

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. lapkričio 18 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktų suderinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Teisės PVM atskaitė – Apmokestinamojo asmens registracijos kaip PVM mokėtojo panaikinimas – Atsisakymas suteikti teisės atskaitė – Formalios sąlygos“

Byloje C-358/20

dėl *Judecătoria Oradea* (Oradios pirmosios instancijos teismas, Rumunija) 2020 m. liepos 9 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2020 m. liepos 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Promexor Trade SRL

prieš

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro aštuntosios kolegijos pirmininko pareigas einantis teisėjas F. Biltgen (pranešėjas), teisėjai L. S. Rossi ir N. Wahl,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Promexor Trade SRL*, atstovaujamos advokato R. Chiriș,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos E. Gane, A. Rotăreanu ir A. Wellman,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir L. Lozano Palacios,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1),

iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1; toliau – PVM direktyva), 1, 167–169, 176–180 straipsniai, 214 straipsnio 1 dalies, 250, 272 ir 273 straipsniai ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo, lojalaus bendradarbiavimo, teisinio saugumo, teisėtų lokesčių apsaugos ir proporcingumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Promexor Trade SRL* (toliau – *Promexor*) ir *Directoria Generala a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor* (Klužo regiono viešųjų finansų generalinė direkcija – Bihoro apskrities viešųjų finansų administracija) (toliau – viešųjų finansų administracija) ginčą dėl *Promexor*, kuriai buvo atsisakyta suteikti teisė sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą dėl jos registracijos kaip PVM mokėtojos panaikinimo, nustatytos pareigos sumokėti PVM už apmokestintus sandorius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

4 Šios direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;
- b) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;
- c) mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktą;
- d) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;
- e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

5 Minėtose direktyvos 178 straipsnyje numatyta:

„Kad galėtų gyvendinti teisė 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;
- b) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio b punktą už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytą formalumą;
- c) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio c punktą už prekių įsigijimą Bendrijos viduje jis privalo 250 straipsnyje numatytoje PVM deklaracijoje nurodyti visą informaciją, kurios reikia norint apskaičiuoti už jo Bendrijos viduje įsigytas prekes mokėtiną PVM sumą, ir privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–5 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

- d) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio d punktą už prekių įsigijimu Bendrijos viduje laikomus sandorius jis privalo atlikti kiekvienos valstybės narės nustatytus formalumus;
- e) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio e punktą už prekių importą jis privalo turėti importo dokumentą, kuriame nurodyta, kad jis yra gavėjas ar importuotojas, ir mokėtina PVM suma arba tai sumai apskaičiuoti būtina informacija;
- f) kai apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM kaip paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų.“

6 Remiantis PVM direktyvos 179 straipsnio pirma pastraipa:

„Apmokestinamasis asmuo teisėtai PVM atskaitą gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, kurią atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisėtai ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.“

7 Šios direktyvos 180 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali suteikti apmokestinamajam asmeniui teisėtai atskaitą, jeigu atskaita nebuvo padaryta pagal 178 ir 179 straipsnius.“

8 Minėtose direktyvos 213 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.“

9 Šios direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje išdėstyta:

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

- a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 10 [9] straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris į 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;
- b) kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kurio prekių įsigijimai Bendrijos viduje yra PVM objektas pagal 2 straipsnio 1 dalies b punktą, ir kiekvienam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris naudojasi 3 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybe PVM apmokestinamas prekes įsigyti Bendrijos viduje;
- c) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, į atitinkamoje teritorijoje įsigyjantis prekes Bendrijos viduje, skirtas vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla, ir vykdomus už tos teritorijos ribas;
- d) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, kuriam į atitinkamoje teritorijoje suteikiamos paslaugos, už kurias jis privalo sumokėti PVM pagal 196 straipsnį;

e) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, ?sisteig?s j? atitinkamoje teritorijoje, kuris kitos valstyb?s nar?s teritorijoje teikia paslaugas, už kurias PVM moka tik paslaug? gav?jas pagal 196 straipsn?.

10 PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

11 Šios direktyvos 273 straipsnyje išd?styta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait?-fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Rumunijos teis?

