

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. spalio 19 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Teisės atskaitė – Gyvendinimo sąlygos – 273 straipsnis – Nacionalinės priemonės – Kova su sukaviu ir vengimu mokėti mokesčius – Mokesčių mokėtojo, kurio mokesčių administratorius pripažinto „nevykdančiu veiklos“, išrašyta sąskaita faktūra – Sukaviavimo rizika – Atsisakymas suteikti teisės atskaitę – Proporcingumas – Atsisakymas atsižvelgti į sukaviavimo arba mokesčių pajamų praradimo nebuvimo rodymus – 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, kuri 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. Jarašinas,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė L. Carrasco Marco, administratorė,

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

išnagrinęs 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,

susipažinęs su 2017 m. gegužės 31 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

## Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1), 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 nagrin?jant *SC Paper Consult SRL* (toliau – *Paper Consult*) gin?? su *Direc?ia Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca* (Klužo-Napokos regionin? vieš?j? finans? direkcija, Rumunija) ir *Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bistri?a-N?s?ud* (Bistrica-Neseudo departamento vieš?j? finans? administracija, Rumunija) d?l *Paper Consult* gin?ijamo administracinio sprendimo, kuriuo buvo atsisakyta suteikti jai teis? ? prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), sumok?to už iš *SC Rom Packaging SPRL* (toliau – *Rom Packaging*) ?sigytas paslaugas, atskait?, nes pastaroji bendrov? sutarties sudarymo dien? buvo paskelbta „veiklos nevykdan?ia“ mokes?i? mok?toja.

## Teisinis pagrindas

*S?jungos teis?*

*Direktyva 2006/112*

3 Direktyvos 2006/112 59 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

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

4 Direktyvos 2006/112 I antraštin?je dalyje „Dalykas ir taikymo sritis“ esan?io 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta:

„Už kiekvien? sandor? PVM apskai?iuojamas taip – iš PVM, apskai?iuoto preki? ar paslaug? kainai taikant toms prek?ms arba paslaugoms nustatyt? PVM tarif?, atimama ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

5 Min?tos direktyvos X antraštin?s dalies „Atskaita“ 168 straipsnis išd?stytas taip:

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

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

<...>“

6 Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte nustatyta:

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

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo tur?ti pagal XI antraštin?s dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?“.“

7 Šios direktyvos 214 straipsnio 1 dalie a punkte numatyta:

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

1. kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 9 straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris jį 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 reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį 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 privaldamas 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 pagrindinis bylos faktinis aplinkyboms dar nebuvo taikytinas.

#### *Rumunijos teisė*

14 Klostantis pagrindinis bylos faktinis aplinkyboms 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

v?lesniais pakeitimais ir papildymais) 78bis straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

„Veiklos nevykdan?i? / atnaujinusi? veikl? asmen? registras

Apmokestinamieji juridiniai asmenys ar kiti juridinio asmens statuso neturintys vienetai pripaž?stami nevykdan?iais jokios veiklos ir jiems taikomos ?statymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokes?i? kodeksas, su v?lesniais pakeitimais ir papildymais [(toliau – Mokes?i? kodeksas)] 11 straipsnio 1bis ir 1ter dalys, jei jie atitinka vien? iš ši? s?lyg?:

- a) šešis m?nesius nepateikia jokios ?statyme numatytos deklaracijos,
- b) vengia mokes?i? kontrol?s deklaruodami duomenis apie pagrindin? buvein?, o šie duomenys neleidžia mokes?i? institucijoms nustatyti šios buvein?s,
- c) mokes?i? institucijos konstatuoja, kad jie pagrindin?je buvein?je ar deklaruotoje gyvenamoje vietoje nevykdo jokios veiklos.“

15 Mokes?i? kodekso 11 straipsnio 1bis dalyje numatyta:

Pagal [Potvarkio Nr. 92/2003] 78 straipsn? Rumunijoje ?steigti apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo ?kin? veikl? neveikimo laikotarpiu, turi mok?ti šiame ?statyme numatytus mokes?ius, ta?iau šiuo laikotarpiu neturi teis?s ? išlaid? atskaitym? ir pirkimo PVM atskait?.“

