

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. birželio 30 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – gyvendinimo sprendimai 2010/583/ES ir 2013/676/ES, kuriais Rumunijai leidžiama nukrypti nuo tos direktyvos 193 straipsnio – Atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas – Medienos gaminių tiekimas – Nacionalinės teisės aktai, nustatantys šiam mechanizmui taikyti sąlygą įsiregistruoti kaip PVM mokėtojai – Mokesčių neutralumo principas“

Byloje C-146/21

dėl *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) 2020 m. gruodžio 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. kovo 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Direkcia Generala Regionala a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice

prieš

VB,

Direkcia Generala Regionala a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. Passer, teisėjai F. Biltgen ir M. L. Arastey Sahún (pranešėja),
generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- VB, atstovaujamos *avocati* A. Arseni, C. Chiriac, C. L. Dobrinescu ir S. Ilie,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos E. Gane ir A. Rotăreanu,
- čekijos vyriausybės, atstovaujamos O. Serdula, M. Smolek ir J. Vlášil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir L. Lozano Palacios,

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

priima š?

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, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) ir mokes?io neutralumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Sector 1 a Finan?elor Publice* (Bukarešto regiono vieš?j? finans? direktoratas – sektoriaus Nr. 1 vieš?j? finans? administratorius, Rumunija) gin?? su VB ir *Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii 1* (Bukarešto regiono vieš?j? finans? direktoratas – skund? nagrin?jimo tarnyba Nr. 1, Rumunija) d?l kompetentingos mokes?io institucijos sprendimo nurodyti jai atgaline data sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) už stat? mišk? ir neleisti pasinaudoti atvirkštiniu apmokestinimu.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

4 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Preki? tiekimas“ – teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

5 Min?tos direktyvos 193 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinam? preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

6 Tos pa?ios direktyvos 199 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Valstyb?s nar?s gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas šie tiekimo ar teikimo sandoriai:

<...>

2. Taikydamos 1 dalyje numatyt? galimybes, valstyb?s nar?s gali apibr?žti prekes ir paslaugas, kurioms ji taikoma, tiekim? ar teikim? r?šis bei tiek?j? ar teik?j?, ?sigyjan?i? asmen? ir gav?j?, kuriems gali b?ti taikomos šios priemon?s, kategorijas.“

7 PVM direktyvos 213 straipsnyje nustatyta:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens,

veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

Valstybės narės leidžia ir gali reikalauti, kad pranešimai būtų teikiami elektroninėmis priemonėmis į nustatytomis sąlygomis.

2. Nepažeidžiant 1 dalies pirmos pastraipos, kiekvienas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, Bendrijos viduje įsigyjantis prekę, kurios nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, privalo pranešti, kad jis jas įsigyja, jei nebetenkinamos tamė straipsnyje nurodytos sąlygos, kuriomis tokie sandoriai nėra PVM objektas.“

8 Šios direktyvos 214 straipsnyje nurodyta:

„1. 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 prekė 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.

2. Valstybės narės neturi registruoti tam tikrą apmokestinamąjį asmenį, vykdančią atsitiktinius sandorius, kaip nustatyta 12 straipsnyje.“

9 Minėtos direktyvos 395 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, gali vieningai leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo šios direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių vengimui ar sukūravimui.

PVM surinkimo procedūros supaprastinimo priemonės negali įtakoti, nebent labai nežymiai, valstybės narės mokesčių pajamų, surenkamų galutinio vartojimo etape, bendros sumos.“

Įgyvendinimo sprendimas 2010/583/ES

10 2010 m. rugsėjo 27 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas 2010/583/ES, kuriuo Rumunijai leidžiama taikyti specialių priemonių, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112 193 straipsnio (OL L 256, 2010, p. 27), 6–8 konstatuojamosiose dalyse buvo nustatyta:

„(6) Be to, Rumunijos medienos rinkoje susiduriama su problemomis dėl rinkos pobūdžio ir joje veikiančių žmonių. Rinkoje veikia daug smulkių žmonių, kurias Rumunijos institucijoms sunku kontroliuoti. Dažniausiai mokesčiai slepiami tokio būdu: tiekėjas pateikia sąskaitą faktūrą už prekes ir dingsta nesumokėjusių mokesčių kompetentingoms institucijoms, tačiau palieka klientui galiojančią sąskaitą faktūrą, suteikiančią teisę atskaityti mokesčius.

