

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. gruodžio 6 d.(*)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – Teis? ? atskait? – Atsisakymas“

Byloje C-285/11

d?l *Administrativen sad – Varna* (Bulgarija) 2011 m. geguž?s 16 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. birželio 8 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Bonik EOOD

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kur? sudaro trečiosios kolegijos pirmininko pareigas einanti R. Silva de Lapuerta (praneš?ja), teis?jai K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz ir D. Šváby,

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2012 m. rugs?jo 19 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Bonik EOOD*, atstovaujamos *advokat* O. Minchev ir baristerio M. Patchett-Joyce,
- Bulgarijos vyriausyb?s, atstovaujamos E. Petranova,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* A. De Stefano,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos L. Seeboruth ir L. Christie, padedam? baristerio P. Moser,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 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 atlygą 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 mokesčio 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 Min?tos direktyvos 178 straipsnyje numatyta:

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

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim? jis privalo tur?ti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?;

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

10 *Bonik* yra bendrov?, kurioje atliktas su 2009 m. vasario ir kovo m?n. susij?s mokestinis patikrinimas.

11 Atlikusios š? patikrinim? Bulgarijos mokes?i? institucijos konstatavo, kad n?ra ?rodym? d?l jav? ir saul?gr?ž? tiekim? Bendrijos viduje, *Bonik* deklaruot? kaip atlikt? pagal Rumunijos teis? ?steigtai bendrovei *Agrisco SRL*, ir kad, atsižvelgiant ? tai, jog jav? ir saul?gr?ž? kiekiai, nurodyti *Bonik* išrašytose s?skaitose fakt?rose, pagal šios bendrov?s buhalterin? apskait? buvo išbraukti iš jos atsarg? ir j? nebuvo rasta atliekant š? patikrinim?, šie kiekiai laikomi Bulgarijos teritorijoje apmokestinamais tiekimais.

12 Be to, šios mokes?i? institucijos atliko patikrinimus, susijusius su jav? 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* tur?jo *Favorit stroy* ir *Agro treyd* išrašytas s?skaitas fakt?ras, atitinkan?ias šiuos pirkimus.

14 Ta?iau siekdamos patikrinti ši? pirkimo sandori? tikrum? Bulgarijos mokes?i? institucijos papildomai patikrino *Bonik* tiek?jus, t. y. *Favorit stroy* ir *Agro treyd*, ir j? tiek?jus, 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 tikr?j? tiek? prekes *Favorit stroy* ir *Agro treyd*, Bulgarijos mokes?i? institucijos nusprend?, kad pastarosios ?mon?s netur?jo preki? kieki?, reikaling? tiekimams *Bonik* atlikti, ir padar? išvad?, kad tarp ši? bendrovi? ir *Bonik* nebuvo faktiškai ?vykdyt? tiekim?.

16 Tod?l šios mokes?i? institucijos 2010 m. kovo 10 d. tikslinamuoju pranešimu apie mokes?io dyd? atsisak? suteikti teis? *Bonik* ?skaitymo forma atskaityti pirkimo PVM už jos tiek?j? *Favorit stroy* ir *Agro treyd* atliktus jav? tiekimus.

17 *Bonik* pateik? administracin? skund? d?l šio pranešimo apie mokes?io dyd? *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 š? pranešim?.

18 *Bonik* pareišk? ieškin? d?l to paties pranešimo apie mokes?io dyd? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme.

19 Sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? šis teismas nurodo, kad Bulgarijos mokes?i? institucijos negin?ija aplinkyb?s, jog *Bonik* v?liau tiek? tos pa?ios r?šies prekes ir tok?

pat? j? kiek?, ir netvirtina, kad ši bendrov? ?sigijo ši? preki? iš kit? tiek?jų?, ne *Favorit stroy* ir *Agro treyd*.

20 Be to, jis priduria, kad yra ?rodym?, patvirtinan?i? tiesiogini? tiekim? ?vykdym?, ir kad d?l ankstesni? tiekim? ?rodym? nebuvimo negalima daryti išvados, jog šie tiesioginiai tiekimai nebuvo ?vykdyti.