16 Mokes?i? kodekso 11 straipsnio 1ter dalis suformuluota taip:

„Asmenys, ?gyjantys preki? ir (arba) paslaug? iš Rumunijoje ?steigt? apmokestinam?j? asmen?, kurie pagal [Potvarkio Nr. 92/2003] 78 straipsn? ? veiklos nevykdan?i? / atnaujinusi? veikl? asmen? registr? ?rašyti kaip nevykdantys veiklos, neturi teis?s ? išlaid? atskaitym? ir pirkimo [PVM] atskait?, išskyrus preki? pirkim? per vykdymo proced?r? ir (arba) preki? ar paslaug? pirkim? iš apmokestinamojo asmens per bankroto proced?r? pagal Bankroto ?statym? Nr. 85/2006 su v?lesniais pakeitimais ir papildymais.“

17 Mokes?i? kodekso 21 straipsnio 4 dalies r punktas išd?styta taip:

„Neatskaitomos: <...>

(r) ? apskait? ?trauktos išlaidos, pagr?stos dokumentais, kuriuos pateik? veiklos nevykdantis mokes?i? mok?tojas, kurio mokes?i? mok?tojo registracijos pažym?jimo galiojimas *Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?* vadovo nutarimu buvo sustabdytas.“

18 *Ordinul Pre?edintelui Agen?iei Na?ionale de Administrare Fiscal? (ANAF) Nr. 819/2008* (Nacionalin?s mokes?i? administravimo agent?ros (ANAF) vadovo ?sakymas Nr. 819/2008) 3 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Mokes?i? mok?tojai pripaž?stami nevykdan?iais veiklos nuo [ANAF] vadovo ?sakymo, patvirtinan?io veiklos nevykdan?i? mokes?i? mok?tojų s?raš?, ?sigaliojimo dienos.

2. Mokes?i? mok?tojų, pripažint? nevykdan?iais veiklos, s?rašas skelbiamas [ANAF] buvein?je ir jos interneto tinklalapyje, skyriuje „Vieša informacija. Informacija apie ?kio subjektus“.

3. [ANAF] vadovo ?sakymas, kuriuo patvirtinamas veiklos nevykdan?i? mokes?i? mok?tojų s?rašas, ?sigalioja per 15 dien? 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 socialiniais mokymais, pajamų mokesčiu ir apdraustų asmenų registru, deklaracija“,
- 101 „Pelno mokesčio deklaracija“,
- 300 „[PVM] deklaracija“,
- 301 „Atskiroji [PVM] deklaracija“,
- 390 VIES „Sumuojamoji prekių įsigijimo (tiekimu) Bendrijoje ataskaita“,
- 394 „Informacinis 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*, steigta Bukarešte (Rumunija), suteikė paslaugų *Paper Consult*, steigtai 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 nurodytą 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. *Directia Regionala 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 neginėjo mokesčių institucijų ir *Tribunalul Bistrița-Năsăud* (Bistrica-Neseudo teismas) nustatytą 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 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas vis d?lto pažymi, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? kova su mokes?i? vengimu, suk?iavimu ir piktnaudžiavimu – tai Direktyvos 2006/112 pripaž?stamas ir skatinamas tikslas, jei atitinkamos nustatytos priemon?s proporcingos šiam tikslui. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, ANAF interneto svetain?je mokes?i? mok?tojams nenustatoma pernelyg didel? našta, kai j? prašoma atlikti minimal? patikrinim? d?l asmen?, su kuriais jie ketina sudaryti sutart?, ir ?sitikinti, kad šie n?ra pripažinti „mokes?i? mok?tojais, nevykdan?iais veiklos“. Vis d?lto min?tas teismas konstatuoja, kad n?ra Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su tokia situacija.

26 Šiomis aplinkyb?mis *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyva 2006/112 draudžia nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos teis? ? PVM atskait? nesuteikiama apmokestinamajam asmeniui, kai pardav?jas, kuris išraš? s?skait? fakt?r?, kurioje nurodytos išlaidos ir PVM, mokes?i? administratoriaus buvo pripažintas nevykdan?iu veiklos?