Senasis mokes?i? kodeksas

12 Iš dalies pakeisto 2003 m. gruodžio 22 d. *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (?statymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas mokes?i? kodeksas) (*Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d., toliau – Senasis mokes?i? kodeksas) 153 straipsnio 9 ir 9bis dalyse buvo numatyta:

„9. Kompetentingos mokes?i? institucijos panaikina asmens registracij? kaip PVM mok?tojo pagal š? straipsn?:

<...>

e) jei asmen?, kuri? mokestinis laikotarpis yra kalendorinis m?nuo, PVM deklaracijose už šešis m?nesius iš eil?s per kalendorin? pusmet? ir apmokestinam?j? asmen?, kuri? mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis, PVM deklaracijose už du mokestinius laikotarpius iš eil?s per kalendorin? pusmet? nenurodyti nei preki? ar paslaug? ?sigijimai, nei preki? tiekimai ar paslaug? teikimai, atlikti per deklaravimo laikotarpius, nuo antro kalendorinio m?nesio, einan?io po einamojo kalendorinio pusme?io, pirmos dienos. Nuo deklaracijos už 2012 m. liepos m?n., kai apmokestinamojo asmens mokestinis laikotarpis yra kalendorinis m?nuo, ar nuo deklaracijos už tre?i?j? 2012 m. ketvirt?, kai apmokestinamojo asmens mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis, kompetentingos mokes?i? institucijos panaikina asmens registracij? kaip PVM mok?tojo, jei jis PVM deklaracijoje už šešis m?nesius iš eil?s, kai apmokestinamojo asmens mokestinis laikotarpis yra kalendorinis m?nuo, ir už du iš eil?s kalendorinius ketvir?ius, kai apmokestinamojo asmens mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis, nenurod? nei preki? ar paslaug? ?sigijim?, nei preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, atlikt? per šiuos deklaravimo laikotarpius, nuo pirmos dienos m?nesio, einan?io po to m?nesio, kur? baig?si šeštosios deklaracijos pateikimo terminas (pirmuoju atveju), ir nuo pirmos dienos m?nesio, einan?io po m?nesio, kur? baig?si terminas pateikti antr?j? deklaracij? (antruoju atveju);

<...>

9bis. PVM mokėtojo registracijos panaikinimo procedūra nustato galiojančios procedūros taisyklės. Panaikinus PVM mokėtojo registraciją pagal 9 dalies a–e ir h punktus, kompetentingos mokesčių institucijos apmokestinamuosius asmenis registruoja kaip PVM mokėtojus pagal 7bis punktą:

<...>

d) apmokestinamojo asmens prašymu, esant 9 dalies e punkte numatytai situacijai, remiantis pareiškimu, iš kurio matyti, kad jis vykdytų ekonominę veiklą. Apmokestinamojo asmens registravimo kaip PVM mokėtojo data yra pranešimo apie sprendimą registruoti jį kaip PVM mokėtoją data.

Apmokestinamieji asmenys, atsidūrę šioje dalyje nurodytose situacijose, negali taikyti 152 straipsnyje numatytos mažoms įmonėms skirtos nuostatos dėl neapmokestinimo ribos iki jį registravimo kaip PVM mokėtojų dienos ir privalo taikyti 11 straipsnio 1bis ir 1quater dalių nuostatas.“

13 Senojo mokesčių kodekso 11 straipsnio 1quater dalyje nustatyta:

„Mokesčių mokėtojai, Rumunijoje įsisteigę apmokestinamieji asmenys, kurių registracija kaip PVM mokėtojų buvo panaikinta pagal 153 straipsnio 9 dalies b–e ir h punktus, aptariamuoju laikotarpiu negali naudotis teise į PVM už atliktus įsigijimus atskaitą, bet pagal VI antraštinės dalies nuostatas turi prievolę sumokėti gautą PVM, susijusį su per šį laikotarpį sudarytais apmokestinamaisiais sandoriais. Už per laikotarpį, kai atitinkamas asmuo neturi galiojančio PVM mokėtojo kodo, nupirktas prekes ir (arba) paslaugas, skirtas sandoriams, kurie bus vykdyti po registracijos kaip PVM mokėtojo dienos ir kurie suteikia teisę atskaitą pagal VI antraštinę dalį, mokesčio mokėtojo naudai traukiant pirmąjį mokesčio deklaraciją, numatytą 156ter straipsnyje, pateiktą mokesčio mokėtojo po jo registracijos kaip PVM mokėtojo, ar atitinkamai į paskesnę deklaraciją, turi būti tikslinamas mokestis, susijęs su:

