



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. spalio 19 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Teisė į atskaitą – Įgyvendinimo sąlygos – 273 straipsnis – Nacionalinės priemonės – Kova su sukčiavimu ir vengimu mokėti mokesčius – Mokesčių mokėtojo, kurį mokesčių administratorius pripažinto „nevykdančiu veiklos“, išrašyta sąskaita faktūra – Sukčiavimo rizika – Atsisakymas suteikti teisę į atskaitą – Proporcingumas – Atsisakymas atsižvelgti į sukčiavimo arba mokestinių pajamų praradimo nebuvimo įrodymus – Sprendimo, kuris bus priimtas, poveikio apribojimas laiko atžvilgiu – Nebuvimas“

Byloje C-101/16

dėl *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) 2016 m. sausio 21 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. vasario 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SC Paper Consult SRL

prieš

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė L. Carrasco Marco, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. sausio 26 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *SC Paper Consult SRL*, atstovaujamos advokato A. Bora,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R. H. Rad M. Bejenar ir E. Gane,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir G.-D. Balan,

* Proceso kalba: rumunų.

susipažinęs su 2017 m. gegužės 31 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
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, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1, toliau – Direktyva 2006/112), aiškinimo.
- 2 Jis buvo pateiktas nagrinėjant *SC Paper Consult SRL* (toliau – *Paper Consult*) ginčą su *Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* (Klužo-Napokos regioninė viešųjų finansų direkcija, Rumunija) ir *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud* (Bistrica-Neseudo departamento viešųjų finansų administracija, Rumunija) dėl *Paper Consult* ginčijamo administracinio sprendimo, kuriuo buvo atsisakyta suteikti jai teisę į pridėtinės vertės mokesčio (PVM), sumokėto už iš *SC Rom Packaging SPRL* (toliau – *Rom Packaging*) įsigytas paslaugas, atskaitą, nes pastaroji bendrovė sutarties sudarymo dieną buvo paskelbta „veiklos nevykdančia“ mokesčių mokėtoja.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2006/112

- 3 Direktyvos 2006/112 59 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„Valstybėms narėms turėtų būti leidžiama, neperžengiant tam tikrų ribų ir tam tikromis sąlygomis, pradėti ar toliau taikyti specialias priemones, nukrypstančias nuo šios direktyvos, siekiant supaprastinti apmokestinimą arba užkirsti kelią sukčiavimui ar mokesčio vengimui.“
- 4 Direktyvos 2006/112 I antraštinėje dalyje „Dalykas ir taikymo sritis“ esančio 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta:

„Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“
- 5 Minėtos direktyvos X antraštinės dalies „Atskaita“ 168 straipsnis išdėstytas taip:

„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;

<...>“

6 Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte nustatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

- a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą“.

7 Šios direktyvos 214 straipsnio 1 dalie a punkte numatyta:

„1. Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

- a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 9 straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris jų atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prekės ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsnių“.

8 Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Reglamentas (ES) Nr. 904/2010

- 9 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (OL L 268, 2010, p. 1) yra 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančio Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, 2003, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 392), nauja redakcija. Visų pirma juo išplečiamas informacijos mainų PVM srityje sistemos elektroninės duomenų bazės („VAT Information Exchange System“, toliau – VIES) turinys.

10 Šio reglamento 16 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„Ekonominės veiklos vykdytojai vis dažniau naudojami PVM mokėtojo kodų galiojimo patvirtinimo internetu paslauga. PVM mokėtojo kodo galiojimo patvirtinimo sistema turėtų būti tokia, kad ekonominės veiklos vykdytojai galėtų gauti atitinkamos informacijos automatinį patvirtinimą.“

- 11 Reglamento Nr. 904/2010 17 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta, kad valstybės narės VIES taip pat saugo duomenis apie tos valstybės narės suteiktus PVM mokėtojo kodus, kurie nustojo galioti.
- 12 Pagal šio reglamento 23 straipsnį mokesčių administracija gali daryti prielaidą, kad asmuo nutraukė ekonominę veiklą, kai jis, nors ir privalėdamas pateikti PVM deklaracijas ir sumuojamąsias ataskaitas, to nepadarė per vienus metus pasibaigus pirmos deklaracijos ar ataskaitos pateikimo terminui arba jei asmenys deklaravo neteisingus duomenis arba nepranešė apie tų duomenų pasikeitimus.
- 13 Remiantis Reglamento Nr. 904/2010 62 straipsnio ketvirta pastraipa 17 straipsnis klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms dar nebuvo taikytinas.

