

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. kovo 13 d. (*)

„Bendra pridėtins vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Apmokėjimas – Atsisakymas leisti taikyti atskaitą – Sukėiavimas – Atskaitos tikslinimas, kai apmokestinamasis sandoris nevykdytas – Sėlygos“

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 pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir A. Arabadjiev,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį 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,

susipažinęs su 2013 m. gruodžio 19 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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 Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Veliko Tarnovo skundas, 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 atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prekių tiekimas“ – teisė, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

5 Pagal šios direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį 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 atlygą 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 vykdytus sandorą, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.“

8 Pagal direktyvos 167 straipsnį teisė atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį.

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

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už prek? tiekim? ar paslaug? tekim? jis privalo tur?ti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyt? sąskait?-fakt?r?;

<...>“

11 Pagal Direktyvos 2006/112 184 straipsn? pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.

12 Šios 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.“

13 Pagal min?tos direktyvos 186 straipsn? valstyb?s nar?s nustato išsamias 184 ir 185 straipsni? taikymo taisykles.

14 Tos pa?ios direktyvos 193 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinam? prek? tiekim? ar paslaug? tekim?, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

15 Pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsn? PVM moka bet kuris asmuo, nurod?s prid?tin?s vert?s mokest? sąskaitoje-fakt?roje.

16 Pagal šios direktyvos 205 straipsn?:

„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.“

Bulgarijos teis?

17 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpj??io 4 d., toliau – ZDDS) 70 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad teis? atskaityti pirkimo PVM nesuteikiama, jeigu jis sąskaitoje fakt?roje buvo nurodytas neteis?tai.

18 Pagal ZDDS 177 straipsn?:

„(1) Registruotas asmuo – apmokestinamojo prek? tiekimo gav?jas – atsako už tai, kad kitas registruotas asmuo nesumok?jo mok?tino mokes?io, jei jis pasinaudojo teise ? pirkimo PVM atskait?, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi? su mok?tinu, bet nesumok?tu PVM.

(2) Pagal 1 dalį atsakomybė taikoma, jei registruotas asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad mokestis nesumokėtas, ir patikrinimui atliekančios institucijos tai rodo pagal Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso 117–120 straipsnius.

(3) 2 dalies tikslais laikoma, kad asmuo turėjo žinoti, jog mokestis nesumokėtas, jei vykdytos šios kumuliacinės sąlygos:

1. per mokestinį laikotarpį mokėtinio mokesčio, kaip tai suprantama pagal 1 dalį, galiausiai nesumokėjo nė vienas iš ankstesnių apmokestinamojo prekių tiekimo tiekėjo ar apmokestinamojo paslaugų teikėjo – 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 mokėtinio mokesčio nesumokėjimo.

(5) Pagal 2 ir 3 dalyse numatytas sąlygas mokesčių mokėtojo tiekėjas, skolingas nesumokėto mokesčio, taip pat yra atsakingas.

(6) 1 ir 2 dalyse numatytais atvejais atsakomybė taikoma apmokestinamajam asmeniui, kuris yra tiesioginis tiekimo, už kurį mokėtinis mokestis nebuvo sumokėtas, gavėjas, kai išieškojimas negalimas, atsakomybė gali būti taikoma bet kuriam tiekimo grandinės gavėjui.

(7) 6 dalis taip pat *mutatis mutandis* taikoma tiekėjams.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

19 FIRIN, *Hlebozavod Korn* teisiškai perėjusi, yra pagal Bulgarijos teisę steigta 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 mokėtinio 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 Šiabejone mokesčių administratorius pateisino tvirtindamas, kad tiekimas nebuvo atliktas, o 2010 m. lapkričio 29 d. sąskaita faktūra buvo sukėlavimo sistemos, kuri per patikrinimą buvo parodyta, dalis. Iš tiesų, kadangi *Agra Plani* nebuvo registruota nacionalinėje javų tarnyboje, pagal nacionalinę teisę ji negalėjo prekiauti javais, o to FIRIN negalėjo nežinoti. Be to, FIRIN bendra atliktą mokėjimą suma *Agra Plani* nuo 2010 m. lapkričio 30 d., sudariusi 4 170 000 BGN, t. y. didesnę nei pagal sąskaitą faktūrą mokėtinį sumą, tą dieną buvo pervesta į *York Skay* sąskaitą. Taip pat tą pačią dieną 3 600 000 BGN suma *York Skay* pervadė į FIRIN banko sąskaitą.

23 Dėl patikrinimo rodytą 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 našu 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* patvirtinamo 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 tiekimo nesumokėtą PVM taikymo tikslais.

26 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar teisę į PVM atskaitą gali būti tokiau atveju, kai dėl įvairių priežasčių numatytas tiekimas negaliojanti 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 nagrinjamasis 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 tiekimo turima objektyvi galimybė nacionalinės teisės akte nurodytu būdu patikslinti sąskaitoje fakturoje nurodytą PVM ir (arba) apmokestinamąjį vertę ir kokią įtaką toks tikslinimas turėtų atsisakymui suteikti teisę į pirminį PVM atskaitą?

