

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2013 m. gruodžio 19 d.(1)

Byla C-107/13

„FIRIN“ OOD

prieš

Direktor na Direktsia „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 prekės tiekimas neatliktas“

I – **Vadas**

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

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

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

3. Teisę atskaitai reglamentuojama 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) (toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio a punkte:

„Jeigu prekės 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 prekės tiekimą ar paslaugų teikimą,

kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

4. Pagal PVM direktyvos 167 straipsn? teis? ? PVM atskait? ?gyjama „atsiradus prievolei apskai?iuoti mokest?“. Pagal 63 straipsn? prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda „atlikus prek? tiekim? ar paslaug? teikim?“. 65 straipsnyje numatytos šios specialios taisykl?s:

„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. PVM direktyvoje numatyta, kad tam tikrais atvejais galima tikslinti mok?tin? mokest? ir atskait?. Mok?tino mokes?io tikslinimas reglamentuojamas 90 straipsnio 1 dalyje:

„1. 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. Pagal PVM direktyvos 184 straipsn? „[p]irmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti“. PVM direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

„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.“

7. Be to, PVM direktyvos 192a ir paskesniuose straipsniuose numatytos taisykl?s, susijusios su „asmenimis, kuriems tenka prievol? sumok?ti PVM mokes?i? institucijoms“. Pagal pagrindin? 193 straipsnyje nustatyt? taisykl? PVM moka apmokestinamasis asmuo, „vykdantis apmokestinam? prek? tiekim? ar paslaug? teikim? <...>“.

8. Šiuo klausimu PVM direktyvos 44 konstatuojamojoje dalyje numatyta:

„Valstyb?ms nar?ms tur?t? b?ti užtikrinta galimyb? numatyti, kad kitas asmuo, nei tas, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, b?t? solidariai atsakingas už PVM sumok?jim?.“

9. PVM direktyvos 205 straipsnyje numatyta beveik tas pats:

„193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkyb?mis valstyb?s nar?s gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, turi b?ti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievol? solidariai sumok?ti PVM.“

B – *Nacionalin? teis?*

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 ? PVM atskait?, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi? su mokėtinu, bet nesumokėtu PVM.

III – Pagrindinė byla ir procesas Teisingumo Teisme

11. Pagrindinė byla susijusi su mokesčio patikrinimo aktu, pagal kurį pareiškėjai *Firin OOD* (toliau – *Firin*) nebuvo suteikta teisė ? atskait? dėl *Agra Plani EOOD* (toliau – *Agra Plani*) išrašytos sėskaitos faktūros.

12. Abi šmonųs 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 teisė ? atskait? po to, kai ji *Agra Plani* sumokėjo 4,17 mln. BGN.

13. Ši? sum? *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 ?naš?. *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 ? atskait? netaikoma išankstiniam apmokėjimui, kai sutartas prekių tiekimas vėliau nevykdomas. 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 teisė ? atskait?, remdamasis SESV 267 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui tokius klausimus:

1. Ar tokiais kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje atvejais, kai iš anksto mokant už bėsim? ir aiškiai apibrėžt? apmokestinam? prekių tiekim? iškart ir veiksmingai pasinaudota PVM atskaita, PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt?, siejam? su 65 straipsniu, 90 straipsnio 1 dalimi ir 185 straipsnio 1 dalimi, reikia aiškinti taip, kad dėl to, jog dėl objektyvi? ir (arba) subjektyvi? priežasčių prekės nebuvo pristatytos pagal tiekimo sąlygas, teisė ? PVM atskait? turi bėti atsisakyta suteikti tuo momentu, kai ta teise pasinaudojama?

2. Ar iš šio išaiškinimo ir atsižvelgiant ? PVM neutralumo princip? matyti, kad šioje situacijoje reikšminga tiekijos turima objektyvi galimyb? nacionaliniame įstatyme nurodytu būdu patikslinti sėskaitoje fakturoje nurodyt? PVM ir (arba) apmokestinamųjų vert? ir koki? ?tak? toks tikslinimas turėtų pradiniam atsisakymui suteikti teisė ? PVM atskait??

3. Ar PVM direktyvos 205 straipsn?, siejam? su 168 straipsnio a punktu ir 193 straipsniu, atsižvelgiant ? 44 konstatuojamųjų dal?, reikia aiškinti taip, kad valstybės narės gali atsisakyti suteikti prekių gavėjui teisė ? PVM atskait? taikydamos tik tuos kriterijus, kuriuos pačios nustat? nacionaliniame įstatyme, pagal kuriuos PVM turi sumokėti kitas, o ne apmokestinamasis asmuo, jei tokiu atveju galutinis mokesstinis rezultatas skirtųsi nuo to, kuris būtų gautas griežtai laikantis valstybės narės nustatyt? taisyklių?