Rumunijos teisė

- 14 Klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms galiojusio *ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare* (naujos redakcijos Vyriausybės potvarkis Nr. 92/2003 dėl Mokesčių procedūros kodekso su vėlesniais pakeitimais ir papildymais) 78bis straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

„Veiklos nevykdančių / atnaujinusių veiklą asmenų registras

Apmokestinamieji juridiniai asmenys ar kiti juridinio asmens statuso neturintys vienetai pripažįstami nevykdančiais jokios veiklos ir jiems taikomas Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, su vėlesniais pakeitimais ir papildymais [(toliau – Mokesčių kodeksas)] 11 straipsnio 1bis ir 1ter dalys, jei jie atitinka vieną iš šių sąlygų:

- a) šešis mėnesius nepateikia jokios įstatyme numatytos deklaracijos,
 - b) vengia mokesčių kontrolės deklaruodami duomenis apie pagrindinę buveinę, o šie duomenys neleidžia mokesčių institucijoms nustatyti šios buveinės,
 - c) mokesčių institucijos konstatuoja, kad jie pagrindinėje buveinėje ar deklaruotoje gyvenamoje vietoje nevykdo jokios veiklos.“
- 15 Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1bis dalyje numatyta:

Pagal [Potvarkio Nr. 92/2003] 78 straipsnį Rumunijoje įsteigti apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo ūkinę veiklą neveikimo laikotarpiu, turi mokėti šiame įstatyme numatytus mokesčius, tačiau šiuo laikotarpiu neturi teisės į išlaidų atskaitymą ir pirkimo PVM atskaitą.“

- 16 Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1ter dalis suformuluota taip:

„Asmenys, įgyjantys prekių ir (arba) paslaugų iš Rumunijoje įsteigtų apmokestinamųjų asmenų, kurie pagal [Potvarkio Nr. 92/2003] 78 straipsnį į veiklos nevykdančių / atnaujinusių veiklą asmenų registrą įrašyti kaip nevykdančios veiklos, neturi teisės į išlaidų atskaitymą ir pirkimo [PVM] atskaitą, išskyrus prekių pirkimą per vykdymo procedūrą ir (arba) prekių ar paslaugų pirkimą iš apmokestinamojo asmens per bankroto procedūrą pagal Bankroto įstatymą Nr. 85/2006 su vėlesniais pakeitimais ir papildymais.“

- 17 Mokesčių kodekso 21 straipsnio 4 dalies r punktas išdėstytas taip:

„Neatskaitomos: <...>

(r) į apskaitą įtrauktos išlaidos, pagrįstos dokumentais, kuriuos pateikė veiklos nevykdančios mokesčių mokėtojas, kurio mokesčių mokėtojo registracijos pažymėjimo galiojimas *Agenția Națională de Administrare Fiscală* vadovo nutarimu buvo sustabdytas.“

- 18 *Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) Nr. 819/2008* (Nacionalinės mokesčių administravimo agentūros (ANAF) vadovo įsakymas Nr. 819/2008) 3 straipsnyje nustatyta:

„1. Mokesčių mokėtojai pripažįstami nevykdančiais veiklos nuo [ANAF] vadovo įsakymo, patvirtinančio veiklos nevykdančių mokesčių mokėtojų sąrašą, įsigaliojimo dienos.

2. Mokesčių mokėtojų, pripažintų nevykdančiais veiklos, sąrašas skelbiamas [ANAF] buveinėje ir jos interneto tinklalapyje, skyriuje „Vieša informacija. Informacija apie ūkio subjektus“.