a) registracijos momentu sandėliuojamomis prekėmis ar nenaudojamomis paslaugomis, nustatytomis remiantis inventorizacija;

b) ilgalaikiu materialiuoju turtu, įskaitant ilgalaikį turtą, dėl kurio atskaitos tikslinimo laikotarpis nesibaigęs, taip pat įsigyjamu ilgalaikiu materialiuoju turtu, nustatytu remiantis inventorizacija, kurio savininkas yra atitinkamas asmuo registracijos momentu. Ilgalaikio materialiojo turto, kuris nėra ilgalaikis turtas, atveju mokestis už dar neamortizuotas vertes registracijos momentu yra tikslinamas. 149 straipsnis taikomas ilgalaikiam turtui.“

14 Senojo mokesčių kodekso 145 straipsnyje numatyta:

„1. Teisė atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

2. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti mokestį už pirkimus, jei jie naudojami šiems sandoriams:

a) apmokestinamiesiems sandoriams;

- b) sandoriams, susijusiems su ekonomine veikla, kai prekų tiekimo ar paslaugų teikimo vieta laikoma esanti užsienyje, kai mokestis būtų atskaitomas, jei šie sandoriai būtų vykdyti Rumunijoje;
- c) neapmokestinamiesiems sandoriams pagal 143, 144 ir 144bis straipsnius;
- d) neapmokestinamiesiems sandoriams pagal 141 straipsnio 2 dalies a punkto 1–5 papunktus ir b punktą, kai prekų ar paslaugų sigyjantis asmuo yra sisteišs už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti už Bendrijos ribų, ir tarpininkų, veikiančių kito asmens vardu ir sųskaita, vykdomiems sandoriams, jeigu jie dalyvauja vykdamt tokius sandorius;
- e) 128 straipsnio 7 dalyje ir 129 straipsnio 7 dalyje numatytiems sandoriams, jei mokestis būtų taikomas minētam pervedimui.

<...>

4. Laikantis gyvendinimo taisyklių nustatytų sųlygų, teisę moketiio atskaitę suteikiama už sigijimę, kurę apmokestinamasis asmuo vykdtę iki jo registravimo kaip PVM moktojo pagal 153 straipsnį.“

Naujasis mokesčių kodeksas

15 2015 m. rugsųjo 8 d. *Legea Nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (statymas Nr. 227/2015, kuriuo nustatomas mokesčių kodeksas; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 688, 2015 m. rugsųjo 10 d.; toliau – Naujasis mokesčių kodeksas) 11 straipsnio 8 dalyje nustatyta:

„Rumunijoje sisteišs apmokestinamieji asmenys, kurių registracija kaip PVM moktojų buvo panaikinta pagal 316 straipsnio 11 dalies c–e ir h punktus, aptariamuoju laikotarpiu negali naudotis teise PVM už atliktus sigijimus atskaitę, bet pagal VII antraštinųs dalies nuostatas turi prievolę sumokėti gautę PVM, susijusę su per šį laikotarpį sudarytais apmokestinamaisiais sandoriais. Kai apmokestinamasis asmuo registruojamas kaip PVM moktojas pagal 316 straipsnio 12 dalį, jis gali pasinaudoti savo teise atskaitę už prekų ir (ar) paslaugų sigijimus, atliktus per laikotarpį, kai PVM moktojo kodas buvo panaikintas, traukdamas pirmųjį 323 straipsnyje numatytę PVM deklaraciję, pateiktę po to, kai jis buvo registruotas kaip PVM moktojas, arba atitinkamai paskesnę deklaraciję, net jei sųskaitoje faktroje nėra apmokestinamojo asmens PVM moktojo kodo. Apmokestinamieji asmenys po ję registracijos kaip PVM moktojų pagal 316 straipsnio 12 dalį už prekų tiekimę ir (ar) paslaugų tekimę, vykdytę per laikotarpį, kai buvo panaikintas PVM moktojo kodas, išrašo sųskaitas faktoras, kuriose atskirai nurodomas per šį laikotarpį gautas [PVM], kuris nėra trauktas PVM deklaraciję.“

16 Naujojo mokesčių kodekso 316 straipsnio 12 ir 14 dalyse nurodyta:

„12. PVM moktojo registracijos panaikinimo procedurę nustato galiojančios procedurinės taisyklės. Panaikinus PVM moktojo registraciję pagal 11 dalies a–e ir h punktus, kompetentingos mokesčių institucijos apmokestinamuosius asmenis ję prašymu registruoja kaip PVM moktojus tokia tvarka:

<...>

d) esant 11 dalies e punkte numatytai situacijai, remiantis pareiškimu, iš kurio matyti, kad jis vykdys ekonominę veiklą. Apmokestinamojo asmens registravimo kaip PVM mokėtojo data yra pranešimo apie sprendimą registruoti jį kaip PVM mokėtoją data;

<...>

14. Apmokestinamieji asmenys, atsidūrę 12 dalyje nurodytose situacijose, negali taikyti 310 straipsnyje numatytos mažoms įmonėms skirtos nuostatos dėl neapmokestinimo ribos iki jų registravimo kaip PVM mokėtojų dienos ir privalo taikyti 11 straipsnio 6 ir 8 dalių nuostatas.“

17 Naujojo mokesčių kodekso 297 straipsnyje nustatyta:

„1. Teisė atskaitę atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti mokestį.

<...>

4. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti mokestį už pirkimus, jei jie naudojami šiems sandoriams:

a) apmokestinamiesiems sandoriams;

b) sandoriams, susijusiems su ekonomine veikla, kai prekų tiekimo ar paslaugų teikimo vieta laikoma esanti užsienyje, tokiu atveju, jei mokestis būtų atskaitomas, jeigu šie sandoriai būtų vykdyti Rumunijoje;

c) neapmokestinamiesiems sandoriams pagal 294, 295 ir 296 straipsnius;

d) neapmokestinamiesiems sandoriams pagal 292 straipsnio 2 dalies a punkto 1–5 papunkčius ir b punktą, kai prekų ar paslaugų sigyjantis asmuo yra sąsisteigęs už Europos Sąjungos ribų arba kai tie sandoriai tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti už Europos Sąjungos ribų, ir tarpininkų, veikiančių kito asmens vardu ir sąskaita, vykdomiems sandoriams, jeigu jie dalyvauja vykdant tokius sandorius;

<...>

6. Laikantis gyvendinimo taisyklių nustatytą sąlygą, teisė mokėtojo atskaitę suteikiama už sigijimus, kuriuos apmokestinamasis asmuo vykdo iki jo registravimo kaip PVM mokėtojo pagal 316 straipsnį.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18 2014 m. balandžio 30 d. sprendimu *Promexor* registracija kaip PVM mokėtojos buvo panaikinta *ex officio* dėl to, kad už šešis mėnesius iš eilės jos pateiktose PVM deklaracijose nebuvo nurodyti PVM apmokestinami sandoriai. Netekusi galiojančio PVM mokėtojo kodo nuo 2014 m. gegužės mėn. *Promexor* toliau išrašydavo sąskaitas faktūras be PVM.

19 2019 m. balandžio mėn. viešųjų finansų administracija pateikė *Promexor* mokestinio patikrinimo aktą, susijusį su laikotarpiu nuo 2014 m. balandžio 1 d. iki 2017 m. gruodžio 31 d. Siekdama išvengti baudos mokėjimo už tai, kad per nustatytą terminą nepateiktų mokestinių deklaracijų, *Promexor a posteriori* pateikė apmokestinamąjį asmenį, kurio PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas pagal Senojo mokesčių kodekso 153 straipsnio 10 dalį, mokėtino PVM deklaracijas.

20 Remdamasi šiomis deklaracijomis ir neatlikusi papildomų patikrinimų, 2019 m. balandžio 19

d. viešųjų finansų administracija išdavė vykdomąjį dokumentą, kuriuo remdamasi prieš *Promexor* pradėjo priverstinio vykdymo procedūrą ir tą patį 2019 m. balandžio 19 d. pateikė nurodymą sumokėti PVM.

21 Po 2019 m. birželio 11 d. atlikto mokestinio patikrinimo viešųjų finansų administracija nusprendė, kiek tai susiję su nurodytu laikotarpiu, kad *Promexor* iš tikrųjų pateikė PVM deklaracijas. 2019 m. liepos 31 d., t. y. po to, kai buvo priimtas mokestinio patikrinimo aktas, bet prieš sueinant teisės atskaitę senaties terminui, *Promexor* pateikė patikslintas deklaracijas, kuriose nurodė nulinio dydžio PVM sumą.

22 2019 m. gegužės 28 d. dokumentu *Promexor* kreipėsi į *Judecătoria Oradea* (Orados pirmosios instancijos teismas, Rumunija) su ieškiniu ir juo prašė, be kita ko, panaikinti 2019 m. balandžio 19 d. vykdomąjį dokumentą ir nurodymą sumokėti.