(7) Nustačius, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo tiekiamas medienos produktas gavėjas arba apmokestinamasis asmuo, kuriems taikoma bankroto procedūra, išskyrus mažmenininkus, tiekiamas prekės ar teikiamas paslaugos gavėjas, leidžiantia nukrypti nuostata panaikinami kiti sunkumai ir nedaromas poveikis mokėtino mokesčio sumai. Tokiu būdu užkertamas kelias tam tikrų rūšių mokesčių slėpimui ar vengimui.

(8) Priemonė yra proporcinga siekiamiems tikslams, nes ji numatoma taikyti ne bendrai, o tik konkrečioms sandoriams ir sektoriams, kurie kelia nemažai problemų, susijusių su mokesčių rinkimu arba mokesčių slėpimu ar vengimu.“

11 Šio įgyvendinimo sprendimo 1 straipsnyje buvo numatyta:

„Nukrypstant nuo [PVM direktyvos] 193 straipsnio, Rumunijai leidžiama iki 2013 m. gruodžio 31 d. nustatyti, kad prievolė sumokėti mokestį tenka apmokestinamajam asmeniui, kuriam tiekiamos šio sprendimo 2 straipsnyje nurodytos prekės arba teikiamos jame minimos paslaugos.“

12 Įgyvendinimo sprendimo 2 straipsnyje buvo nustatyta:

„1 straipsnyje numatyta leidžianti nukrypti nuostata taikoma:

a) kai apmokestinamieji asmenys tiekia medienos produktus, skaitant statų miškų, apvalių ar apdorotų skaldytųjų medienų, malkinų medienų, padarinų medienos gaminius, pjautinų medienų ar medžio skiedras ir šiurkščiųjų, apdorotų ar iš dalies apdorotų medienų;

b) kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamieji asmenys, kurių atžvilgiu taikoma bankroto procedūra, išskyrus mažmenininkus.“

Įgyvendinimo sprendimas 2013/676

13 2013 m. lapkričio 15 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas 2013/676/ES, kuriuo Rumunijai leidžiama toliau taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/193 straipsnio (OL L 316, 2013, p. 31), iš dalies pakeisto 2016 m. liepos 18 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimu (ES) 2016/1206 (OL L 198, 2016, p. 47) (toliau – įgyvendinimo sprendimas 2013/676), 5 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Kol nebuvo gavusi leidimo medienos gaminių tiekimui taikyti atvirkštinį apmokestinimą, Rumunija susidurdavo su problemomis medienos rinkoje dėl tos rinkos pobūdžio ir joje dalyvaujančių žmonių. Šiame sektoriuje veikia daug smulkių žmonių, kurias Rumunijos institucijoms sunku kontroliuoti. Rumunijos valdžios institucijų nuomone, nustačius, kad asmuo, kuris turi sumokėti PVM, yra gavėjas, šiame sektoriuje buvo užkirstas kelias mokesčių slėpimui ir vengimui; todėl pagrįsta toliau taikyti šią nuostatą.“

14 Įgyvendinimo sprendimo 2013/676 1 straipsnyje nurodyta:

„Nukrypstant nuo Direktyvos 2006/112/EB 193 straipsnio, Rumunijai leidžiama iki 2019 m. gruodžio 31 d. nustatyti, kad prievolė sumokėti mokestį tenka apmokestinamajam asmeniui, kuriam tiekiamos šio sprendimo 2 straipsnyje nurodytos prekės arba teikiamos jame minimos

paslaugos.“

15 Šio ?gyvendinimo sprendimo 2 straipsnyje nustatyta:

„1 straipsnyje numatyta nukrypti leidžianti nuostata taikoma, kai apmokestinamieji asmenys tiekia medienos gaminius, ?skaitant stat? mišk?, apvali?j? ar apdorot? skaldyt?j? medien?, malkin? medien?, padarin?s medienos gaminius, pjautin? medien? ar medžio skiedras ir šurkš?i?j?, apdorot? ar iš dalies apdorot? medien?.“

Rumunijos teis?

