



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. kovo 13 d.\*

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Perkant sumokėto mokesčio atskaita — Apmokėjimas — Atsisakymas leisti taikyti atskaitą — Sukčiavimas — Atskaitos tikslinimas, kai apmokestinamasis sandoris neįvykdytas — Sąlygos“

Byloje C-107/13

dėl *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Bulgarija) 2013 m. vasario 14 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. kovo 4 d. pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

#### **FIRIN OOD**

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir A. Arabadžiev,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo A. Manov,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir D. Drambozova,
- Estijos vyriausybės, atstovaujamos N. Grünberg ir M. Linntam,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* A. De Stefano,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir N. Nikolova,

\* Proceso kalba: bulgarų.

susipažinęs su 2013 m. gruodžio 19 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,  
priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 65 straipsnio, 90 straipsnio 1 dalies, 168 straipsnio a punkto, 185 straipsnio 1 dalies, 193 ir 205 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant FIRIN OOD (toliau – FIRIN) ir *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Veliko Tarnovo skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros centrinės administracijos direktorius, toliau – direktorius) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), susijusio su šios bendrovės atliktu mokėjimu už miltų tiekimą, atskaitos mokesčio kredito forma.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose numatyta, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 4 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:  
„Prekių tiekimas“ – teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“
- 5 Pagal šios direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti mokesť atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.
- 6 Šios direktyvos 65 straipsnyje nustatyta:  
„Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.“
- 7 Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalyje numatyta:  
„Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.“
- 8 Pagal direktyvos 167 straipsnį teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokesť.

9 Šios direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„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.

<...>“

10 Tos pačios direktyvos 178 straipsnyje numatyta:

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

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą-faktūrą;

<...>“

11 Pagal Direktyvos 2006/112 184 straipsnį pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

12 Šios direktyvos 185 straipsnyje numatyta:

„1. Visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

13 Pagal minėtos direktyvos 186 straipsnį valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.

14 Tos pačios direktyvos 193 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

15 Pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje-faktūroje.

16 Pagal šios direktyvos 205 straipsnį:

„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.“

*Bulgarijos teisė*

- 17 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 70 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad teisė atskaityti pirkimo PVM nesuteikiama, jeigu jis sąskaitoje faktūroje buvo nurodytas neteisėtai.
- 18 Pagal ZDDS 177 straipsnį:
- „(1) Registruotas asmuo – apmokestinamojo prekių tiekimo gavėjas – atsako už tai, kad kitas registruotas asmuo nesumokėjo mokėtino mokesčio, jei jis pasinaudojo teise į pirkimo PVM atskaitą, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusią su mokėtinu, bet nesumokėtu PVM.
- (2) Pagal 1 dalį atsakomybė taikoma, jei registruotas asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad mokestis nesumokėtas, ir patikrinimą atliekančios institucijos tai įrodė pagal Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso 117–120 straipsnius.
- (3) 2 dalies tikslais laikoma, kad asmuo turėjo žinoti, jog mokestis nesumokėtas, jei įvykdytos šios kumuliacinės sąlygos:
1. per mokestinį laikotarpį mokėtino mokesčio, kaip tai suprantama pagal 1 dalį, galiausiai nesumokėjo nė vienas iš ankstesnių apmokestinamojo prekių tiekimo tiekėjų ar apmokestinamųjų paslaugų teikėjų – nesvarbu, ar tiekimas ar teikimas atliktas tokia pačia, pakeista ar perdirbta forma;
  2. apmokestinamasis sandoris yra fiktyvus, juo apeinamas įstatymas arba jo kaina gerokai skiriasi nuo rinkos kainos.
- (4) Atsakomybė, kaip tai suprantama pagal 1 dalį, nėra siejama su konkrečia nauda dėl mokėtino mokesčio nesumokėjimo.
- (5) Pagal 2 ir 3 dalyse numatytas sąlygas mokesčių mokėtojo tiekėjas, skolingas nesumokėtą mokestį, taip pat yra atsakingas.
- (6) 1 ir 2 dalyse numatytais atvejais atsakomybė taikoma apmokestinamajam asmeniui, kuris yra tiesioginis tiekimo, už kurį mokėtinas mokestis nebuvo sumokėtas, gavėjas, kai išieškojimas negalimas, atsakomybė gali būti taikoma bet kuriam tiekimų grandinės gavėjui.
- (7) 6 dalis taip pat *mutatis mutandis* taikoma tiekėjams.“

**Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 19 FIRIN, *Hlebozavod Korn* teisių perėmėja, yra pagal Bulgarijos teisę įsteigta bendrovė, gaminanti ir parduodanti duoną ir konditerijos gaminius. 99 % jos kapitalo priklauso *York Skay EOOD* (toliau – *York Skay*), o likusi dalis – K. Yorkishev.
- 20 2010 m. pabaigoje FIRIN užsisakė 10 000 t kviečių iš *Agra Plani EOOD* (toliau – *Agra Plani*), bendrovės, kuri 100 % priklauso K. Yorkishev. Dėl šio sandorio, už kurį sumokėta iš anksto, 2010 m. lapkričio 29 d. *Agra Plani* išrašė sąskaitą faktūrą – 3 600 000 Bulgarijos levų (BGN) ir nurodė 600 000 BGN mokėtino PVM.
- 21 Po patikrinimo Bulgarijos mokesčių administratorius suabejojo šios 600 000 BGN sumos atskaita, kurią FIRIN atliko deklaravusi PVM už 2010 m. lapkričio–gruodžio mėn. laikotarpį.

- 22 Šią abejoną mokesčių administratorius pateisino tvirtindamas, kad tiekimas nebuvo atliktas, o 2010 m. lapkričio 29 d. sąskaita faktūra buvo sukčiavimo sistemos, kuri per patikrinimą buvo įrodyta, dalis. Iš tiesų, kadangi *Agra Plani* nebuvo įregistruota nacionalinėje javų tarnyboje, pagal nacionalinę teisę ji negalėjo prekiauti javais, o to FIRIN negalėjo nežinoti. Be to, FIRIN bendra atliktų mokėjimų suma *Agra Plani* nuo 2010 m. lapkričio 30 d., sudariusi 4 170 000 BGN, t. y. didesnę nei pagal sąskaitą faktūrą mokėtiną sumą, tą dieną buvo pervesta į *York Skay* sąskaitą. Taip pat tą pačią dieną 3 600 000 BGN sumą *York Skay* pervedė į FIRIN banko sąskaitą.
- 23 Dėl patikimų įrodymų nebuvimo mokesčių administratorius neatsižvelgė į pateiktus paaiškinimus dėl judėjimų, FIRIN teigimu, susijusių, pirma, su paskola, kurią *York Skay* suteikė *Agra Plani*, ir, antra, su papildomu įnašu į FIRIN kapitalą.
- 24 Po šio patikrinimo 2011 m. rugsėjo 26 d. buvo priimtas pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą. FIRIN pateikė administracinį skundą dėl šio pranešimo *Direktor*. 2012 m. sausio 16 d. sprendimu *Direktor* patvirtino tą patį pranešimą.
- 25 Paskui FIRIN pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui dėl *Direktor* patvirtinančio sprendimo ir teigė, kad ji atitiko visas atskaitos taikymo 600 000 BGN sumai sąlygas ir kad šios atskaitos netaikymo motyvai, pagrįsti aplinkybėmis, įskaitant fiktyvų sandorio pobūdį, taikytini ne atsisakymo suteikti teisę į atskaitą tikslais, bet atsakomybės už jos tiekėjo nesumokėtą PVM taikymo tikslais.
- 26 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar teisė į PVM atskaitą gali būti tokiu atveju, kai dėl įvairių priežasčių numatytas tiekimas negalėjo būti atliktas ir kai vėliau galima patikslinti. Jis taip pat svarsto, ar nacionalinė solidariosios atsakomybės PVM srityje sistema suderinama su Sąjungos teise.
- 27 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Veliko Tarnovo* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar tokiais kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje atvejais, kai PVM nuo sumokėjimo už būsimą ir aiškiai apibrėžtą prekių tiekimą buvo nedelsiant ir veiksmingai atskaitytas, <...> Direktyvos 2006/112/EB <...> 168 straipsnio a punktą, 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 tiekėjo turima objektyvi galimybė nacionalinės teisės akte nurodytu būdu patikslinti sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM ir (arba) apmokestinamąją vertę ir kokią įtaką toks tikslinimas turėtų atsisakymui suteikti teisę į pirminę PVM atskaitą?
  - 3) Ar Direktyvos 2006/112 205 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 nacionalinės teisės akte, pagal kuriuos PVM turi sumokėti kitas, o ne turintis pareigą sumokėti mokesčių apmokestinamasis asmuo, jei tokiu atveju galutinis mokesstinis 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 Direktyvos 2006/112 205 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?“