4. Jei atsakymas ? tre?i?j? klausim? b?t? teigiamas, ar nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, suderinamos su PVM direktyvos 205 straipsniu ir veiksmingumo bei proporcingumo principais, jei jose ?tvirtinta solidari atsakomyb? u? PVM sumok?jim? remiantis prielaidomis, pagr?stomis ne tiesiogiai nustatomomis objektyviomis faktin?mis aplinkyb?mis, o performuluotais civilin?s teis?s institutais, d?l kuri? gin?o atveju sprendžiama kitokia teisine tvarka?

16. Per proces? Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateik? Bulgarijos mokes?i? administratorius, Bulgarijos Respublika, Estijos Respublika, Italijos Respublika ir Komisija.

IV – Teisinis vertinimas

17. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pateikia keturis prejudicinius klausimus, susijusius su dviem skirtingomis PVM direktyvos reglamentavimo sritimis. Pirmai sri?iai priskirtini pirmasis, antrasis ir tre?iasis prejudiciniai klausimai, susij? su atsisakymu suteikti teis? ? atskait?, atsižvelgiant b?tent ? PVM direktyvos 167 ir paskesni? straipsni? bei 184 ir paskesni? straipsni? nuostatas. Antrajai sri?iai priskirtinas ketvirtasis ir iš dalies tre?iasis prejudiciniai klausimai, susij? su apmokestinamojo asmens solidaria atsakomybe u? kito asmens mokes?io skol? pagal PVM direktyvos 205 straipsn?.

18. Pažym?tina, kad reikia visiškai atskirti atsisakym? suteikti teis? ? atskait? ir atsakomyb? u? kito asmens mokes?io skol?. Atskaitai ir atsakomybei taikomi skirtingi PVM direktyvos reikalavimai ir nuostatos.

19. Prašyme priimti prejudicin? sprendim? pats j? pateik?s teismas nurod?, kad Bulgarijos mokes?i? administratorius apmokestinamojo asmens *Firin nelaik? solidariai atsakingu u? Agra Plani* mokes?io skol?, bet atsisak? jam suteikti teis? ? atskait?. Pagal nusistov?jusi? praktik? Teisingumo Teismas gali atsisakyti pateikti prašom? aiškinim?, jei jis akivaizdžiai nesusij?s su pagrindin?s bylos dalyku(3). Atsižvelgiant ? tai, prejudiciniai klausimai yra nepriimtini tiek, kiek jie susij? su apmokestinamojo asmens solidaria atsakomybe u? kito asmens mokes?io skol?, nes šis klausimas n?ra svarbus pagrindžiant prašym? priimti prejudicin? sprendim?. Tod?l nereikia atsakyti nei ? ketvirt?j?, nei ? tre?i?j? klausimus tiek, kiek jie susij? su PVM direktyvos 205 straipsnio aiškinimu.

20. Kalbant apie teis? ? atskait?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pirmuoju, antruoju ir tre?iuoju prejudiciniais klausimais nori žinoti, ar ši teis? nesuteikiama, kai gavus apmok?jim?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 65 straipsn?, tiekimas neatliekamas (žr. B dal?), ir ar svarbu, kad tiek?jas turi sumok?ti PVM u? nesuteikt? tiekim? (žr. C dal?). Tam, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui b?t? galima pateikti nauding? atsakym?(4), pirmiausia išnagrin?siu klausim?, kokiomis aplinkyb?mis iš viso atsiranda teis? ? atskait? atlikus apmok?jim? (žr. A dal?).

A – Teis?s ? atskait? atsiradimas atlikus apmok?jim?

21. Pagal PVM direktyvos 167 straipsn? teis? ? atskait? atsiranda atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? mokest?. Pagrindin?je byloje svarbu tai, kad gin?ytina *Firin* teis? ? atskait?, atsižvelgiant ? pirkimo–pardavimo sutart?, sudaryt? su *Agra Plani*, reiškia, jog *Agra Plani* atsiranda prievol? apskai?iuoti mokest? išdui. Pagal PVM direktyvos 63 straipsn? prievol? mok?ti mokest? iš esm?s atsiranda tik tada, kai atliekamas prek? tiekimas, kurio ne?vykdo *Agra Plani*.

