



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
JULIANE KOKOTT IŠVADA,  
pateikta 2013 m. gruodžio 19 d.<sup>1</sup>

**Byla C-107/13**

**„FIRIN“ OOD  
prieš**

**Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri  
Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 2006/112/EB — Perkant sumokėto mokesčio atskaita — Atskaitos tikslinimas apmokėjimo atveju, kai prekių tiekimas neatliktas“

### I – Įvadas

1. Dar kartą Teisingumo Teismas gavo klausimą, kurį pateikė Bulgarijos teismas dėl atsisakymo suteikti teisę į atskaitą dėl galimo sukčiavimo PVM srityje. Šis atvejis ypatingas tuo, kad buvo prašoma leisti taikyti atskaitą dėl išankstinio apmokėjimo, po kurio nebuvo atliktas prekių tiekimas.

2. Iki šiol Teisingumo Teismas nenagrinėjo išankstinio apmokėjimo atvejo tokiomis aplinkybėmis. Todėl ši atvejį reikia vertinti ne tik kaip įprastai Teisingumo Teismo praktikoje nagrinėtus atsisakymo suteikti teisę į atskaitą dėl sukčiavimo PVM srityje atvejus, kuriuos kartais sunku nustatyti, bet ir atsakyti į iki šiol nenagrinėtą klausimą dėl bendrojo intereso reikšmės PVM teisei išaiškinimo.

### II – Teisinis pagrindas

#### A – Sąjungos teisė

3. Teisė į atskaitą reglamentuojama 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos<sup>2</sup> (toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio a punkte:

„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.“

<sup>1</sup> — Originalo kalba: vokiečių.

<sup>2</sup> — OL L 347, p. 1.

4. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į PVM atskaitą įgyjama „atsiradus prievolei apskaičiuoti mokesť“. Pagal 63 straipsnį prievolė apskaičiuoti mokesť atsiranda „atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą“. 65 straipsnyje numatytos šios specialios taisyklės:

„Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.“

5. PVM direktyvoje numatyta, kad tam tikrais atvejais galima tikslinti mokėtiną mokesť ir atskaitą. Mokėtino mokesčio tikslinimas reglamentuojamas 90 straipsnio 1 dalyje:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.“

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

7. Be to, PVM direktyvos 192a ir paskesniuose straipsniuose numatytos taisyklės, susijusios su „asmenimis, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM mokesčių institucijoms“. Pagal pagrindinę 193 straipsnyje nustatytą taisyklę PVM moka apmokestinamasis asmuo, „vykdantis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą <...>“.

8. Šiuo klausimu PVM direktyvos 44 konstatuojamojoje dalyje numatyta: „Valstybėms narėms turėtų būti užtikrinta galimybė numatyti, kad kitas asmuo, nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, būtų solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.“

9. PVM direktyvos 205 straipsnyje numatyta beveik tas pats:

„193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkybėmis valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM.“

## B – Nacionalinė teisė

10. Pagal Bulgarijos *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 177 straipsnį registruotas asmuo – apmokestinamo prekių tiekimo gavėjas – atsako už tai, kad kitas registruotas asmuo nesumokėjo mokėtino mokesčio, jei buvo pasinaudota teise į PVM atskaitą, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusią su mokėtinu, bet nesumokėtu PVM.

### III – Pagrindinė byla ir procesas Teisingumo Teisme

11. Pagrindinė byla susijusi su mokestinio patikrinimo aktu, pagal kurį pareiškėjai *Firin OOD* (toliau – *Firin*) nebuvo suteikta teisė į atskaitą dėl *Agra Plani EOOD* (toliau – *Agra Plani*) išrašytos sąskaitos faktūros.

12. Abi įmonės 2010 m. sudarė pirkimo–pardavimo sutartį dėl 10 000 tonų kviečių, nors pagal Bulgarijos teisę *Agra Plani* neturėjo teisės prekiauti grūdais. *Agra Plani* turėjo pristatyti kviečius vėliausiai iki 2012 m. gruodžio 31 d., o *Firin* iš anksto sumokėti pirkimo kainą – 3,6 mln. BGN (apie 1,8 mln. EUR). Todėl *Firin* prašė suteikti teisę į atskaitą po to, kai ji *Agra Plani* sumokėjo 4,17 mln. BGN.

