, iš kurio matyti, kad prievolės apskaituoti mokesčius, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 65 straipsnį, atsiradimas reiškia, jog apmokestinimo momentas, taigi ir prekės tiekimas ar paslaugos teikimas nėra neaiškus.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, kokių požymių reikėtų vadovautis vertinant šią sąlygą. Šio teismo manymu, visiškai objektyvus vertinimas, neatsižvelgiant į išankstinį mokėjimą atlikusio mokesčio mokėtojo požįrį, reikštų pernelyg sunkią naštą verslininkui.

23 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar dėl priešasčių, 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 reiškia 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 mokesčius. Jo manymu, išankstinį mokėjimą atlikęs apmokestinamasis asmuo atskaitai turi patikslinti tik tuomet, kai išankstinis mokėjimas grąžintas.

25 Dėl mokesčių administratoriui tenkančių pareigų grąžinti mokesčius, jeigu jo negalima

susigrąžinti iš išankstinio mokesčio gavėjo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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 mokesčiu, nes susigrąžinti mokesčio iš išankstinio mokesčio gavėjo gali būti neįmanoma arba pernelyg sudėtinga.

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

„1. Ar reikalavimai, kad prekės tiekimas tikrai būtų vykęs, kaip pirkimo mokesčio nuo išankstinio mokesčio 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 išankstinis mokesčių 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 mokesčius ir teisė į atskaitą atsiranda vienu metu, ir į reglamentavimo galiojimus, kurie valstybėms narėms suteikiami pagal šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipį ir 186 straipsnį, valstybės narės turi teisę mokesčio ir atskaitos tikslinimą vienodai sieti su išankstinio mokesčio grąžinimu?

3. Ar kompetentingas mokesčių administratorius turi išankstinį mokesčių atlikusiam mokesčio mokėtojui grąžinti mokesčius, kai jis iš išankstinio mokesčio gavėjo negali atgauti šio mokesčio? 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 kogeneracinį įėjimą už 30 000 EUR, prie šios sumos buvo priskaičiuota 5 700 EUR PVM; prekė iš anksto buvo numatyta pateikti per keturiolika savaičių po šios sumos gavimo. 2010 m. rugpjūčio 27 d. E. Wirtl banko pavedimu atliko 35 700 EUR avansinį mokėjimą, kurio reikalauti 2010 m. rugpjūčio 6 d., ir gavo iš GB 2010 m. rugpjūčio 28 d. kogeneracinės įėjimo 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 įėjimo sąsigijimą. Jis taip pat nurodė Gepingeno mokesčių administratoriui, kad jis ketino išnuomoti šį turtą GB.

29 Vis dėlto minėta kogeneracinė įėjimo niekada nebuvo pateikta. 2011 m. GB buvo iškelta bankroto byla ir vienuolika GB grupės veikiančių asmenų buvo nuteisti baudžiamąja tvarka dėl organizuotos grupės sukėlavimo ir sukėlavimo vykdant profesinę veiklą (88 atvejai).

30 Gepingeno mokesčių administratorius atmetė metinę PVM deklaraciją už 2010 mokesčius metus, už kuriuos E. Wirtl atskaitė 5 700 EUR sumą kaip pirkimo mokesčius, sumokėtą atliekant išankstinį mokėjimą už GB parduotą kogeneracinį įėjimą.

31 E. Wirtl pateiktas skundas dėl šio sprendimo buvo atmestas, bet *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finansų teismas, Vokietija) savo 2014 m. rugsėjo 19 d. sprendimu patenkino ieškinį dėl šio sprendimo atmesti.

32 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo *Bundesfinanzhof* (Federalinis

finansų teismas) vienuoliktą kolegiją, 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, kurį jis turi sumokėti valstybės biudžetui, atsiradimas iš esmės negali priklausyti nuo to, ką žinojo ar turėjo žinoti išankstinio mokėjimo turėtojas atlikti asmuo.

33 Kiek tai susiję su saskaitytoje fakturoje dėl apmokestinamojo sandorio nebuvimo klaidingai nurodyto PVM vertinimu, iš Direktyvos 2006/112 matyti, kad du dalyvaujantys šio subjektai nebūtinai turi būti vertinami vienodai. Viena vertus, pagal šios direktyvos 203 straipsnį, kuris nacionalinė teisė buvo perkeltas UStG 14c straipsniu, nesant apmokestinamojo sandorio saskaityto fakturoje išrašyto asmuo turi prievolę sumokėti šioje saskaitytoje fakturoje nurodytą PVM, kai – kaip šiuo atveju – tiekimas galiausiai nebuvo vykdytas. Antra vertus, pagal šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius saskaitytos faktūros gavėjo naudojimas teisę atskaityti yra apribotas vien mokesčiais, susijusiais su PVM apmokestinamu sandoriu. Taigi, įgyjas negali atskaityti su išankstinio mokėjimu susijusio mokesčio, nesvarbu, ar tiekėjas jam grąžino šį išankstinio 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 nevykdytas.