21 Šiuo atžvilgiu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad pagal nacionalin?s teis?s nuostatas teis? ? pirkimo PVM atskait? nesiejama su preki? kilm?s ?rodymu.

22 Anot šio teismo, mokes?i? administratorius savo praktikoje ir kai kurie Bulgarijos teismai reikalauja ?rodyti ankstesni? tiekim? tikrum?, kad apmokestinamajam asmeniui b?t? galima suteikti teis? ? PVM atskait?.

23 Šiomis aplinkyb?mis *Administrativen sad – Varna* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? 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 išvad? d?l s?vokos „tiekimas, kuris faktiškai nebuvo ?vykdytas“ ir, jei taip, ar, atsižvelgiant ? s?vokos „tiekimas, kuris faktiškai nebuvo ?vykdytas“ apibr?žim?, ji atitinka s?vok? „mokes?io sl?pimas“ arba ar j? apima s?voka „mokes?io sl?pimas“? K? pagal [ši?] direktyv? apima s?voka „mokes?io sl?pimas“?

2. Ar pagal direktyv?, atsižvelgiant ? joje nustatyt? s?vok? „mokes?io sl?pimas“ ir 26 bei 59 konstatuojam?sias dalis, siejamas su direktyvos [2006/112] 178 straipsnio b punktu, reikalaujama, kad formal?s reikalavimai b?t? aiškiai nustatyti aukš?iausiosios valstyb?s nar?s ?statym? leidybos institucijos priimtuose teis?s aktuose, ar jie gali b?ti nustatyti ir ne ?statym? leidybos institucijos, o administracin?je praktikoje, ?skaitant mokes?ini? patikrinim? praktik?, ir teismo praktikoje? Ar formal?s reikalavimai gali b?ti nustatyti administracin? institucij? norminiuose aktuose arba administracin?je tvarkoje?

3. Ar s?voka „tiekimas, kuris faktiškai nebuvo ?vykdytas“, jei ji skiriasi nuo s?vokos „mokes?io sl?pimas“ ir jos neapima mokes?io sl?pimo s?voka, yra formalus reikalavimas pagal [Direktyvos 2006/112] 178 straipsnio b punkt? ar priemon? pagal [šios] direktyvos 59 konstatuojam?j? dal?, kuriuos pri?mus atsisakoma suteikti teis? ?skaityti mokes? ir pažeidžiamas PVM neutralumas, kuris Bendrijos teis?s aktuose šioje srityje ?tvirtintas kaip bendros PVM sistemos pagrindinis principas?

4. Ar apmokestinamiesiems asmenims gali b?ti nustatyti formal?s reikalavimai, pagal kuriuos, kad tiekimas b?t? laikomas faktiškai ?vykdytu, reikia ?rodyti tiekimus, kurie buvo ?vykdyti anks?iau nei paskutinis tiekimas (<...> tarp galutinio pirk?jo ir jo tiek?jo), jei mokes?i? institucija negin?ija, jog apmokestinamieji asmenys (galutiniai tiek?jai) ?vykd? v?lesnius toki? pat preki? ir toki? pat kieki? tiekimus kitiems pirk?jams?

5. Ar pagal bendr? PVM sistem? ir Direktyvos 2006/112 168 ir 178 straipsnius ?kio subjekto teis?, kad b?t? pripažinti PVM mok?jimais už atitinkam? sandor?, turi b?ti vertinama:

a) tik d?l konkretaus sandorio, kuriame dalyvauja ?kio subjektas, atsižvelgiant ? šio ?kio subjekto ketinim? dalyvauti sandoryje, ir (arba)

b) atsižvelgiant ? visus sandorius, ?skaitant ankstesnius ir paskesnius, kurie sudaro tiekim? grandin?, ? kuri? patenka ir gin?ijamas sandoris, ?vertinant kit? grandin?s dalyvi?, apie kuriuos min?tas ?kio subjektas nežino ir (arba) apie kuri? egzistavim? jis negal?jo žinoti, ketinimus ar ?kio