13. Šią sumą *Agra Plani* pervedė bendrovei *York Skay EOOD* kaip tariamą paskolą, o ši bendrovė tą pačią dieną pervedė 3,6 mln. BGN sumą atgal *Firin* kaip papildomą kapitalo įnašą. *Firin* akcininkai buvo *York Skay EOOD* ir vienas fizinis asmuo, kuris savo ruožtu buvo vienintelis *Agra Plani* akcininkas.

14. Po to, kai *Agra Plani* pagal pirkimo–pardavimo sutartį nesumokėjo jokio PVM ir nepristatė kviečių, o 2011 m. balandžio mėn. išsiregistravo iš apmokestinamųjų asmenų registro, Bulgarijos mokesčių administratorius pareikalavo iš *Firin* grąžinti pirkimo–pardavimo sutartyje nurodytą mokestį. Jo nuomone, pirminė teisė į atskaitą netaikoma išankstiniam apmokėjimui, kai sutartas prekių tiekimas vėliau neįvykdomas. Be to, jis mano, kad šiuo atveju buvo fiktyvus sandoris ir fiktyvus pinigų srautas, todėl *Firin* žinojo, kad pagal pirkimo–pardavimo sutartį mokėtinas PVM nebus sumokėtas.

15. *Administrativen sad Veliko Tarnovo*, nagrinėjantis ginčą dėl atsisakymo suteikti teisę į atskaitą, remdamasis SESV 267 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui tokius klausimus:

1. Ar tokiais kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje atvejais, kai iš anksto mokant už būsimą ir aiškiai apibrėžtą apmokestinamą prekių tiekimą iškart ir veiksmingai pasinaudota PVM atskaita, PVM direktyvos 168 straipsnio a punkta, siejamą su 65 straipsniu, 90 straipsnio 1 dalimi ir 185 straipsnio 1 dalimi, reikia aiškinti taip, kad dėl to, jog dėl objektyvių ir (arba) subjektyvių priežasčių prekės nebuvo pristatytos pagal tiekimo sąlygas, teisę į PVM atskaitą turi būti atsisakyta suteikti tuo momentu, kai ta teise pasinaudojama?
2. Ar iš šio išaiškinimo ir atsižvelgiant į PVM neutralumo principą matyti, kad šioje situacijoje reikšminga tiekėjos turima objektyvi galimybė nacionaliniame įstatyme nurodytu būdu patikslinti sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM ir (arba) apmokestinamąją vertę ir kokią įtaką toks tikslinimas turėtų pradiniam atsisakymui suteikti teisę į PVM atskaitą?
3. Ar PVM direktyvos 205 straipsnį, siejamą su 168 straipsnio a punktu ir 193 straipsniu, atsižvelgiant į 44 konstatuojamąją dalį, reikia aiškinti taip, kad valstybės narės gali atsisakyti suteikti prekių gavėjui teisę į PVM atskaitą taikydamos tik tuos kriterijus, kuriuos pačios nustatė nacionaliniame įstatyme, pagal kuriuos PVM turi sumokėti kitas, o ne apmokestinamasis asmuo, jei tokiu atveju galutinis mokestinis rezultatas skirtųsi nuo to, kuris būtų gautas griežtai laikantis valstybės narės nustatytų taisyklių?
4. Jei atsakymas į trečiąjį klausimą būtų teigiamas, ar nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, suderinamos su PVM direktyvos 205 straipsniu ir veiksmingumo bei proporcingumo principais, jei jose įtvirtinta solidari atsakomybė už PVM sumokėjimą remiantis prielaidomis, pagrįstomis ne tiesiogiai nustatomomis objektyviomis faktinėmis aplinkybėmis, o performuluotais civilinės teisės institutais, dėl kurių ginčo atveju sprendžiama kitokia teisine tvarka?

16. Per procesą Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė Bulgarijos mokesčių administratorius, Bulgarijos Respublika, Estijos Respublika, Italijos Respublika ir Komisija.