35 Šiomis aplinkybomis *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 išankstinio mokėjimą atskaita negalima, kai išankstinio mokėjimo momentu neaišku, ar vyks apmokestinimo momentas. Ar tai turi būti vertinama pagal objektyvią situaciją, ar remiantis objektyviu išankstinio mokėjimo atlikusio mokesčio mokėtojo požiūriu?

2. Ar 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *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 saskaityto fakturoje atlikta atskaita, neturi būti grąžintas atliktas išankstinis mokėjimas, kai šis tiekimas galiausiai nevykdomas?

3. Jei ankstesnį klausimą bus atsakyta teigiamai, ar Direktyvos [2006/112] <...> 186 straipsnyje, pagal kurį valstybės narės 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 išankstinio 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 bylose C-660/16 ir C-661/16

36 Savo pirmaisiais klausimais bylose 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 išankstinio mokėjimą atskaitos sąlygomis, turi būti aiškinami vien objektyviai, o gal atsižvelgiant į informaciją, kad išankstinio mokėjimą atlikęs apmokestinamasis asmuo, esant tokioms aplinkyboms, kaip susiklosčiusios pagrindinėse bylose, žinojo arba turėjo žinoti, kad atitinkamą prekių tiekimas nebuvo vykdytas dėl faktinių priežasčių, dėl kurių tiekėjas darbuotojai buvo nuteisti už sukčiavimą.

37 Primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį teisę atskaityti pirkimo PVM

atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti mokesť.

38 Pagal šios direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolę į apskaičiuoti atsiranda atlikus prekų 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, prievolę apskaičiuoti mokesť atsiranda gavus atlygą 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 prievolę apskaičiuoti PVM, reikia, kad visa su apmokestinimo momentu susijusi informacija, t. y. informacija apie būsimą prekų tiekimą ar paslaugų teikimą, jau būtų žinoma ir, konkrečiai kalbant, kad šios prekų 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 prekų 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 prekų tiekimo arba paslaugų teikimo atlikimo tikrumą, nuo kurio priklauso prievolę apskaičiuoti su apmokėjimu susijusį PVM ir atitinkamos teisės į atskaitą atsiradimas, reikia atsižvelgti į mokėjimo atlikimo momentą.

43 Šiuo atveju iš dviejų nutarimų dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad tuo momentu, kai A. Kollroß ir E. Wirtl atliko atitinkamus išankstinius mokėjimus, prekų, kurios turėjo būti tiekimo dalykas, buvo aiškiai identifikuotos. Konkrečiai kalbant, šių prekų charakteristikos ir kaina buvo aiškiai nurodytos.

44 Taigi, tokiomis aplinkybomis, 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 būsimą tiekimo aplinkybų 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 prekų tiekimo data tiksliai nežinoma, neleidžia daryti išvados, kad nėra žinomos svarbios apmokestinimo momento, būtent būsimą tiekimo, aplinkybės. Be to, šio patikslinimo nebuvimas pats savaime negali paneigti, kad šis tiekimas tikrai bus atliktas.

46 Kadangi šie patikslinimai buvo pateikti, tokiomis aplinkybomis, kaip nagrinėjamos pagrindinėse bylose, reikia išnagrinėti klausimą dėl galimo neaiškumo veiksnio, dėl kurio Direktyvos 2006/112 65 straipsnis negalėtų būti taikomas. Šiuo klausimu pagal nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nagrinėjamos prekų nebuvo pateiktos ne dėl sukčiavimo mokesčių srityje, bet dėl šių prekų tiekėjui dirbusių asmenų veiksmų; vėliau jie buvo nuteisti dėl sukčiavimo veikiant organizuota grupe vykdant profesinį veiklą. Taigi, iš nutarimų 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 mokestį, nes kontrahentai taip išreiškia savo ketinimą vykdyti visus finansiniussipareigojimus, susijusius su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, iš anksto (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimu *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments*, C-419/02, EU:C:2006:122, 49 punktą).

