

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. vasario 13 d.(*)

„Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Sumokėto pirkimo mokesčio atskaita – Suteiktos paslaugos – Kontrolė – Bėtinis išteklių neturintis teikėjas – Sąvoka „sukčiavimas mokesčių srityje“ – Pareiga ex officio konstatuoti sukčiavimų mokesčių srityje – Faktinio paslaugos suteikimo reikalavimas – Pareiga tvarkyti pakankamai detalią apskaitą – Teisminiai ginčai – Draudimas teismui sukčiavimų mokesčių srityje kvalifikuoti kaip nusikalstamą veiką ir pabloginti ieškovo padėtį“

Byloje C-18/13

dėl *Administrativen sad Sofia-grad* (Bulgarija) 2012 m. gruodžio 11 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. sausio 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Maks Pen EOOD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia, anksčiau – *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Sofia*,

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai G. Arestis ir J.-C. Bonichot (pranešėjas),

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia*, anksčiau – *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Sofia*, atstovaujamo A. Georgiev,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir D. Drambozova,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Paraskevopoulou ir M. Vergou,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir D. Roussanov,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 63 straipsnio, 178 straipsnio 1 dalies a punkto, 226 straipsnio 1 dalies 6 punkto, 242 ir 273 straipsni? ai?skiniu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Maks Pen EOOD* (toliau – *Maks Pen*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia*, anks?iau – *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto“ Sofia* (Sofijos „Skund? ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalin?s vieš?j? pajam? agent?ros Centrin?s administracijos direktorius) gin?? d?l atsisakymo suteikti teis? ? prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM), susijusio su kai kuri? *Maks Pen* paslaug? teik?j? išrašytomis s?skaitomis fakt?romis, atskait? mokes?io kredito forma.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagal Direktyvos 2006/112 62 straipsn?:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada ?vykdomos prievolei apskai?iuoti PVM atsirasti b?tinos teisin?s s?lygos;

2) Prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tada, kai mokes?i? institucija ?gyja teis? pagal tuo metu galiojant? ?statym? reikalauti mokes?io iš asmens, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, net ir tuo atveju, kai mok?jimo terminas gali b?ti atid?tas.“

4 Šios direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?.“

5 Šios direktyvos 167 straipsnyje nurodyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

6 Tos pa?ios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

?) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

7 Pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsn?:

„Kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias s?lygas:

?) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim? jis

privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyti s?skait? fakt?r?;

<...>“

8 Direktyvos 2006/112 220 straipsnio, esan?io šios direktyvos XI antraštin?s dalies 3 skyriuje „S?skaita fakt?ra“, 1 punkte numatyta, jog kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi užtikrinti, kad jis pats, prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo arba tre?ioji šalis jo vardu ir jo naudai išrašyti s?skait? fakt?r?, kai jis tiek? prekes ar teik? paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.

9 Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje nurodyti vieninteliai rekvizitai, kurie, nepažeidžiant joje numatyt? speciali? nuostat?, turi b?ti nurodyti privalomai pagal šios direktyvos 220 ir 221 straipsnius išrašomose s?skaitose fakt?rose PVM tikslais.

10 Šios direktyvos 242 straipsnis suformuluotas taip:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarko detali? apskait? tokiu b?du, kad b?t? galima nustatyti prievoles, susijusias su PVM, o mokes?i? institucijos gal?t? patikrinti, kaip jos vykdomos.“

11 Tos pa?ios direktyvos 273 straipsnyje nurodyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Bulgarijos teis?

12 Pagal Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, toliau – PVM ?statymas) 70 straipsnio 5 dal? teis? atskaityti pirkimo PVM nesuteikiama, jeigu jis s?skaitoje fakt?roje buvo nurodytas neteis?tai.

13 Pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos Nutarimo d?l PVM ?statymo ?gyvendinimo 12 straipsnio „Apmokestinimo momento atsiradimo data prek? tiekimo ar paslaug? teikimo atveju“ 1 dalyje nustatyta:

„<...> paslauga laikoma suteikta, kaip tai suprantama pagal ?statym?, kai ?vykdytos iš šios paslaugos gaut? pajam? pripažinimo s?lygos, vadovaujantis Apskaitos ?statymu ir taikytiniais apskaitos standartais.“

14 Pagal Mokes?i? ir socialinio draudimo proced?r? kodekso (*Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks*) 160 straipsnio 1, 2 ir 5 dalis:

„1. Teismas priima sprendim? d?l bylos esm?s ir gali visiškai arba iš dalies panaikinti tikslinam?j? pranešim?, j? pakeisti arba atmesti ieškin?.