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? neigiamas, ar Direktyva 2006/112 draudžia nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos, kad teis? ? PVM atskait? gal?t? b?ti nesuteikta, pakanka, kad veiklos nevykdan?i? mokes?i? mok?toj? s?rašas b?t? paskelbtas ANAF buvein?je ir jos interneto tinklalapyje, skyriuje „Vieša informacija. Informacija apie ?kio subjektus“?“

## D?l priimtimumo

27 Rumunijos vyriausyb? gin?ija prejudicini? klausim? priimtimum? ir tvirtina, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nepaaiškino priežas?i?, d?l kuri? jis mano, kad atsakymas ? šiuos klausimus yra b?tinai sprendimui jo nagrin?jamojoje byloje priimti, nes *Paper Consult* argumentai susij? išimtinai su ?kio subjekto pripažinimo nevykdan?iu veiklos netaikytinumu, o ne pa?iomis veiklos nevykdymo pasekm?mis, kylan?iomis iš nacionalin?s teis?s akt?.

28 Reikia priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij?, Teisingumo Teismui ir nacionaliniam teismui bendradarbiaujant pagal SESV 267 straipsn?, tik byl? nagrin?jantis nacionalinio teismo teis?jas, kuriam tenka atsakomyb? priimti teismo sprendim?, atsižvelgdamas ? bylos ypatumus, gali ?vertinti tai, ar b?tina pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?, kad gal?t? priimti savo sprendim?, ir Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? tinkamum?. Tod?l Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendim? tuo atveju, kai pateikti klausimai susij? su S?jungos teis?s išaiškinimu (2013 m. sausio 15 d. Sprendimo *Križan ir kt.*, C?416/10, EU:C:2013:8, 53 punktas ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Vervloet ir kt.*, C?76/15, EU:C:2016:975, 56 punktas).

29 Tuo remiantis reikia daryti išvad?, kad klausimams d?l S?jungos teis?s taikoma reikalingumo ir svarbos prezumpcija. Atsisakyti pateikti atsakym? ? nacionalinio teismo pateikt? prejudicin? klausim? Teisingumo Teismas gali, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti S?jungos teis? visiškai nesujis? su pagrindin?s bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetin? arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktin?s aplinkyb?s ar teisiniai pagrindai, b?tini, kad jis gal?t? naudingai atsakyti ? jam pateiktus klausimus (2013 m. sausio 15 d. Sprendimo *Križan ir kt.*, C?416/10, EU:C:2013:8, 54 punktas ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Vervloet ir kt.*, C?76/15, EU:C:2016:975, 57 punktas).

30 Šioje byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo nutartyje nurod?, jog, be pagrind?, susijusi? su ANAF vadovo sprendimo netaikytinumu, *Paper Consult* taip pat nurod? pagrind?, susijus? su s?lyg? pasinaudoti teise ? PVM atskait? tenkinimu. Tod?l prašym?

priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprend?, kad reikia kreiptis ? Teisingumo Teism? d?l Direktyvos 2006/112 išaiškinimo.

31 Vadinasi, n?ra akivaizdu, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas visiškai nesusij?s su pagrindin?s bylos dalyku ar yra hipotetinis.

32 Taigi reikia pripažinti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimai yra priimtini.

## D?l esm?s

33 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori išsiaiškinti, ar Direktyva 2006/112 turi b?ti aiškinama taip, jog ji draudžia tok? nacionalin? reglamentavim?, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kur? atsisakoma suteikti teis? ? PVM atskait? apmokestinamajam asmeniui, jei ?kio subjektas, suteik?s jam paslaug?, d?l kurios išrašytoje s?skaitoje fakt?roje atskirai nurodytos išlaidos ir PVM, valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriaus buvo paskelbtas nevykdan?iu veiklos, ta?iau tai buvo paskelbta tik visiems šios valstyb?s nar?s apmokestinamiesiems asmenims prieinamame interneto tinklalapyje.

34 Šie klausimai iš esm?s susij? su teis?s ? atskait?, t. y. esminio PVM mechanizmo elementu, ir kovos su suk?iavimu mokes?i? srityje, t. y. Direktyvos 2006/112 pripažinto ir skatinamo tikslo, pusiausvyra.

35 D?l atskaitos teis?s reikia priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij? 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., be kita ko, 2001 m. spalio 25 d. Sprendimo *Komisija / Italija*, C?78/00, EU:C:2001:579, 28 punkt? ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 37 punkt?).

36 Kaip Teisingumo Teismas ne kart? pažym?jo, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Konkre?iai kalbant, ši teis? nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius (žr., be kita ko, 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 43 punkt? ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 38 punkt?).

37 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdan? ekonomin? veikl? sumok?to arba mok?tino PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 44 punkt? ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 39 punkt?).

