



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO  
PAOLO MENGOZZI IŠVADA,  
pateikta 2017 m. gegužės 31 d.<sup>1</sup>

**Byla C-101/16**

**SC PaperConsult SRL**  
**prieš**  
**Directia Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,**  
**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud**

(Curtea de Apel Cluj (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Priimtumas – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinimas – Teisė į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą – Atsisakymas – Mokesčių mokėtojo, mokesčių administratoriaus pripažinto nevykdančiu veiklos, išrašytos sąskaitos – Mokesčių mokėtojų, pripažintų nevykdančiais veiklos, sąrašas – Sukčiavimo mokesčių srityje pavojus – Sprendimo, kuris bus priimtas, poveikio apribojimas laiko atžvilgiu“

### I. Įžanga

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos<sup>2</sup> draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos numatyta, kad pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) apmokestinami asmenys negali atskaityti šio mokesčio, sumokėto perkant prekes ar paslaugas iš kitų apmokestinamųjų asmenų, kurie pagal šiuos nacionalinės teisės aktus buvo pripažinti „nevykdančiais veiklos“ ir kurių sąrašas yra pateiktas nacionalinės mokesčių institucijos interneto svetainėje?

2. Iš esmės toks yra *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas.

3. Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *SC Paper Consult SRL* (toliau – *Paper Consult*) ir Rumunijos mokesčių institucijų ginčą. Šios institucijos atsisakė leisti *SC Paper Consult* atskaityti PVM, sumokėtą už paslaugas, įsigytas iš *SC Rom Packaging SRL* (toliau – *Rom Packaging*) pagal 2011 m. sausio 3 d. sudarytą sutartį, remdamosi tuo, kad pastaroji bendrovė nuo 2010 m. spalio 7 d. buvo pripažinta veiklos nevykdančia mokesčių mokėtoja ir nuo 2010 m. lapkričio 1 d. išbraukta iš PVM mokėtojų registro pagal *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare* (naujos redakcijos Vyriausybės nutarimas Nr. 92/2003 dėl mokesčių procedūros kodekso su vėlesniais pakeitimais ir papildymais, toliau – Nutarimas Nr. 92/2003) 78bis straipsnio 1 dalį.

<sup>1</sup> Originalo kalba: prancūzų.

<sup>2</sup> OL L 347, 2006, p. 1.

4. Pagal Nutarimo Nr. 92/2003 78bis straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojai pripažįstami nevykdančiais veiklos vienu iš šių trijų atvejų: jei šešis mėnesius nepateikia jokios įstatyme numatytos deklaracijos, jei vengia mokesčių kontrolės pateikdami duomenis apie pagrindinę buveinę, jei neleidžia mokesčių institucijai nustatyti šios buveinės arba jei mokesčių institucijos konstatuoja, kad jie pagrindinėje buveinėje ar mokesčių tikslais deklaruotoje rezidavimo vietoje nevykdo jokios veiklos.

5. Mokesčių mokėtojams, pripažintiems nevykdančiais veiklos, taikomos *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003 dėl mokesčių kodekso, toliau – Mokesčių kodeksas) 11 straipsnio 1bis ir 1ter dalys.

6. Pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1bis dalį Rumunijoje įsteigti apmokestinami mokesčių mokėtojai, pripažinti nevykdančiais veiklos, turi mokėti šiame kodekse numatytus mokesčius ir rinkliavas, tačiau šiuo veiklos nevykdymo laikotarpiu neturi teisės į išlaidų atskaitymą ir pirkimo PVM atskaitą.

7. Pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1ter dalį asmenys, įsigyjantys prekių ir (arba) paslaugų iš Rumunijoje įsteigtų apmokestinamų mokesčių mokėtojų, pastaruosius įrašius į registrą kaip nevykdančius veiklos, neturi teisės į išlaidų atskaitymą ir atitinkamo pirkimo PVM atskaitą, išskyrus prekių pirkimą per vykdymo procedūrą ir (arba) prekių ir (arba) paslaugų pirkimą iš apmokestinamųjų asmenų per bankroto procedūrą.

8. *Ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008* (Nacionalinės mokesčių administravimo agentūros (toliau – ANAF) vadovo įsakymas Nr. 819/2008) 3 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojai pripažįstami nevykdančiais veiklos nuo ANAF vadovo įsakymo, kuriuo patvirtinamas veiklos nevykdančių mokesčių mokėtojų sąrašas, įsigaliojimo dienos. Įsakymo Nr. 819/2008 3 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad šis sąrašas skelbiamas ANAF buveinėje ir jos interneto tinklalapyje. Remiantis Įsakymo Nr. 819/2008 3 straipsnio 3 dalimi, ANAF vadovo įsakymas, kuriuo patvirtinamas mokesčių mokėtojų, pripažintų nevykdančiais veiklos, sąrašas, įsigalioja per penkiolika dienų nuo jo paskelbimo.

9. ANAF vadovo sprendimo Nr. 3347/2011 1 priede, kuriame patikslintos Nutarimo Nr. 92/2003 78bis straipsnio 1 dalies a punkte nurodytos deklaravimo pareigos, tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, buvo išvardytos pareigos pateikti tokias deklaracijas:

- 100 „Mokėjimo prievolių valstybės biudžetui deklaracija“,
- 112 „Mokėjimo prievolių, susijusių su socialinėmis įmokomis, pajamų mokesčiu ir apdraustų asmenų registru, deklaracija“,
- 101 „Pelno mokesčio deklaracija“,
- 300 „[PVM] deklaracija“,
- 301 „Atskiroji [PVM] deklaracija“,
- 390 VIES „Sumuojamoji prekių įsigijimo (tiekimu) Bendrijos viduje ataskaita“ ir
- 394 „Informacinė prekių tiekimo (paslaugų teikimo) ir įsigijimo ataskaita“.

10. Pagrindinėje byloje iš Teisingumo Teismo turimos informacijos matyti, kad buvo nuspręsta pripažinti *Rom Packaging* nevykdančia veiklos, nes ji nepateikė savo mokesčių deklaracijų.

11. Atsižvelgdamos į *Rom Packaging* pripažinimą nevykdančia veiklos, Rumunijos mokesčių institucijos nusprendė, kad pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1ter dalį *Paper Consult* negalėjo atskaityti 45 680 Rumunijos lėjų (RON) sumos, kaip pirkimo PVM už paslaugas, įsigytas pagal 2011 m. sausio 3 d. sudarytą sutartį.