subjekto, kuris išrašo s?skait? fakt?r?, bei kit? grandin?s dalyvi?, t. y. ankstesni? tiek?j?, kuri? tiekiam? prek? pirk?jas negal?jo kontroliuoti ir iš kuri? jis negal?jo reikalauti atlikti atitinkamus veiksmus, veiksmus ir (arba) neveikim?, ir (arba)

c) atsižvelgiant ? kit? grandin?s dalyvi?, apie kuri? dalyvavim? ?kio subjektas nežinojo ir iš kuri? veiksm? ir ketinim? ne?manoma nustatyti, ar jis gal?jo apie juos sužinoti, suk?iavimo veiksmus ir ketinimus, neatsižvelgiant ? tai, ar min?ti veiksmai atlikti ir min?t? tiksl? tur?ta prieš atitinkamo sandorio ?vykdym? arba po jo?

6. Atsižvelgiant ? atsakym? ? penkt?j? klausim?, ar pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai turi b?ti laikomi tiekimais už atlyg?, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsn?, ar apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos dalimi, kaip ji suprantama pagal šios Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dal??

7. Ar PVM tikslais tiek?jo tinkamai ?formint? ir deklaruot? sandori?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, d?l kuri? pirk?jas faktiškai ?gijo nuosavyb?s teis? ? s?skaitoje fakt?roje nurodytas prekes, nesant duomen?, ar prekes jis faktiškai gavo ne iš s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens, galima nelaikyti tiekimais už atlyg?, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsn?, vien d?l to, kad tiek?jas nerastas nurodytu adresu ir nepateik? mokestiniam patikrinimui reikaling? dokument? arba mokes?i? institucijoms ne?rod? vis? aplinkybi?, kuriomis tiekimai buvo ?vykdyti, ?skaitant parduot? prek? kilm??

8. Ar tai, kad teis? atskaityti s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM yra susieta su tiek?jo ir (arba) ankstesni? tiek?j? veiksmiais, galima laikyti leistina priemone, skirta mokes?i? surinkimui užtikrinti ir suk?iavimui mokes?i? srityje išvengti?

9. Ar, atsižvelgiant ? atsakymus ? antr?j?, tre?i?j? ir ketvirt?j? klausimus, tokiais mokes?i? institucij? priemonėmis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, kai PVM sistemos taisykl?s netaikomos s?žining? ?kio subjekt? sudarytiems sandoriams, pažeidžiami Bendrijos teis?je ?tvirtinti proporcingumo, lygyb?s ir teisinio saugumo principai?

10. Atsižvelgiant ? atsakymus ? ankstesnius klausimus, ar tokiais aplinkyb?mis, kokios susiklost? pagrindin?je byloje, tiekiam? prek? pirk?jas turi teis? atskaityti tiek?j? s?skaitoje fakt?roje nurodyt? mokest??

D?l prejudicini? klausim?

24 Prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyvos 2006/112 nuostatas ir proporcingumo, vienodo poži?rio bei teisinio saugumo principus reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teis? atskaityti su prek? tiekimu susijus? PVM d?l to, kad, atsižvelgiant ? aplinkybes, susijusias su ankstesniame etape atliktais šio tiekimo sandoriais, šis tiekimas laikomas faktiškai ne?vykdytu.

25 Reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? sumok?ti jie turi pareig?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už j? ?sigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis S?jungos teis?s aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 37 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

26 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas ne kart? yra nusprend?s, kad Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš

esm? negali b?ti ribojama. Konkre?iai kalbant, ši teis? nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius (žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punkt?; 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, Rink. p. I-11087, 50 punkt?; 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 47 punkt? ir min?to Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 38 punkt?).

27 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas visiškas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tiksl? ar rezultat?, su s?lyga, kad pati ši veikla yra apmokestinama PVM (žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punkt?; 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rink. p. I-1, 15 punkt?; min?to Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 44 punkt?; 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, Rink. p. I-1599, 25 punkt?; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 78 punkt?; min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 48 punkt?; 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Dankowski*, C-438/09, Rink. p. I-14009, 24 punkt? ir min?to Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 39 punkt?).