3. [ANAF] vadovo įsakymas, kuriuo patvirtinamas veiklos nevykdančių mokesčių mokėtojų sąrašas, įsigalioja per 15 dienų nuo jo paskelbimo, kaip numatyta [Potvarkio Nr. 92/2003] 44 straipsnio 3 dalyje.“

19 ANAF vadovo sprendimo Nr. 3347/2011 1 priede, kuriame patikslintos Potvarkio Nr. 92/2003 78bis straipsnio 1 dalies a punkte nurodytos pareigos, išvardytos tokios deklaracijos:

- 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 (tiekimo) Bendrijoje ataskaita“,
- 394 „Informacinė prekių tiekimo (paslaugų teikimo) ir įsigijimo ataskaita“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 20 2012 m. gegužės 11 d. sprendimu mokesčių institucijos konstatavo, kad *Rom Packaging*, įsteigta Bukarešte (Rumunija), suteikė paslaugų *Paper Consult*, įsteigtai Bistrica-Neseude (Rumunija), už 190 340 Rumunijos lėjų (RON) (apie 44 560 EUR) be PVM pagal 2011 m. sausio 3 d. sudarytą paslaugų teikimo sutartį.
- 21 Kadangi *Rom Packaging* buvo paskelbta nuo 2010 m. spalio 7 d. nevykdanti veiklos ir nuo 2010 m. lapkričio 1 d. išbraukta iš PVM mokėtojų registro dėl to, kad nepateikė įstatyme nurodytų mokesčių deklaracijų, atsižvelgdamos į Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1ter dalį, mokesčių institucijos nusprendė, kad *Paper Consult* neturi teisės atskaityti 45 680 RON (apie 10 694 EUR) sumos, t. y. už *Rom Packaging* suteiktas paslaugas sumokėto PVM sumos.
- 22 *Paper Consult* dėl mokesčių priežiūros institucijos akto pateiktas skundas 2014 m. liepos 17 d. *Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* sprendimu buvo atmestas kaip nepagrįstas. *Paper Consult* ieškinys dėl minėto sprendimo buvo atmestas 2015 m. liepos 8 d. *Tribunalul Bistrița-Năsăud* (Bistrica-Neseudo teismas) sprendimu.
- 23 *Paper Consult* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija). Ji neginčijo mokesčių institucijų ir *Tribunalul Bistrița-Năsăud* (Bistrica-Neseudo teismas) nustatytų faktinių aplinkybių. Tačiau ji nurodė, kad 2010 m. rugsėjo 21 d. ANAF vadovo sprendimas, kuriuo *Rom Packaging* buvo paskelbta nevykdančia veiklos, jai nebuvo pateiktas ir buvo paskelbtas tik ANAF būstinėje ir ANAF internetinėje svetainėje. *Paper Consult* nurodė, kad tokiomis aplinkybėmis šiuo sprendimu negalima remtis prieš ją ir jis negali būti pagrindas atmesti jos teisę į PVM atskaitą, nes tokia priemonė neatitinka Sąjungos teisės.
- 24 *Paper Consult* tvirtina, kad norint pasinaudoti teise į PVM atskaitą pakanka, kad būtų tenkinamos Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje numatytos sąlygos.

- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto pažymi, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją kova su mokesčių vengimu, sukčiavimu ir piktnaudžiavimu – tai Direktyvos 2006/112 pripažįstamas ir skatinamas tikslas, jei atitinkamos nustatytos priemonės proporcingos šiam tikslui. 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“. Vis dėlto minėtas teismas konstatuoja, kad nėra Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su tokia situacija.
- 26 Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius 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“?“

Dėl priimtinumų

- 27 Rumunijos vyriausybė ginčija prejudicinių klausimų priimtinumą ir tvirtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepaaiškino priežasčių, dėl kurių jis mano, kad atsakymas į šiuos klausimus yra būtinas sprendimui jo nagrinėjamojoje byloje priimti, nes *Paper Consult* argumentai susiję išimtinai su ūkio subjekto pripažinimo nevykdančiu veiklos netaikytinumu, o ne pačiomis veiklos nevykdymo pasekmėmis, kylančiomis iš nacionalinės teisės aktų.
- 28 Reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, Teisingumo Teismui ir nacionaliniam teismui bendradarbiaujant pagal SESV 267 straipsnį, tik bylą nagrinėjantis nacionalinio teismo teisėjas, kuriam tenka atsakomybė priimti teismo sprendimą, atsižvelgdamas į bylos ypatumus, gali įvertinti tai, ar būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kad galėtų priimti savo sprendimą, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų tinkamumą. Todėl Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu (2013 m. sausio 15 d. Sprendimo *Križan ir kt.*, C-416/10, EU:C:2013:8, 53 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Vervloet ir kt.*, C-76/15, EU:C:2016:975, 56 punktą).
- 29 Tuo remiantis reikia daryti išvadą, kad klausimams dėl Sąjungos teisės taikoma reikalingumo ir svarbos prezumpcija. Atsisakyti pateikti atsakymą į nacionalinio teismo pateiktą prejudicinį klausimą Teisingumo Teismas gali, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, būtini, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2013 m. sausio 15 d. Sprendimo *Križan ir kt.*, C-416/10, EU:C:2013:8, 54 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Vervloet ir kt.*, C-76/15, EU:C:2016:975, 57 punktą).
- 30 Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo nutartyje nurodė, jog, be pagrindų, susijusių su ANAF vadovo sprendimo netaikytinumu, *Paper Consult* taip pat nurodė pagrindą, susijusį su sąlygų pasinaudoti teise į PVM atskaitą tenkinimu. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, kad reikia kreiptis į Teisingumo Teismą dėl Direktyvos 2006/112 išaiškinimo.