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl priimtinumų*

- 28 Savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo prašo išaiškinti Direktyvos 2006/112 nuostatas, susijusias su skirtingais PVM sistemos aspektais, t. y., pirma, su reglamentuojančiu teise į pirkimo mokesčio atskaitą, ir, antra, su reglamentuojančiu apmokestinamojo asmens solidariją atsakomybę už trečiųjų asmenų mokėtiną mokestį, kaip numatyta šios direktyvos 205 straipsnyje.
- 29 Primintina, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką SESV 267 straipsnyje numatyta procedūra yra Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų bendradarbiavimo priemonė, pagal kurią Teisingumo Teismas nacionaliniams teismams teikia Sąjungos teisės aiškinimą, būtiną pastariesiems priimant sprendimą dėl jų nagrinėjamų ginčų (žr., be kita ko, 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Fish Legal ir Shirley*, C-279/12, 29 punktą).
- 30 Vykstant šiam bendradarbiavimui, klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą tik tada, jei akivaizdžiai matyti, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar objektu, kai problema yra hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės ir teisinės aplinkybės, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Fish Legal ir Shirley* 30 punktą).
- 31 Nors nustatyta, kad ginčas pagrindinėje byloje susijęs su abejone dėl FIRIN teisės į PVM atskaitą, tačiau iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo matyti, kad Bulgarijos mokesčių administratorius nemanė, jog FIRIN yra solidariai atsakinga už *Agra Plani* mokėtino PVM sumokėjimą.
- 32 Todėl, kiek tai susiję su tokios solidariosios atsakomybės apimtimi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo iš dalies trečiasis ir ketvirtasis klausimai dėl Direktyvos 2006/112 205 straipsnio nuostatų išaiškinimo akivaizdžiai visai nesusiję su pagrindinės bylos dalyku, todėl turi būti pripažinti nepriimtinais.

### *Dėl esmės*

- 33 Prejudiciniais klausimais, susijusiais su teisės į PVM atskaitą tvarka, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 65 straipsnį, 90 straipsnio 1 dalį, 168 straipsnio a punktą, 185 straipsnio 1 dalį ir 193 straipsnį reikia aiškinti taip, kad PVM atskaita, kurią atliko sąskaitos faktūros, išrašytos sumokėjus už prekių tiekimą, gavėjas, turi būti patikslinta, kai tokiomis kaip pagrindinėje byloje aplinkybėmis galiausiai šis tiekimas nebuvo atliktas, net jei tiekėjas ir toliau turi pareigą sumokėti mokestį ir nesugrąžino apmokėjimo.
- 34 Primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį teisė į pirkimo PVM atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį, o pagal tos pačios direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.



