

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. spalio 5 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies a punktas – 9 straipsnio 1 dalis – 14 straipsnio 1 dalis – 73, 80 ir 273 straipsniai – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai – Sukčiavimas mokesčių srityje – Apskaitos pažeidimai – Tiekimo ir pajamų slėpimas – Apmokestinamosios vertės nustatymas“

Byloje C-576/15

dėl *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovo administracinis teismas, Bulgarija) 2015 m. spalio 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. lapkričio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

??ya ??rinova ET

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Toader, teisėjai A. Rosas ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs 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 D. Drambozova ir E. Petanova,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir S. Petrova,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies a punkto, 9 straipsnio 1 dalies, 14 straipsnio 1 dalies ir 73, 80

ir 273 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Maya Marinova ET* (toliau – MM) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Veliko Tarnovo skund? ir praktikos mokes?i? ir socialini? ?mok? srityje direkcijos prie Nacionalin?s pajam? agent?ros centrinio administratoriaus direktorius, Bulgarija, toliau – direktorius) gin?? d?l pranešimo apie mokes?io perskai?iavim?, kuriame nurodoma sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) su delpinigiais.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 59 konstatuojamoji dalis išd?styta taip:

„Valstyb?ms nar?ms tur?t? b?ti leidžiama, neperžengiant tam tikr? rib? ir tam tikromis s?lygomis, prad?ti ar toliau taikyti specialias priemones, nukrypstan?ias nuo šios direktyvos, siekiant supaprastinti apmokestinim? arba užkirsti keli? suk?iavimui ar mokes?io vengimui.“

4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) preki? tiekimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

5 Pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dal?:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

6 Tos pa?ios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Preki? tiekimas – teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.“

7 PVM direktyvos 73 straipsnis išd?stytas taip:

„Preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, išskyrus nurodyt?sias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas.“

8 Pagal šios direktyvos 80 straipsnio 1 dal?:

„Siekdamos užkirsti keli? mokes?io sl?pimui ar vengimui, valstyb?s nar?s [šioje nuostatoje išvardytais] atvejais gali imtis priemoni?, kad preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavyb?s, naryst?s, finansiniais ar teisiniais ryšiais [kad preki? tiekimo ar paslaug? teikimo asmenims, su kuriais egzistuoja šeiminiai ar kiti artimi asmeniniai ryšiai, valdymo, nuosavyb?s,

naryst?s, finansiniai ar teisiniai ryšiai], kaip apibrėžt? valstyb? nar?, apmokestinamoji vert? yra [b?t?] atviros rinkos kaina.“

9 Minut?os direktyvos 242 straipsnyje numatyta: „Kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarko detali? apskait? tokiu būdu, kad būtų galima nustatyti prievoles, susijusias su PVM, o mokesi? institucijos gal?t? patikrinti, kaip jos vykdomos.“

10 Tos pa?ios direktyvos 244 straipsnyje išdėstyta: „Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad būtų saugomos jo paties, prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba tre?iosios šalies jo vardu ir jo naudai išrašyt? s?skait?-fakt?r? kopijos ir visos jo gautos s?skaitos-fakt?ros.“

11 PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaracij?, nurodydamas vis? informacij?, reikaling? nustatyti mok?tino mokes?io dyd? ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo baz?, su šiuo mokes?iu ir atskaita susijusi? sandori? bendr? vert? bei neapmokestinam? sandori? vert?.“

12 Šios direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų 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?.“

Bulgarijos teis?

13 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtin?s vert?s mokes?io ?statymas, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūtio 4 d.; toliau – ZDDS) 3 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonomin? veikl?, kad ir koks būtų tos veiklos tikslas ar rezultatas.

14 Pagal ZDDS 6 straipsnio 1 dal? „preki? tiekimu“ šiame ?statyme laikomas nuosavyb?s arba kitos daiktin?s teis?s ? prekes perdavimas.

15 Pagal ZDDS 25 straipsnio 1 dal? „apmokestinimo momentas“ pagal š? ?statym? atitinka preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? pagal š? ?statym? atlieka apmokestinamasis asmuo, preki? ?sigijim? Bendrijos viduje ir j? import?, kaip tai suprantama pagal ZDDS 16 straipsn?.

