TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. gruodžio 6 d.*

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — Teisė į atskaitą — Atsisakymas“

Byloje C-285/11

dėl *Administrativen sad – Varna* (Bulgarija) 2011 m. gegužės 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. birželio 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Bonik EOOD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro trečiosios kolegijos pirmininko pareigas einanti R. Silva de Lapuerta (pranešėja), teisėjai K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz ir D. Šváby,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. rugsėjo 19 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Bonik EOOD*, atstovaujamos *advokat* O. Minchev ir baristerio M. Patchett-Joyce,

— Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* A. De Stefano,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Seeboruth ir L. Christie, padedamų baristerio P. Moser,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: bulgarų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 ir 178 straipsnių aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Bonik EOOD* (toliau – *Bonik*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos miesto „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie nacionalinės pajamų agentūros centrinės valdybos direktorius) ginčą dėl teisės įskaitymo forma atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), susijusį su šios bendrovės įsigytais javais.

Teisinis pagrindas

3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, yra PVM objektas.

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 Minėtos direktyvos 62 straipsnis suformuluotas taip:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada įvykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos;

2) Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

6 Pagal tos pačios direktyvos 63 straipsnį:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

7 Direktyvos 2006/112 167 straipsnyje nurodyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

8 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;

<...>“

9 Minėtos 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;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 *Bonik* yra bendrovė, kurioje atliktas su 2009 m. vasario ir kovo mėn. susijęs mokestinis patikrinimas.

11 Atlikusios šį patikrinimą Bulgarijos mokesčių institucijos konstatavo, kad nėra įrodymų dėl javų ir saulėgrąžų tiekimų Bendrijos viduje, *Bonik* deklaruotų kaip atliktų pagal Rumunijos teisę įsteigtai bendrovei *Agrisco SRL*, ir kad, atsižvelgiant į tai, jog javų ir saulėgrąžų kiekiai, nurodyti *Bonik* išrašytose sąskaitose faktūrose, pagal šios bendrovės buhalterinę apskaitą buvo išbraukti iš jos atsargų ir jų nebuvo rasta atliekant šį patikrinimą, šie kiekiai laikomi Bulgarijos teritorijoje apmokestinamais tiekimais.

12 Be to, šios mokesčių institucijos atliko patikrinimus, susijusius su javų pirkimo sandoriais, *Bonik* deklaruotais kaip sudarytais su *Favorit stroy Varna EOOD* (toliau – *Favorit stroy*) ir *Agro treyd BG Varna EOOD* (toliau – *Agro treyd*), už kuriuos atskaitytas PVM.

13 *Bonik* turėjo *Favorit stroy* ir *Agro treyd* išrašytas sąskaitas faktūras, atitinkančias šiuos pirkimus.

14 Tačiau siekdamos patikrinti šių pirkimo sandorių tikrumą Bulgarijos mokesčių institucijos papildomai patikrino *Bonik* tiekėjus, t. y. *Favorit stroy* ir *Agro treyd*, ir jų tiekėjus, t. y. *Lyusi treyd EOOD*, *Eksim plyus EOOD* ir *Riva agro stil EOOD*.

15 Kadangi šie patikrinimai neleido patvirtinti, kad *Lyusi treyd EOOD*, *Eksim plyus EOOD* ir *Riva agro stil EOOD* iš tikrųjų tiekė prekes *Favorit stroy* ir *Agro treyd*, Bulgarijos mokesčių institucijos nusprendė, kad pastarosios įmonės neturėjo prekių kiekių, reikalingų tiekimams *Bonik* atlikti, ir padarė išvadą, kad tarp šių bendrovių ir *Bonik* nebuvo faktiškai įvykdytų tiekimų.

16 Todėl šios mokesčių institucijos 2010 m. kovo 10 d. tikslinamuoju pranešimu apie mokesčio dydį atsisakė suteikti teisę *Bonik* įskaitymo forma atskaityti pirkimo PVM už jos tiekėjų *Favorit stroy* ir *Agro treyd* atliktus javų tiekimus.

17 *Bonik* pateikė administracinį skundą dėl šio pranešimo apie mokesčio dydį *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, o šis 2010 m. birželio 21 d. sprendimu patvirtino šį pranešimą.