22. Ta?iau jei jau atliktas apmok?jimas u? apmokestinam?j? sandor?, pagal PVM direktyvos 65 straipsn?, kai apmokestinamasis asmuo gauna apmok?jim?, atsiranda prievol? apskai?iuoti

mokest? ir su ja teis? ? atskait?. Toks apmok?jimas gali b?ti apribotas ne tik atlygio dalimi, bet, kaip ir šiuo atveju, sudaryti vis? atlyg?(5). Pagal Teisingumo Teismo praktik? taikant PVM direktyvos 65 straipsn? reikalaujama, kad b?t? žinomi visi apmokestinimo momento elementai, t. y. b?simas prek? tiekimas ar paslaug? teikimas, ypa? nustatytos prek?s ar paslaugos apmok?jimo momentu.(6)

23. Prašymo priimti prejudicin? sprendim? motyvuose remiamasi tuo, kad, neatsižvelgiant ? v?lesn? apmok?jim?, tiek?ja *Agra Plani* tur?jo iš ties? atlikti tiekim? ir gauti apmok?jim?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 65 straipsn?. Be to, ypa? pirmajame prejudiciniame klausime pažymima, kad min?toje teismo praktikoje nurodytos tiekimo apibr?žtumo s?lygos šiuo atveju yra ?vykdytos. Iš to prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas daro išvad?, kad *Firin* iš principo turi teis? ? atskait?.

24. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat pažym?jo, kad PVM direktyvos 65 straipsnis taip pat negali b?ti taikomas, kai apmok?jimo momentu neaišku, ar bus atliktas tiekimas.

25. Tod?l Teisingumo Teismas atmet? šios nuostatos taikym? tokiu atveju, nes pirk?jas bet kada vienašališkai gali nutraukti sutart?(7). D?l šios nutraukimo galimyb?s n?ra aišku, ar v?liau iš ties? bus atliktas apmokestinamas tiekimas.

26. Be to, pagal nusistov?jusi? teismo praktik? PVM direktyvos 65 straipsn?, kaip 63 straipsnyje nustatytos pagrindin?s taisykl?s išimt?, reikia aiškinti siaurai.(8) Pagal PVM direktyvos 62 straipsnio 1 punkt? ?vykus apmokestinimo momentui ?vykdomos prievol? apskai?iuoti mokest? atsirasti b?tin?s teisin?s s?lygos. Iš to matyti, kad prievol? apskai?iuoti mokest? gali atsirasti kartu su apmokestinimo momentu arba po jo, bet iš esm?s ne prieš j?.(9) Apmokestinimo momentas, atsižvelgiant ? PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkt?, ?vyksta tik tada, kai atliekamas prek? tiekimas už atlyg?. Jei pagal PVM direktyvos 65 straipsn? leidžiama išankstinio apmok?jimo atveju atsirasti prievolei apskai?iuoti mokest? prieš ?vykstant apmokestinimo momentui ir d?l to atsiranda pagrindas apmokestinti, vykstant ?prastai eigai galima tik?tis, kad bus ?vykdytas apmokestinamasis tiekimas. Jei d?l to kyla konkre?i? abejoni?, PVM direktyvos 65 straipsnis netaikytinas.

27. Toki? abejoni? gali kilti pagrindin?je byloje.

28. Atsižvelgiant ? aplinkybes, taip yra, nes prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pirkimo–pardavimo sutart? prašymo priimti prejudicin? sprendim? motyvuose apibr?ž? kaip iš dalies „fiktyvi“. ? kvie?i? tiekim? gal?jo b?ti nerimtai ži?rima nuo pat pradži?.

29. Kita vertus, šiomis aplinkyb?mis reikia atsižvelgti ? fakt?, kad *Agra Plani* netur?jo teis?s tiekti kvie?i?, tod?l pirkimo–pardavimo sutartis gal?jo b?ti negaliojanti. Nors pagal mokes?i? neutralumo princip? draudžiama daryti bet kok? skirtum? tarp teis?t? ir neteis?t? sandori?.(10) D?l to, kad tiekimas draudžiamas ?statymais, apmok?jimo momentu taip pat gali kilti abejoni?, ar tiekimas bus ?vykdytas.