16 Pagal ZDDS 26 straipsnio 1 dal? apmokestinamoji vert?, kaip ji suprantama pagal š? ?statym?, yra suma, nuo kurios skaičiuojamas ar neskaičiuojamas PVM, atsižvelgiant ? tai, ar tiekimas arba teikimas yra apmokestinamas. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad apmokestinamoji vert? nustatoma remiantis visu atlygiu, nustatytu Bulgarijos levais (BGN) ar centais, at?mus pagal ZDDS mok?tin? mokest?, kur? ?gij?jas ar tre?iasis asmuo sumok?jo ar turi sumok?ti atsiskaitydamas už tiekim? ar teikim?. Atlygiu už tiekim? ar teikim? nelaikomos pal?kanos ar baudos, turin?ios kompensacin? pobūd?.

17 Pagal ZDDS 96 straipsnio 1 dal? kiekvienas mokes?i? mok?tojas, kurio apmokestinamoji apyvarta per iki einamojo mėnesio buvus? trumpesn? nei dvylikos mėnesi? iš eil?s laikotarp? buvo didesn? ar lygi 50 000 BGN (apie 25 000 eur?), turi pateikti prašym? j? ?registruoti pagal š? ?statym? per keturiolika dien? po mokestinio met?, per kuriuos jis pasiek? ši? apyvart?, laikotarp?.

18 Iki 2012 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos ZDDS 102 straipsnio 3 dalies 1 punkte buvo

numatyta, kad, siekiant nustatyti asmens, kuris privalo pateikti prašymą? registruoti, bet to nepadarė per numatytą terminą, mokesťines skolas, laikoma, kad jis turi prievolę sumokėti mokesť už apmokestinamus tiekimus ir teikimus ir jo atliktus įsigijimus Bendrijos viduje per laikotarpį nuo termino pateikti prašymą? registruoti pabaigos iki dienos, kai jį realiai įregistruoja pajamų tarnyba.

19 Pagal 2006 m. sausio 1 d. *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks* (Mokesťio ir socialinio draudimo procedūrų kodeksas; DV, Nr. 105, 2005 m. gruodžio 29 d.; toliau – DOPK) 122 straipsnio 1 dalį pajamų tarnyba gali taikyti atitinkamame įstatyme numatytą mokesťio tarifą apmokestinamajai vertei, kurią ji nustatė pagal šio straipsnio 2 dalį, ypač kai yra įrodymai apie nuslėptą produktą ar pajamų egzistavimą, kai apskaita neatitinka *zakon za schetovodstvo* (Apskaitos įstatymas), kai apskaita nepateikta ar pateikta apskaita neleidžia nustatyti apmokestinamosios vertės ir kai dokumentai, būtinai apmokestinamajai vertei nustatyti ar mokėti socialinio draudimo mokoms apskaičiuoti, buvo neteisėtai sunaikinti.

20 DOPK 122 straipsnio 2 dalies 1, 4, 6, 8 ir 16 punktuose numatyta, kad siekdama nustatyti apmokestinamąją vertę pajamų tarnyba atsižvelgia į visas šias individualias aplinkybes: realiai vykdytos veiklos rūšis ir pobūdis; oficialius dokumentus ir dokumentus, kuriuose nurodyti patikimi duomenys; vietos, kurioje vykdoma veikla, komercinio reikšmės; produktus / bruto pajamas (apyvartą) ir kitus įrodymus, galinčius padėti nustatyti apmokestinamąją vertę.

21 Pagal DOPK 124 straipsnio 2 dalį, vykstant skundo dėl pranešimo apie mokesťio perskaitymą, pateikto atlikus patikrinimą pagal DOPK 122 straipsnį, nagrinėjimo procedūrai, išvados dėl faktinių aplinkybių, pateiktos šiame pranešime, laikomos teisingomis tol, kol bus įrodyta priešingai, kai nustatyta, kad DOPK 122 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos yra vykdytos.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

22 MM yra individuali įmonė, priklausanti Maya Vasileva Marinova, Bulgarijos pilietei, kuri įregistruota kaip individuali verslininkė, kaip tai suprantama pagal Bulgarijos teisę. Ši įmonė vykdo mažmeninę prekybą maisto ir ne maisto prekėmis, kurias parduoda galutiniams vartotojams parduotuvėje Trojano savivaldybės teritorijoje (Bulgarija).