2. Teismas vertina tikslinamojo pranešimo atitikt? ?statymui ir pagr?stum?, patikrindamas, ar j? išdav? kompetentinga tarnyba ir reikalaujama forma, laikantis nuostat? d?l formos ir turinio.

<...>

5. Teismo sprendimu tikslinamasis pranešimas negali būti pakeistas ieškovo nenaudai.“

15 Civilinio proceso kodekso (*Grazhdanskiya protsesualen kodeks*) 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Teismas nusprendžia dėl visų reikšmingų klausimų sprendimui byloje priimti, išskyrus klausimų, ar padaryta nusikalstama veika.“

Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

16 *Maks Pen* yra pagal Bulgarijos teisę steigta bendrovė, kurios veikla – didmeninė prekyba biuro reikmenimis ir reklamine medžiaga.

17 Atlikęs jos mokestinį patikrinimą už mokestinį laikotarpį nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2009 m. balandžio 30 d. mokesčių administratorius suabejojo dėl PVM atskaitos, atliktos dėl septynių iš jos paslaugų teikimų išrašytose sskaitose faktrose nurodyto mokesčio, pagrįstumo.

18 Kalbant apie pačius kai kuriuos paslaugų teikėjus ar jų subrangovus, pažymėtina, kad vykdant šį patikrinimą į paprašyta informacija neleido patvirtinti, kad jie turėjo būti ištekliai siekiant užtikrinti paslaugų, už kurias išrašytos sskaitos faktros, teikimą. Manydamas, kad kai kurių subrangovų sandorių vykdymo tikrumas nėra patvirtintas arba kad juos vykdyti ne sskaitose faktrose nurodyti paslaugų teikėjai, mokesčių administratorius parengė tikslinamąjį mokestinį pranešimą, paneigdamas šį septyniųmonių sskaitose faktrose nurodyto PVM atskaitytinumą.

19 *Maks Pen* ginėjo šį tikslinamąjį pranešimą. *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Sofia*, vėliau – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme ir tvirtino, kad ji turėjo sskaitas faktoras ir tinkamus sutartinius dokumentus, šios sskaitos faktros apmokėtos banko pavedimu, jos užregistruotos paslaugų teikimų apskaitos rašuose, jie deklaravo su šiomis sskaitomis faktromis susijusį PVM, taigi pateikti nagrinjamų paslaugų teikimo tikrumo rodymai, be to, neginėta, kad ji pati vykdytų vėlesnius prekių tiekimus po šių paslaugų teikimo.

20 Mokesčių administratorius tvirtino, kad tinkamai išrašyti sskaitų faktrai turėjimo nepakanka teisei atsikaiti pagrįsti, kai, be kita ko, siekiant pagrįsti atitinkamų paslaugų teikimų sskaitas faktoras pateikti privatūs dokumentai yra be patikimos datos ir neturintys jokios rodamosios vertės, subrangovai nedeklaravo jiems dirbusių darbuotojų ir vykdyti paslaugų teikimą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme mokesčių administratorius rėmėsi naujais rodymais, pirma, paneigdamas dviejų iš paslaugų teikimų atstovų parašę galiojimą ir, antra, pažymėdamas, kad vienas iš jų savo apskaitos dokumentus ir mokesčių deklaracijas neįtraukė vieno iš subrangovų, kuriuos jis kreipėsi, sskaitų faktrai. Nors mokesčių administratorius pripažino, kad paslaugos, už kurias išrašytos sskaitos faktros, buvo suteiktos *Maks Pen*, jos nebuvo suteiktos paslaugų teikėjui, nurodyti šiose sskaitose faktrose.

21 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Sofia-grad* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar taikant PVM pagal Sąjungos teisę faktinės aplinkybės, kai sskaitoje faktroje nurodytas paslaugų teikėjas ar jo subrangovas neturi darbuotojų, renginių ir turto, būtinai norint teikti paslaugas, faktinio paslaugų teikimo išlaidos nepagrįstos dokumentais ir neįtrauktos paslaugų teikėjo apskaitai bei suklustoti dokumentai, t. y. sutartis ir pirmo perdavimo aktas, kalbant apie

asmen?, pasirašiusi? kaip paslaug? teik?jai, tapatyb?, pateikti kaip ?rodymai, kad turi b?ti sumok?tas atlygis už paslaug? ir kad suteikta paslauga, už kuri? išrašyta PVM s?skaita fakt?ra, ir pasinaudota teise ? PVM atskait?, laikytinos susijusiomis su „suk?iavimu mokes?i? srityje“?