#### IV – Teisinis vertinimas

17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia keturis prejudicinius klausimus, susijusius su dviem skirtingomis PVM direktyvos reglamentavimo sritimis. Pirmai sričiai priskirtini pirmasis, antrasis ir trečiasis prejudiciniai klausimai, susiję su atsisakymu suteikti teisę į atskaitą, atsižvelgiant būtent į PVM direktyvos 167 ir paskesnių straipsnių bei 184 ir paskesnių straipsnių nuostatas. Antrajai sričiai priskirtinas ketvirtasis ir iš dalies trečiasis prejudiciniai klausimai, susiję su apmokestinamojo asmens solidaria atsakomybe už kito asmens mokesčio skolą pagal PVM direktyvos 205 straipsnį.

18. Pažymėtina, kad reikia visiškai atskirti atsisakymą suteikti teisę į atskaitą ir atsakomybę už kito asmens mokesčio skolą. Atskaitai ir atsakomybei taikomi skirtingi PVM direktyvos reikalavimai ir nuostatos.

19. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą pats jį pateikęs teismas nurodė, kad Bulgarijos mokesčių administratorius apmokestinamojo asmens *Firin nelaiškė solidariai atsakingu už Agra Plani* mokesčio skolą, bet atsisakė jam suteikti teisę į atskaitą. Pagal nusistovėjusią praktiką Teisingumo Teismas gali atsisakyti pateikti prašomą aiškinimą, jei jis akivaizdžiai nesusijęs su pagrindinės bylos dalyku<sup>3</sup>. Atsižvelgiant į tai, prejudiciniai klausimai yra nepriimtini tiek, kiek jie susiję su apmokestinamojo asmens solidaria atsakomybe už kito asmens mokesčines skolas, nes šis klausimas nėra svarbus pagrindžiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Todėl nereikia atsakyti nei į ketvirtąjį, nei į trečiąjį klausimus tiek, kiek jie susiję su PVM direktyvos 205 straipsnio aiškinimu.

20. Kalbant apie teisę į atskaitą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmuoju, antruoju ir trečiuoju prejudiciniais klausimais nori žinoti, ar ši teisė nesuteikiama, kai gavus apmokėjimą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 65 straipsnį, tiekimas neatliekamas (žr. B dalį), ir ar svarbu, kad tiekėjas turi sumokėti PVM už nesuteiktą tiekimą (žr. C dalį). Tam, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui būtų galima pateikti naudingą atsakymą<sup>4</sup>, pirmiausia išnagrinėsiu klausimą, kokiomis aplinkybėmis iš viso atsiranda teisė į atskaitą atlikus apmokėjimą (žr. A dalį).

#### A – Teisės į atskaitą atsiradimas atlikus apmokėjimą

21. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį. Pagrindinėje byloje svarbu tai, kad ginčytina *Firin* teisė į atskaitą, atsižvelgiant į pirkimo–pardavimo sutartį, sudarytą su *Agra Plani*, reiškia, jog *Agra Plani* atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį išdui. Pagal PVM direktyvos 63 straipsnį prievolė mokėti mokestį iš esmės atsiranda tik tada, kai atliekamas prekių tiekimas, kurio neįvykdė *Agra Plani*.

3 — 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimas *Della Rocca* (C-290/12, 29 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

4 — Žr. šiuo klausimu tik Teisingumo Teismo 1986 m. kovo 20 d. Sprendimą *Tissier* (35/85, Rink. p. 1207, 9 punktą) ir 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimą *Worten* (C-342/12, 30 punktą).

22. Tačiau jei jau atliktas apmokėjimas už apmokestinamąjį sandorį, pagal PVM direktyvos 65 straipsnį, kai apmokestinamasis asmuo gauna apmokėjimą, atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį ir su ja teisė į atskaitą. Toks apmokėjimas gali būti apribotas ne tik atlygio dalimi, bet, kaip ir šiuo atveju, sudaryti visą atlygį<sup>5</sup>. Pagal Teisingumo Teismo praktiką taikant PVM direktyvos 65 straipsnį reikalaujama, kad būtų žinomi visi apmokestinimo momento elementai, t. y. būsimas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, ypač nustatytos prekės ar paslaugos apmokėjimo momentu.<sup>6</sup>

23. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuose remiamasi tuo, kad, neatsižvelgiant į vėlesnį apmokėjimą, tiekėja *Agra Plani* turėjo iš tiesų atlikti tiekimą ir gauti apmokėjimą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 65 straipsnį. Be to, ypač pirmajame prejudiciniame klausime pažymima, kad minėtoje teismo praktikoje nurodytos tiekimo apibrėžtumo sąlygos šiuo atveju yra įvykdytos. Iš to prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas daro išvadą, kad *Firin* iš principo turi teisę į atskaitą.