23 MM buvo atliktas mokesťinis patikrinimas, po kurio 2014 m. birželio 5 d. *Natsionalna agentsia po prihodite* (Nacionalinė valstybės pajamų agentūra, toliau – Bulgarijos mokesťio administratorius) teritorinis padalinys pateikė pranešimą apie PVM išieškojimą, susijusį su 30 545,73 BGN (apie 15 618 eurų) suma ir 16 442,85 BGN (apie 8 407 eurais) delspinigiais.

24 Per patikrinimą, patikrinęs MM prekybos partnerius, kurie buvo įregistruoti kaip PVM mokėtojai, Bulgarijos mokesťio administratorius nustatė, kad keli iš jų MM išrašė sąskaitas faktūras, susijusias su tabako gaminiais ir maisto produktais, kuriuos jie jai pristatė. Šios sąskaitos faktūros buvo trauktos į jas išrašiusi asmenų apskaita, bet ne MM, kuri neatskaitė šiose sąskaitose faktūrose nurodyto PVM, apskaita.

25 Bulgarijos mokesťio administratorius nusprendė, kad MM realiai gavo šias prekes, ir preziumavo, kad, atsižvelgiant į tai, jog ši prekė šios įmonės sandėlyje nebuvo, ir į jį pobūdį, MM jas pardavė mažmeninėje prekyboje nenustatytiems tretiesiems asmenims finansiniais metais, kuriais buvo išrašytos minėtos sąskaitos faktūros. Nustatęs, kad MM neįtraukė į apskaitą nei tiekėjų atliktą prekių tiekimą, nei vėlesnį jų pardavimą, Bulgarijos mokesťio administratorius padarė išvadą, kad ši įmonė nuslėpė šiuos tiekimus ir su minėtu prekių perpardavimu susijusias pajamas.

26 Be to, Bulgarijos mokesčių administratorius konstatavo, kad laikotarpiu nuo 2008 m. gegužės 1 d. iki 2010 m. balandžio 26 d. MM nebuvo registruota PVM mokėtojų registre dėl to, jog jos deklaruota apyvarta nesiekė 50 000 BGN (apie 25 000 eur?) ribos, numatytos nacionalinės teisės aktuose, nuo kurios registracija yra privaloma. Tačiau šis administratorius, taip pat remdamasis šios monės tiekėjų išrašytomis sąskaitomis faktromis, nusprendė, kad laikotarpiu nuo 2007 m. gegužės 1 d. iki 2008 m. balandžio 30 d. reali MM apyvarta buvo didesnė nei ši riba ir todėl ši monė turėjo pateikti prašymą ją registruoti PVM mokėtojų registre nuo 2008 m. gegužės 1 d., o ji tai padarė tik 2010 m. balandžio 26 d.

27 Todėl Bulgarijos mokesčių administratorius apskaičiavo PVM nepriemokę ir pateikė pagrindinę byloje nagrinėjamą pranešimą dėl mokesčio perskaičiavimo. Jis nustatė MM prekybos partnerių sąskaitose faktrose nurodytą produktų preziūmuojamą pardavimą mažmeninėje prekyboje apmokestinamąją vertę ir šios monės pardavimą, atliktą per laikotarpį nuo 2008 m. gegužės 1 d. iki 2010 m. balandžio 26 d., apmokestinamąją vertę. Nustatydamas šią apmokestinamąją vertę jis pagal nacionalinės teisės aktus prie šiose sąskaitose faktrose nurodytą tiekimo kainą pridėjo maržą, nustatytą pagal prastai atitinkamiems produktams MM taikytas kainas.

28 MM pateikė administracinį skundą dėl šio pranešimo direktoriui. Kadangi 2014 m. rugpjūtio 15 d. šis skundas buvo atmestas, ji pateikė skundą dėl šio pranešimo *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovo administracinis teismas).

29 MM teigia, kad apmokestinamosios vertės nustatymas „pagal analogiją“ remiantis pagrindinėje byloje nagrinėjamoje teisėje numatyta procedūra yra nepagrįstas. Šiuo klausimu ji nurodo, kad faktas, jog prekės pardavimo sąskaitos faktros yra trauktos apskaitų tiekėjų, dar nereiškia, kad jose nurodyti produktai jai buvo pristatyti iš tiesų ir kad ji nuslėpė tiekimus. Anot MM, iš tiesų nėra rodymų nei kad ji šias prekes gavo, nei kad ji jas vėliau perpardavė.