30. Kadangi šie abu faktai susij? su bylos aplinkyb?mis ir nacionalin?s teis?s išaiškinimu, juos turi išaiškinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagrindin?je byloje. Kadangi šiuo atveju d?l apmok?jimo momentu kilusi? konkre?i? abejoni?, susijusi? su b?simu prek? tiekimu, PVM direktyvos 65 straipsnis negali b?ti taikomas, pagal PVM direktyvos 167 straipsn?, siejam? su 63 straipsniu, teis? ? atskait? apmok?jimo momentu dar neatsiranda. Siekdama atsakyti ? prejudicin? klausim?, vis d?l to toliau remsiuosi prielaida, kad *Firin* tur?jo toki? teis?.

B – *Teisės ? atskait? nesuteikimas, kai prekė tiekimas neatliekamas*

31. Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori žinoti, ar atsiranda teis? ? atskait? apmok?jimo momentu, d?l kurio taikomas PVM direktyvos 65 straipsnis, jei v?liau apmokestinamasis asmuo neatlieka prekė tiekimo.

32. Šiuo klausimu proceso dalyviai nurod?, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? draudžiama, jei yra objektyvi? ?rodym?, naudotis šia teise suk?iaujant ar piktnaudžiaujant. Taip yra tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats suk?iauja mokes?i? srityje arba žinojo ar tur?jo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, kuriuo suk?iaujama PVM srityje.(11)

33. Ta?iau klausimas, ar nesuteikiama teis? ? atskait? esant suk?iavimo santykiams, logiškai kyla po klausimo, ar tokia teis? pagal bendrai galiojan?ias nuostatas – visiškai neatsižvelgiant ? min?t? suk?iavim? – iš viso egzistuoja. Tod?l šiuo atveju pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar atskaita pagal PVM direktyvos 184 ir paskesnius straipsnius gali b?ti tikslinama, kai išankstinio apmok?jimo atveju, kaip tai suprantama pagal 65 straipsn?, nebuvo atliktas prekė tiekimas už atlyg?.

34. Pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dal? vis? pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma. Kaip jau nurodžiau byloje *TETS Haskovo*, be kita ko, tai susij? su klausimu, ar l?kes?iai, kuriais pagr?stas teis?s ? atskait? atsiradimas, v?liau realiai išsipild?.(12)

35. Veiksniams, ? kuriuos šiuo atveju reikia atsižvelgti nustatant atskait?, kaip jau min?ta(13), be apmok?jimo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 65 straipsn?, priklauso l?kes?iai, kad po ?prasto pardavimo bus ?vykdytas apmokestinamas prekė tiekimas. Nustatyta, kad šie l?kes?iai daugiau negali egzistuoti, nes akivaizdu, kad ne?vykdytas apmokestinamas prekė tiekimas, tod?l pakeisti esminiai veiksniai. Taigi pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dal? iš esm?s reikia tikslinti atskait?, jei negalima tik?tis, kad bus atliktas prekė tiekimas. Tai pagrindin?je byloje turi išsiaiškinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

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

37. Taigi ? pirm?j? klausim? iš esm?s reikia atsakyti taip: išankstinio apmok?jimo atveju, kai taikomas PVM direktyvos 65 straipsnis, atskaita turi b?ti tikslinama, jei galiausiai neatliekamas apmokestinamas prekė tiekimas.

C – *Ryšys su mokes?io skolos tikslinimu*

38. Antruoju ir tre?iuoju klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori iš esm?s žinoti, ar atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip? šiuo atveju atskaitos tikslinimas priklauso nuo objektyvios galimyb?s tikslinti atitinkam? mokes?io skol?. Jei šios skolos tikslinti nereik?t?, nepaisant atskaitos tikslinimo, galiausiai išdas gaut? daugiau, nei ?prastai tur?t? gauti.

39. Mokes?i? neutralumo principas yra ne tik speciali lygyb?s principo išraiška PVM teis?je – jis taip pat reiškia, kad kiekvienas verslininkas, taikant atskaitos schem?, turi b?ti atleistas nuo mok?tino ar sumok?to PVM(14) už jo veikl?. Šiuo atveju apmokestinamajam asmeniui gali b?ti taikoma tokia našta, nes iš tiek?jos *Agra Plani* taip pat galima reikalauti sumok?ti PVM, o jos kontrahent? *Firin*, nors atliko apmok?jim?, turi patikslinti ir atskait?.

40. Šiuo aspektu pažym?tina, kad tokiu kaip nagrin?jamasis atveju mokes?io skola atsiranda

d?l dviej? priežas?i?.