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymėjo, kad PVM direktyvos 65 straipsnis taip pat negali būti taikomas, kai apmokėjimo momentu neaišku, ar bus atliktas tiekimas.

25. Todėl Teisingumo Teismas atmetė šios nuostatos taikymą tokiu atveju, nes pirkėjas bet kada vienašališkai gali nutraukti sutartį<sup>7</sup>. Dėl šios nutraukimo galimybės nėra aišku, ar vėliau iš tiesų bus atliktas apmokestinamas tiekimas.

26. Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką PVM direktyvos 65 straipsnį, kaip 63 straipsnyje nustatytos pagrindinės taisyklės išimtį, reikia aiškinti siaurai.<sup>8</sup> Pagal PVM direktyvos 62 straipsnio 1 punktą įvykus apmokestinimo momentui įvykdomos prievolei apskaičiuoti mokestį atsirasti būtinos teisinės sąlygos. Iš to matyti, kad prievolė apskaičiuoti mokestį gali atsirasti kartu su apmokestinimo momentu arba po jo, bet iš esmės ne prieš jį.<sup>9</sup> Apmokestinimo momentas, atsižvelgiant į PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, įvyksta tik tada, kai atliekamas prekių tiekimas už atlygį. Jei pagal PVM direktyvos 65 straipsnį leidžiama išankstinio apmokėjimo atveju atsirasti prievolei apskaičiuoti mokestį prieš įvykstant apmokestinimo momentui ir dėl to atsiranda pagrindas apmokestinti, vykstant įprastai eigai galima tikėtis, kad bus įvykdytas apmokestinamasis tiekimas. Jei dėl to kyla konkrečių abejonių, PVM direktyvos 65 straipsnis netaikytinas.

27. Tokių abejonių gali kilti pagrindinėje byloje.

28. Atsižvelgiant į aplinkybes, taip yra, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirkimo–pardavimo sutartį prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuose apibrėžė kaip iš dalies „fiktyvią“. Į kviečių tiekimą galėjo būti nerimtai žiūrima nuo pat pradžių.

29. Kita vertus, šiomis aplinkybėmis reikia atsižvelgti į faktą, kad *Agra Plani* neturėjo teisės tiekti kviečių, todėl pirkimo–pardavimo sutartis galėjo būti negaliojanti. Nors pagal mokesčių neutralumo principą draudžiama daryti bet koki skirtumą tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių.<sup>10</sup> Dėl to, kad tiekimas draudžiamas įstatymais, apmokėjimo momentu taip pat gali kilti abejonių, ar tiekimas bus įvykdytas.

5 — 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Orfey* (C-549/11, 37 punktą) ir 2013 m. kovo 7 d. Sprendimas *Efir* (C-19/12, 39 punktą).

6 — 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments* (C-419/02, Rink. p. I-1685, 48 punktą), 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *MacDonald Resorts* (C-270/09, Rink. p. I-13179, 31 punktą), 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Lebara* (C-520/10, 26 punktą), 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Orfey* (C-549/11, 28 punktą) ir 2013 m. kovo 7 d. Sprendimas *Efir* (C-19/12, 32 punktą).

7 — Žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments* (C-419/02, Rink. p. I-1685, 51 punktą).

8 — 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments* (C-419/02, Rink. p. I-1685, 45 punktą), 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Orfey* (C-549/11, 27 punktą) ir 2013 m. kovo 7 d. Sprendimas *Efir* (C-19/12, 32 punktą).

9 — 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments* (C-419/02, Rink. p. I-1685, 46 punktą).