- 31 Vadinas, nėra akivaizdu, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos dalyku ar yra hipotetinis.
- 32 Taigi reikia pripažinti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimai yra priimtini.

Dėl esmės

- 33 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori išsiaiškinti, ar Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia tokį nacionalinį reglamentavimą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą apmokestinamajam asmeniui, jei ūkio subjektas, suteikęs jam paslaugą, dėl kurios išrašytoje sąskaitoje faktūroje atskirai nurodytos išlaidos ir PVM, valstybės narės mokesčių administratoriaus buvo paskelbtas nevykdančiu veiklos, tačiau tai buvo paskelbta tik visiems šios valstybės narės apmokestinamiesiems asmenims prieinamame interneto tinklalapyje.
- 34 Šie klausimai iš esmės susiję su teisės į atskaitą, t. y. esminio PVM mechanizmo elemento, ir kovos su sukčiavimu mokesčių srityje, t. y. Direktyvos 2006/112 pripažinto ir skatinamo tikslo, pusiausvyra.
- 35 Dėl atskaitos teisės reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už jų įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr., be kita ko, 2001 m. spalio 25 d. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-78/00, EU:C:2001:579, 28 punktą ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 37 punktą).
- 36 Kaip Teisingumo Teismas ne kartą pažymėjo, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (žr., be kita ko, 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfriša ir kt.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43 punktą ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 38 punktą).
- 37 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfriša ir kt.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 44 punktą ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 39 punktą).
- 38 Vis dėlto teisė į PVM atskaitą siejama tiek su esminių, tiek su formos reikalavimų ar sąlygų laikymusi.
- 39 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 (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 26 punktą ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUIH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 40 Dėl teisės į atskaitą įgyvendinimo sąlygų, kurios sutampa su formos reikalavimais arba sąlygomis, Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.
- 41 Pagal suformuotą jurisprudenciją pagrindinis PVM neutralumo principas reikalauja, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formos reikalavimų (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 62 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 45 punktas).
- 42 Gali būti kitaip, jei dėl formalių reikalavimų pažeidimo negalima pateikti tikslų įrodymų, kad įvykdyti esminiai reikalavimai (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 71 punktas ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 46 punktas). Tačiau iš bylos medžiagos matyti, kad, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 40–43 punktuose, pagrindinėje byloje taip nėra.
- 43 Taip pat iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, jei remiantis objektyviais įrodymais nustatoma, kad šios teisės prašoma sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Iš tikrųjų kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, be abejo, yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas, o ginčo dalyviai negali remtis Sąjungos teisės normomis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami (žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 42 ir 43 punktus bei nurodyta jurisprudenciją).
- 44 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamą reglamentavimą, iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos matyti, kad minėtu reglamentavimu siekiama kovoti su sukčiavimu PVM srityje, kai elgesys, kuris gali prailginti tokio sukčiavimo ar aplinkybės, kad subjektai, kurie nesilaiko pareigų pateikti deklaracijas, numatytų įstatyme, arba kurie vengia mokesčio patikrinimo deklaruodami pagrindinės buveinės identifikavimo informaciją, kuri neleidžia mokesčių priežiūros institucijoms nustatyti šios buveinės, arba kurie, kaip nustato mokesčių priežiūros institucijos, pagrindinėje buveinėje ar deklaruotoje gyvenamoje vietoje nevykdo jokios veiklos, nesumokėjo PVM nustatymo terminą, yra sankcionuojamas atsisakant suteikti teisę į atskaitą.
- 45 Europos Komisija pateikdama pastabas ir darydama nuorodą į jos 2015 m. rugsėjo 4 d. paskelbtame pranešime spaudai pateiktus duomenis nurodė, kad Rumunijoje sukčiavimas PVM srityje yra labai paplitęs, nes 2013 m. skirtumas tarp planuotų pajamų iš PVM ir realiai surinkto PVM buvo 41,1 %.
- 46 Šiuo klausimu Rumunijos vyriausybė per posėdį pažymėjo, kad būtent dėl valdžios institucijų patiriamų sunkumų kovojant su sukčiavimu PVM srityje Rumunijos teisės aktų leidėjas nustatė mokesčių vengimo prevencijos mechanizmą, mokesčių mokėtojus, kurių netinkamas elgesys mokesčių srityje trukdo renkant PVM nustatyti pažeidimus ir yra sukčiavimo požymis, paskelbti nevykdančiais veiklos. Be to, nesumokėtas PVM turi įtakos prekės ar paslaugos kainai ir suteikia konkurencinį pranašumą, leidžiantį padidinti pardavimų apimtį, todėl piniginių baudos nėra pakankama priemonė kovojant su sukčiavimu PVM srityje.
- 47 Nekyla abejonių, kad toks tikslas yra valstybių narių pareigos imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, būtinų viso mokėtino PVM surinkimui jos teritorijoje užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu, išplaukiančios iš ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 325 straipsnio, Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 250 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio, įgyvendinimas (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Be to, yra tiesioginis ryšys tarp pajamų iš PVM gavimo laikantis taikytinos Sąjungos teisės ir atitinkamų lėšų iš PVM įtraukimo į Sąjungos biudžetą, nes bet koks trūkumas gaunant pirmąsias potencialiai sumažins antrąsias (žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktą).