23 Grįsdama savo ieškinį *Promexor* teigė, kad, nepaisant to, jog yra būtina ištaisyti PVM mokėtojo kodo panaikinimo pasekmes, t. y. egzistuoja apmokestinamojo asmens galimybė po naujos PVM mokėtojo registracijos atgaline data atskaityti PVM už visą laikotarpį, kai jis neturėjo mokėtojo kodo, jai šie būdai praktiškai buvo neprieinami. Tokiomis sąlygomis apmokestinamasis asmuo, kurio registracija kaip PVM mokėtojo buvo panaikinta ir kuris dėl formalių priežasčių negali vėl siregistruoti kaip PVM mokėtojas, neturi jokių gynimo priemonių. Be to, *Promexor* tvirtino, kad neterminuotos pareigos mokėti gautą PVM nustatymas juridiniam asmeniui, kurio PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas, prieštarautų Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatytiems principams.

24 Savo ruožtu viešųjų finansų administracija teigė, kad priverstinio vykdymo procedūra yra pagrįsta ir teisėta. Iš tiesų apmokestinamąjį asmenį, kurio PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas, mokėtino PVM deklaracijos, kaip antai pateiktos *Promexor*, pagal galiojančius teisės aktus turėjo pareiškimo statusą. Dėl patikslintų deklaracijų viešųjų finansų administracija pažymėjo, kad jos buvo pateiktos priėmus mokestinio patikrinimo aktą, todėl pagal šiuos įstatymus jos negali būti koreguojamos.

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visą pirmą pažymi, kad pagal nacionalinės teisės aktus apmokestinamasis asmuo, kurio registracija kaip PVM mokėtojo buvo panaikinta, neturi teisės į PVM, susijusio su vykdytais sąlyjimais, atskaitę, tačiau jam taikoma pareiga sumokėti gautą PVM. Be to, jis nurodo, kad galiojančiuose nacionalinės teisės aktuose nenustatytas joks laiko apribojimas, kiek tai susiję su tokiam apmokestinamajam asmeniui tenkančia pareiga rinkti PVM. Galiausiai jis priduria, kad teisė į PVM atskaitę, aišku, taip pat gali būti gyvendinta atgaline data po naujos registracijos kaip PVM mokėtojo. Vis dėlto šiuo atveju *Promexor* neturi tokios galimybės, nes nevykdė formalaus reikalavimo, kadangi jos vadovas taip pat turi bendrovės, kuriai iškelta bankroto byla, dalininko statusą.

26 Šiomis aplinkybomis *Judecătoria Oradea* (Orados pirmosios instancijos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [PVM] direktyvos nuostatas ir fiskalinio neutralumo principą draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis valstybės narės reikalauja, kad nacionalinis subjektas neapibrėžtą laikotarpį rinktų ir valstybei mokėtų [PVM], tačiau jam nesuteikia su tuo susijusios teisės į PVM atskaitę, nes *ex officio* buvo panaikintas jo PVM mokėtojo kodas, kadangi už šešis mėnesius iš eilės arba už du kalendorinius ketvirkius iš eilės pateiktose PVM deklaracijose nebuvo nurodyti PVM apmokestinami sandoriai?

2. Ar, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, [PVM] direktyvoje nustatyti teisinio saugumo, teisėtumo ir apsaugos, proporcingumo ir lojalaus bendradarbiavimo principai yra

suderinami su nacionalin?is teis?s nuostata ar mokes?i? administratoriaus praktika, pagal kuri?, nors valstyb? nar? paprastai leidžia juridinio asmens, kurio PVM mok?tojo kodas panaikintas *ex officio*, prašymu j? iš naujo registruoti kaip PVM mok?toj?, tam tikromis konkretais atveju aplinkyb?mis mokes?i? mok?tojas vien d?l formali? priežas?i? negali prašyti jo iš naujo ?registruoti kaip PVM mok?tojo, ta?iau turi prievol? neapibr?žt? laikotarp? rinkti ir valstybei mok?ti PVM, nors jam nesuteikiama su tuo susijusi teis? ? PVM atskait??