30 Direktorius teigimu, pagal nacionalinės teisės nuostatas apmokestinamojo asmens tinkamos apskaitos nebuvimas leidžia preziūmuoti, jog vėliau buvo atliktas apskaitų neįtrauktas tiekimas tretiesiems asmenims siekiant pelno, taip pat leidžia nustatyti apmokestinimo momento datą ir apmokestinamąją vertę.

31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko nustatyta faktine aplinkybe tai, kad MM, veikdama kaip apmokestinamasis asmuo pagal PVM direktyvą ir vykdydama savarankišką ekonominę veiklą, realiai gavo tiekėjų išrašytose sąskaitose faktrose nurodytas prekes per mokestinius metus, per kuriuos šios sąskaitos faktros buvo išrašytos, ir kad ji turėjo šias sąskaitas faktras, bet jų neįtraukė apskaitų ir nepateikė Bulgarijos mokesčių administratoriui per mokestinį patikrinimą.

32 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ši prekės gavimas ir netinkama MM apskaita, be kitų objektyvių rodymų, nebūtinai rodo, kad ši monė vėliau prekes perpardavė. Pažymėdamas, kad DOPK nuostatos nereikalauja nustatyti, kad egzistuoja nuslėptos pajamos, susijusios su kiekvienu vėlesniu preziūmuojamu pardavimu, ir kad pagal šias teisės nuostatas apskaičiuota apmokestinamoji vertė nebūtinai atspindi realiai apmokestinamojo asmens gautą atlygį, šis teismas konstatuoja, kad DOPK 122 straipsnio 2 dalyje numatytos kitos tiekimo apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklės nei numatytos minėtos direktyvos 73–80 straipsniuose.

33 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, atsižvelgiant į valstybių narių procesinę autonomiją, yra suderinamos su mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais ir su

šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi, 14 straipsnio 1 dalimi, 73, 80 ir 273 straipsniais.

34 Tokiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovo administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 273 straipsnio, 2 straipsnio 1 dalies a punktą, 9 straipsnio 1 dalį ir 14 straipsnio 1 dalį kartu, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus, reikia aiškinti taip, kad atitinkama valstybė narė gali vertinti faktinį prekių, pristatytų apmokestinamajam asmeniui vykdant apmokestinamus tiekimus, nebuvimą kaip šio asmens atliktus paskesnius atlygintinus apmokestinamus šios prekių tiekimus, kurių gavėjas nenustatytas, kai šis vertinimas susijęs su sukčiavimu mokant PVM?

2. Ar pirmajame klausime nurodytas nuostatas, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus, reikia aiškinti taip, kad atitinkama valstybė narė gali pirmiau nurodytu būdu vertinti aplinkybę, kad apmokestinamasis asmuo neįtraukė į apskaitą mokesčių dokumentų, susijusių su gautais apmokestinamais tiekimais, kai tuo siekta nurodyto tikslo?

3. Ar PVM direktyvos 273, 73 ir 80 straipsnių nuostatas kartu ir atsižvelgiant į vienodo požiūrio ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad valstybės narės, remdamosi nacionalinės teisės nuostatomis, kuriomis neperkeliamas Sąjungos teisės, gali nustatyti apmokestinamojo asmens atlikto prekių tiekimo apmokestinamąjį vertę nukrypdomos nuo 73 straipsnyje įtvirtintos bendrosios taisyklės ir 80 straipsnyje aiškiai įtvirtintą išimtį, turint omenyje, kad tai susiję, pirma, su sukčiavimu mokant PVM, ir, antra, su patikimos apytikslės atitinkamų sandorių apmokestinamosios vertės nustatymu?“

Dėl prejudicinių klausimų

35 Pirmiausia primintina, kad PVM direktyvos 80 straipsnis, kurį pateiktuose klausimuose nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šiuo atveju nėra reikšmingas šiai bylai išnagrinėti, nes šis straipsnis susijęs su sandorių tarp susijusių šalių, kurie skiriasi nuo pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių, apmokestinamosios vertės nustatymu.

36 Todėl laikytina, kad šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, 9 straipsnio 1 dalį, 14 straipsnio 1 dalį, 73 ir 273 straipsnius ir mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad jie draudžia tokias nacionalinės teisės nuostatas, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias, iš esmės apmokestinamojo asmens sandėlyje nesant prekių, kurios jam buvo pristatytos, ir neįtraukus į apmokestinamojo asmens apskaitą su jomis susijusių mokesčių dokumentų, mokesčių administratorius gali preziumuoti, kad šis apmokestinamasis asmuo vėliau šias prekes pardavė tretiesiems asmenims, ir nustatyti šios prekių pardavimą apmokestinamąjį vertę pagal turimus faktinius duomenis taikydamas šioje direktyvoje nenumatytas taisykles.