12. Atmetus *Paper Consult* administracinį skundą, ši pareiškė ieškinį *Tribunalul Bistrița-Năsăud* (Bistrica-Neseudo apygardos teismas, Rumunija); ieškiny 2015 m. liepos 8 d. taip pat buvo atmestas.

13. Tuomet *Paper Consult* padavė apeliacinį skundą *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas). *Paper Consult* teigia, kad *Rom Packaging* pripažinimas nevykdančia veiklos jai netaikytinas, nes apie tai jai nebuvo pranešta individualiai, o tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į PVM atskaitą, pakanka įvykdyti Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje numatytas sąlygas, t. y. turėti sąskaitą, išrašytą pagal minėtos direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnių nuostatas.

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas pažymi, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką kova su mokesčių vengimu, sukčiavimu ir piktnaudžiavimu – tai Direktyvos 2006/112 pripažįstamas ir skatinamas tikslas, jei atitinkamos nacionalinės priemonės proporcingos šiam tikslui. Jis mano, kad pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, kuriame patikslinta, jog valstybės narės gali nustatyti prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, leidžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi pagrindinėje byloje. Iš esmės, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, ANAF interneto svetainėje mokesčių mokėtojams nenustatoma pernelyg didelė našta, kai jų prašoma atlikti minimalų patikrinimą dėl asmenų, su kuriais jie ketina sudaryti sutartį, ir įsitikinti, kad šie nėra pripažinti mokesčių mokėtojais, nevykdančiais veiklos.

15. Atsižvelgdamos į tai, kad tokia aplinkybė nebuvo nagrinėta teismo praktikoje, *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

- „1. Ar Direktyva 2006/112 draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos teisė į [PVM] atskaitą nesuteikiama apmokestinamajam asmeniui, kai pardavėjas, kuris išrašė sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytos išlaidos ir [PVM], mokesčių administratoriaus buvo pripažintas nevykdančiu veiklos?
2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, ar Direktyva 2006/112 draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos, kad teisė į PVM atskaitą galėtų būti nesuteikta, pakanka, kad veiklos nevykdančių mokesčių mokėtojų sąrašas būtų paskelbtas [ANAF] buveinėje ir jos interneto tinklalapyje, skyriuje „Vieša informacija – Informacija apie ūkio subjektus?“

16. Rašytines pastabas dėl šių klausimų pateikė *Paper Consult*, Rumunijos vyriausybė ir Europos Komisija. Šios dvi pastarosios suinteresuotosios šalys buvo išklaustytos per 2017 m. sausio 26 d. įvykusį posėdį.

## II. Analizė

### Dėl priimtinumų

17. Rumunijos vyriausybė teigia, kad prejudiciniai klausimai yra nepriimtini, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas nepaaiškino priežasčių, dėl kurių jis mano, kad atsakymas į šiuos klausimus yra būtinas sprendimui jo nagrinėjamojoje byloje priimti, kadangi *Paper Consult* argumentai susiję išimtinai su ūkio subjekto pripažinimo nevykdančiu veiklos netaikytinumu, o ne pačiomis veiklos nevykdymo pasekmėmis, kylančiomis iš nacionalinės teisės aktu.

18. Manau, kad Rumunijos vyriausybės prieštaravimas turi būti atmestas.

19. Tiesa, vykdydamas užduotį, kuri jam paskirta, atsižvelgiant į SESV 267 straipsnyje nustatytą bendradarbiavimą, padėti vykdyti teisingumą valstybėse narėse Teisingumo Teismas neteikia konsultacinių nuomonių dėl hipotetinių klausimų<sup>3</sup>. Iš tikrųjų tokiais atvejais nacionalinio teismo pateiktas prašymas išaiškinti Sąjungos teisę neatitinka objektyvaus poreikio priimti sprendimą ir išnagrinėti turimą bylą.

20. Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kaip, be to, pažymi Rumunijos vyriausybė, kad pagrindinė byla kelia teisinę problemą, kai privatus asmuo teigia, jog mokesčių institucija privalo pripažinti jo teisę į PVM atskaitą, net jei ši teisė kyla iš sandorio, sudaryto su mokesčių mokėtoju, pripažintu nevykdančiu veiklos. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų taip pat matyti, kad *Paper Consult* teigia, jog teisė į pirkimo PVM atskaitą siejama tik su Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkto laikymusi.

21. Tokio motyvavimo, kad ir glausto, pakanka, kad būtų suprastos priežastys, dėl kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimų dėl Direktyvos 2006/112 išaiškinimo.

22. Be to, manau, kad, atsižvelgiant į prejudiciniams klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo taikomą svarbos prezumpciją, Teisingumo Teismas neturi abejoti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo atliktu vertinimu dėl pagrindinės bylos šalių jam pateiktų argumentų tikslios apimties. Iš esmės tik nacionalinis teismas gali apibrėžti teises ir faktines aplinkybes, pagrindžiančias prašymą priimti prejudicinį sprendimą, o Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti jų tikslumo<sup>4</sup>.

23. Be to, net darant prielaidą, kaip užsimena Rumunijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas viršijo jam nurodytą neteisėtumo pagrindų ribas, nagrinėdamas prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą Teisingumo Teismas neturi tikrinti, ar minėtas prašymas buvo parengtas laikantis nacionalinių procedūros taisyklių<sup>5</sup>.

24. Todėl siūlau Teisingumo Teismui pripažinti, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

## Dėl esmės

25. Kaip nurodžiau įžangoje, šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą jį pateikęs teismas iš esmės užduoda klausimą, ar Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos teisė į pirkimo PVM atskaitą nesuteikiama apmokestinamiesiems asmenims, įsigyjantiems prekių ar paslaugų iš kitų apmokestinamųjų asmenų, nes pastarieji pagal šiuos nacionalinės teisės aktus buvo pripažinti „nevykdančiais veiklos“ ir šių nevykdančių veiklos asmenų sąrašas paskelbtas nacionalinės mokesčių institucijos interneto svetainėje.

3 Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2013 m. spalio 24 d. Sprendimą *Stoilov i Ko* (C-180/12, EU:C:2013:693, 38 ir 47 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

4 Dėl šios suformuotos jurisprudencijos žr., be kita ko, 2016 m. spalio 13 d. Sprendimą *Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej ir Petrotel* (C-231/15, EU:C:2016:769, 16 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

5 Šiuo klausimu žr., be kita ko, 1994 m. kovo 3 d. Sprendimą *Eurico Italia ir kt.* (C-332/92, C-333/92 ir C-335/92, EU:C:1994:79, 13 punktas) ir 2010 m. birželio 29 d. Sprendimą *E ir F* (C-550/09, EU:C:2010:382, 35 punktas). Taip pat žr. mano išvadą šiuo metu nagrinėjamoje byloje *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:79, 21 punktas).