10 — Žr. tik 1998 m. birželio 11 d. Sprendimą *Fischer* (C-283/95, Rink. p. I-3369, 22 punktą) ir 2013 m. kovo 7 d. Sprendimą *GfBk* (C-275/11, 32 punktą).



30. Kadangi šie abu faktai susiję su bylos aplinkybėmis ir nacionalinės teisės išaiškinimu, juos turi išaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje. Kadangi šiuo atveju dėl apmokėjimo momentu kilusių konkrečių abejonių, susijusių su būsimu prekių tiekimu, PVM direktyvos 65 straipsnis negali būti taikomas, pagal PVM direktyvos 167 straipsnį, siejamą su 63 straipsniu, teisė į atskaitą apmokėjimo momentu dar neatsiranda. Siekdama atsakyti į prejudicinį klausimą, vis dėl to toliau remsiuosi prielaida, kad *Firin* turėjo tokią teisę.

*B – Teisės į atskaitą nesuteikimas, kai prekių tiekimas neatliekamas*

31. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori žinoti, ar atsiranda teisė į atskaitą apmokėjimo momentu, dėl kurio taikomas PVM direktyvos 65 straipsnis, jei vėliau apmokestinamasis asmuo neatlieka prekių tiekimo.

32. Šiuo klausimu proceso dalyviai nurodė, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką draudžiama, jei yra objektyvių įrodymų, naudotis šia teise sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Taip yra tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats sukčiauja mokesčių srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, kuriuo sukčiaujama PVM srityje.<sup>11</sup>

33. Tačiau klausimas, ar nesuteikiama teisė į atskaitą esant sukčiavimo santykiams, logiškai kyla po klausimo, ar tokia teisė pagal bendrai galiojančias nuostatas – visiškai neatsižvelgiant į minėtą sukčiavimą – iš viso egzistuoja. Todėl šiuo atveju pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar atskaita pagal PVM direktyvos 184 ir paskesnius straipsnius gali būti tikslinama, kai išankstinio apmokėjimo atveju, kaip tai suprantama pagal 65 straipsnį, nebuvo atliktas prekių tiekimas už atlygį.

34. Pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma. Kaip jau nurodžiau byloje *TETS Haskovo*, be kita ko, tai susiję su klausimu, ar lūkesčiai, kuriais pagrįstas teisės į atskaitą atsiradimas, vėliau realiai išsipildė.<sup>12</sup>

35. Veiksniams, į kuriuos šiuo atveju reikia atsižvelgti nustatant atskaitą, kaip jau minėta<sup>13</sup>, be apmokėjimo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 65 straipsnį, priklauso lūkesčiai, kad po įprasto pardavimo bus įvykdytas apmokestinamas prekių tiekimas. Nustatyta, kad šie lūkesčiai daugiau negali egzistuoti, nes akivaizdu, kad neįvykdytas apmokestinamas prekių tiekimas, todėl pakeisti esminiai veiksniai. Taigi pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį iš esmės reikia tikslinti atskaitą, jei negalima tikėtis, kad bus atliktas prekių tiekimas. Tai pagrindinėje byloje turi išsiaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

36. PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje numatyta nukrypti leidžianti nuostata neprieštarauja tikslinimui. Joje išvardyti atvejai, kai atskaita netikslinama. Prekių nepatiekimas po apmokėjimo joje nenurodytas.

37. Taigi į pirmąjį klausimą iš esmės reikia atsakyti taip: išankstinio apmokėjimo atveju, kai taikomas PVM direktyvos 65 straipsnis, atskaita turi būti tikslinama, jei galiausiai neatliekamas apmokestinamas prekių tiekimas.

11 — Žr. tik 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Evita-K* (C-78/12, 39 ir paskesni straipsniai ir juose nurodyta teismo praktika).

12 — Žr. 2012 m. birželio 14 d. generalinės advokatės išvadą byloje *TETS Haskovo* (C-234/11, 25–28 punktai).

13 — Žr. 24 ir paskesnius punktus.

C – Ryšys su mokesčio skolos tikslinimu

38. Antruoju ir trečiuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori iš esmės žinoti, ar atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą šiuo atveju atskaitos tikslinimas priklauso nuo objektyvios galimybės tikslinti atitinkamą mokesčio skolą. Jei šios skolos tikslinti nereikėtų, nepaisant atskaitos tikslinimo, galiausiai išdas gautų daugiau, nei įprastai turėtų gauti.