2. Ar iš S?jungos teis?je ir Teisingumo Teismo praktikoje <...> ?tvirtintos teismo pareigos atsisakyti suteikti teis? ? atskait? suk?iavimo mokes?i? srityje atveju kyla ir nacionalinio teismo pareiga tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, *ex officio* patikrinti, ar egzistuoja suk?iavimas mokes?i? srityje, atsižvelgiant ? teismo pareigas pagal nacionalin? teis? išspr?sti byl?, paisyti draudimo pakeisti ieškovo pad?t?, laikytis teis?s ? gynyb? ir teisinio saugumo princip? ir *ex officio* taikyti reikšmingas teis?s nuostatas, ?vertinus pirm? kart? jame pateiktas naujas faktines aplinkybes ir visus ?rodymus, ?skaitant tuos, kurie susij? su fiktyviais sandoriais, suklastotais dokumentais ar netikslaus turinio dokumentais?

3. Ar pagal Direktyvos 2006/112 <...> 178 straipsnio 1 dalies a punkt? reikalaujama, atsižvelgiant ? teismo pareig? suk?iavimo mokes?i? srityje atveju atsisakyti suteikti teis? ? PVM atskait?, kad norint pasinaudoti teise ? PVM atskait? paslaug? faktiškai turi b?ti suteik?s s?skaitoje fakt?roje nurodytas paslaugos teik?jas arba jo subrangovas?

4. Ar Direktyvos 2006/112 <...> 242 straipsnyje ?tvirtintas reikalavimas tvarkyti detali? apskait? taip, kad b?t? galima kontroliuoti teis? ? PVM atskait?, reiškia, kad reikia laikytis atitinkam? valstyb?s nar?s apskaitos teis?s akt?, kuriuose numatytas tarptautini? apskaitos standart? pagal S?jungos teis? laikymasis, ar tai t?ra reikalavimas saugoti šioje direktyvoje nurodytus PVM apskaitos dokumentus, t. y. s?skaitas fakt?ras, deklaracijas ir sumuojan?ias ataskaitas?

Jeigu teisingas antrasis nurodytas atvejis:

Ar Direktyvos 2006/112 <...> 226 straipsnio 1 dalies 6 punkte ?tvirtintas reikalavimas, kad s?skaitose fakt?rose b?tinai turi b?ti nurodyta „teikiam? paslaug? apimtis ir pob?dis“, reiškia, kad paslaug? teikimo atveju s?skaitose fakt?rose arba su jomis susijusiame dokumente turi b?ti nurodyti duomenys apie faktin? paslaug? teikim?, t. y. objektyvios aplinkyb?s, kurias galima patikrinti, kaip ?rodymai, kad atitinkama paslauga suteikta ir kad j? suteik? s?skaitoje fakt?roje nurodytas paslaug? teik?jas?

5. Ar Direktyvos 2006/112 <...> 242 straipsn?, kuriame ?tvirtintas reikalavimas tvarkyti detali? apskait? taip, kad b?t? galima kontroliuoti teis? ? PVM atskait?, siejam? su šios direktyvos 63 ir 273 straipsniais, reikia aiškinti taip, kad pagal j? nedraudžiama nacionalin?s teis?s nuostata, pagal kuri? paslauga laikoma suteikta, kai ?vykdytos iš šios paslaugos gaut? pajam? pripažinimo s?lygos, remiantis taikytinais su apskaita susijusiais teis?s aktais, kuriuose numatytas tarptautini? apskaitos standart? pagal S?jungos teis? laikymasis ir sandori? pagrindimo dokumentais, turinio viršenyb?s prieš form? bei pajam? ir išlaid? palyginamumo princip? paisymas?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo ir tre?iojo klausim?