- 48 Šiuo klausimu reikia priminti, kad valstybės narės privalo tikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, jų sąskaitas ir kitus svarbius dokumentus, taip pat apskaičiuoti ir surinkti mokėtiną mokestį (žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 49 Pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmą pastraipą valstybės narės gali nustatyti kitas pareigas nei numatytos šioje direktyvoje, kai jos mano, kad šios pareigos būtinos teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir sukčiavimui išvengti.
- 50 Vis dėlto valstybių narių nustatytos priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Vadinasi, jos neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų sistemingai būtų abejojama teise į PVM atskaitą, todėl ir PVM neutralumu, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas (2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfriša ir kt.*, C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, 52 punktas ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 57 punktas).
- 51 Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad mokesčių administratorius negali versti apmokestinamojo asmens atlikti jo tiekėjo sudėtingus ir nuodugnius patikrinimus, taip *de facto* perduodamas jam savo tyrimo funkcijas (šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 65 punktą ir 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 50 punktą).
- 52 Tačiau Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi bet kokių priemonių, kurių gali būti pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 65 ir 68 punktus ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 54 punktą).
- 53 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas reglamentavimas neperduoda apmokestinamajam asmeniui mokesčių administratoriaus tenkančių tyrimo funkcijų, o tik informuoja jį apie administracinio tyrimo rezultatus, iš kurių matyti, kad mokesčių mokėtojas, pripažintas nevykdančiu veiklos, yra nebetinkamas kompetentingos valdžios institucijos, nes šis asmuo nevykdo įstatyme nustatytos pareigos deklaruoti arba jis deklaravo tokią informaciją apie pagrindinę būstinę, kuri kompetentingoms mokesčių institucijoms neleidžia nustatyti tokios buveinės, arba savo pagrindinėje buveinėje arba deklaruotoje gyvenamoje vietoje jis nevykdo veiklos.
- 54 Vienintelė apmokestinamojo asmens pareiga iš tikrųjų yra patikrinti mokesčių mokėtojų, kurie paskelbti nevykdančiais veiklos, sąrašą, pateikiamą ANAF būstinėje ir skelbiamą jos interneto tinklalapyje, ir toks patikrinimas yra lengvai atliekamas.
- 55 Taigi, įpareigojant apmokestinamąjį asmenį atlikti šį patikrinimą, nacionaliniais teisės aktais siekiama teisėto ir net Sąjungos teisėje nustatyto tikslo, t. y. siekiama užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, todėl tokio patikrinimo galima pagrįstai reikalauti iš ūkio subjekto. Vis dėlto reikia patikrinti, ar minėtas nacionalinis reglamentavimas nevirsija to, kas būtina tikslui pasiekti.
- 56 Nors įstatyme numatytos mokesčių deklaracijos nepateikimas gali būti laikomas sukčiavimo požymiu, tai nepaneigiamai neįrodo sukčiavimo PVM srityje. Be to, iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos matyti, kad net jei apmokestinamasis asmuo įvykdė reikalavimus ir buvo išbrauktas iš veiklos nevykdančių mokesčių mokėtojų sąrašo (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas), Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1ter dalyje numatyta sankcija neturi būti panaikinta, todėl prekės ar paslaugos pirkėjas negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Tačiau Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1bis dalyje numatyta, kad veiklą atnaujinęs mokesčių mokėtojas po „veiklos atnaujinimo“ gali susigrąžinti PVM, kurio atskaityti buvo neleista veiklos nevykdymo laikotarpiu.