38 Vis d?lto teis? ? PVM atskait? siejama tiek su esmini?, tiek su formos reikalavim? ar s?lyg? laikymusi.

39 Kalbant apie esminius reikalavimus ar s?lygas, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad b?t? galima pasinaudoti teise ? atskait?, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo b?t? apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šį direktyv?, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagr?sti šį teis?, apmokestinamasis

asmuo naudot? savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prek?s ar paslaugos b?t? ?sigytos iš kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 26 punkt? ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcomp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 28 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

40 D?l teis?s ? atskait? ?gyvendinimo s?lyg?, kurios sutampa su formos reikalavimais arba s?lygomis, Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo tur?ti pagal 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?.

41 Pagal suformuot? jurisprudencij? pagrindinis PVM neutralumo principas reikalauja, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu esminiai reikalavimai ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykd? kai kuri? formos reikalavim? (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 b?ti kitaip, jei d?l formali? reikalavim? pažeidimo negalima pateikti tiksli? ?rodym?, kad ?vykdyti 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). Ta?iau iš bylos medžiagos matyti, kad, kaip nurod? generalinis advokatas savo išvados 40–43 punktuose, pagrindin?je byloje taip n?ra.

43 Taip pat iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad gali b?ti atsisakyta suteikti teis? ? atskait?, jei remiantis objektyviais ?rodymais nustatoma, kad šios teis?s prašoma suk?iaujant ar piktnaudžiaujant. Iš tikr?j? kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu, be abejo, yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas, o gin?o dalyviai negali remtis S?jungos teis?s normomis suk?iaudami 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 jurisprudencij?).

44 Kalbant apie pagrindin?je byloje nagrin?jam? reglamentavim?, iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos matyti, kad min?tu reglamentavimu siekiama kovoti su suk?iavimu PVM srityje, kai elgesys, kuris gali prailginti tokio suk?iavimo ar aplinkyb?s, kad subjektai, kurie nesilaiko pareig? pateikti deklaracijas, numatyt? ?statyme, arba kurie vengia mokestinio patikrinimo deklaruodami pagrindin?s buvein?s identifikavimo informacij?, kuri neleidžia mokes?i? prieži?ros institucijoms nustatyti šios buvein?s, arba kurie, kaip nustato mokes?i? prieži?ros institucijos, pagrindin?je buvein?je ar deklaruotoje gyvenamoje vietoje nevykdo jokios veiklos, nesumok?jo PVM nustatymo termin?, yra sankcionuojamas atsisakant suteikti teis? ? atskait?.

45 Europos Komisija pateikdama pastabas ir darydama nuorod? ? jos 2015 m. rugs?jo 4 d. paskelbtame pranešime spaudai pateiktus duomenis nurod?, kad Rumunijoje suk?iavimas PVM srityje yra labai paplit?s, nes 2013 m. skirtumas tarp planuot? pajam? iš PVM ir realiai surinkto PVM buvo 41,1 %.

46 Šiuo klausimu Rumunijos vyriausyb? per pos?d? pažym?jo, kad b?tent d?l valdžios institucij? patiriam? sunkum? kovojant su suk?iavimu PVM srityje Rumunijos teis?s akt? leid?jas nustat? mokes?i? vengimo prevencijos mechanizm?, mokes?i? mok?tojus, kuri? netinkamas elgesys mokes?i? srityje trukdo renkant PVM nustatyti pažeidimus ir yra suk?iavimo požymis, paskelbti nevykdan?iais veiklos. Be to, nesumok?tas PVM turi ?takos prek?s ar paslaugos kainai ir suteikia konkurencin? pranašum?, leidžiant? padidinti pardavim? apimt?, tod?l pinigins baudos n?ra pakankama priemon? kovojant su suk?iavimu PVM srityje.

47 Nekyla abejoni?, kad toks tikslas yra valstybi? nari? pareigos imtis vis? teis?k?ros ir administracini? priemoni?, b?tin? viso mok?tino PVM surinkimui jos teritorijoje užtikrinti ir kovoti su



suk?iavimu, išplaukian?ios iš ESS 3 straipsnio, SESV 325 straipsnio, Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 250 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio, ?gyvendinimas (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, 41 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija). Be to, yra tiesioginis ryšys tarp pajam? iš PVM gavimo laikantis taikytinos S?jungos teis?s ir atitinkam? l?š? iš PVM ?traukimo ? S?jungos biudžet?, nes bet koks tr?kumas gaunant pirm?šias potencialiai sumažins antr?šias (žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C?617/10, EU:C:2013:105, 26 punkt?).