39. Mokesčių neutralumo principas yra ne tik speciali lygybės principo išraiška PVM teisėje – jis taip pat reiškia, kad kiekvienas verslininkas, taikant atskaitos schemą, turi būti atleistas nuo mokėtino ar sumokėto PVM<sup>14</sup> už jo veiklą. Šiuo atveju apmokestinamajam asmeniui gali būti taikoma tokia našta, nes iš tiekėjos *Agra Plani* taip pat galima reikalauti sumokėti PVM, o jos kontrahentė *Firin*, nors atliko apmokėjimą, turi patikslinti ir atskaitą.

40. Šiuo aspektu pažymėtina, kad tokiu kaip nagrinėjamas atveju mokesčio skola atsiranda dėl dviejų priežasčių.

41. Pirmiausia tiekėjas turi sumokėti PVM, kaip teisingai nurodė sutarties šalys, pagal PVM direktyvos 203 straipsnį dėl jam išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką šią mokesčio skolą tiekėjas esant tam tikroms sąlygoms gali tikslinti<sup>15</sup>; tikslinimas nedraudžiamas, net jei tikslinimo momentu jis nebėra registruotas kaip PVM mokėtojas<sup>16</sup>. Kol tai nepadaryta, mokesčio skola egzistuoja, o atitinkama atskaita yra tikslintina.

42. Sprendimuose *Stroy trans* ir *LVK* Teisingumo Teismas tuo klausimu konstatavo, kad tame pačiame sandoryje dalyvaujantys rinkos dalyviai nebūtinai turi būti vertinami vienodai, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo jos nepatikslino. Todėl sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo turi sumokėti joje nurodytą PVM pagal PVM direktyvos 203 straipsnį net tada, kai sandoris realiai neįvyko, o sąskaitos faktūros gavėjas tokiu atveju neturi teisės į atskaitą.<sup>17</sup>

43. Antra, tokiu atveju tiekėjas turi mokėti PVM ir pagal PVM direktyvos 193 straipsnį, siejamą su 65 straipsniu, dėl išankstinio apmokėjimo. Iš esmės tokia mokesčio skola gali vėl atsirasti pagal PVM direktyvos 90 straipsnį sumažinus apmokestinamąją vertę. Bet abejotina, ar taip gali atsitikti negražinus apmokėjimo. Pagal Teisingumo Teismo sprendimą *Freemans* galima suprasti<sup>18</sup>, kad apmokestinamosios vertės sumažinimas paprastai reikalauja, kad kitiems apmokestinamiesiems asmenims išmokėtos sumos būtų sugrąžintos<sup>19</sup>. Jei tiekėjas negražina apmokėjimo, mokesčio skola negali būti koreguojama, priešingai, nei PVM direktyvos 203 straipsnyje numatytais atvejais, nepaisant to, kad tuo pačiu metu buvo patikslinta atskaita.

44. Šiuo klausimu reikia išnagrinėti du skirtingus aspektus.

45. Pirmiausia pažymėtina, kad pagal teismo praktiką paprastai nesmerktina, kai yra mokesčio skola, bet nesuteikiama atitinkama teisė į atskaitą. Teisingumo Teismas Sprendime *Petroma Transports ir kt.* nusprendė, kad prievolė apskaičiuoti mokesť nepriklauso nuo realaus teisės į atskaitą įgyvendinimo. Tuo remiantis PVM gali būti taikomas sandoriams, kai nesuteikiama atitinkama teisė į atskaitą dėl formalių apskaitos klaidų<sup>20</sup>.

14 — Žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Zimmermann* (C-174/11, 46–48 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

15 — Žr. tik 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimą „*Rusedespred*“ (C-138/12, 25–27 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

16 — 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *LVK* (C-643/11, 49 punktas).

17 — 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *Stroy trans* (C-642/11, 41 ir paskesni punktai), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *LVK* (C-643/11, 46 ir paskesni punktai).