22 Pirmuoju ir tre?iuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyv? 2006/112 reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama apmokestinamajam asmeniui atskaityti PVM, nurodyt? paslaug? teik?jo išrašytose s?skaitose fakt?rose, kai, nors paslauga suteikta, paaišk?ja, kad jos iš tikr?j? nesuteik? šis paslaug? teik?jas ar jo subrangovas, nes, be kita ko, jie netur?jo reikaling? darbuotoj?, ?rangos ir turto, j? paslaug? teikimo išlaidos nepagr?stos j? apskaitoje ir nepasitvirtino asmen?, pasirašiusi? tam tikrus dokumentus kaip teik?jai, tapatyb?.

23 Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusi teismo praktiką apmokestinamąjį asmenį teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatyta bendros PVM sistemos principas (žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, 25 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

24 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė 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. minėto Sprendimo *Bonik* 26 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

25 Be to, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto formuluotą matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti teise 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 *Bonik* 29 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Todėl, jeigu šios sąlygos yra vykdytos, iš esmės negalima atsisakyti leisti pasinaudoti atskaita.

26 Atsižvelgiant į tai, reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami. Todėl nacionaliniai teismai ir institucijos turi atsisakyti suteikti teisę atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatyta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (žr. minėto Sprendimo *Bonik* 35–37 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

27 Nors taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats sukčiauja mokesčių srityje, taip yra ir tada, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Taigi taikant Direktyvą 2006/112 jis turi būti laikomas dalyvaujančiu sukčiaujant, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (žr. minėto Sprendimo *Bonik* 38 ir 39 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

28 Taigi apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę atskaitą tik jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo, kuriam patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, dėl kurių norima pasinaudoti teise atskaitą, žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito subjekto, dalyvaujančio šioje prekyboje tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, sukčiavimu PVM srityje (žr. minėto Sprendimo *Bonik* 40 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

29 Kadangi atsisakymas suteikti teisę atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, kompetentingos mokesčių institucijos turi pakankamai teisiškai patvirtinti, kad yra objektyvūs rodymai, nurodyti ankstesniame šio sprendimo punkte. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar atitinkamos mokesčių institucijos nustatė tokių objektyvių rodymų egzistavimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Bonik* 43 ir 44 punktus).

30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad vykstant procesui pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos tikrinti ar vertinti su pagrindine byla susijusį faktinį aplinkybių. Todėl

pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal nacionalinės teisės taisyklę turi bendrai vertinti visus rodymus ir šios bylos faktines aplinkybes, kad atsižvelgęs į mokesčių institucijų pateiktus objektyvius rodymus nustatytų, ar Maks Pen žinojo arba turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo grindžiama teisė, atskaita, yra susijęs su jo paslaugų teikimo atliktu sukčiavimu.

31 Šiuo klausimu vien pačios aplinkybės, kad pagrindinėje byloje Maks Pen suteiktos paslaugos iš tikrųjų nebuvo suteiktos su skaitose fakturose nurodyto teikėjo ar jo subrangovo, nes, be kita ko, jie neturėjo reikalingų darbuotojų, rangos ir turto, jų paslaugų teikimo išlaidos nepagrįstos jų apskaitoje ar nepasitvirtino asmenų, pasirašiusių tam tikrus dokumentus kaip teikėjai, tapatybų, nepakaktų paneigti teisę atskaita, kuria pasinaudojo Maks Pen.

32 Šiomis aplinkybėmis pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti: Direktyva 2006/112 aiškinama taip, kad ją draudžiama apmokestinamajam asmeniui atskaityti PVM, nurodant paslaugų teikėjo išrašytose su skaitose fakturose, kai, nors paslauga suteikta, paaiškėja, kad ji iš tikrųjų nebuvo suteikta šio teikėjo ar jo subrangovo, nes, be kita ko, jie neturėjo reikalingų darbuotojų, rangos ir turto, jų paslaugų teikimo išlaidos nepagrįstos jų apskaitoje ar nepasitvirtino asmenų, pasirašiusių tam tikrus dokumentus kaip teikėjai, tapatybų, su dviguba sąlyga, kad tokie veiksmai yra nesąžiningas elgesys ir kad atsižvelgiant į mokesčių institucijų pateiktus objektyvius rodymus patvirtinta, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo grindžiama teisė, atskaita, susijęs su šiuo sukčiavimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl antrojo klausimo

33 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sąjungos teisėje reikalaujama, kad jis *ex officio* patikrintų sukčiavimo mokesčių srityje egzistavimą aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, remdamasis naujais faktais, mokesčių institucijų šiame teisme nurodytais pirmą kartą, ir bet kokiais rodymais, nors atlikdamas toką nagrinimą jis pažeistų pagal taikytiną nacionalinę teisę jam kylančias pareigas.