18 *Bonik* pareiškė ieškinį dėl to paties pranešimo apie mokesčio dydį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

19 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą šis teismas nurodo, kad Bulgarijos mokesčių institucijos neginčija aplinkybės, jog *Bonik* vėliau tiekė tos pačios rūšies prekes ir tokį patį jų kiekį, ir netvirtina, kad ši bendrovė įsigijo šių prekių iš kitų tiekėjų, ne *Favorit stroy* ir *Agro treyd*.

20 Be to, jis priduria, kad yra įrodymų, patvirtinančių tiesioginių tiekimų įvykdymą, ir kad dėl ankstesnių tiekimų įrodymų nebuvimo negalima daryti išvados, jog šie tiesioginiai tiekimai nebuvo įvykdyti.

21 Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal nacionalinės teisės nuostatas teisė į pirkimo PVM atskaitą nesiejama su prekių kilmės įrodymu.

22 Anot šio teismo, mokesčių administratorius savo praktikoje ir kai kurie Bulgarijos teismai reikalauja įrodyti ankstesnių tiekimų tikrumą, kad apmokestinamajam asmeniui būtų galima suteikti teisę į PVM atskaitą.

23 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad – Varna* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar aiškinant Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a ir b punktus, 14, 62, 63, 167 ir 168 straipsnius galima daryti išvadą dėl sąvokos „tiekimas, kuris faktiškai nebuvo įvykdytas“ ir, jei taip, ar, atsižvelgiant į sąvokos „tiekimas, kuris faktiškai nebuvo įvykdytas“ apibrėžimą, ji atitinka sąvoką „mokesčio slėpimas“ arba ar ją apima sąvoka „mokesčio slėpimas“? Ką pagal [šią] direktyvą apima sąvoka „mokesčio slėpimas“?

2. Ar pagal direktyvą, atsižvelgiant į joje nustatytą sąvoką „mokesčio slėpimas“ ir 26 bei 59 konstatuojamąsias dalis, siejamas su direktyvos [2006/112] 178 straipsnio b punktu, reikalaujama, kad formalūs reikalavimai būtų aiškiai nustatyti aukščiausiosios valstybės narės įstatymų leidybos institucijos priimtuose teisės aktuose, ar jie gali būti nustatyti ir ne įstatymų leidybos institucijos, o administracinėje praktikoje, įskaitant mokestinių patikrinimų praktiką, ir teismo praktikoje? Ar formalūs reikalavimai gali būti nustatyti administracinių institucijų norminiuose aktuose arba administracinėje tvarkoje?

3. Ar sąvoka „tiekimas, kuris faktiškai nebuvo įvykdytas“, jei ji skiriasi nuo sąvokos „mokesčio slėpimas“ ir jos neapima mokesčio slėpimo sąvoka, yra formalus reikalavimas pagal [Direktyvos 2006/112] 178 straipsnio b punktą ar priemonė pagal [šios] direktyvos 59 konstatuojamąją dalį, kuriuos priėmus atsisakoma suteikti teisę įskaityti mokestį ir pažeidžiamas PVM neutralumas, kuris Bendrijos teisės aktuose šioje srityje įtvirtintas kaip bendros PVM sistemos pagrindinis principas?

4. Ar apmokestinamiesiems asmenims gali būti nustatyti formalūs reikalavimai, pagal kuriuos, kad tiekimas būtų laikomas faktiškai įvykdytu, reikia įrodyti tiekimus, kurie buvo įvykdyti anksčiau nei paskutinis tiekimas (<...> tarp galutinio pirkėjo ir jo tiekėjo), jei mokesčių institucija neginčija, jog apmokestinamieji asmenys (galutiniai tiekėjai) įvykdė vėlesnius tokių pat prekių ir tokių pat kiekių tiekimus kitiems pirkėjams?