37 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šis prašymą pateikęs teismas laiko, jog nustatyta, kad MM realiai gavo tiekįjį išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytas prekes, turėjo šias sąskaitas faktūras, bet jų neįtraukė į apskaitą ir nepateikė Bulgarijos mokesčių administratoriui, per mokesčių patikrinimą prekių šios įmonės sandėlyje nebuvo ir ji neįtraukė į apskaitą galimą vėlesnį su šiomis prekėmis susijusių sandorių.

38 Atsižvelgiant į šias aplinkybes reikia priminti, kad PVM direktyvos 242 straipsnyje šio mokesčio mokėtojams nustatyta pareiga tinkamai tvarkyti apskaitą, šios direktyvos 244 straipsnyje jiems nustatyta pareiga saugoti visas sąskaitas faktūras, o šios direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje

numatyta, kad apmokestinamieji asmenys turi pateikti deklaraciją, kurioje yra duomenys, reikalingi mokėtina PVM sumai nustatyti.

39 Apskaitos, kad būtų galima nustatyti prievoles, susijusias su PVM, o mokesčių institucijos galėtų patikrinti, kaip jos vykdomos, netvarkymas ir išrašytų ir apmokėtų sąskaitų faktūrų neregistravimas gali kliudyti teisingai rinkti šio mokesčio ir taip pakenkti geram bendrosios PVM sistemos veikimui. Todėl Sąjungos teisė nekliudo valstybėms narėms tokių veiksmų neatlikimo laikyti susijusiu su sukčiavimu mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, 48 ir 49 punktai ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 56 punktas).

40 Siekiant užtikrinti teisingą PVM rinkimą ir išvengti sukčiavimo direktyvos 273 straipsnio pirma pastraipa leidžia valstybėms narėms nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais šiais tikslais, su sąlyga, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinamųjų asmenų sandoriams tarp valstybių narių taikomos vienodos sąlygos ir tokios prievolės nesukuria su sienų kirtimu susijusio formalumo prekybos tarp valstybių narių srityje.

41 Teisingumo Teismas pažymi, kad iš šios nuostatos, taip pat iš šios direktyvos 2 straipsnio, 250 straipsnio 1 dalies ir iš ESS 4 straipsnio 3 dalies matyti, kad kiekviena valstybė narė turi pareigą imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, būtinų viso mokėtino PVM surinkimui jos teritorijoje užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 25 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

42 Šiuo klausimu pažymėtina, kad apmokestinamojo asmens sukčiavimas, pavyzdžiui, tiekimo ir pajamų slėpimas, neturėtų būti kliūtis PVM surinkti. Iš tiesų, atsižvelgiant į šios direktyvos 273 straipsnį ir į šio sprendimo ankstesniame punkte minėtą teismo praktiką, kompetentingos nacionalinės institucijos turi atkurti padėtį, kuri būtų egzistavusi nesant sukčiavimo mokesčių srityje.

43 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kadangi, išskyrus jose nustatytus apribojimus, PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatose nenurodomos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali numatyti, šiomis nuostatomis valstybėms narėms suteikiama diskrecija dėl priemonių, skirtų šio sprendimo 41 punkte primintiems tikslams pasiekti (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 23 punktą ir 2015 m. kovo 26 d. Sprendimo *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, 36 punktą).

44 Tačiau priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal šio 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui (žr. 2015 m. kovo 26 d. Sprendimo *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, 37 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

45 Šiuo atveju, nors tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš direktoriaus ir Bulgarijos vyriausybės pastabų matyti, kad DOPK 122 straipsnis yra kovos su sukčiavimu priemonė, kurioje numatyta, kad tiekimo ar pajamų slėpimo atveju, taip pat nacionalinės teisės nuostatas atitinkančios apskaitos nebuvimo ar jos nepateikimo mokesčių administratoriui atveju nustatomos mokesčių skolos ir nustatoma apmokestinamoji vertė, artimiausia realiai apmokestinamojo asmens gautam atlygiui, remiantis šio administratoriaus turimais duomenimis, pavyzdžiui, realiai vykdytos veiklos rėšimi ir pobūdžiu, dokumentais, kuriuose nurodyti patikimi duomenys, vietos, kurioje vykdoma veikla, komercinė reikšmė, atitinkamais produktais ir bruto pajamomis ir kitais šiuo tikslu reikšmingais duomenimis.