28 Klausimas, ar už ankstesnius arba v?lesnius atitinkam? prek? pardavimo sandorius mok?tinas PVM buvo sumok?tas valstyb?s išdui, neturi ?takos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumok?t? pirkimo PVM. Iš ties? PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokest?, tiesiogiai taikom? ?vairi? kainos sudedam?j? dali? 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 punkt?; min?to Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 49 punkt? ir min?to Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 40 punkt?).

29 Be to, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto formuluot?s matyti, jog tam, kad b?t? galima pasinaudoti teise ? atskait?, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo b?t? apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal ši? direktyv?, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagr?sti ši? teis?, apmokestinamasis asmuo naudot? savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prek?s ar paslaugos b?t? ?sigytos iš kito apmokestinamojo asmens (žr. min?to Sprendimo *Centralan Property* 52 punkt? ir 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, 26 punkt?).

30 Nagrin?jamu atveju iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad su pagrindin?je byloje nagrin?jamais prek? tiekimais susijusios šalys, t. y. *Bonik* ir jos tiek?jai, yra apmokestinamieji asmenys, kaip tai suprantama pagal Direktyv? 2006/112.

31 Ta?iau, kad b?t? galima nuspr?sti d?l teis?s ? atskait?, kuria remiasi *Bonik* ir kuri? grindžia šiais prek? tiekimais, egzistavimo, b?tina patikrinti, ar šie tiekimai iš tikr?j? ?vykdyti ir ar atitinkamas prekes *Bonik* naudojo savo apmokestinamiesiems sandoriams.

32 Ta?iau reikia priminti, kad vykstant procesui pagal SESV 267 straipsn? Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos tikrinti ar vertinti su pagrindine byla susijusi? faktini? aplinkybi?. Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagal nacionalin?s teis?s ?rodin?jimo taisyklės turi bendrai ?vertinti visus ?rodymus ir faktines aplinkybes šioje byloje, siekdamas nustatyti, ar *Bonik* gali pasinaudoti teise ? atskait? remdamasi šiais prek? tiekimais (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 53 punkt?).

33 Jei iš šio vertinimo b?t? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami prek? tiekimai yra faktiškai ?vykdyti ir kad šias prekes *Bonik* panaudojo savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, iš esm?s jai negal?t? b?ti atsisakyta suteikti teis? ? atskait?.

34 Šiuo atžvilgiu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad Bulgarijos mokes?i? institucijos netvirtina, jog *Bonik* pagrindin?je byloje nagrin?jam? prek? ?sigijo iš kit? tiek?j?, ne *Favorit stroy* ir *Agro treyd*, ir kad yra ?rodym?, patvirtinan?i? tiesiogini? tiekim? ?vykdym?. Jis taip pat nurodo, kad šios institucijos negin?ija, jog *Bonik* v?liau tiek? tos pa?ios r?šies prekes, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, ir tok? pat? j? kiek?.

35 Atsižvelgiant ? tai, taip pat reikia priminti, kad kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas (žr., be kita ko, min?t? sprendim? *Halifax ir kt.* 71 punkt?; *Kittel ir Recolta Recycling* 54 punkt?; 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, Rink. p. I-12605, 36 punkt?; 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Tanoarch*, C-504/10, Rink. p. I-10853, 50 punkt? ir min?to Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 41 punkt?).

36 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprend?, kad asmenys negali S?jungos teis?s normomis remtis suk?iaudami ar piktnaudžiaudami (žr., be kita ko, min?t? sprendim? *Fini H* 32 punkt?; *Halifax ir kt.* 68 punkt?; *Kittel ir Recolta Recycling* 54 punkt? ir *Mahagében ir Dávid* 41 punkt?).

37 Tod?l nacionalin?s institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teis? ? atskait?, jeigu atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi suk?iaujant ar piktnaudžiaujant (žr. min?t? sprendim? *Fini H* 34 punkt?; *Kittel ir Recolta Recycling* 55 punkt? ir *Mahagében ir Dávid* 42 punkt?).