3) Ar Direktyvos 2006/112 205 straipsnis, siejamą su 168 straipsnio a punktu ir 193 straipsniu, atsižvelgiant į 44 konstatuojamąjį 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 mokestį apmokestinamasis asmuo, jei tokiau atveju galutinis mokestinis rezultatas skirtųsi nuo to, kuris būtų gautas griežtai laikantis valstybės narės nustatytą taisyklę?

4) Jei atsakymas į trečiąjį klausimą būtų teigiamas, ar nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinjamąsias pagrindinėje byloje, suderinamos su Direktyvos 2006/112 205 straipsniu ir veiksmingumo bei proporcingumo principais, jei jose tvirtinta solidarinė atsakomybė už PVM sumokėjimą remiantis prielaidomis, pagrįstomis ne tiesiogiai nustatomomis objektyviomis faktinėmis aplinkybėmis, o performuluotais civilinės teisės institutais, dėl kurių ginčo atveju sprendžiama kitokia teisinė tvarka?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtimumo

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 teisę į pirkimo mokesčio atskaitą, ir, antra, su reglamentuojančiu apmokestinamojo asmens solidarinį atsakomybę už trečiąjį asmenį mokėtiną

mokest?, kaip numatyta šios direktyvos 205 straipsnyje.

29 Primintina, kad pagal nusistovėjusi 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 priimančiam sprendimui dėl jo nagrinėjamo ginčo (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 PVM atskaitą, tačiau iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo iš dalies trejiasis 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 PVM atskaitą tvarka, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės nori sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 65 straipsnio, 90 straipsnio 1 dalies, 168 straipsnio a punkto, 185 straipsnio 1 dalies ir 193 straipsnio reikia aiškinti taip, kad PVM atskaita, kuri atliko suskaitos faktūros, išrašytos sumokėjus už prekių tiekimą, gavėjas, turi būti patikslinta, kai tokiais kaip pagrindinėje byloje aplinkybėmis galiausiai šis tiekimas nebuvo atliktas, net jei tiekėjas ir toliau turi pareigą sumokėti mokesčius ir nesugrąžino apmokėjimo.

34 Primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnio teisės PVM atskaitą pirkimo PVM atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokesčius, o pagal tos pačios direktyvos 63 straipsnio apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti mokesčius 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 atlygą 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? ? FIRIN atliktą atskaitą remiantis nagrinėjamu apmokėjimu.

38 Šiuo klausimu iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo sprendimo matyti, kad kai FIRIN atliko pagrindinį byloje nagrinjamą apmokėjimą, prekės, kurios turėjo būti tiekimo objektas, buvo aiškiai neidentifikuotos.

39 Tokiu atveju, kaip teigė generalinis advokatas 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 sukėlavimo veiksmų atveju.

40 Iš tiesų primintina, kad kova su galimu sukėlavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir jį siekiamas tikslas. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukėlavdami ar piktnaudžiaudami. Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisė? ? atskaitą, jeigu atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukėlaviant 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 sukėlavia mokesčių srityje. Iš tiesų šiuo atveju objektyvūs kriterijai, kuriais pagrįstos prekės tiekimo ar paslaugų teikimo, atliktą apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, ir ekonominės veiklos sėkmingos, nėra patenkinti (minuto Sprendimo *Bonik* 38 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

42 Tačiau su Direktyvoje 2006/112 numatyta teisės ? atskaitą sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo atliekamu sukėlavimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukėlavimu PVM srityje (minuto Sprendimo *Bonik* 41 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

43 Iš tiesų tokios sistemos nustatymas viršytų tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teisės (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *Bonik* 42 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

44 Todėl, atsižvelgiant ? tai, kad atsisakymas suteikti teisė? ? atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, kompetentingos mokesčių institucijos turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius ?rodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisė? ? atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ?kio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliekamu sukėlavimu (minuto Sprendimo *Bonik* 43 punktą 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 susijusį faktinį aplinkybių. Todėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal nacionalinės teisės ?rodinėjimo taisyklės turi bendrai ?vertinti visus ?rodymus ir faktines aplinkybes šioje byloje (žr., be kita ko, minuto Sprendimo *Bonik*).

46 Iš to matyti, kad tik prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nagrinėjamos mokesčių institucijos nustatę objektyvius ?rodymus, kuriais jos rėmėsi, kai nusprendė, kad FIRIN žinojo ar negalėjo nežinoti to, jog iš tiesų tiekėjo atlikto apmokėjimo objektas nebuvo prekės tiekimas, kaip nurodyta pastarojo išrašytoje sėskaitoje fakturoje.

47 Tačiau norint naudingai atsakyti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikiamam teismui svarbu išnagrinėti klausimus, susijusius su FIRIN atskaityto PVM tikslinimo sėlygomis tuo atveju,

jei atliktas jam priklausantis vertinimas jis padarytų išvadą, kad galima laikyti, jog apmokėjimo momentu ši bendrovė jau žinojo visus svarbius būsimą 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 tikslinį (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, 26 punktą).