3. Ar, atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos aplinkybes, [PVM] direktyvoje nustatyti teisinio saugumo, teis?t? l?kes?i? apsaugos, proporcingumo ir lojalaus bendradarbiavimo principai turi b?ti aiškiniami taip, kad pagal juos draudžiama nustatyti mokes?i? mok?tojui prievol? neapibr?žt? laikotarp? rinkti ir mok?ti PVM jam nesuteikiant teis?s ? PVM atskait?, mokes?i? institucijai nagrin?jamu atveju nepatikrinus, ar [tenkinami] teis?s ? PVM atskait? esminiai reikalavimai, ir nesant jokio mokes?i? mok?tojo suk?iavimo?“

D?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtinum

27 Rumunijos vyriausyb? gin?ija prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateikt? teisini? ir faktini? aplinkybi? aprašym? ir teigia, kad jei *Promexor* b?t? pateikusi prašym? suteikti nauj? PVM mok?tojo kod?, vieš?j? finans? administracija b?t? j? suteikusi. Tod?l Rumunijos vyriausyb? mano, kad prejudiciniai klausimai turi b?ti pripažinti nepriimtinais.

28 Reikia priminti, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij?, Teisingumo Teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje, tik byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo pri?mim?, atsižvelgdamas ? bylos aplinkybes turi ?vertinti tai, ar jo sprendimui priimti b?tinai prejudicinis sprendimas, ir Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarb?. Taigi iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendim? tuo atveju, kai pateikiami klausimai susij? su S?jungos teis?s išaiškinimu (2020 m. birželio 4 d. Sprendimo *Kancelaria Medius*, C?495/19, EU:C:2020:431, 21 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 Remiantis tuo, darytina išvada, kad nacionalinio teismo pateiktiems klausimams d?l S?jungos teis?s išaiškinimo, atsižvelgiant ? jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kuri? Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateikt? prašym?, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas visiškai nesusij?s su pagrindin?je byloje nagrin?jamo gin?o aplinkyb?mis ar dalyku, jeigu problema hipotetin? arba jeigu Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teises aplinkybes, kuri b?tina tam, kad naudingai atsakyt? ? jam pateiktus klausimus (2020 m. birželio 4 d. Sprendimo *Kancelaria Medius*, C?495/19, EU:C:2020:431, 22 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 Nagrin?jamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos aiškiai nematyti, kad pagrindin?s bylos atvejis atitinka vien? iš šio sprendimo ankstesniame punkte nurodyt? prielaid?. Konkre?iai kalbant, nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas aiškiai nenurod? nacionalin?s nuostatos, pagal kuri? *Promexor* negal?jo iš naujo ?siregistruoti kaip PVM mok?toja, vis d?lto jis pamin?jo, kad tokia nuostata egzistuoja. Bet kuriuo atveju negin?ijama, kad tokia nuostata egzistuoja ir yra ?tvirtinta *Ordinul Pre?edintelui ANAF Nr. 2856/2017* (Nacionalin?s mokes?i? administravimo agent?ros direktoriaus ?sakymas Nr. 2856/2017). Teisingumo Teismas neturi vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateikto nacionalin?s teis?s aiškinimo.

31 Taigi prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra priimtinas.

D?I prejudicini? klausim?

32 Savo prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 168 straipsnis, 213 straipsnio 1 dalis, 214 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis, taip pat PVM neutralumo principas, aiškinami atsižvelgiant ? teisinio saugumo, teis?t? l?kes?i? apsaugos ir proporcingumo principus, turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos mokes?i? administratorius, panaikin?s mokes?i? mok?tojo, kuris už šešis m?nesius iš eil?s teik? PVM deklaracijas, kuriose nebuvo nurodytas joks apmokestinamasis sandoris, PVM mok?tojo kod?, gali ?pareigoti š? apmokestinam?j? asmen?, jei jis t?sia savo veiki? po registracijos kaip PVM mok?tojo panaikinimo, rinkti PVM be galimyb?s prašyti j? iš naujo ?registruoti kaip PVM mok?toj? ir be teis?s pasinaudoti sumok?to pirkimo PVM atskaita.

33 Siekiant atsakyti ? š? klausim?, primintina, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo 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 bendros PVM sistemos principas, ?tvirtintas S?jungos teis?s aktuose. PVM direktyvos 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. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant ekonomin? veiki? mok?tino ar sumok?to PVM naštos, o bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, neatsižvelgiant ? šios veiklos tiksl? ar rezultat?, su s?lyga, kad pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre*, C?159/17, EU:C:2018:161, 28–30 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?).