41. Pirmiausia tiek?jas turi sumok?ti PVM, kaip teisingai nurod? sutarties šalys, pagal PVM direktyvos 203 straipsn? d?l jam išrašytoje s?skaitoje fakt?roje nurodyto PVM. Pagal nusistovėjusi? teismo praktik? ši? mokes?io skol? tiek?jas esant tam tikroms s?lygoms gali tikslinti(15); tikslinimas nedraudžiamas, net jei tikslinimo momentu jis neb?ra registruotas kaip PVM mok?tojas(16). Kol tai nepadaryta, mokes?io skola egzistuoja, o atitinkama atskaita yra tikslintina.

42. Sprendimuose *Stroy trans* ir *LVK Teisingumo Teismas* tuo klausimu konstatavo, kad tame pa?iame sandoryje dalyvaujantys rinkos dalyviai neb?tinai turi b?ti vertinami vienodai, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo jos nepatiksino. Tod?l s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo turi sumok?ti joje nurodyt? PVM pagal PVM direktyvos 203 straipsn? net tada, kai sandoris realiai ne?vyko, o s?skaitos fakt?ros gav?jas tokiu atveju neturi teis?s ? atskait?.(17)

43. Antra, tokiu atveju tiek?jas turi mok?ti PVM ir pagal PVM direktyvos 193 straipsn?, siejam? su 65 straipsniu, d?l išankstinio apmokėjimo. Iš esm?s tokia mokes?io skola gali v?l atsirasti pagal PVM direktyvos 90 straipsn? sumažinus apmokestinam?j? vert?. Bet abejotina, ar taip gali atsitikti negr?žinus apmokėjimo. Pagal Teisingumo Teismo sprendim? *Freemans* galima suprasti(18), kad apmokestinamosios vert?s sumažinimas paprastai reikalauja, kad kitiems apmokestinamiesiems asmenims išmok?tos sumos b?t? sugr?žintos(19). Jei tiek?jas negr?žina apmokėjimo, mokes?io skola negali b?ti koreguojama, priešingai, nei PVM direktyvos 203 straipsnyje numatytais atvejais, nepaisant to, kad tuo pa?iu metu buvo patikslinta atskaita.

44. Šiuo klausimu reikia išnagrin?ti du skirtingus aspektus.

45. Pirmiausia pažym?tina, kad pagal teismo praktik? paprastai nesmerktina, kai yra mokes?io skola, bet nesuteikiama atitinkama teis? ? atskait?. Teisingumo Teismas Sprendime *Petroma Transports ir kt.* nusprend?, kad prievol? apskaičiuoti mokest? nepriklauso nuo realaus teis?s ? atskait? ?gyvendinimo. Tuo remiantis PVM gali b?ti taikomas sandoriams, kai nesuteikiama atitinkama teis? ? atskait? d?l formali? apskaitos klaid?(20).

46. Ta?iau papildomai kyla klausimas, ar specialiai apskaitos tikslinimo išankstinio apmokėjimo atveju reikalaujama, kad apmokėjimas b?t? gr?žintas. Tai, viena vertus, atitikt? s?lygas, nustatytas siekiant patikslinti apmokestinam?j? vert? ir atitinkam? mokes?io skol?. Kita vertus, tai apsaugot? tikslinant? atskait? asmen? jo tiek?j? nemokumo atveju ir jis nepatirt? nuostolio, lygaus nuo apmokėjimo mok?tinam mokes?iui.

47. Neatsižvelgiant ? tai, ar Sprendime *Freemans* nustatyti reikalavimai turi b?ti taikomi išankstinio apmokėjimo atveju, apmokestinamoji vert? turi b?ti tikslinama pagal PVM direktyvos 90 straipsn?, o atskaita – pagal 184 ir paskesnius straipsnius. Teisingumo Teismas Sprendime *Freemans* r?m?si tuo, kad pagal nusistovėjusi? teismo praktik? galutin? apmokestinamoji vert? yra realiai gautas atlygis(21). Ta?iau teis?je ? atskait? nesama panašaus principo, kuris siet? atskait? su realiai sumok?tu atlygiu. Iš to matyti, kad pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies 1 punkt? iš esm?s negalima tikslinti atskaitos, kai visiškai neatliktas apmokėjimas ar sumok?ta tik dalis sumos. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo turi teis? ? atskait?, nors nieko nesumok?jo.