26. Nors formuluodamas savo klausimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo jokios konkrečios Direktyvos 2006/112 nuostatos, nėra abejonių, kaip, be to, tai suprato pastabas šioje byloje pateikusios suinteresuotosios šalys, kad jis siekia patikslinti, koks yra santykis tarp teisės į PVM atskaitą principo, numatyto Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose, ir prievolių, kurias valstybės narės gali laikyti būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, kaip numatyta minėtos direktyvos 273 straipsnyje.

27. Iš tiesų, iš bylos ir Rumunijos vyriausybės pastabų matyti, kad atsisakant suteikti teisę į PVM atskaitą ūkio subjektams, apmokestinamiems PVM Rumunijoje ir perkantiems prekių ar paslaugų iš mokesčių mokėtojų, šioje valstybėje pripažintų nevykdančiais veiklos, siekiama atgrasyti šiuos ūkio subjektus nuo pirkimo iš tokių mokesčių mokėtojų, dėl kurių padėties kyla sukčiavimo pavojus, nes jie nesilaiko savo pareigų teikti mokesčių deklaracijas, ir, galiausiai, – prisidėti prie šių mokesčių mokėtojų pašalinimo iš rinkos, jei jie neįvykdys jiems keliamų reikalavimų.

28. Teisės į pirkimo PVM atskaitą principo ir prievolių, kurias valstybės narės gali nustatyti ūkio subjektams siekdamos užtikrinti tinkamą PVM rinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, santykis buvo nagrinėjamas daugelyje sprendimų<sup>6</sup>.

29. Visų pirma ši jurisprudencija grindžiama priminiu, kad apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kuri mokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas – tai „pagrindinis“ Sąjungos teisės aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principas<sup>7</sup>.

30. Taigi, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą iš principo negali būti ribojama ir ji taikoma nedelsiant visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai<sup>8</sup>. Ši teisė, kaip įtvirtinta Direktyvos 2006/112 167 straipsnyje, atsiranda atsiradus prievolei mokėti atskaitytiną mokestį.

31. Teisingumo Teismas taip pat nuolat primena, kad atskaitos sistemos tikslas yra išvaduoti verslininką, vykdančią bet kokią ekonominę veiklą, nuo sumokėto ar mokėtino PVM naštos. Todėl pagal bendrą PVM sistemą užtikrinamas visų ekonominių sandorių apmokestinimo neutralumas, kad ir kokie būtų šios veiklos tikslai ar rezultatai, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM<sup>9</sup>.

32. Tačiau teisė į PVM atskaitą siejama tiek su esminių reikalavimų ar sąlygų, tiek su formalių reikalavimų ar sąlygų laikymusi.

6 Žr., be kita ko, 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Ampafrance ir Sanofi* (C-177/99 ir C-181/99, EU:C:2000:470), 2006 m. liepos 6 d. Sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446), 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774), 2013 m. vasario 28 d. Nutartį *Forwards V* (C-563/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:125), 2013 m. gegužės 16 d. Nutartį *Hardimpex* (C-444/12, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:318), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614).

7 Žr., be kita ko, 2001 m. spalio 25 d. Sprendimą *Komisija / Italija* (C-78/00, EU:C:2001:579, 28 punktą), 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 37 punktą) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 43 punktą).

8 Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 38 punktą), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 24 punktą), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 26 punktą), 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 44 punktą) ir 2016 m. lapkričio 10 d. Nutartį *Signum Alfa Sped* (C-446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869, 30 punktą).

9 Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 39 punktą), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 25 punktą), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 27 punktą) ir 2016 m. lapkričio 10 d. Nutartį *Signum Alfa Sped* (C-446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869, 31 punktą).

33. Kalbant apie esminius reikalavimus ar sąlygas, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto 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<sup>10</sup>.

34. Dėl teisės į atskaitą įgyvendinimo sąlygų, kurios sutampa su formaliais reikalavimais arba sąlygomis<sup>11</sup>, Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal 220–236, 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą. Konkrečiai kalbant, pagal Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 3 punktą sąskaitoje faktūroje turi būti nurodytas PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas apmokestinamasis asmuo tiekė prekes ar teikė paslaugas.

35. Į Teisingumo Teismą buvo kreiptasi daug kartų dėl situacijų, kai nacionalinės mokesčių institucijos atsisakydavo leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į PVM atskaitą dėl netikslumų arba pažeidimų, susijusių su formaliais reikalavimais, nors Direktyvoje 2006/112 numatyti esminiai reikalavimai buvo įvykdyti.

36. Visų pirma, šiame nagrinėjimo etape pažymėtina, kad apskritai iš Teisingumo Teismo sprendimų matyti, jog teisė į pirkimo PVM atskaitą suteikiama, jei yra įvykdyti šios teisės atsiradimo esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų<sup>12</sup>.

37. Atsisakymas suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis<sup>13</sup>, todėl tik esant ypatingoms aplinkybėms Teisingumo Teismas yra linkęs pripažinti, kad formalių reikalavimų pažeidimai gali būti teisėtas pagrindas mokesčių institucijoms atsisakyti leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti tokia teise.

38. Iš dabartinės jurisprudencijos matyti, kad teisės į PVM atskaitą praradimas gali būti pripažintas dviem skirtingais atvejais. Pirma, tai atvejis, kai dėl formalių reikalavimų pažeidimo negalima pateikti tikslaus įrodymo, kad buvo įvykdyti teisei į PVM atskaitą taikomi esminiai reikalavimai<sup>14</sup>. Antra, dažniausiai gali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant, o apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad atitinkami sandoriai yra tiesiogiai ar netiesiogiai susiję su sukčiavimu<sup>15</sup>.

39. Pirmasis atvejis paaiškinamas tuo, kad formalūs reikalavimai yra tiksliai numatyti, siekiant užtikrinti PVM taikymą ir leisti valstybių narių mokesčių institucijoms vykdyti jo priežiūrą. Taigi yra visiškai logiška atsisakyti leisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei tokių reikalavimų pažeidimas yra toks didelis, kad tampa neįmanoma arba pernelyg sudėtinga patikrinti, ar įvykdyti esminiai teisės į atskaitą reikalavimai.