34 Be to, 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? formali? reikalavim? (2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre*, C?159/17, EU:C:2018:161, 31 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija). Taigi, nors atsisakymas suteikti teis? ? atskait? gali b?ti pateisinamas, jeigu d?l formali? reikalavim? pažeidimo ne?manoma pateikti negin?ijamo ?rodymo, kad esminiai reikalavimai ?vykdyti (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 46 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?), toks atsisakymas negali b?ti taikomas, kai kompetentinga institucija turi visus duomenis, reikalingus nustatyti, kad ?vykdyti esminiai reikalavimai (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 44 ir 45 punktus).

35 Be kita ko, Teisingumo Teismas nusprend?, kad ?siregistravimas kaip PVM mok?tojo, numatytas PVM direktyvos 214 straipsnyje, ir apmokestinamojo asmens pareiga pranešti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikei?ia ar baigiasi, kaip numatyta Šios direktyvos 213 straipsnyje, yra tik formali?s reikalavimai, nustatyti kontrol?s tikslais, kurie negali tur?ti ?takos, be kita ko, teisei ? PVM atskait?, jei ?vykdytos esmin?s šios teis?s atsiradimo s?lygos (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 60 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Iš to Teisingumo Teismas padar? išvad?, kad iš PVM mok?tojo neturi b?ti atimta teis? ? atskait? d?l to, kad jis nebuvo ?registruotas kaip PVM mok?tojas prieš tai, kai ?sigytas prekes naudojo vykdydamas apmokestinam?j? veiki? (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 61 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Konkre?iai kalbant, byloje, susijusioje su tokiais pa?iais nacionalin?s teis?s aktais, kaip nagrin?jami šioje byloje, Teisingumo Teismas nusprend?, kad PVM direktyvos 167–169, 179

straipsnius, 213 straipsnio 1 dalį, 214 straipsnio 1 dalį ir 273 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kurios leidžia mokesčių administratoriui nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į PVM atskaitą, jei nustatyta, kad dėl šio asmens padarytų pažeidimų mokesčių administratorius negali gauti duomenų, būtų nustatyti, kad esminiai reikalavimai, suteikiantys teisę į pirkimo PVM atskaitą, yra vykdyti arba kad šis asmuo sukčiavo, siekdamas pasinaudoti šia teise (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 42 punktą).

38 Šiuo atveju, viena vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad pagrindinėje byloje nebuvo PVM sukčiavimo. Jei šis sukčiavimo nebuvimas būtų patvirtintas, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, *Promexor* neturėtų būti atsisakyta suteikti teisę į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

39 Atlikdamas šį patikrinimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atsižvelgti į faktą, kad net jei formalių pareigų nesilaikymas nekliudo pateikti tam tikrą rodymą, kad esminiai reikalavimai, suteikiantys teisę į pirkimo PVM atskaitą, vykdyti, tokios aplinkybės gali rodyti paprasčiausio mokesčių sukčiavimo, kai apmokestinamasis asmuo tyčia nevykdo savo formalių pareigų, siekdamas išvengti mokesčio mokėjimo, egzistavimą (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 55 punktą).

40 Kita vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nors iš *Promexor* buvo atimta teisė atskaityti sumokėtą pirkimo PVM dėl to, kad viešųjų finansų administracija nepatikrino, ar vykdytos esminės teisės šio atskaitą sulygos, *Promexo* privalo rinkti PVM, mokėtiną už savo apmokestinamuosius sandorius, ir dėl visiškai formalių priežasčių negalėjo iš naujo būti registruota kaip PVM mokėtoja.

41 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors iš PVM direktyvos 213 ir 214 straipsnių formuluoji matyti, kad valstybės narės turi tam tikrą diskreciją priimti priemones, skirtas apmokestinamąjį asmenį registravimui PVM tikslais užtikrinti, ši diskrecija negali būti neribota, todėl valstybės narės negali atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti individualų kodą be pateisinamos priežasties (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 14 d. Sprendimo *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, 22 ir 23 punktus). Konkrečiai kalbant, nors valstybės narės turi teisėtą interesą imtis atitinkamų priemonių savo finansiniams interesams apsaugoti ir kovoti su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir galimu piktnaudžiavimu ir jos taip pat gali teisėtai numatyti, kaip nustatyta PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje, priemonės, galinčias užkirsti kelią piktnaudžiavimui registracijos kodais, visų pirma žmonių, kurių veikla, taigi ir apmokestinamojo asmens statusas yra visiškai fiktyvus, šios priemonės neturi viršyti to, kas būtina tinkamam mokesčio rinkimui ir sukčiavimui išvengti, taip pat jos neturi leisti sisteminei abejoti teise į atskaitą, taigi ir šio mokesčio neutralumu (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 14 d. Sprendimo *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, 28 ir 30 punktus).