5. Ar pagal bendrą PVM sistemą ir Direktyvos 2006/112 168 ir 178 straipsnius ūkio subjekto teisė, kad būtų pripažinti PVM mokėjimai už atitinkamą sandorį, turi būti vertinama:

a) tik dėl konkretaus sandorio, kuriame dalyvauja ūkio subjektas, atsižvelgiant į šio ūkio subjekto ketinimą dalyvauti sandoryje, ir (arba)

b) atsižvelgiant į visus sandorius, įskaitant ankstesnius ir paskesnius, kurie sudaro tiekimų grandinę, į kurią patenka ir ginčijamas sandoris, įvertinant kitų grandinės dalyvių, apie kuriuos minėtas ūkio subjektas nežino ir (arba) apie kurių egzistavimą jis negalėjo žinoti, ketinimus ar ūkio subjekto, kuris išrašė sąskaitą faktūrą, bei kitų grandinės dalyvių, t. y. ankstesnių tiekėjų, kurių tiekiamų prekių pirkėjas negalėjo kontroliuoti ir iš kurių jis negalėjo reikalauti atlikti atitinkamus veiksmus, veiksmus ir (arba) neveikimą, ir (arba)

c) atsižvelgiant į kitų grandinės dalyvių, apie kurių dalyvavimą ūkio subjektas nežinojo ir iš kurių veiksmų ir ketinimų neįmanoma nustatyti, ar jis galėjo apie juos sužinoti, sukčiavimo veiksmus ir ketinimus, neatsižvelgiant į tai, ar minėti veiksmai atlikti ir minėtų tikslų turėta prieš atitinkamo sandorio įvykdymą arba po jo?

6. Atsižvelgiant į atsakymą į penktąjį klausimą, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai turi būti laikomi tiekimais už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį, ar apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos dalimi, kaip ji suprantama pagal šios Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį?

7. Ar PVM tikslais tiekėjo tinkamai įformintų ir deklaruotų sandorių, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, dėl kurių pirkėjas faktiškai įgijo nuosavybės teisę į sąskaitoje faktūroje nurodytas prekes, nesant duomenų, ar prekes jis faktiškai gavo ne iš sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens, galima nelaikyti tiekimais už atlygį, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį, vien dėl to, kad tiekėjas nerastas nurodytu adresu ir nepateikė mokestiniam patikrinimui reikalingų dokumentų arba mokesčių institucijoms neįrodė visų aplinkybių, kuriomis tiekimai buvo įvykdyti, įskaitant parduotų prekių kilmę?

8. Ar tai, kad teisė atskaityti sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM yra susieta su tiekėjo ir (arba) ankstesnių tiekėjų veiksmais, galima laikyti leistina priemone, skirta mokesčių surinkimui užtikrinti ir sukčiavimui mokesčių srityje išvengti?

9. Ar, atsižvelgiant į atsakymus į antrąjį, trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus, tokiomis mokesčių institucijų priemonėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, kai PVM sistemos taisyklės netaikomos sąžiningų ūkio subjektų sudarytiems sandoriams, pažeidžiami Bendrijos teisėje įtvirtinti proporcingumo, lygybės ir teisinio saugumo principai?

10. Atsižvelgiant į atsakymus į ankstesnius klausimus, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, tiekiamų prekių pirkėjas turi teisę atskaityti tiekėjų sąskaitoje faktūroje nurodytą mokestį?“

Dėl prejudicinių klausimų

24 Prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 nuostatas ir proporcingumo, vienodo požiūrio bei teisinio saugumo principus reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę atskaityti su prekių tiekimu susijusį PVM dėl to, kad, atsižvelgiant į aplinkybes, susijusias su ankstesniame etape atliktais šio tiekimo sandoriais, šis tiekimas laikomas faktiškai neįvykdytu.

25 Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už jų įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 37 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

26 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98-C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą; 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, Rink. p. I-11087, 50 punktą; 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 47 punktą ir minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 38 punktą).

27 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas visiškas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla yra apmokestinama PVM (žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktą; 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rink. p. I-1, 15 punktą; minėto Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 44 punktą; 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, Rink. p. I-1599, 25 punktą; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 78 punktą; minėto Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 48 punktą; 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Dankowski*, C-438/09, Rink. p. I-14009, 24 punktą ir minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 39 punktą).

28 Klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės iždui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM. Iš tiesų PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokestį, tiesiogiai taikomą įvairių kainos sudedamųjų dalių išlaidoms (žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 54 punktą; minėto Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 49 punktą ir minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 40 punktą).

29 Be to, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto formuluotės matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į atskaitą, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens (žr. minėto Sprendimo *Centralan Property* 52 punktą ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, 26 punktą).

30 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad su pagrindinėje byloje nagrinėjamais prekių tiekimais susijusios šalys, t. y. *Bonik* ir jos tiekėjai, yra apmokestinamieji asmenys, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112.