40. Vis dėlto, atrodo, pagrindinėje byloje taip nėra.

10 Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 26 punktas) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

11 Šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendimą *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 44 punktas) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Barlis 06– Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 41 punktas).

12 Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Barlis 06– Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 punktas) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

13 Žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 52 punktas).

14 Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

15 Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2013 m. sausio 31 d. Sprendimą *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 59, 60 ir 64 punktai) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 47–50 punktai).

41. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Paper Consult*, kuriai buvo atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, turi apmokestinamojo asmens statusą pagal Direktyvą 2006/112 ir kad vykdydama savo ekonominę veiklą ji įsigijo 2001 m. sausio 3 d. sutartyje numatytas paslaugas iš kito ūkio subjekto – *Rom Packaging*, – kuris taip pat apmokestinamas PVM, bet pagal nacionalinės teisės aktus pripažintas nevykdančiu veiklos dėl pareigų teikti mokesčių deklaracijas pažeidimo, ir už jas sumokėjo. Jokia aplinkybė byloje neleidžia daryti išvados, kad Rumunijos mokesčių institucijos negalėjo patikrinti paslaugų, už kurias buvo išrašyta sąskaita *Paper Consult*, tikrumo arba kad jos negalėjo patikrinti abiejų ūkio subjektų tapatybės ir statuso.

42. Kalbant konkrečiai apie *Rom Packaging*, kaip apmokestinamojo asmens, statusą ir atsižvelgiant į Rumunijos vyriausybės raštu pateiktas pastabas, kuriomis siekiama paneigti šį statusą, pažymėtina, kad pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1bis dalį mokesčių mokėtojai, pripažinti nevykdančiais veiklos, išsaugo apmokestinamųjų asmenų statusą, nes turi ir toliau mokėti PVM, nors ir negali pasinaudoti PVM atskaita veiklos nevykdymo laikotarpiu.

43. Kad ir kaip būtų, apmokestinamojo asmens, kuris pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį suprantamas kaip „asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“, statusas nėra siejamas nei su pareiga pateikti mokesčių deklaraciją, nei su pareiga įsiregistruoti kaip PVM mokėtoju<sup>16</sup>. Teisingumo Teismas neseniai taip pat yra nusprendęs, kad, nepaisant ūkio subjekto pripažinimo „neegzistuojančiu“ pagal nacionalinės teisės aktus, be kita ko, tuo pagrindu, kad šis ūkio subjektas nėra įregistruotas kaip PVM mokėtojas, neteikia mokesčių deklaracijos ir nemoka šių mokesčių, toks ūkio subjektas gali būti pripažintas turintis apmokestinamojo asmens statusą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 nuostatas<sup>17</sup>. Toks statusas taip pat buvo pripažintas sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui, kurio individualaus verslininko veiklos licencija buvo panaikinta ir kuris nuo to momento nebegalėjo naudoti savo mokesčių mokėtojo kodo<sup>18</sup>.

44. Antras atvejis, kuriuo Teisingumo Teismas pripažino, kad gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, iš esmės yra susijęs su Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta valstybių narų teise „nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui“<sup>19</sup>.

45. Kaip jau minėjau, pagal Rumunijoje galiojančią tam tikrų mokesčių mokėtojų pripažinimo nevykdančiais veiklos tvarką yra numatyti trys alternatyvūs atvejai, kuriems esant Rumunijos teisės aktuose preziumuojama, kad yra sukčiavimo mokesčių srityje pavojus. Vienas iš šių atvejų – kai per šešių mėnesių laikotarpį nepateikiamos, kaip tai padarė *Rom Packaging*, jokios mokesčių deklaracijos, tarp jų ir susijusios su PVM. Šis deklaracijų nepateikimas baudžiamas atsisakymu leisti atskaityti PVM, kurį šie mokesčių mokėtojai sumokėjo pirkdami prekes ar paslaugas tuo laikotarpiu, kai buvo pripažinti nevykdančiais veiklos, kaip numatyta Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1bis dalyje. Ši nuostata, manau, aiškiai priskirtina prie priemonių, kuriomis siekiama užkirsti kelią tam, kad situacija, vertinama kaip kelianti sukčiavimo mokesčių srityje pavojų, nevirstų tokiu sukčiavimu. Iš esmės, nepateikiant mokesčių, taip pat ir PVM, deklaracijos, gali būti slepiamas atitinkamo mokesčių mokėtojo bandymas sukčiauti mokesčių srityje, todėl atsisakant suteikti minėtam mokesčių mokėtoju teisę į pirkimo PVM atskaitą per visą veiklos nevykdymo laikotarpį siekiama būtent užkirsti kelią tokio sukčiavimo atsiradimui.

16 Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 39 ir 40 punktai).

17 Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 19, 31, 39 ir 42 punktai).

18 Žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 28–33 punktai).

19 Kirsyvu išskirta mano. Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 55 punktas) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 49 punktas).

46. Tačiau ši byla susijusi ne su mokesčių mokėtoju, kuris buvo pripažintas nevykdančiu veiklos, padėtimi, o su apmokestinamaisiais asmenimis, kurie, kaip antai *Paper Consult*, perka prekių ar paslaugų iš tokio mokesčių mokėtojo, nors pastarasis pripažintas nevykdančiu veiklos.

47. Rumunijos mokesčių kodekso 11 straipsnio 1ter dalis, pagal kurią apmokestinamieji asmenys, perkantys prekių ir (arba) paslaugų iš ūkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, taip pat baudžiami atsakymu suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą, neginčytinai atitinka kovos su sukčiavimu mokesčių srityje tikslą, kurio siekiama taikant ūkio subjektų pripažinimo nevykdančiais veiklos tvarką.

48. Šiuo straipsniu, aiškinamu kartu su ūkio subjektų pripažinimo nevykdančiais veiklos tvarka, siekiama bent jau netiesiogiai įpareigoti šiuos apmokestinamuosius asmenis pasidomėti jų būsimo kontrahento, galimai pripažinto nevykdančiu veiklos, statusu (dėl kurio kyla sukčiavimo mokesčių srityje pavojus).

49. Tokia pareiga viršija Teisingumo Teismo pripažintą reikalavimą, pagal kurį, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekių ar paslaugų, siekdamas įsitikinti jo patikimumu<sup>20</sup>.