34 Kaip priminta šio sprendimo 26 punkte, pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad nacionalinės institucijos ir teismai atsisakytų suteikti teisę atskaita, jei, atsižvelgiant į objektyvius rodymus, patvirtinta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Be to, nors šalis nesiremia Sąjungos teise, nacionalinis teismas turi *ex officio* iškelti privaloma Sąjungos teisės norma grindžiamus teisinius pagrindus, kai pagal nacionalinę teisę nacionaliniai teismai turi pareigą ar teisę tai daryti privalomos nacionalinės normos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2008 m. vasario 12 d. Sprendimo *Kempter*, C-2/06, Rink. p. I-411, 45 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

35 Todėl jeigu, kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pats pažymi prašymo priimti prejudicinį sprendimą 72 punkte, iš Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso 160 straipsnio 2 dalies matyti, kad jis privalo nuspręsti, ar yra sukčiavimas mokesčių srityje, kai nagrinėja *ex officio* tikslinamojo mokesčio pranešimo, kuriuo paneigiama apmokestinamojo asmens atlikta PVM atskaita, atitiktą nacionalinei teisei, jis taip pat turi remtis šio sprendimo pirmesniame punkte primintu Sąjungos teisės reikalavimu, atsižvelgdamas? Direktyvos 2006/112 tikslą kovoti su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu.

36 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nacionalinis teismas turi nacionalinę teisę aiškinti kuo labiau atsižvelgdamas į atitinkamos direktyvos tekstą ir tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas; dėl to iš jo reikalaujama imtis visų jo kompetencijai priskiriamų veiksmų atsižvelgiant į visų vidaus teisę ir taikyti joje pripažintus aiškinimo metodus (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 4 d. Sprendimo *Adeneler ir kt.*, C-212/04, Rink. p. I-6057, 111 punktą). Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nacionalinės teisės normos, kuriomis jis

remiasi ir kurios, jo nuomone, galėtų prieštarauti Sąjungos teisės reikalavimams, gali būti aiškinamos atsižvelgiant į kovos su sukaviimu mokesčių srityje tikslą, kuriuo pagrįsti šie reikalavimai.

37 Šiuo atžvilgiu, žinoma, tiesa, kad Sąjungos teise nacionalinis teismas negali būti pareigotas *ex officio* taikyti šios teisės nuostatos, jeigu dėl tokio taikymo būtų paneigtas jo nacionalinėje proceso teisėje įtvirtintas *reformatio in pejus* draudimo principas (2008 m. lapkričio 25 d. Sprendimo *Heemskerk ir Schaap*, C-455/06, Rink. p. I-8763, 46 punktas). Tačiau bet kuriuo atveju neatrodo, kad vykstant ginčui, kaip antai pagrindinėje byloje, kuris nuo pat jo pradžios yra susijęs su teise į PVM, nurodyto tam tikrose konkrečiose sėskaitose faktrose, atskaita, toks draudimas galėtų būti taikomas per teismo procesą mokesčių administratoriaus pateiktiems naujiems rodymams, kurie, kadangi susiję su šiomis sėskaitomis faktromis, negali būti laikomi pabloginančiais apmokestinamojo asmens, kuris remiasi šia teise į atskaitą, padėtį.

38 Be to, net jeigu pagal nacionalinės teisės normą sukaviimas mokesčių srityje būtų kvalifikuojamas kaip nusikalstama veika ir toks kvalifikavimas priklausytų tik baudžiamajam teismui, neatrodo, kad tokia norma prieštarautų tam, kad pareigotas vertinti tikslinamojo mokestinio pranešimo, kuriuo paneigiama apmokestinamojo asmens atlikta PVM atskaita, teisėtumą teismas galėtų remtis mokesčių administratoriaus pateiktais objektyviais rodymais, siekdamas nagrinėjamu atveju patvirtinti sukaviimo egzistavimą, nors pagal kitą nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai PVM įstatymo 70 straipsnio 5 dalį, „neteisėtai sėskaitoje faktroje nurodytas“ PVM negali būti atskaitytas.