- 57 Šiuo klausimu Rumunijos vyriausybė nurodė, kad įstatymas buvo pakeistas ir kad nuo 2017 m. sausio 1 d. veiklos nevykdančiu paskelbtam mokesčių mokėtojui atnaujinus veiklą veiklos nevykdymo mokestinės pasekmės panaikinamos tiek pačiam mokėtojui, tiek jo prekybos partneriams, kurie susigrąžina teisę į PVM atskaitą už veiklos nevykdymo laikotarpiu sudarytus sandorius.
- 58 *Paper Consult* nuomone, *Rom Packaging* į valstybės biudžetą sumokėjo PVM, gautą dėl su *Paper Consult* sudarytos sutarties. Atsakydama į Teisingumo Teismo pateiktą klausimą Rumunijos vyriausybė patvirtino, kad atitinkamos *Rom Packaging* mokėtino PVM sumos iš tikrųjų buvo sumokėtos, tačiau neįmanoma patikrinti, ar šios sumos susijusios su dviejų bendrovių sudarytais sandoriais, nes *Rom Packaging* nepateikė savo PVM apskaitos.
- 59 Taigi Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1ter dalies redakcija, taikyta klostantis faktinėms aplinkybėms (tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), nenumatė apmokestinamojo asmens, pardavėjo, situacijos patikslinimo, nepaisant to, kad įrodyta, jog apmokestinamasis asmuo, pirkėjas, sumokėjo PVM, nes sprendimas nesuteikti teisės į atskaitą buvo galutinis.
- 60 Tačiau apmokestinamojo asmens negalėjimas įrodyti, kad sandoriai, sudaryti su ūkio subjektu, kuris paskelbtas nevykdančiu veiklos, atitinka Direktyvos 2006/112 numatytas sąlygas, būtent kad PVM į biudžetą sumokėjo šis ūkio subjektas, viršija tai, kas būtina šia direktyva siekiamiems tikslams pasiekti.
- 61 Todėl į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia tokį nacionalinį reglamentavimą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą apmokestinamajam asmeniui, jei ūkio subjektas, suteikęs jam paslaugą, dėl kurios išrašytoje sąskaitoje faktūroje atskirai nurodytos išlaidos ir PVM, valstybės narės mokesčių administratoriaus buvo paskelbtas nevykdančiu veiklos, tačiau tai buvo paskelbta tik visiems šios valstybės narės apmokestinamiesiems asmenims prieinamame interneto tinklalapyje, kai šis atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra nuolatinis ir galutinis, neleidžiant pateikti sukčiavimo ar mokestinių pajamų praradimo nebuvimo įrodymų.

Dėl Teisingumo Teismo sprendimo poveikio apribojimo laiko atžvilgiu

- 62 Rumunijos vyriausybė Teisingumo Teismo prašė, kad jei būtų nuspręsta, jog Sąjungos teisė draudžia tokį įstatymą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, apriboti tokio sprendimo poveikį laiko atžvilgiu.
- 63 Grįsdama savo prašymą ši vyriausybė nurodo, pirma, savo *bona fide*, susijusią su objektyviomis abejonėmis dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijos taikymo srities ir dėl „ES Pilot“ procedūros, susijusios su pagrindinėje byloje nagrinėjamu nacionaliniu reglamentavimu, kurią, remdamasi Rumunijos valdžios institucijų atsakymais, Komisija nutraukė, o tai leido minėtoms valdžios institucijoms manyti, kad šis reglamentavimas atitinka Sąjungos teisę. Antra, Rumunijos vyriausybė atkreipia dėmesį į 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.
- 64 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją Sąjungos teisės normos išaiškinimas, kurį pateikia šis Teismas, įgyvendindamas SESV 267 straipsnio jam suteiktą kompetenciją, paaiškina ir patikslina šios normos prasmę ir apimtį, kaip ji turi arba turėjo būti suprantama ir taikoma nuo įsigaliojimo momento. Remiantis tuo, darytina išvada, kad taip išaiškintą normą teismas gali ir turi taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir susidariusiems prieš priimant sprendimą, susijusį su prašymo dėl išaiškinimo nagrinėjimu, jei, be to, įvykdytos sąlygos, leidžiančios kompetentinguose teismuose pareikšti ieškinį, susijusį su minėtos normos taikymu (žr.