48 Šiuo klausimu reikia priminti, kad valstyb?s nar?s privalo tikrinti apmokestinam?j? asmen? deklaracijas, j? s?skaitas ir kitus svarbius dokumentus, taip pat apskai?iuoti ir surinkti mok?tin? mokes? (žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei*, C?144/14, EU:C:2015:452, 26 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

49 Pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirm? pastraip? valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas pareigas nei numatytos šioje direktyvoje, kai jos mano, kad šios pareigos b?tinoms teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir suk?iavimui išvengti.

50 Vis d?lto valstybi? nari? nustatytos priemon?s neturi viršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti. Vadinasi, jos neturi b?ti naudojamos taip, kad d?l j? sistemingai b?t? abejojama teise ? PVM atskait?, tod?l ir PVM neutralumu, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas (2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C?110/98 – C?147/98, EU:C:2000:145, 52 punktą ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 57 punktą).

51 Teisingumo Teismas ne kart? nusprend?, kad mokes?i? administratorius negali versti apmokestinamojo asmens atlikti jo tiek?jo sud?tingus 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 punkt? ir 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 50 punkt?).

52 Ta?iau S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ?kio subjektas imt?si bet koki? priemoni?, kuri? gali b?ti pagr?stai reikalaujama, kad ?sitikint?, jog sudaromas sandoris ne?traukia jo ? suk?iavim? mokes?i? srityje (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 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 punkt?).

53 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas reglamentavimas neperduoda apmokestinamajam asmeniui mokes?i? administratoriaus tenkan?i? tyrimo funkcij?, o tik informuoja j? apie administracinio tyrimo rezultatus, iš kuri? matyti, kad mokes?i? mok?tojas, pripažintas nevykdan?iu veiklos, yra nekontroliuojamas kompetentingos valdžios institucijos, nes šis asmuo nevykdo ?statyme nustatytos pareigos deklaruoti arba jis deklaravo toki? informacij? apie pagrindin? b?stin?, kuri kompetentingoms mokes?i? institucijoms neleidžia nustatyti tokios buvein?s, arba savo pagrindin?je buvein?je arba deklaruotoje gyvenamoje vietoje jis nevykdo veiklos.

54 Vienintel? apmokestinamojo asmens pareiga iš tikr?j? yra patikrinti mokes?i? mok?tojų, kurie paskelbti nevykdan?iais veiklos, s?raš?, pateikiam? ANAF b?stin?je ir skelbiam? jos interneto tinklalapyje, ir toks patikrinimas yra lengvai atliekamas.

55 Taigi, ?pareigojant apmokestinam?j? asmen? atlikti š? patikrinim?, nacionaliniais teis?s aktais siekiama teis?to ir net S?jungos teis?je nustatyto tikslo, t. y. siekiama užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, tod?l tokio patikrinimo galima pagr?stai reikalauti iš ?kio subjekto. Vis d?lto reikia patikrinti, ar min?tas nacionalinis reglamentavimas

neviršija to, kas būtina tikslui pasiekti.

56 Nors ?statyme numatytos mokes?i? deklaracijos nepateikimas gali b?ti laikomas suk?iavimo požymiu, tai nepaneigiamai ne?rodo suk?iavimo PVM srityje. Be to, iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos matyti, kad net jei apmokestinamasis asmuo ?vykd? reikalavimus ir buvo išbrauktas iš veiklos nevykdan?i? mokes?i? mok?tojų s?rašo (tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), Mokes?i? kodekso 11 straipsnio 1ter dalyje numatyta sankcija neturi b?ti panaikinta, tod?l prek?s ar paslaugos pirk?jas negali pasinaudoti teis? ? PVM atskait?. Ta?iau Mokes?i? kodekso 11 straipsnio 1bis dalyje numatyta, kad veikl? atnaujin?s mokes?i? mok?tojas po „veiklos atnaujinimo“ gali susigr?žinti PVM, kurio atskaityti buvo neleista veiklos nevykdymo laikotarpiu.