49 Kalbant apie įvykių, atsiradusių atlikus atskaitą, faktą atskaitai, pažymėtina, jog iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad prekės ar paslaugų naudojimas ar numatytas naudojimas lemia pirminės atskaitos, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, dydį ir vėlesniais laikotarpiais galimą tikslinimą, kurie turi būti atlikti pagal direktyvos 184–186 straipsniuose numatytas sąlygas, dydį (minuto Sprendimo *TETS Haskovo* 29 punktą 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 atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik šiuo mokesčiu apmokestinamiems tiekimams. Šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę perkant sumokėto PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (minuto 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 (minuto Sprendimo *TETS Haskovo* 32 punktą).

52 Tokiu atveju, kaip antai pagrindiniame byloje, kai iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nuorodą matyti, kad prekės tiekimai, už kuriuos FIRIN sumokėjo, nebus atlikti, reikia daryti išvadą, kaip generalinį advokatų nurodą išvados 35 punkte, kad veiksniai, 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 aplinkybų, kad pats tiekėjas 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 šio subjekto subjektai nebūtinai vertinami vienodai. Viena vertus, pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį sąskaitų faktūrų išrašas asmuo privalo mokėti joje nurodytą PVM net ir nesant apmokestinamojo sandorio. Kita vertus, pagal šios direktyvos 63 ir 167 straipsnius sąskaitos faktūros gavėjo naudojimą teise atskaitą yra apribotas vien mokesčiais už sandorą, apmokestinamą PVM (2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *LVK – 56*, C-643/11, 46 ir 47 punktai).

55 Šiomis aplinkybomis mokesčių neutralumo principo laikymasis užtikrinamas valstybių narių numatytina galimybe ištaisyti bet kokį sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokesčių, jei sąskaitų faktūrų išrašas asmuo prarodo savo sąžiningumą ar kai jis per protingą laikotarpį visiškai pašalina mokesčių pajamų praradimo riziką (minuto Sprendimo *LVK – 56* 48 punktą).

56 Be to, kaip pažymėjo generalinio advokato išvados 43 punkte, kadangi tokiomis kaip

pagrindinėje byloje aplinkybomis tiekįjas neįžino apmokįjimo, jo už šį apmokįjimį mokįtino mokesįio apmokestinamoji vertį neturįtį bįti sumažinta taikant Direktyvos 2006/112 65, 90 ir 193 straipsnių nuostatas (šiuo klausimu, kiek tai susijį su apmokestinamosios vertįs tikslinimu grįžinimo atveju, žr. 2001 m. gegužįs 29 d. Sprendimo *Freemans*, C-86/99, Rink. p. I-4167, 35 punktį).

57 Šiomis aplinkybomis ir nepažeidžiant apmokestinamojo asmens teisįs remiantis atitinkamomis nacionalinomis teisį gynimo priemonomis susigrįžinti iš tiekįjo atliktį apmokįjimį už prekių tiekimį, kuris galiausiai nebuvo atliktas, aplinkybį, jog pats šio tiekįjo mokįtinas PVM nebuvo patikslintas, neturi įtakos mokesįių administratoriaus teisei susigrįžinti šio apmokestinamojo asmens atskaitų PVM nuo apmokįjimo už šį tiekimį.

58 Atsižvelgiant į išdįstytus svarstymus, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 65 straipsnių, 90 straipsnio 1 dalį, 168 straipsnio a punktį, 185 straipsnio 1 dalį ir 193 straipsnių reikia aiškinti taip, kad jais reikalaujama, jog PVM atskaita, kurių atliko sįskaitos faktųros, išrašytos už prekių tiekimo apmokįjimį, gavįjas, turi bįti patikslinta, kai tokiomis kaip pagrindinėje byloje aplinkybomis galiausiai šis tiekimas nebuvo atliktas, net jei tiekįjas ir toliau turi pareigų sumokįti mokestį ir nesugrįžino apmokįjimo.

DįI bylinįjimosi išlaidų

59 Kadangi šis procesas pagrindinįs bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimį pateikuso teismo nagrinįjamoje byloje, bylinįjimosi išlaidų klausimų turi sprįsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrį minįtos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkriųio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dįI pridįtinįs vertįs mokesįio bendros sistemos 65 straipsnių, 90 straipsnio 1 dalį, 168 straipsnio a punktį, 185 straipsnio 1 dalį, 193 ir 205 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais reikalaujama, jog pridįtinįs vertįs mokesįio atskaita, kurių atliko sįskaitos faktųros, išrašytos sumokįjus už prekių tiekimį, gavįjas, turi bįti patikslinta, kai tokiomis kaip pagrindinėje byloje aplinkybomis galiausiai šis tiekimas nebuvo atliktas, net jei tiekįjas ir toliau turi pareigų sumokįti mokestį ir nesugrįžino apmokįjimo.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.