- 35 Direktyvos 2006/112 65 straipsnis, pagal kurį, kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė sumokėti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio, yra 63 straipsnyje nustatytos normos išimtis ir, kaip tokia, turi būti aiškinama siaurai (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments*, C-419/02, Rink. p. I-1685, 45 punktas).
- 36 Taigi tam, kad atsirastų prievolė apskaičiuoti PVM, reikia, jog visa su apmokestinimo momentu susijusi informacija, t. y. apie būsimą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, jau būtų žinoma, ir, konkrečiai kalbant, kad šios prekės ar paslaugos būtų tiksliai identifikuotos atliekant mokėjimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments* 48 punktą).
- 37 Būtina patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje, kad būtų galima padaryti išvadą, jog egzistuoja teisė į FIRIN atliktą atskaitą remiantis nagrinėjamu apmokėjimu.
- 38 Šiuo klausimu iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo matyti, kad kai FIRIN atliko pagrindinėje byloje nagrinėjamą apmokėjimą, prekės, kurios turėjo būti tiekimo objektas, buvo aiškiai neidentifikuotos.
- 39 Tokiu atveju, kaip teigė generalinė advokatė savo išvados 24 punkte, Direktyvos 2006/112 65 straipsnis taip pat negali būti taikomas, kai apmokėjimo momentu neaišku, ar bus atliktas tiekimas. Taip, be kita ko, yra sukčiavimo veiksmų atveju.
- 40 Iš tiesų primintina, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami. Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 35–37 punktus).
- 41 Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats sukčiauja mokesčių srityje. Iš tiesų šiuo atveju objektyvūs kriterijai, kuriais pagrįstos prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliktų apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, ir ekonominės veiklos sąvokos, nėra patenkinti (minėto Sprendimo *Bonik* 38 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).
- 42 Tačiau su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės į atskaitą sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo atliekamu sukčiavimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukčiavimu PVM srityje (minėto Sprendimo *Bonik* 41 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 43 Iš tiesų tokios sistemos nustatymas viršytų tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Bonik* 42 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 44 Todėl, atsižvelgiant į tai, kad atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, kompetentingos mokesčių institucijos turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliekamu sukčiavimu (minėto Sprendimo *Bonik* 43 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 45 Tačiau reikia priminti, kad vykstant procesui pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos tikrinti ar vertinti su pagrindine byla susijusių faktinių aplinkybių. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal nacionalinės teisės įrodinėjimo taisykles turi bendrai įvertinti visus įrodymus ir faktines aplinkybes šioje byloje (žr., be kita ko, minėtą Sprendimą *Bonik*).

- 46 Iš to matyti, kad tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nagrinėjamos mokesčių institucijos nustatė objektyvius įrodymus, kuriais jos rėmėsi, kai nusprendė, kad FIRIN žinojo ar negalėjo nežinoti to, jog iš tiesų tiekėjo atlikto apmokėjimo objektas nebuvo prekių tiekimas, kaip nurodyta pastarojo išrašytoje sąskaitoje faktūroje.
- 47 Tačiau norint naudingai atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui svarbu išnagrinėti klausimus, susijusius su FIRIN atskaityto PVM tikslinimo sąlygomis tuo atveju, jei atlikęs jam priklausantį vertinimą jis padarytų išvadą, kad galima laikyti, jog apmokėjimo momentu ši bendrovė jau žinojo visus svarbius būsimo tiekimo elementus, todėl šis tiekimas nebuvo neaiškus.
- 48 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 184–186 straipsniuose nustatytos sąlygos, kuriomis gali atsirasti mokesčių administratoriaus teisė reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų tikslinimą (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, 26 punktą).
- 49 Kalbant apie įvykių, atsiradusių atlikus atskaitą, įtaką atskaitai, pažymėtina, jog iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad prekių ar paslaugų naudojimas ar numatytas naudojimas lemia pirminės atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, dydį ir vėlesniais laikotarpiais galimų tikslinimų, kurie turi būti atlikti pagal direktyvos 184–186 straipsniuose numatytas sąlygas, dydį (minėto Sprendimo *TETS Haskovo* 29 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 50 Iš tiesų minėtuose Direktyvos 2006/112 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Tuo siekiama padidinti atskaitos sistemos tikslumą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape įvykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik šiuo mokesčiu apmokestinamiems tiekimams. Šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (minėto Sprendimo *TETS Haskovo* 30 ir 31 punktai).
- 51 Dėl galimos pareigos tikslinti pirkimo PVM atskaitą atsiradimo pažymėtina, kad Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kurį atskaita tikslinama visų pirma tada, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma (minėto Sprendimo *TETS Haskovo* 32 punktas).
- 52 Tokiu atveju, kaip antai pagrindinėje byloje, kai iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nuorodų matyti, kad prekių tiekimai, už kuriuos FIRIN sumokėjo, nebus atlikti, reikia daryti išvadą, kaip generalinė advokatė nurodė išvados 35 punkte, kad veiksniių, į kuriuos buvo atsižvelgta nustatant šios atskaitos sumą, pokytis įvyko pateikus PVM deklaraciją. Todėl tokiu atveju mokesčių administratorius gali reikalauti patikslinti apmokestinamojo asmens atskaitytą PVM.
- 53 Šia išvada neturėtų leisti suabejoti aplinkybė, kad pats tiekėjo mokėtinas PVM nebuvo patikslintas.
- 54 Šiuo klausimu primintina, kad, kiek tai susiję su sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM nesant apmokestinamojo sandorio vertinimu, iš Direktyvos 2006/112 matyti, kad du dalyvaujantys ūkių subjektai nebūtinai vertinami vienodai. Viena vertus, pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo privalo mokėti joje nurodytą PVM net ir nesant apmokestinamojo sandorio. Kita vertus, pagal šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius sąskaitos faktūros gavėjo naudojimasis teise į atskaitą yra apribotas vien mokesčiais už sandorį, apmokestinamą PVM (2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *LVK – 56*, C-643/11, 46 ir 47 punktai).
- 55 Šiomis aplinkybėmis mokesčių neutralumo principo laikymasis užtikrinamas valstybių narių numatyta galimybe ištaisyti bet kokią sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokesčių, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo savo sąžiningumą ar kai jis per protingą laikotarpį visiškai pašalina mokesčių pajamų praradimo riziką (minėto Sprendimo *LVK – 56* 48 punktas).