48 Šiomis aplinkybomis, viena vertus, kadangi išankstinio mokėjimo gavimo momentu sulygos, susijusios su prievole apskaičiuoti PVM, kaip antai nurodytos šio sprendimo 42 ir 43 punktuose, yra vykdytos, atsiranda teisė atskaitę ir apmokestinamasis asmuo, kuris atliko šį mokėjimą, šiuo momentu gali gyvendinti minėtą teisę, nesant reikalo atsižvelgti į kitas faktines aplinkybes, apie kurias sužinota vėliau ir dėl kurių nagrinjamam prekių tiekimas ar paslaugų teikimas tampa neaiškus.

49 Kita vertus, nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti šiam mokesčio mokėjimui leisti pasinaudoti šia teise, jeigu, atsižvelgiant į objektyvius veiksnius, rodoma, 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 vykdyti visus finansiniussipareigojimus, 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 aplinkybomis pirmuosius klausimus byloje C-660/16 ir C-661/16 reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 65 ir 167 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkybomis, kaip nagrinjamąs pagrįdinę bylose, potencialiam nagrinjamam prekių pirkėjui negali būti atsisakyta suteikti teisę PVM už išankstinį mokėjimą atskaitę, nes šis išankstinis mokėjimas buvo atliktas ir gautas, o šio mokėjimo momentu visos svarbios būsimos prekių tiekimo aplinkybųs galėjo būti laikomos pirkėjui žinomomis, todėl atrodė, jog šis prekių tiekimas tikrai aiškus. Vis dėlto minėtam pirkėjui gali būti atsisakyta suteikti tokia teisė, jeigu, atsižvelgiant į objektyvius veiksnius, rodoma, 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 sulygos, kuriomis vadovaudamasis nacionalinis mokesčių administratorius gali pareikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų tikslinimą.

54 Dėl vykių, buvusių po to, kai apmokestinamasis asmuo atliko PVM atskaitę, galimo poveikio minėtai atskaitai pažymėtina, jog iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad prekių ar paslaugų naudojimas ar numatytas jų naudojimas lemia pirminės atskaitos, kuri 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 punkt?).

55 Iš ties? Direktyvos 2006/112 184 ir 186 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Juo siekiama padidinti atskaitos sistemos tikslum? tam, kad b?t? užtikrintas PVM neutralumas, kad ankstesniame etape ?vykdytais sandoriais ir toliau b?t? galima gr?sti teis? ? atskait?, bet tik tuo atveju, jeigu jais siekiama atlikti šiuo mokes?iu apmokestinamus prek? tiekimus ar paslaug? teikimus. Šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teis? ? pirkimo PVM atskait? su atitinkam? prek? ir paslaug? panaudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:644, 30 ir 31 punktai).

56 D?l prievol?s tikslinti pirkimo mokes?io atskait? atsiradimo pažym?tina, kad Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kur? toks tikslinimas atliekamas vis? pirma tada, kai, pateikus PVM deklaracij?, pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina suma (2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C?234/11, EU:C:2012:614, 26 punktas ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *FIRIN*, C?107/11, EU:C:2012:644, 32 punktas).

57 Šiuo atveju, kaip jau buvo patikslinta šio sprendimo 46 punkte, pagrindin?se bylose nagrin?jamos prek?s nebuvo patiektos, ir momentas, kada paaišk?jo, kad šios prek?s nebus patiektos, buvo v?lesnis nei apmok?jim? atlikimo ir paskesni? PVM deklaracij? pateikimo data.

58 Šiuo klausimu 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN* (C?107/13, EU:C:2014:151) 52 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad tokiu atveju, koks nagrin?jamas byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, kai negin?ijama, kad prek?, už kurias pirk?jas atliko išankstin? mok?jim?, tiekimas nebus atliktas, reikia daryti išvad?, kad veiksniai, ? kuriuos buvo atsižvelgta nustatant pirkimo PVM atskaitos sum?, pokytis ?vyko jau po PVM deklaracijos pateikimo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dal?. Tod?l tokiu atveju mokes?io administratorius gali reikalauti patikslinti apmokestinamojo asmens atskaityt? PVM.

59 Tod?l tam tikros aplinkyb?s atskiria pagrindines bylas nuo bylos, kurioje buvo priimtas šis sprendimas.

60 Viena vertus, kaip teisingai pažym?jo Europos Komisija, pagrindin?se bylose pirk?jai jau gavo pajam? iš prek?, už kurias jie buvo atlik? išankstinius mok?jimus, dar iki j? faktinio patiekimo. Iš ties? iš nutar?i? d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pirk?jai išnuomojo nagrin?jamas prekes ir iš to gavo nuompinigi?. Taigi šios pirkimo mokes?iu apmokestintos prek?s iš ties? iš dalies buvo naudojamos vykdant apmokestinamuosius pardavimo sandorius.