50. Iš tiesų, Rumunijos teisėje nustatyta pareiga pasidomėti, ar apmokestinamieji asmenys neturi veiklos nevykdančių ūkio subjektų statuso, tenka visiems veiklą Rumunijoje vykdančioms ūkio subjektams, kurie ketina pirkti prekių ar paslaugų iš bet kokio kito ūkio subjekto šioje valstybėje narėje, nors šis ūkio subjektas buvo faktiškai pripažintas nevykdančiu veiklos, t. y. buvo padaręs pažeidimų, kaip konstatavo Rumunijos mokesčių institucijos. Taigi tai yra bendro pobūdžio pareiga, nustatyta visiems ūkio subjektams, – patikrinti jų būsimo kontrahento „patikimumą“ ir susipažinti su Rumunijos mokesčių institucijų parengtu viešu ūkio subjektų, pripažintų nevykdančiais veiklos, sąrašu, neatsižvelgiant į bet kokius įrodymus, leidžiančius įtarti, kad būsimas kontrahentas galėjo padaryti pažeidimų arba sukčiauti PVM srityje.

51. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad Rumunijos teisėje veiklos nevykdančio ūkio subjekto statusas yra reglamentuotas, viešas ir informacija apie jį lengvai prieinama, man neatrodo, jog dėl tokios pareigos nustatoma pernelyg didelė našta PVM Rumunijoje apmokestinamiems asmenims, iš kurių normalu tikėtis, kad jie žino nacionalinės teisės aktus ir veikia kaip rūpestingas arba bent vidutiniškai apdairus prekybininkas, susipažindami su mokesčių mokėtojų, Rumunijos mokesčių institucijų pripažintų nevykdančiais veiklos, sąrašu, esančiu ANAF interneto svetainėje.

52. Ši pareiga atitinka priemonę, kurios, mano nuomone, apmokestinamasis asmuo pagrįstai gali būti įpareigotas imtis, kad patikrintų, ar dėl jo planuojamo įvykdyti sandorio jam kyla dalyvavimo sukčiaujant mokesčių srityje pavojus.

53. Galiausiai, tiek Rumunijos vyriausybė, tiek Komisija nurodo, kad skelbimo internete nacionaliniu lygmeniu sistema turi panašumų su Sąjungos lygmeniu sukurta sistema, kuri naudojant PVM informacijos (automatinės) mainų sistemą (VIES) leidžia ūkio subjektams gauti jų prekybos partnerių PVM mokėtojo kodo patvirtinimą, o nacionalinėms mokesčių institucijoms – kontroliuoti sandorius Bendrijos viduje ir atskleisti galimus pažeidimus<sup>21</sup>.

20 Žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 60 punktas), 2013 m. vasario 28 d. Nutartį *Forwards V* (C-563/11, neskelbiama Rinkinyje, EU:C:2013:125, 40 punktas), 2013 m. gegužės 16 d. Nutartį *Hardimpex* (C-444/12, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:318, 25 punktas) ir 2015 m. liepos 15 d. Nutartį *Koela N* (C-159/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:513, 47 punktas).

21 Šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendimą *Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 28 punktas).

54. Iš tiesų, priešingai nei byloje, kuriose Teisingumo Teismas konstatavo, kad užduotys, susijusios su galimų pažeidimų ir sukčiavimo atvejų patikrinimu ir atskleidimu, kurias iš principo turi atlikti nacionalinės mokesčių institucijos, buvo perduotos apmokestinamiesiems asmenims<sup>22</sup>, pagal Rumunijos teisės aktus iš apmokestinamųjų asmenų reikalaujama tik patikrinti, ar ūkio subjektas, iš kurio jie ketina pirkti prekių ar paslaugų, yra įrašytas į ūkio subjektų, pripažintų nevykdančiais veiklos po pačių nacionalinių mokesčių institucijų atliktų patikrinimų, sąrašą – viešą ir prieinamą ANAF interneto svetainėje. Šis reikalavimas susipažinti su ūkio subjektų, pripažintų nevykdančiais veiklos, sąrašu tikrai nėra nacionalinėms mokesčių institucijoms pavestų kontrolės užduočių perdavimas apmokestinamiesiems asmenims.

55. Todėl apmokestinamasis asmuo, sudarantis PVM apmokestinamus sandorius su ūkio subjektu, pripažintu nevykdančiu veiklos, kad ir kaip būtų, turi būti laikomas žinančiu arba turinčiu žinoti, kad tokie sandoriai kelia sukčiavimo mokesčių srityje pavojų.

56. Ar žinojimas arba pagrįstai numanomas žinojimas apie tokį pavojų pagrindžia tai, kad šiam apmokestinamajam asmeniui būtų neleidžiama pasinaudoti teise į PVM atskaitą?

57. Aš taip nemanau.

58. Pirma, šis atvejis neatitinka jurisprudencijoje išskirto atvejo, kai gali būti pagrįstai atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą, jei apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad jis *dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu* PVM srityje, ypač jei jo tiekėjas daro (arba buvo padaręs) tokį pažeidimą<sup>23</sup>.

59. Todėl, atsižvelgiant į dabartinę Sąjungos teisę ir jurisprudenciją, vien sukčiavimo PVM srityje pavojaus, dėl kurio laipsnio, be to, gali būti skirtingų nuomonių, nepakanka, kad būtų pagrįstas toks atsisakymas suteikti teisę į atskaitą.

60. Antra, svarbu priminti, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog nacionalinės priemonės, kuriomis siekiama Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje nurodytų tikslų, turi atitikti proporcingumo principą ir todėl negali būti naudojamos taip, kad dėl jų *kiekvienu atveju* būtų abejojama teise į PVM atskaitą, taigi ir pagrindiniu PVM neutralumo principu<sup>24</sup>.

61. Šioje byloje, kaip paaikškino Rumunijos vyriausybė, atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą – tai baudmė, kurios atgrasomuoju poveikiu iš tikrųjų siekiama ne tiek užtikrinti, kad būtų veiksmingai įgyvendinama pareiga susipažinti su ANAF vadovo parengtu ūkio subjektų, pripažintų nevykdančiais veiklos, sąrašu, kiek atgrasyti apmokestinamuosius asmenis pirkti iš ūkio subjektų, pripažintų nevykdančiais veiklos, galiausiai siekiant pašalinti pastaruosius iš rinkos, jei jie neįvykdys jiems keliamų reikalavimų.

22 Žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 61, 62 ir 65 punktai) ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 42–44 punktai).

23 Šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 ir 49 punktai ir juose nurodyta teismo praktiką).