- 56 Be to, kaip pažymėjo generalinė advokatė išvados 43 punkte, kadangi tokiomis kaip pagrindinėje byloje aplinkybėmis tiekėjas negrąžino apmokėjimo, jo už šį apmokėjimą mokėtino mokesčio apmokestinamoji vertė neturėtų būti sumažinta taikant Direktyvos 2006/112 65, 90 ir 193 straipsnių nuostatas (šiuo klausimu, kiek tai susiję su apmokestinamosios vertės tikslinimu grąžinimo atveju, žr. 2001 m. gegužės 29 d. Sprendimo *Freemans*, C-86/99, Rink. p. I-4167, 35 punktą).
- 57 Šiomis aplinkybėmis ir nepažeidžiant apmokestinamojo asmens teisės remiantis atitinkamomis nacionalinėmis teisių gynimo priemonėmis susigrąžinti iš tiekėjo atliktą apmokėjimą už prekių tiekimą, kuris galiausiai nebuvo atliktas, aplinkybė, jog pats šio tiekėjo mokėtinas PVM nebuvo patikslintas, neturi įtakos mokesčių administratoriaus teisei susigrąžinti šio apmokestinamojo asmens atskaitytą PVM nuo apmokėjimo už šį tiekimą.
- 58 Atsižvelgiant į išdėstytus svarstymus, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 65 straipsnį, 90 straipsnio 1 dalį, 168 straipsnio a punktą, 185 straipsnio 1 dalį ir 193 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais reikalaujama, jog PVM atskaita, kurią atliko sąskaitos faktūros, išrašytos už prekių tiekimo apmokėjimą, gavėjas, turi būti patikslinta, kai tokiomis kaip pagrindinėje byloje aplinkybėmis galiausiai šis tiekimas nebuvo atliktas, net jei tiekėjas ir toliau turi pareigą sumokėti mokesčių ir nesugrąžino apmokėjimo.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 59 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 65 straipsnį, 90 straipsnio 1 dalį, 168 straipsnio a punktą, 185 straipsnio 1 dalį, 193 ir 205 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais reikalaujama, jog pridėtinės vertės mokesčio atskaita, kurią atliko sąskaitos faktūros, išrašytos sumokėjus už prekių tiekimą, gavėjas, turi būti patikslinta, kai tokiomis kaip pagrindinėje byloje aplinkybėmis galiausiai šis tiekimas nebuvo atliktas, net jei tiekėjas ir toliau turi pareigą sumokėti mokesčių ir nesugrąžino apmokėjimo.**

Parašai.