61 Kita vertus, abi pagrindines bylas apib?dina tas faktas, kad pirk?j? užsakyt? prek? tiekimas negal?jo b?ti organizuotos grup?s suk?iavimo, kuriame dalyvavo tiek?j? atstovai, o d?l to šiems tiek?jams buvo iškeltos bankroto bylos, iš kuri? viena d?l 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), n?ra susijusios su suk?iavimo PVM srityje atvejais. Šiuo atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas laiko, kad tiek?jai sumok?jo PVM už pagrindin?se bylose nagrin?jamus išankstinius mok?jimus ? valstyb?s išd?. Be to, kadangi šie tiek?jai d?l savo nemokumo negr?žino nagrin?jam? išankstini? mok?jim?, j? už šiuos išankstinius mok?jimus ? valstyb?s išd? mok?tinas PVM neturi b?ti tikslinamas pagal Direktyvos 2006/112 65, 90 ir 123 straipsni? nuostatas. Darytina išvada, kad tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?se bylose, pirk?j? teis?s ? PVM už šiuos išankstinius mok?jimus atskait? ?gyvendinimas nesukelia valstyb?s išdui jokios mokestini? pajam? 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 prekų pirkėjas remdamasis tuo, jog jis už šį tiekimo atliko atitinkamą išankstinį mokėjimą.

64 Vis dėlto pažymėtina, kad patikslinus teisę atskaitė tokiu atveju, kai išankstinis mokėjimas nebuvo grąžintas, mokesčių neutralumo principo laikymasis garantuojamas suteikiant galimybę – jį 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 tiekėjo nemokumą, pirkėjams būtų pernelyg sunku ar net neįmanoma susigrąžinti išankstinius mokėjimus, kuriuos jie sąžiningai atliko už užsąskaitę prekių tiekimą.

66 Be to, kiek tai susiję su dėl apmokestinamojo sandorio nebuvimo nepagrįstai sąskaitose fakturose 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 kompetentingą mokesčių inspekciją grąžinti sumas, kurias jis per klaidą sumokėjo kaip PVM, prekų pirkėjas turi teisę inicijuoti bylą prieš šį tiekėją, kad, savo ruožtu, iš jo susigrąžintų šį mokesčių. Vis dėlto Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad jeigu tokios bylos inicijuoti neįmanoma arba tai padaryti pernelyg sudėtinga, ypač tiekėjo nemokumo atveju, pagal minimumus principus galima reikalauti, kad atitinkamos prekų 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, atskaitę, pirkėjai, atsižvelgiant į ankstesniame punkte nurodytus svarstymus, turėjo teisę iš mokesčių institucijų reikalauti tokios pašios sumos, kurią jos susigrąžino atlikdamos šį tikslinimą.

68 Be to, akivaizdu, kad būtų neprotinga pareigoti minimumus pirkėjus patikslinti šią atskaitę ir tada mąginti inicijuoti bylą prieš mokesčių institucijas, siekiant susigrąžinti PVM, kuris buvo sumokėtas už nagrinėjamus išankstinius mokėjimus.

69 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, 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 prekų 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, trečiąjį klausimą byloje C-660/16 atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

71 Kadangi šis procesas pagrindinėje byloje šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinę

sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamos bylose, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 65 ir 167 straipsnius reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?se bylose, potencialiam nagrin?jam? prek? pirk?jui negali b?ti atsisakyta suteikti teis? ? prid?tin?s vert?s mokes?io už atlikt? išankstin? mok?jim? atskait?, nes šis išankstinis mok?jimas buvo atliktas ir gautas, o šio mok?jimo momentu visos svarbios b?simo prek? tiekimo aplinkyb?s gal?jo b?ti laikomos pirk?jui žinomomis, tod?l atrod?, jog šis prek? tiekimas aiškus. Vis d?lto min?tam pirk?jui gali b?ti atsisakyta suteikti toki? teis?, jeigu, atsižvelgiant ? objektyvius veiksnius, nustatyta, kad išankstinio mok?jimo atlikimo momentu jis žinojo arba pagr?stai tur?jo žinoti, kad šis prek? tiekimas buvo neaiškus.**

2. **Direktyvos 2006/112 185 ir 186 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?se bylose, nedraudžia nacionalin?s teis?s akt? arba praktikos, pagal kuriuos PVM už atlikt? išankstin? mok?jim? už prek?s tiekim? atskaitos tikslinimas siejamas su šio tiek?jo gauto išankstinio mok?jimo gr?žinimu.**

Parašai.

* *Proceso kalba: vokie?i?.