38 Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats suk?iauja mokes?i? srityje. Iš ties? šiuo atveju objektyv?s kriterijai, kuriais pagr?stos prek? tiekimo ar paslaug? teikimo, atlikt? apmokestinamojo asmens, veikian?io kaip tokio, ir ekonomin?s veiklos s?vokos, n?ra patenkinti (žr. min?t? sprendim? *Halifax ir kt.* 58 ir 59 punkt? ir *Kittel ir Recolta Recycling* 53 punkt?).

39 Be to, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba tur?jo žinoti, kad ?sigydamas prek? jis dalyvavo su suk?iavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti Direktyv? 2006/112 turi b?ti laikomas suk?iaujant dalyvaujan?iu asmeniu, neatsižvelgiant ? tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Kittel ir Recolta Recycling* 56 punkt? ir *Mahagében ir Dávid* 46 punkt?).

40 Iš to matyti, kad apmokestinamajam asmeniui gali b?ti atsisakyta suteikti teis? ? atskait?, tik jeigu atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo, kuriam patiektos prek?s ar suteiktos paslaugos, d?l kuri? norima pasinaudoti teise ? atskait?, žinojo ar tur?jo žinoti, kad ?sigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiek?jo ar kito ?kio subjekto, dalyvaujan?io ši? tiekim? ar paslaug? grandin?s pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu suk?iavimu PVM srityje (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Kittel ir Recolta Recycling* 56–61 punkt? ir *Mahagében ir Dávid* 45 punkt?).

41 Ta?iau su šioje direktyvoje numatyta teis?s ? atskait? sistema nesuderinamas sankcijos taikymas atsisakant suteikti ši? teis? apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negal?jo žinoti, kad atitinkamas sandoris susij?s su tiek?jo atliekamu suk?iavimu ar kad kitas ankstesnis ar v?lesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandin?s dalis, susij?s su suk?iavimu PVM srityje (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Optigen ir kt.* 52 ir 55 punktus; *Kittel ir Recolta Recycling* 45, 46 ir 60 punktus ir *Mahagében ir Dávid* 47 punkt?).

42 Iš ties? atsakomyb?s be kalt?s sistemos nustatymas viršyt? tai, kas b?tina siekiant apsaugoti valstyb?s iždo teises (žr. min?to Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 48 punkt?).

43 Tod?l, atsižvelgiant ? tai, kad atsisakymas suteikti teis? ? atskait? yra pagrindinio principo, kur? sudaro ši teis?, taikymo išimtis, kompetentingos mokes?i? institucijos turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius ?rodymus, leidžian?ius daryti išvad?, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti teis? ? atskait?, susij?s su tiek?jo ar kito ?kio subjekto, dalyvaujan?io tiekimo grandin?s pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliekamu suk?iavimu (žr. min?to Sprendimo *Mahagében ir Dávid* 49 punkt?).

44 Tuo remiantis darytina išvada, kad jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagrindin?je byloje nagrin?jam? prekį tiekim? faktin? ?vykdym? ir *Bonik* ši? prekį panaudojim? savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams turi laikyti patvirtintais, šis teismas v?liau tur?t? patikrinti, ar atitinkamos mokes?i? institucijos nustat? toki? objektyvi? ?rodym? egzistavim?.

45 Šiomis aplinkyb?mis ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 ir 178 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? atskaityti PVM už prekį tiekim? d?l to, kad, atsižvelgiant ? suk?iavim? ar pažeidimus, ?vykdytus šio tiekimo ankstesniame ar v?lesniame etape, šis tiekimas laikomas faktiškai ne?vykdytu, jei remiantis objektyviais ?rodymais nenustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti teis? ? atskait?, susij?s su suk?iavimu PVM srityje vykdant tiekimo grandin?s pirkimo ar pardavimo sandor?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

46 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 ir 178 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? atskaityti prid?tin?s vert?s mokest? už prekį tiekim? d?l to, kad, atsižvelgiant ? suk?iavim? ar pažeidimus, ?vykdytus šio tiekimo ankstesniame ar v?lesniame etape, šis tiekimas laikomas faktiškai ne?vykdytu, jei remiantis objektyviais ?rodymais nenustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagr?sti teis? ? atskait?, susij?s su suk?iavimu PVM srityje vykdant tiekimo grandin?s pirkimo ar pardavimo sandor?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgar?.