57 Šiuo klausimu Rumunijos vyriausyb? nurod?, kad ?statymas buvo pakeistas ir kad nuo 2017 m. sausio 1 d. veiklos nevykdan?iu paskelbtam mokes?i? mok?tojui atnaujinus veikl? veiklos nevykdymo mokestin?s pasekm?s panaikinamos tiek pa?iam mok?tojui, tiek jo prekybos partneriams, kurie susigr?žina teis? ? PVM atskait? už veiklos nevykdymo laikotarpiu sudarytus sandorius.

58 *Paper Consult* nuomone, *Rom Packaging* ? valstyb?s biudžet? sumok?jo PVM, gaut? d?l su *Paper Consult* sudarytos sutarties. Atsakydama ? Teisingumo Teismo pateikt? klausim? Rumunijos vyriausyb? patvirtino, kad atitinkamos *Rom Packaging* mok?tino PVM sumos iš tikr?j? buvo sumok?tos, ta?iau ne?manoma patikrinti, ar šios sumos susijusios su dviej? bendrov? sudarytais sandoriais, nes *Rom Packaging* nepateik? savo PVM apskaitos.

59 Taigi Mokes?i? kodekso 11 straipsnio 1ter dalies redakcija, taikyta klostantis faktin?ms aplinkyb?ms (ta?iau tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), nenumat? apmokestinamojo asmens, pardav?jo, situacijos patikslinimo, nepaisant to, kad ?rodyta, jog apmokestinamasis asmuo, pirk?jas, sumok?jo PVM, nes sprendimas nesuteikti teis?s ? atskait? buvo galutinis.

60 Ta?iau apmokestinamojo asmens negal?jimas ?rodyti, kad sandoriai, sudaryti su ?kio subjektu, kuris paskelbtas nevykdan?iu veiklos, atitinka Direktyvos 2006/112 numatytas s?lygas, b?tent kad PVM ? biudžet? sumok?jo šis ?kio subjektas, viršija tai, kas b?tina šia direktyva siekiamiems tikslams pasiekti.

61 Tod?l ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Direktyva 2006/112 turi b?ti aiškinama taip, jog ji draudžia tok? nacionalin? reglamentavim?, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kur? atsisakoma suteikti teis? ? PVM atskait? apmokestinamajam asmeniui, jei ?kio subjektas, suteik?s jam paslaug?, d?l kurios išrašytoje s?skaitoje fakt?roje atskirai nurodytos išlaidos ir PVM, valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriaus buvo paskelbtas nevykdan?iu veiklos, ta?iau tai buvo paskelbta tik visiems šios valstyb?s nar?s apmokestinamiesiems asmenims prieinamame interneto tinklalapyje, kai šis atsisakymas suteikti teis? ? atskait? yra nuolatinis ir galutinis, neleidžiant pateikti suk?iavimo ar mokestin? pajam? praradimo nebuvimo ?rodym?.

### **D?l Teisingumo Teismo sprendimo poveikio apribojimo laiko atžvilgiu**

62 Rumunijos vyriausyb? Teisingumo Teismo praš?, kad jei b?t? nuspr?sta, jog S?jungos teis? draudžia tok? ?statym?, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, apriboti tokio sprendimo poveik? laiko atžvilgiu.

63 Gr?sdamas savo prašym? ši vyriausyb? nurodo, pirma, savo *bona fide*, susijusi? su objektyviomis abejon?mis d?l Teisingumo Teismo jurisprudencijos taikymo srities ir d?l „EU Pilot“ proced?ros, susijusios su pagrindin?je byloje nagrin?jamu nacionaliniu reglamentavimu, kuri?,

remdamasi Rumunijos valdžios institucij? atsakymais, Komisija nutrauk?, o tai leido min?toms valdžios institucijoms manyti, kad šis reglamentavimas atitinka S?jungos teis?. Antra, Rumunijos vyriausyb? atkreipia d?mes? ? sunkius finansinius padarinius, jei pri?mus Teisingumo Teismo sprendim? reik?t? suteikti teis? ? PVM atskait? visiems ?kio subjektams, kurie nuo 2007 m. buvo sudar? sandorius su ?kio subjektais, pripažintais nevykdan?iais veiklos.