46 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti nagrinjamą

nacionalini? priemoni? atitikt? šio sprendimo 44 punkte nurodytiems reikalavimams, atsižvelgdamas ? visas pagrindin?s bylos aplinkybes. Ta?iau Teisingumo Teismas gali pateikti visas jo nagrin?jamam gin?ui išspręsti naudingas nuorodas (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 36 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

47 Viena vertus, dėl pirmo iš ši? reikalavim?, kylan?io iš proporcingumo principo, pažym?tina, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, jog pagrindin?je byloje nagrin?jamos priemon?s viršija tai, kas būtina tikslams pasiekti.

48 Iš ties?, konstatuotina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s nuostat? tikslas yra nustatyti apmokestinam?j? vert?, artimiausi? apmokestinamojo asmens realiai gautam atlygiui, leidžiant kompetentingoms nacionalin?ms institucijoms atkurti padėt? remiantis j? turima informacija ir atsižvelgiant ? visas individualias aplinkybes, tais atvejais, kai dėl šio asmens suk?iavimo ir, be kita ko, dėl jo pareigos tinkamai tvarkyti apskait? ne?vykdyimo, ne?manoma surinkti objektyvi? duomen?, susijusi? su apmokestinam?j? sandori? datomis, j? gav?jais ir apmokestinamojo asmens pajamomis.

49 Kita vertus, dėl neutralumo principo, kuris yra Sąjungos teis?s akt? leid?jo taikomas bendrojo vienodo poži?rio principo atitikmuo PVM srityje (žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 41 punkt? ir 2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas*, C?502/13, EU:C:2015:143, 50 punkt?), reikia konstatuoti, kad suk?iav? mokes?i? srityje apmokestinamieji asmenys, b?tent sl?p? apmokestinamuosius sandorius ir su jais susijusias pajamas, nėra panašioje pad?tyje kaip apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo savo pareigas PVM apskaitos, deklaravimo ir mokėjimo srityje. Todėl apmokestinamasis asmuo, ty?ia dalyvav?s suk?iaujant mokes?i? srityje ir suk?l?s gr?sm? bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagręstai remtis šiuo principu (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 48 punkt? ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 58 punkt?).

50 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išdęstyta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkt?, 9 straipsnio 1 dal?, 14 straipsnio 1 dal?, 73 ir 273 straipsnius ir mokes?i? neutralumo princip? reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia toki? nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias, apmokestinamojo asmens sand?lyje nesant prek?, kurios jam buvo pristatytos, ir ne?traukus ? šio apmokestinamojo asmens apskait? su jomis susijusi? mokes?ini? dokument?, mokes?i? administratorius gali preziumuoti, kad šis apmokestinamasis asmuo v?liau šias prekes pardav? tretiesiems asmenims, ir nustatyti ši? prek? pardavim? apmokestinam?j? vert? pagal administratoriaus turimus faktinius ?rodymus taikydamas šioje direktyvoje nenumatytas taisykles. Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar šios nacionalin?s teis?s nuostatos neviršija to, kas būtina siekiant užtikrinti tinkam? PVM rinkim? ir išvengti suk?iavimo.

Dėl bylinėjimosi išlaid?

51 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylinėjimosi išlaid? klausim? turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? minętos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridętin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies a punkt?, 9 straipsnio 1 dal?, 14 straipsnio 1 dal?, 73 ir 273 straipsnius ir mokes?i? neutralumo princip? reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia

toki? nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias, apmokestinamojo asmens sand?lyje nesant preki?, kurios jam buvo pristatytos, ir ne?traukus ? šio apmokestinamojo asmens apskait? su jomis susijusi? mokestini? dokument?, mokes?i? administratorius gali preziumuoti, kad šis apmokestinamasis asmuo v?liau šias prekes pardav? tretiesiems asmenims, ir nustatyti ši? preki? pardavim? apmokestinam?j? vert? pagal administratoriaus turimus faktinius ?rodymus taikydamas šioje direktyvoje nenumatytas taisykles. Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar šios nacionalin?s teis?s nuostatos neviršija to, kas b?tina siekiant užtikrinti tinkam? prid?tin?s vert?s mokes?io rinkim? ir išvengti suk?iavimo.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgar?.