24 Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 57 punktas) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 49 punktas). Pažymėtina, kad Teisingumo Teismas nuolat primena, jog vadovaujantis proporcingumo principu iš valstybių narių reikalaujama imtis priemonių, kurios leistų veiksmingai pasiekti numatytą tikslą, tačiau kuo mažiau ribotų Sąjungos teisės aktuose įtvirtintus tikslus ir principus, kaip antai pagrindinį teisės į PVM atskaitą principą; be kita ko, žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2017 m. kovo 16 d. Sprendimą *Bimotor* (C-211/16, neskelbiamas Rinkinyje, EU:C:2017:221, 27 punktas).

62. Taigi, apmokestinamajam asmeniui, kuris, susipažinęs su ūkio subjektu, pripažintų nevykdančiais veiklos, sąrašu ir nustatęs, kad ūkio subjektas, iš kurio jis ketina pirkti prekių ar paslaugų, šiame sąraše yra, vis dėl to perka iš šio ūkio subjekto<sup>25</sup>, pagal Rumunijos teisę, kad ir kaip būtų, bus neleista pasinaudoti teise į su šiais sandoriais susijusio PVM atskaitą, neatsižvelgiant į galimas garantijas, kurių jis būtų gavęs iš pastarojo ir kurios jam užtikrintų, kad konkretūs teisę į atskaitą pagrindžiantys sandoriai nėra susiję su sukčiavimu mokesčių srityje ir kad, be to, PVM bus sumokėtas į valstybės biudžetą.

63. Kitaip tariant, kaip per posėdį teisingai pažymėjo Komisija, Rumunijos teisės aktais visu apmokestinamųjų asmenų, perkančių prekių ar paslaugų iš ūkio subjektu, pripažintų nevykdančiais veiklos, atžvilgiu galiausiai nustatoma nenuginčijama prezumpcija dėl dalyvavimo sukčiaujant mokesčių srityje. Pagal šiuos teisės aktus reikalaujama, kad būtų sistemingai atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą bet kokiam apmokestinamajam asmeniui, kuris perka prekių ar paslaugų iš ūkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, nepaisant to, kad, atsižvelgiant į informaciją ir įrodymus, kuriuos gali pateikti šis apmokestinamasis asmuo ir šis ūkio subjektas, be kita ko, atlikus mokesčių patikrinimą, gali būti pagrįstai paneigtas bet koks sukčiavimo mokesčių srityje pavojus, susijęs su atitinkamais sandoriais, to, kad šie sandoriai atitinka esminius ir formalius teisės į PVM atskaitą reikalavimus, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112, ir to, kad nebuvo prarasta mokesčių pajamų.

64. Tokie nacionalinės teisės aktai, mano nuomone, viršija tai, kas būtina norint pasiekti tikslus užtikrinti tinkamą PVM rinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui.

65. Kalbant apie pagrindinę bylą pažymėtina, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė jokios informacijos, kuri leistų manyti, kad *Paper Consult* ir *Rom Packaging* sudarytais sandoriais būtų slepiamas sukčiavimas mokesčių srityje arba kad PVM, nurodytas pastarosios bendrovės *Paper Consult* išrašytose sąskaitose faktūrose, neatitinka sumos, kuri buvo sumokėta į valstybės biudžetą.

66. Be to, nacionalinės teisės aktai tampa dar labiau neproporcingi, mano nuomone, dėl *Paper Consult* rašytinėse pastabose pažymėtos ir Rumunijos vyriausybės neginčytos aplinkybės, kad pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1ter dalį atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą ūkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, kontrahentui yra galutinis, t. y. šiam kontrahentui ir toliau teks šio mokesčio našta, net jei ūkio subjektas, pripažintas nevykdančiu veiklos, visiškai įvykdys jam keliamus reikalavimus, susijusius su jo mokesčiais pareigomis. Ši situacija skiriasi nuo ūkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, situacijos ir atrodo nenuosekli – šiam ūkio subjektui pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1bis dalį leidžiama per kitus mokesčius metus, einančius po to, kai Rumunijos mokesčių institucijos „atnaujina“ jo veiklą, susigrąžinti PVM, kurio nebuvo galima atskaityti veiklos nevykdymo laikotarpiu.

67. Dėl šio nacionalinės teisės aktų aspekto Rumunijos vyriausybė, atsakydama į Teisingumo Teismo klausimus, susijusius su ūkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, kontrahentui taikomo atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą proporcingumu, per posėdį nurodė, kad, remiantis Mokesčių kodekso pataisa, šiuo metu nuo 2017 m. sausio 1 d. visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie pirkė prekių ar paslaugų iš ūkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, leidžiama pasinaudoti teise į PVM, susijusio su šio ūkio subjekto veiklos nevykdymo laikotarpiu įvykdytais sandoriais, atskaitą, jei pastarasis vėliau įvykdo jam keliamus reikalavimus, būtent reikalavimus, susijusius su jo pareigomis teikti mokesčių deklaracijas.

<sup>25</sup> Tokį sprendimą gali pagrįsti visiškai teisėtos ekonominės priežastys, pavyzdžiui, pasirinktinės ar išimtinės paskirstymo sistemos buvimas arba ūkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, parduodamų prekių ar paslaugų ypatingos savybės.

68. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti šios pataisos taikymo sritį, be kita ko, kiek tai susiję su galimybe taikyti ją atgaline data, atsižvelgdamas ir į tai, kad, remiantis Komisijos rašytinėse pastabose pateikta informacija, *Rom Packaging* veikla buvo „atnaujinta“ 2012 m. balandžio 24 d. ANAF vadovo sprendimu.

69. Neatsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, Rumunijos mokesčių kodekso pataisa ir per posėdį Rumunijos vyriausybės pateikti paaiškinimai leidžia manyti, kad Rumunijos valdžios institucijos pačios suprato, jog neproporcinga sistemingai ir galutinai atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą ūkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, prekybos partneriams, net jei šis ūkio subjektas vėliau įvykdo visus jam keliamus reikalavimus, susijusius su jo pareigomis teikti mokesčių deklaracijas.

70. Paprastas teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo sustabdymas, kol nebus įvykdyti reikalavimai dėl šią teisę pagrindžiančių sandorių, man atrodo tinkamesnė priemonė nei sistemingas ir galutinis atsisakymas leisti pasinaudoti tokia teise tuo atveju, kai Rumunijoje apmokestinamas asmuo perka prekių ir (arba) paslaugų iš ūkio subjekto, šioje valstybėje narėje pripažinto nevykdančiu veiklos.