2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 58 punktą ir 2016 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *Microsoft Mobile Sales International ir kt.*, C-110/15, EU:C:2016:717, 59 punktą).

- 65 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. Kad būtų galima nuspręsti dėl tokio apribojimo, turi būti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuotųjų asmenų sąžiningumas ir didelių sunkumų rizika (žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 59 punktą ir 2016 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *Microsoft Mobile Sales International ir kt.*, C-110/15, EU:C:2016:717, 60 punktą).
- 66 Konkrečiai kalbant, tokią sprendimo galimybę Teisingumo Teismas taikė tik ypatingomis aplinkybėmis, būtent kai egzistavo sunkių ekonominių pasekmių atsiradimo rizika, ypač kylanti dėl didelio sąžiningai ir remiantis teisės nuostatomis, kurios laikytos teisėtai galiojančiomis, sukurtų teisinių santykių skaičiaus, ir paaiškėjo, jog asmenys ir nacionalinės valdžios institucijos buvo paskatintos elgtis Sąjungos teisės neatitinkančiu būdu dėl objektyvaus ir didelio neaiškumo, susijusio su Sąjungos teisės nuostatų turiniu, prie kurio galbūt prisidėjo ir kitų valstybių narių ar Europos Komisijos elgesys (žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 60 punktą ir 2016 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *Microsoft Mobile Sales International ir kt.*, C-110/15, EU:C:2016:717, 61 punktą).
- 67 Dėl Rumunijos vyriausybės nurodytų abejonių, susijusių su Sąjungos teisės aiškinimu, reikia priminti, kad atsisakymas apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į PVM atskaitą yra pagrindinio bendros PVM sistemos principo išimtis, kurios teisėtumas, remiantis suformuota jurisprudencija, pripažįstamas tik esant ypatingoms aplinkybėms.
- 68 Tai, kad Komisija užbaigė procedūrą „ES Pilot“, šio vertinimo nekeičia. Iš tikrųjų tokios neformalios procedūros, kuri neregamentuojama Sutarčių nuostatomis, o yra savanoriškas bendradarbiavimas tarp Komisijos ir valstybių narių ir kurioje paprastai tikrinamas tinkamas Sąjungos teisės taikymas ir ankstyvame etape sprendžiami klausimai dėl šio taikymo, užbaigimas neturi įtakos Komisijos galimybei pradėti formalią procedūrą dėl įsipareigojimų nevykdymo 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.
- 69 Kadangi su *bona fide* susiję kriterijus Rumunijos valdžios institucijų atveju netenkinamas, nereikia tikrinti, ar tenkinamas kriterijus, susijęs su ekonominiu poveikiu.
- 70 Iš išdėstytų argumentų darytina išvada, kad nereikia riboti šio sprendimo poveikio laiko atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 71 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia tokį nacionalinį reglamentavimą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį atsisakoma suteikti teisę į pridėtinės vertės

mokesčio atskaitą apmokestinamajam asmeniui, jei ūkio subjektas, suteikęs jam paslaugą, dėl kurios išrašytoje sąskaitoje faktūroje atskirai nurodytos išlaidos ir pridėtinės vertės mokestis, valstybės narės mokesčių administratoriaus buvo paskelbtas nevykdančiu veiklos, tačiau tai buvo paskelbta tik visiems šios valstybės narės apmokestinamiesiems asmenims prieinamame interneto tinklalapyje, kai šis atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra nuolatinis ir galutinis, neleidžiant pateikti sukčiavimo ar mokesčių pajamų praradimo nebuvimo įrodymų.

Parašai.