39 Šiomis aplinkybėmis į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: kai nacionaliniai teismai turi pareigą ar teisę *ex officio* iškelti privaloma nacionalinės teisės norma grindžiamus teisinius pagrindus, jie turi tai daryti atsižvelgdami į privalomą Sąjungos teisės normą, kaip antai tą, kuria reikalaujama, kad nacionalinės institucijos ir teismai atsisakytų suteikti teisę į PVM atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus patvirtinta, kad šia teise remiamasi sukaviujant ar piktnaudžiaujant. Vertindami, ar šia teise į atskaitą remiamasi sukaviujant ar piktnaudžiaujant, šie teismai nacionalinė teisę turi aiškinti kuo labiau atsižvelgdami į Direktyvos 2006/112 tekstą ir tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas; dėl to iš jų reikalaujama imtis visų į kompetencijai priskiriamų veiksmų atsižvelgiant į visų vidaus teisę ir taikant joje pripažintus aiškinimo metodus.

Dėl ketvirtojo ir penktojo klausimų

40 Ketvirtuoju ir penktuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teirujasi, ar Direktyvą 2006/112, visų pirma pagal jos 242 straipsnį reikalaujant, kad kiekvienas asmuo tvarkytų pakankamai detalią apskaitą, kad būtų galima taikyti PVM, o mokesčių administratorius galėtų jį patikrinti, reikia aiškinti taip, kad ja nedraudžiama atitinkamai valstybei narei reikalauti, kad visi apmokestinamieji asmenys šiuo atžvilgiu laikytųsi visų nacionalinių apskaitos taisyklių, atitinkančių tarptautinius apskaitos standartus, įskaitant nacionalinę nuostatą, pagal kurią paslauga laikoma suteikta tada, kai įvykdytos pajamų, gautų iš atitinkamos suteiktos paslaugos, pripažinimo sąlygos.

41 Reikia priminti, kad bendroje PVM sistemoje valstybės narės privalo užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų savo pareigas, ir šiuo atžvilgiu joms suteikta tam tikra diskrecija, ypač dėl turimų priemonių panaudojimo būdo. Kaip viena tokių pareigų, Direktyvos 2006/112 242 straipsnyje numatyta, be kita ko, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi tvarkyti pakankamai detalią apskaitą, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM ir mokesčių administratorius galėtų atlikti patikrinimus (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, Rink. p. I-7639, 22 ir 23 punktus).

42 Be to, pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmą pastraipą valstybės narės gali nustatyti kitas prievolės, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui. Šia galimybe, kuria gali būti pasinaudojama, tik jeigu nedaromas poveikis prekybai tarp valstybių narių, juo labiau negali būti naudojamosi, kaip numatyta šio straipsnio antroje pastraipoje, siekiant nustatyti papildomas pareigas nei numatytos šioje direktyvoje.

43 Be to, šia galimybe valstybės narės negali būti leidžiama nustatyti priemonių, kurios viršytų tai, kas būtina siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas mokestis, ir išvengti sukčiavimo (minuto Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski* 26 punktą).

44 Jeigu jos atitinka šiuos apribojimus, Sąjungos teise nedraudžiamos papildomos nacionalinės apskaitos taisyklės, patvirtintos remiantis tarptautiniais apskaitos standartais, Sąjungoje taikytiniais 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo (OL L 243, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 13 sk., 29 t., p. 609) numatytais sąlygomis.

45 Kalbant apie klausimą, ar šiose nacionalinėse apskaitos taisyklėse gali būti numatyta, kad paslauga laikoma suteikta tada, kai vykdytos pajamų, gautų iš atitinkamos suteiktos paslaugos, pripažinimo sąlygos, reikia konstatuoti, kad dėl tokios taisyklės prievolė apskaičiuoti PVM už toką paslaugą teikimą atsirastų tik nuo tada, kai paslaugos teikėjo ar jo subrangovo patirtos išlaidos būtų prašytos šio subjekto apskaitai.

46 Tačiau reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2006/112 167 straipsnį teisė atskaitą atsiranda, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną PVM, ir kad pagal šios direktyvos 63 straipsnį prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda suteikus paslaugas. Todėl, išskyrus specifines minėtos direktyvos 64 ir 65 straipsniuose nurodytas situacijas, kurios nėra nagrinėjamos pagrindinėje byloje, momentas, kada kyla prievolė apskaičiuoti mokestį, taigi ir apmokestinamasis asmuo gali jį atskaityti, negali būti bendrai nustatytas pagal formalumą, kaip antai pagal paslaugų teikimą jį patirtą išlaidą teikiant paslaugas traukimą apskaitai, vykdymą.