71. Tiesa, kad tuo atveju, kai Rumunijoje PVM apmokestinamas asmuo pirko prekes ar paslaugas iš ūkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, nesusipažinęs su ūkio subjektu, pripažintų nevykdančiais veiklos, sąrašu, šis apmokestinamasis asmuo pažeidė vieną iš nacionalinės teisės aktų jam nustatytų pareigų. Kaip nurodžiau pirmiau, pati tokia pareiga man visiškai neatrodo pernelyg didelė. Manau, jog Sąjungos teisė nedraudžia, kad už tokio formalumo pažeidimą būtų nustatyta atgrasomoji ir šio pažeidimo sunkumui proporcinga sankcija, kuri, pavyzdžiui, galėtų būti taikoma kaip bauda. Tačiau tokios pareigos neįvykdymas nereiškia, kalbant apie konkrečius teisę į PVM atskaitą pagrindžiančius sandorius, kad apmokestinamasis asmuo negalėjo gauti iš ūkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, mano pirmiau nurodytų garantijų, jog šie sandoriai nebus susiję su jokių sukčiavimų mokesčių srityje ir PVM bus sumokėtas į valstybės biudžetą.

72. Kad ir kaip būtų, nenuginčijama prezumpcija, kuria grindžiami Rumunijos teisės aktai ir dėl kurios joks apmokestinamasis asmuo negali pateikti jokie įrodymo, leidžiančio pagrįsti, jog su ūkio subjektu, pripažintu nevykdančiu veiklos, sudaryti sandoriai atitinka Direktyvoje 2006/112 numatytas sąlygas, kad būtų galima pasinaudoti teise į su minėtais sandoriais susijusio PVM atskaitą, manau, viršija tai, kas būtina teisėtiems tikslams pagal minėtus teisės aktus pasiekti.

73. Atsižvelgdamas į pirmiau pateiktus svarstymus, siūlau taip atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus: Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos net tais atvejais, kai nebuvo konstatuota jokie sukčiavimo mokesčių srityje ir jokie mokestinių pajamų praradimo, sistemingai ir galutinai atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą apmokestinamajam asmeniui, kuris sumokėjo PVM nuo sandorių, sudarytų su ūkio subjektu, pagal šiuos teisės aktus pripažintu „nevykdančiu veiklos“, nepaisant to, kad atitinkamo ūkio subjektas pripažinimas nevykdančiu veiklos, grindžiamas sukčiavimo mokesčių srityje pavojaus buvimu, yra viešai skelbiamas ir lengvai prieinamas visiems apmokestinamiesiems asmenims atitinkamoje valstybėje narėje.

### **Dėl Rumunijos vyriausybės prašymo apriboti Teisingumo Teismo sprendimo, kuris bus priimtas, poveikį laiko atžvilgiu**

74. Jei Teisingumo Teismas pritartų mano nagrinėjimui, jis turėtų išspręsti klausimą dėl Rumunijos vyriausybės rašytinėse pastabose pateikto prašymo apriboti Teisingumo Teismo sprendimo, kuris bus priimtas, poveikį laiko atžvilgiu.

75. Grįsdama savo prašymą Rumunijos vyriausybė visų pirma nurodo, kad Rumunijos valdžios institucijos veikė sąžiningai. Šis sąžiningumas grindžiamas dviem motyvais. Pirmasis – tai objektyvios abejonės dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijos taikymo srities. Antrasis – tai Komisijos, 2014 m. gegužės mėn. priėmusios Rumunijos valdžios institucijų atsakymą į skundą, pateiktą vykstant vadinamajai „ES Pilot“ procedūrai dėl šioje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų, veiksmai, kurie leido šioms institucijoms manyti, kad šie teisės aktai neprieštarauja Sąjungos teisei. Antra, Rumunijos vyriausybė pabrėžia sunkius finansinius padarinius, jei priėmus Teisingumo Teismo sprendimą reikėtų suteikti teisę į PVM atskaitą visiems ūkio subjektams, kurie nuo 2007 m. buvo sudarę sandorius su ūkio subjektais, pripažintais nevykdančiais veiklos. Rumunijos vyriausybė mano, kad šios papildomos išlaidos sudarytų 0,5 % bendro vidaus produkto.

76. Savo žodžiu pateiktose pastabose Komisija siūlo Teisingumo Teismui atmesti šį prašymą, nes neįvykdytos jurisprudencijoje nustatytos sąlygos.

77. Pritariu Komisijos pozicijai.

78. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką Sąjungos teisės normos išaiškinimas, kurį pateikia Teisingumo Teismas, įgyvendindamas SESV 267 straipsniu jam suteiktus įgaliojimus, paaiškina ir patikslina šios normos prasmę ir apimtį, kaip ji turi arba turėjo būti suprantama ir taikoma nuo įsigaliojimo momento. Iš to išplaukia, kad taip išaiškintą normą teismas gali ir turi taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir susidariusiems iki tol, kai pagal prašymą dėl išaiškinimo buvo priimtas sprendimas, jei, be kita ko, įvykdytos sąlygos, leidžiančios kompetentinguose teismuose reikšti ieškinį, susijusį su šios normos taikymu<sup>26</sup>.

79. Taigi Teisingumo Teismas tik išimtiniais atvejais ir taikydamas bendrąjį teisinio saugumo principą, kuris yra Sąjungos teisės sistemos dalis, gali apriboti visų suinteresuotųjų asmenų galimybę remtis jo išaiškinta norma ginčijant sąžiningumu grindžiamus teisinius santykius. Tam, kad būtų galima nustatyti tokį apribojimą, turi būti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuotųjų asmenų sąžiningumo ir didelių sunkumų pavojaus<sup>27</sup>.

80. Šie kriterijai yra kumuliaciniai, todėl jei vienas iš jų nėra tenkintas, nebūtina tikrinti, ar tenkintas antrasis<sup>28</sup>.

81. Taip pat primenu, kad Teisingumo Teismas apriboja savo prejudicinių klausimų taikymą laiko atžvilgiu tik labai konkrečiomis aplinkybėmis, be kita ko, ypač tuo atveju, kai dėl didelio skaičiaus teisinių santykių, sąžiningai susiklosčiusių remiantis teisėtai galiojančiais laikomais teisės aktais, egzistuoja sunkių ekonominių padarinių tikimybė ir kai paaiškėja, jog asmenys ir nacionalinės valdžios institucijos buvo skatinami imtis Sąjungos teisės neatitinkančių veiksmų dėl to, kad Sąjungos teisės nuostatų turinys objektyviai buvo labai neaiškus, o tokį neaiškumą galėjo paskatinti kitų valstybių narių ar Komisijos veiksmai<sup>29</sup>.