42 Tai, kad mokesčių administratorius, remdamasis nacionaliniais teisės aktais, teisė PVM atskaitę sieja su formaliu pareigu, kaip antai registracijos kaip PVM mokėtojo, laikymusi, neatsižvelgdamas į esminius reikalavimus ir, be kita ko, kaip šiuo atveju, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas, nekeldamas klausimo, ar jie vykdyti, viršija tai, kas būtina tinkamam mokesčių surinkimui užtikrinti (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo VSTR, C 587/10, EU:C:2012:592, 45 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Tokia pati išvada darytina, atsižvelgiant į šio sprendimo 41 punkte primintą jurisprudenciją, tuo atveju, kai mokesčių administratorius, taikydamas nacionaliniais teisės aktus, sistemiškai nusprendžia nesuteikti apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojo kodo vien dėl to, kad jo vadovas yra susijęs su kita bendrove, kuriai iškelta bankroto byla, bet nevertina, ar kyla pavojus tinkamam PVM surinkimui ar sukėlimo rizika.

43 Vis dėlto galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas, atsižvelgdamas į visas pagrindinius bylos aplinkybes, turi vertinti nacionaliniais teisės aktais ir viešųjų finansų administracijos atliekamojo taikymo atitiktį šio sprendimo 41 ir 42 punktuose nurodytiems reikalavimams.

44 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 168 straipsnis, 213 straipsnio 1 dalis, 214 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis, taip pat PVM neutralumo principas, aiškinami atsižvelgiant į teisinio saugumo, teisėtumo ir apsaugos ir proporcingumo principus, turi būti aiškinami taip, kad tuo atveju, jei apmokestinamojo asmens registracija kaip PVM mokėtojo buvo panaikinta dėl to, kad už šešis mėnesius iš eilės jo pateiktose PVM deklaracijose nebuvo nurodytas joks apmokestinamasis sandoris, nors, nepaisant šio panaikinimo, šis apmokestinamasis asmuo vykdo veiklą, pagal juos nedraudžiami nacionaliniais teisės aktais, leidžiantys kompetentingam mokesčių administratoriui pareigoti šį apmokestinamąjį asmenį rinkti PVM, mokėtiną už jo apmokestinamuosius sandorius, be galimybės prašyti iš naujo jį registruoti kaip PVM mokėtoją ir be teisės atskaityti pirkimo PVM. Aplinkybe, kad apmokestinamojo asmens vadovas yra susijęs su kita bendrove, kuriai iškelta bankroto byla, savaime negalima remtis siekiant sistemiškai atsisakyti iš naujo registruoti šį apmokestinamąjį asmenį kaip PVM mokėtoją.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

45 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 168 straipsnis, 213 straipsnio 1 dalis, 214 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis, taip pat pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo principas, aiškinami atsižvelgiant į teisinio saugumo, teisėtumo ir apsaugos ir proporcingumo principus, turi būti aiškinami taip, kad tuo atveju, jei apmokestinamojo asmens registracija kaip PVM mokėtojo buvo panaikinta dėl to, kad už šešis mėnesius iš eilės jo pateiktose PVM deklaracijose nebuvo nurodytas joks apmokestinamasis sandoris, nors, nepaisant šio panaikinimo, šis apmokestinamasis asmuo vykdo veiklą, pagal juos nedraudžiami nacionaliniais teisės aktais, leidžiantys kompetentingam mokesčių administratoriui pareigoti šį apmokestinamąjį asmenį rinkti PVM, mokėtiną už jo apmokestinamuosius sandorius, be galimybės prašyti iš naujo jį registruoti kaip PVM mokėtoją ir be teisės atskaityti pirkimo PVM. Aplinkybe, kad apmokestinamojo asmens vadovas yra susijęs su kita bendrove, kuriai iškelta bankroto byla, savaime negalima remtis siekiant sistemiškai atsisakyti iš naujo registruoti

š? apmokestinam?j? asmen? kaip PVM mok?toj?.

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.