47 Be to, paslaugų teikėjo galimai nevykdyti tam tikri apskaitos pobūdžio reikalavimai negali paneigti suteiktą paslaugą gavėjo teisę atskaitai, kiek tai susiję su už jas sumokėtu PVM, jeigu su suteiktomis paslaugomis susijusiose sąskaitose fakturose nurodyti visi Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje reikalaujami duomenys (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, 32 punktą).

48 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, ketvirtąjį ir penktąjį klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvą 2006/112, visų pirma pagal jos 242 straipsnį reikalaujant, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarkytų pakankamai detalią apskaitą, kad būtų galima taikyti PVM, o mokesčių administratorius galėtų jį patikrinti, reikia aiškinti taip, kad ja nedraudžiama atitinkamai valstybei narei, laikantis šios direktyvos 273 straipsnyje numatytą apribojimą, reikalauti, kad visi apmokestinamieji asmenys šiuo atžvilgiu laikytųsi visų nacionalinių apskaitos taisyklių, atitinkančių tarptautinius apskaitos standartus, jeigu šiuo klausimu nustatytos priemonės neviršija to, kas būtina tikslams užtikrinti tinkamą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo pasiekti. Šiuo atžvilgiu Direktyva 2006/112 draudžiama nacionalinė nuostata, pagal kurią paslauga laikoma suteikta tada, kai vykdytos iš atitinkamo paslaugos teikimo gautų pajamų pripažinimo sąlygos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos reikia aiškinti taip, kad ją draudžiama apmokestinamajam asmeniui atskaityti pridėtinės vertės mokestį, nurodytą paslaugų teikėjo išrašytose sąskaitose faktūrose, kai, nors paslauga suteikta, paaiškėja, kad ji iš tikrųjų nebuvo suteikta šio teikėjo ar jo subrangovo, nes, be kita ko, jie neturėjo reikalingų darbuotojų, įrangos ir turto, jį paslaugų teikimo išlaidos nepagrįstos jų apskaitoje ar nepasitvirtino asmenų, pasirašiusių tam tikrus dokumentus kaip teikėjai, tapatybę, su dviguba sąlyga, kad tokie veiksmai yra nesąžiningas elgesys ir kad atsižvelgiant į mokesčių institucijų pateiktus objektyvius rodymus patvirtinta, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo grindžiama teisė atskaitai, susijęs su šiuo sukčiavimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

2. Kai nacionaliniai teismai turi pareigą ar teisę *ex officio* iškelti privaloma nacionalinės teisės norma grindžiamus teisinius pagrindus, jie turi tai daryti atsižvelgdami į privalomą Sąjungos teisės normą, kaip antai tą, kuria reikalaujama, kad nacionalinės institucijos ir teismai atsisakytų suteikti teisę pridėtinės vertės mokesčio atskaitai, jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus patvirtinta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Vertindami, ar šia teise atskaitai remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant, šie teismai nacionalinė teisė turi aiškinti kuo labiau atsižvelgdami į Direktyvos 2006/112 tekstą ir tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas, dėl to iš jų reikalaujama imtis visų jų kompetencijai priskiriamų veiksmų atsižvelgiant į visų vidaus teisę ir taikant joje pripažintus aiškinimo metodus.

3. Direktyvą 2006/112, visų pirma pagal jos 242 straipsnį reikalaujant, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarkytų pakankamai detalią apskaitą, kad būtų galima taikyti pridėtinės vertės mokestį, o mokesčių administratorius galėtų jį patikrinti, reikia aiškinti taip, kad ją nedraudžiama atitinkamai valstybei narei, laikantis šios direktyvos 273 straipsnyje numatytą apribojimą, reikalauti, kad visi apmokestinamieji asmenys šiuo atžvilgiu laikytųsi visų nacionalinių apskaitos taisyklių, atitinkančių tarptautinius apskaitos standartus, jeigu šiuo klausimu nustatytos priemonės neviršija to, kas būtina tikslams užtikrinti tinkamą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo pasiekti. Šiuo atžvilgiu Direktyva 2006/112 draudžiama nacionalinė nuostata, pagal kurią paslauga laikoma suteikta tada, kai įvykdytos iš atitinkamo paslaugos teikimo gautų pajamų pripažinimo sąlygos.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.