64 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? S?jungos teis?s normos išaiškinimas, kur? pateikia šis Teismas, ?gyvendindamas SESV 267 straipsnio jam suteikt? kompetencij?, paaiškina ir patikslina šios normos prasm? ir apimt?, kaip ji turi arba tur?jo b?ti suprantama ir taikoma nuo ?sigaliojimo momento. Remiantis tuo, darytina išvada, kad taip išaiškint? norm? teismas gali ir turi taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir susidariusiems prieš priimant sprendim?, susijus? su prašymo d?l išaiškinimo nagrin?jimu, jei, be to, ?vykdytos s?lygos, leidžian?ios kompetentinguose teismuose pareikšti ieškin?, susijus? su min?tos normos taikymu (žr. 2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 58 punkt? ir 2016 m. rugs?jo 22 d. Sprendimo *Microsoft Mobile Sales International ir kt.*, C?110/15, EU:C:2016:717, 59 punkt?).

65 Taigi Teisingumo Teismas tik išimtiniais atvejais ir taikydamas bendr?j? teisinio saugumo princip?, kuris yra S?jungos teis?s sistemos dalis, gali apriboti vis? suinteresuot?j? asmen? galimyb? remtis jo išaiškinta norma gin?ijant s?žiningumu grindžiamus teisinius santykius. Kad b?t? galima nuspr?sti d?l tokio apribojimo, turi b?ti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuot?j? asmen? s?žiningumas ir dideli? sunkum? rizika (žr. 2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 59 punkt? ir 2016 m. rugs?jo 22 d. Sprendimo *Microsoft Mobile Sales International ir kt.*, C?110/15, EU:C:2016:717, 60 punkt?).

66 Konkre?iai kalbant, toki? sprendimo galimyb? Teisingumo Teismas taik? tik ypatingomis aplinkyb?mis, b?tent kai egzistavo sunki? ekonomini? pasekmi? atsiradimo rizika, ypa? kylanti d?l didelio s?žiningai ir remiantis teis?s nuostatomis, kurios laikytos teis?tai galiojan?iomis, sukurt? teisini? santyki? skai?iaus, ir paaišk?jo, jog asmenys ir nacionalin?s valdžios institucijos buvo paskatintos elgtis S?jungos teis?s neatitinkan?iu b?du d?l objektyvaus ir didelio neaiškumo, susijusio su S?jungos teis?s nuostat? turiniu, prie kurio galb?t prisid?jo ir kit? valstybi? nari? ar Europos Komisijos elgesys (žr. 2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 60 punkt? ir 2016 m. rugs?jo 22 d. Sprendimo *Microsoft Mobile Sales International ir kt.*, C?110/15, EU:C:2016:717, 61 punkt?).

67 D?l Rumunijos vyriausyb?s nurodyt? abejoni?, susijusi? su S?jungos teis?s aiškinimu, reikia priminti, kad atsisakymas apmokestinamajam asmeniui suteikti teis? ? PVM atskait? yra pagrindinio bendros PVM sistemos principo išimtis, kurios teis?tumas, remiantis suformuota jurisprudencija, pripaž?stamas tik esant ypatingoms aplinkyb?ms.

68 Tai, kad Komisija užbaig? proced?r? „EU Pilot“, šio vertinimo nekei?ia. Iš tikr?j? tokios neformalios proced?ros, kuri neregamentuojama Sutar?i? nuostatomis, o yra savanoriškas bendradarbiavimas tarp Komisijos ir valstybi? nari? ir kurioje paprastai tikrinamas tinkamas S?jungos teis?s taikymas ir ankstyvame etape sprendžiami klausimai d?l šio taikymo, užbaigimas neturi ?takos Komisijos galimybei prad?ti formali? proced?r? d?l ?sipareigojim? nevykdymo pagal SESV 258 straipsn?. Kad ir kaip b?t?, vien Komisijos elgesiu negali b?ti grindžiami valstyb?s nar?s teis?ti l?kes?iai d?l jos nacionalin?s teis?s akt? atitikties S?jungos teisei, jei, kaip šioje byloje, iš jurisprudencijos matyti, jog n?ra objektyvaus ir didelio netikrumo d?l S?jungos teis?s, šiuo atveju – Direktyvos 2006/112 nuostat?, taikymo srities.

69 Kadangi su *bona fide* susij? kriterijus Rumunijos valdžios institucij? 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (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 pridėtinės vertės mokesčio atskaitą apmokestinamajam asmeniui, jei tokio 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 atskaitą yra nuolatinis ir galutinis, neleidžiant pateikti sukėlavimo ar mokestinių pajamų praradimo nebuvimo rodymų.**

Parašai.

\* Proceso kalba: rumunų.