48. Be to, iš mokes?i? neutralumo principo nekyla poreikis išankstinio apmokėjimo atveju tol netikslinti atskaitos, kol bus gr?žintas išankstinis apmokėjimas. Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad iš esm?s su šiuo principu suderinama tai, kad tiekimo gav?jas gali pareikšti ieškin? kontrahentui tik pagal civilin? teis? siekdamas apginti savo finansinius interesus.(22)

49. Nors Teisingumo Teismas atitinkamame Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken* tiekimo

gav?jui d?l kontrahento nemokumo suteik? tiesioginio reikalavimo teis? d?l neteis?tai sumok?to PVM ? ižd?, šiomis aplinkyb?mis tai netaikytina, nes iždas PVM negavo. Kaip teisingai pažym?jo Italijos Respublika, šiuo atveju nesuteikiant teis?s ? atskait? ir tuo pa?iu metu nesumok?jus mokes?io skolos b?t? išvengta iždo nuostolio, bet PVM b?t? surinktas pažeidžiant sistem?. Jei atsirast? potencialaus tiekimo gav?jo, nesusigr?žinusio apmok?jimo, nuostolis, j? pateisint? tai, kad gav?jas pats pasirinko kontrahent? ir s?moningai prisi?m? išankstinio apmok?jimo rizik?.

50. Atsižvelgiant ? tai, ? antr?j? ir tre?i?j? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: atskaitos tikslinimas ar atitinkamos mokes?io skolos tikslinimas nepriklauso nuo apmok?jimo gr?žinimo.

V – Išvada

51. Remdamasi tuo, kas min?ta, si?lau ? *Administrativen sad Veliko Tarnovo* pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. Reikalavimas, kad atsirast? prievol? apskai?iuoti mokest? pagal PVM direktyvos 65 straipsn?, yra l?kes?iai, kad esant ?prastai eigai apmokestinamasis prek? tiekimas taip pat bus atliktas.

2. Pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dal? išankstinio apmok?jimo, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 65 straipsn?, atveju atskaita turi b?ti tikslinama, kai galiausiai apmokestinamas prek? tiekimas neatliekamas. Atskaitos tikslinimas ar atitinkamos mokes?io skolos tikslinimas nepriklauso nuo apmok?jimo gr?žinimo.

1 – Originalo kalba: vokie?i?.

2 – OL L 347, p. 1.

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

4 – Žr. šiuo klausimu tik Teisingumo Teismo 1986 m. kovo 20 d. Sprendim? *Tissier* (35/85, Rink. p. 1207, 9 punktas) ir 2013 m. geguž?s 30 d. Sprendim? *Worten* (C?342/12, 30 punktas).

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

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

7 – Žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments* (C?419/02, Rink. p. I?1685, 51 punktas).

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

9 – 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments* (C?419/02, Rink. p. I?1685, 46 punktas).

- 10 – Žr. tik 1998 m. birželio 11 d. Sprendim? *Fischer* (C?283/95, Rink. p. I?3369, 22 punktas) ir 2013 m. kovo 7 d. Sprendim? *GfBk* (C?275/11, 32 punktas).
- 11 – Žr. tik 2013 m. liepos 18 d. Sprendim? *Evita?K* (C?78/12, 39 ir paskesni straipsniai ir juose nurodyta teismo praktika).
- 12 – Žr. 2012 m. birželio 14 d. generalin?s advokat?s išvad? byloje *TETS Haskovo* (C?234/11, 25–28 punktai).
- 13 – Žr. 24 ir paskesnius punktus.
- 14 – Žr. 2012 m. lapkri?io 15 d. Sprendim? *Zimmermann* (C?174/11, 46–48 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).
- 15 – Žr. tik 2013 m. balandžio 11 d. Sprendim? „*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. rugs?jo 2 d. Sprendimo V R 34/09 17 punktas, paremtas *Bundesfinanzhof* 2008 m. rugs?jo 18 d. Sprendimo V R 56/06, 43 ir paskesniais punktais.
- 19 – Žr. 2001 m. geguž?s 29 d. Sprendim? *Freemans* (C?86/99, Rink. p. I?4167, 35 punktas).
- 20 – Žr. 2013 m. geguž?s 8 d. Sprendim? *Petroma Transports ir kt.* (C?271/12, 41–43 punktai).
- 21 – Žr. 2001 m. geguž?s 29 d. Sprendim? *Freemans* (C?86/99, Rink. p. I?4167, 27 punktas).
- 22 – Žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendim? *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, Rink. p. I?2425, 39 punktas).