82. Šioje byloje manau, kad suinteresuotųjų asmenų, įskaitant Rumunijos mokesčių institucijas, sąžiningumo kriterijus nėra tenkintas.

26 Žr., be kita ko, 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 58 punktą), 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, 41 punktą) ir 2015 m. sausio 22 d. Sprendimą *Balazs* (C-401/13 ir C-432/13, EU:C:2015:26, 49 punktą).

27 2015 m. sausio 22 d. Sprendimas *Balazs* (C-401/13 ir C-432/13, EU:C:2015:26, 50 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

28 Žr., be kita ko, 2014 m. vasario 27 d. Sprendimą *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108, 28 punktą) ir 2015 m. sausio 22 d. Sprendimą *Balazs* (C-401/13 ir C-432/13, EU:C:2015:26, 53 punktą).

29 Šiuo klausimu žr. 2015 m. sausio 22 d. Sprendimą *Balazs* (C-401/13 ir C-432/13, EU:C:2015:26, 51 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

83. Dėl Rumunijos vyriausybės nurodytų abejonių – o ne dėl objektyvaus ir didelio netikrumo, kaip jis suprantamas pagal teismo praktiką, – susijusių su Sąjungos teisės aiškinimu, pažymėtina, kad nors iš tikrųjų situacija pagrindinėje byloje kiek skiriasi nuo Teisingumo Teismo anksčiau nagrinėtų bylų, kaip buvo priminta pirmiau, apmokestinamiesiems asmenims taikomas atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą – tai bendros PVM sistemos pagrindinio principo išimtis, kurios teisėtumas pagal suformuotą jurisprudenciją pripažįstamas tik ypatingomis aplinkybėmis. Nors ši jurisprudencija per paskutinius metus buvo patikslinta, ją pagrindžiantys principai egzistuoja jau seniai; kad ir kaip būtų, jie egzistavo iki 2017 m. sausio 1 d. – Rumunijos įstojimo į Europos Sąjungą datos<sup>30</sup>. Todėl, jei reikėtų pripažinti objektyvaus ir didelio netikrumo situacijos buvimą, ši situacija būtų neginčytinai susiklosčiusi ne dėl Sąjungos teisės nuostatų taikymo srities, o dėl to, kad Rumunija paliko galioti šioje byloje nagrinėjamus teisės aktus ir įstojusi į Europos Sąjungą.

84. Tai, kad Komisija užbaigė procedūrą „ES Pilot“, šio vertinimo nekeičia.

85. Ši neoficiali procedūra, kurią Komisija įvedė priimdama komunikatą „Rezultatų siekianti Europa – [Sąjungos] teisės taikymas“<sup>31</sup>, apima Komisijos ir valstybių narių savanorišką bendradarbiavimą, kuriuo apskritai siekiama patikrinti, ar teisingai taikoma Sąjungos teisė, ir kartu ankstyvame etape išspręsti dėl šio taikymo kylančius klausimus. Nors per šią procedūrą tegali būti prašoma pateikti duomenų arba informacijos, daugeliu atvejų ja siekiama, kiek įmanoma išvengti procedūros dėl išpareigojimų nevykdymo pagal SESV 258 straipsnį<sup>32</sup>. Tačiau pats tokios neoficialios procedūros, kurios Sutarčių nuostatos visiškai nereglementuoja, užbaigimas visiškai neatima iš Komisijos galimybės pradėti oficialią procedūrą pagal SESV 258 straipsnį. Kad ir kaip būtų, vien Komisijos elgesiu negali būti grindžiami valstybės narės teisėti lūkesčiai dėl jos nacionalinės teisės aktų atitikties Sąjungos teisei, jei, kaip šioje byloje, iš jurisprudencijos matyti, jog nėra objektyvaus ir didelio netikrumo dėl Sąjungos teisės, šiuo atveju – Direktyvos 2006/112 nuostatų, taikymo srities.

86. Šiomis aplinkybėmis siūlau Teisingumo Teismui atmesti Rumunijos vyriausybės prašymą, kuriuo siekiama, kad Teisingumo Teismas apribotų savo sprendimo, kuris bus priimtas, poveikį laiko atžvilgiu, ir nebūtina nagrinėti kriterijaus dėl sunkių padarinių tikimybės buvimo.

### III. Išvada

87. Atsižvelgdamas į visus pirmiau pateiktus svarstymus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas) pateiktus prejudicinius klausimus

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos net tais atvejais, kai nebuvo konstatuota jokio sukčiavimo mokesčių srityje ir jokio mokesčių pajamų praradimo, sistemingai ir galutinai atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą apmokestinamajam asmeniui, kuris sumokėjo PVM nuo sandorių, sudarytų su ūkio subjektu, pagal šiuos teisės aktus pripažintu „nevykdančiu veiklos“, nepaisant to, kad atitinkamo ūkio subjektas pripažinimas nevykdančiu veiklos, grindžiamas sukčiavimo mokesčių srityje pavojaus buvimu, yra viešai skelbiamas ir lengvai prieinamas visiems apmokestinamiesiems asmenims atitinkamoje valstybėje narėje.

30 Dėl to, kad teisė į pirkimo PVM atskaitą yra pagrindinė ir iš principo neribojama, žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimą *BP Supergaz* (C-62/93, EU:C:1995:223, 16–18 punktai), o dėl proporcingumo principo laikymosi (ir pažeidimo) kalbant apie priemonę, pagal kurią sistemingai atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą tam tikrų apmokestinamųjų asmenų išlaidų kategorijų atžvilgiu, siekiant išvengti sukčiavimo ir mokesčių vengimo, žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Ampafrance ir Sanofi* (C-177/99 ir C-181/99, EU:C:2000:470, 60–62 punktai).

31 COM(2007) 502 galutinis.

32 Dėl įvairių šios procedūros ypatumų kalbant apie Sąjungos teisės normas, susijusias su galimybe susipažinti su institucijų dokumentais, žr., be kita ko, generalinės advokatės E. Sharpston išvadą byloje *Švedija / Komisija* (C-562/14 P, EU:C:2016:885, 40–54 punktai).