18 — *Bundesfinanzhof* 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo V R 34/09 17 punktas, paremtas *Bundesfinanzhof* 2008 m. rugsėjo 18 d. Sprendimo V R 56/06, 43 ir paskesniais punktais.

19 — Žr. 2001 m. gegužės 29 d. Sprendimą *Freemans* (C-86/99, Rink. p. I-4167, 35 punktas).

20 — Žr. 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, 41–43 punktai).

46. Tačiau papildomai kyla klausimas, ar specialiai apskaitos tikslinimo išankstinio apmokėjimo atveju reikalaujama, kad apmokėjimas būtų gražintas. Tai, viena vertus, atitiktų sąlygas, nustatytas siekiant patikslinti apmokestinamąją vertę ir atitinkamą mokesčio skolą. Kita vertus, tai apsaugotų tikslinančių atskaitą asmenį jo tiekėjų nemokumo atveju ir jis nepatirtų nuostolio, lygaus nuo apmokėjimo mokėtinam mokesčiui.

47. Neatsižvelgiant į tai, ar Sprendime *Freemans* nustatyti reikalavimai turi būti taikomi išankstinio apmokėjimo atveju, apmokestinamoji vertė turi būti tikslinama pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, o atskaita – pagal 184 ir paskesnius straipsnius. Teisingumo Teismas Sprendime *Freemans* rėmėsi tuo, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką galutinė apmokestinamoji vertė yra realiai gautas atlygis<sup>21</sup>. Tačiau teisėje į atskaitą nesama panašaus principo, kuris sietų atskaitą su realiai sumokėtu atlygiu. Iš to matyti, kad pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies 1 punktą iš esmės negalima tikslinti atskaitos, kai visiškai neatliktas apmokėjimas ar sumokėta tik dalis sumos. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo turi teisę į atskaitą, nors nieko nesumokėjo.

48. Be to, iš mokesčių neutralumo principo nekyla poreikis išankstinio apmokėjimo atveju netikslinti atskaitos, kol bus gražintas išankstinis apmokėjimas. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad iš esmės su šiuo principu suderinama tai, kad tiekimo gavėjas gali pareikšti ieškinį kontrahentui tik pagal civilinę teisę siekdamas apginti savo finansinius interesus.<sup>22</sup>

49. Nors Teisingumo Teismas atitinkamame Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken* tiekimo gavėjui dėl kontrahento nemokumo suteikė tiesioginio reikalavimo teisę dėl neteisėtai sumokėto PVM į išdą, šiomis aplinkybėmis tai netaikytina, nes išdas PVM negavo. Kaip teisingai pažymėjo Italijos Respublika, šiuo atveju nesuteikiant teisės į atskaitą ir tuo pačiu metu nesumokėjus mokesčio skolos būtų išvengta išdo nuostolio, bet PVM būtų surinktas pažeidžiant sistemą. Jei atsirastų potencialaus tiekimo gavėjo, nesusiėgžinusio apmokėjimo, nuostolis, jį pateisintų tai, kad gavėjas pats pasirinko kontrahentą ir sąmoningai prisiėmė išankstinio apmokėjimo riziką.

50. Atsižvelgiant į tai, į antrąjį ir trečiąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: atskaitos tikslinimas ar atitinkamos mokesčio skolos tikslinimas nepriklauso nuo apmokėjimo gražinimo.

## V – Išvada

51. Remdamasi tuo, kas minėta, siūlau į *Administrativen sad Veliko Tarnovo* pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. Reikalavimas, kad atsirastų prievolė apskaičiuoti mokestį pagal PVM direktyvos 65 straipsnį, yra lūkesčiai, kad esant įprastai eigai apmokestinamasis prekių tiekimas taip pat bus atliktas.
2. Pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį išankstinio apmokėjimo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 65 straipsnį, atveju atskaita turi būti tikslinama, kai galiausiai apmokestinamas prekių tiekimas neatliekamas. Atskaitos tikslinimas ar atitinkamos mokesčio skolos tikslinimas nepriklauso nuo apmokėjimo gražinimo.

21 — Žr. 2001 m. gegužės 29 d. Sprendimą *Freemans* (C-86/99, Rink. p. I-4167, 27 punktą).

22 — Žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimą *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, Rink. p. I-2425, 39 punktą).