31 Tačiau, kad būtų galima nuspręsti dėl teisės į atskaitą, kuria remiasi *Bonik* ir kurią grindžia šiais prekių tiekimais, egzistavimo, būtina patikrinti, ar šie tiekimai iš tikrųjų įvykdyti ir ar atitinkamas prekes *Bonik* naudojo savo apmokestinamiesiems sandoriams.

32 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, siekdamas nustatyti, ar *Bonik* gali pasinaudoti teise į atskaitą remdamasi šiais prekių tiekimais (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 53 punktą).

33 Jei iš šio vertinimo būtų matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami prekių tiekimai yra faktiškai įvykdyti ir kad šias prekes *Bonik* panaudojo savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, iš esmės jai negalėtų būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą.

34 Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Bulgarijos mokesčių institucijos netvirtina, jog *Bonik* pagrindinėje byloje nagrinėjamų prekių įsigijo iš kitų tiekėjų, ne *Favorit stroy* ir *Agro treyd*, ir kad yra įrodymų, patvirtinančių tiesioginių tiekimų įvykdymą. Jis taip pat nurodo, kad šios institucijos neginčija, jog *Bonik* vėliau tiekė tos pačios rūšies prekes, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, ir tokį patį jų kiekį.

35 Atsižvelgiant į tai, taip pat reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas (žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Halifax ir kt.* 71 punktą; *Kittel ir Recolta Recycling* 54 punktą; 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, Rink. p. I-12605, 36 punktą; 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Tanoarch*, C-504/10, Rink. p. I-10853, 50 punktą ir minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 41 punktą).

36 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami (žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Fini H* 32 punktą; *Halifax ir kt.* 68 punktą; *Kittel ir Recolta Recycling* 54 punktą ir *Mahagében ir Dávid* 41 punktą).

37 Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (žr. minėtų sprendimų *Fini H* 34 punktą; *Kittel ir Recolta Recycling* 55 punktą ir *Mahagében ir Dávid* 42 punktą).

38 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 (žr. minėtų sprendimų *Halifax ir kt.* 58 ir 59 punktą ir *Kittel ir Recolta Recycling* 53 punktą).

39 Be to, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti Direktyvą 2006/112 turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Kittel ir Recolta Recycling* 56 punktą ir *Mahagében ir Dávid* 46 punktą).

40 Iš to matyti, kad apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, tik jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo, kuriam patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, dėl kurių norima pasinaudoti teise į atskaitą, žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Kittel ir Recolta Recycling* 56–61 punktą ir *Mahagében ir Dávid* 45 punktą).

41 Tačiau su šioje direktyvoje 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 (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Optigen ir kt.* 52 ir 55 punktus; *Kittel ir Recolta Recycling* 45, 46 ir 60 punktus ir *Mahagében ir Dávid* 47 punktą).

42 Iš tiesų atsakomybės be kaltės sistemos nustatymas viršytų tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės iždo teises (žr. minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 48 punktą).

43 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 (žr. minėto Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 49 punktą).

44 Tuo remiantis darytina išvada, kad jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje nagrinėjamų prekių tiekimų faktinį įvykdymą ir *Bonik* šių prekių panaudojimą savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams turi laikyti patvirtintais, šis teismas vėliau turėtų patikrinti, ar atitinkamos mokesčių institucijos nustatė tokių objektyvių įrodymų egzistavimą.

45 Šiomis aplinkybėmis į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 ir 178 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti PVM už prekių tiekimą dėl to, kad, atsižvelgiant į sukčiavimą ar pažeidimus, įvykdytus šio tiekimo ankstesniame ar vėlesniame etape, šis tiekimas laikomas faktiškai neįvykdytu, jei remiantis objektyviais įrodymais nenustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su sukčiavimu PVM srityje vykdant tiekimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandorį, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 ir 178 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį už prekių tiekimą dėl to, kad, atsižvelgiant į sukčiavimą ar pažeidimus, įvykdytus šio tiekimo ankstesniame ar vėlesniame etape, šis tiekimas laikomas faktiškai neįvykdytu, jei remiantis objektyviais įrodymais nenustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su sukčiavimu PVM srityje vykdant tiekimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandorį, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.