16 Pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos 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 – Mokes?i? kodeksas) 127 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.“

17 Mokes?i? kodekso 160 straipsnyje nustatyta:

„1. Nukrypstant nuo 150 straipsnio 1 dalies nuostat?, sudarant apmokestinamuosius sandorius prievol? sumok?ti mokest? tenka asmeniui, kuris yra 2 dalyje nurodyt? sandori? naudos gav?jas. Atvirkštinio apmokestinimo taikymo privaloma s?lyga yra tai, kad ir preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas, ir gav?jas turi b?ti ?siregistrav? kaip PVM mok?tojai. <...>

2. Sandoriai, kuriems taikomas atvirkštinis apmokestinimas, yra šie:

<...>

b) medienos ir medienos medžiag? tiekimas <...>

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

18 VB yra miško paskirties sklyp? Rumunijoje savinink?.

19 2011–2017 m. ji eksploatavo šiuos sklypus pagal stataus miško pardavimo sutartis, sudarytas su keliomis specializuotomis miško eksploatavimo bendrov?mis.

20 Nuo 2017 m. gruodžio 5 d. iki 2018 m. vasario 2 d. atlikus mokestin? patikrinim? kompetentinga mokes?i? institucija konstatavo, kad 2011 m. rugs?jo m?n. VB apyvarta viršijo rib?, nustatyt? pagal Mokes?i? kodekse numatyt? „speciali? neapmokestinimo schem?“ mažosioms ?mon?ms. Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad jei kalendoriniais metais apmokestinamasis asmuo pasiekia ar viršija ši? neapmokestinimo rib?, jis turi ?siregistruoti kaip PVM mok?tojas per dešimt dien? nuo m?nesio, kur? pasiek? ar viršijo t? rib?, pabaigos.

21 Kadangi VB nebuvo ?registruota kaip PVM mok?toja tikrinam? laikotarp?, t. y. nuo 2011 m. spalio 1 d. iki 2017 m. rugs?jo 30 d., mokes?i? inspektorius atgaline data perži?r?jo PVM, mok?tino nuo 2011 m. lapkri?io 1 d., skai?iavim?, taikydamas atvirkštinio apskai?iavimo metod?, pagal kur? pardavimo kaina taip pat ap?m? PVM.

22 Šis mokestinis patikrinimas buvo baigtas parengiant patikrinimo ataskait? ir 2018 m. vasario 16 d. pranešim? apie mok?tin? mokest?, kuriais remiantis VB tur?jo sumok?ti 196 634 Rumunijos

l?)? (RON) (apie 41 300 EUR) sum? ir su ja susijusius delspinigius bei baudas.

23 VB pateik? skund? d?l šio pranešimo ir tvirtino, kad stataus miško pardavimui taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, kurio taikymas priklauso tik nuo to, ar abu atitinkami ?kio subjektai yra apmokestinamieji asmenys, ta?iau tiek?jas neb?tina turi tur?ti PVM mok?tojo kod?.

24 2018 m. liepos 12 d. sprendimu VB skundas buvo atmestas motyvuojant tuo, kad atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymas pagal Mokes?i? kodekso 160 straipsn? siejamas su s?lyga, kad tiek?jas ir pirk?jas turi b?ti iš anksto ?registruoti kaip PVM mok?tojai.

25 2019 m. birželio 24 d. sprendimu *Tribunalul Bucure?ti* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) patenkino VB ieškin? d?l 2018 m. vasario 16 d. pranešimo apie mok?tin? mokest? ir 2018 m. liepos 12 d. sprendimo panaikinimo.

26 Bukarešto regiono vieš?j? finans? direktoratas – sektoriaus Nr. 1 vieš?j? finans? administratorius prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme *Curtea de Apel Bucure?ti* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) pateik? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo.

27 Šis teismas pažymi, kad jei VB b?t? buvusi ?registruota kaip PVM mok?toja 2011 m. rugs?jo m?n., jai b?t? taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, kur? remiantis ?gyvendinimo sprendimais 2010/583 ir 2013/676 Rumunijai leista taikyti pagal PVM direktyvos 193 straipsnyje numatyt? nukrypti leidžian?i? nuostat?. Šiuo pagrindu VB netur?jo mok?ti PVM už stat? mišk?, nes pagal š? mechanizm? š? mokest? turi mok?ti apmokestinamieji pirk?jai.

28 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad Teisingumo Teismas, be kita ko, 2018 m. kovo 7 d. Sprendime *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, 32 ir 33 punktai), nusprend?, kad ?siregistravimas kaip PVM mok?tojui yra tik formalus teis?s ? PVM atskait? reikalavimas, tod?l negali b?ti materialin? s?lyga, neleidžianti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti šia teise.

29 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas priduria, kad atsisakymas asmeniui, kaip antai VB, taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizm? taip pat lemia tai, kad apmokestinamieji asmenys, iš jos ?sigij? stataus miško, negali atskaityti su šiais sandoriais susijusio PVM, nes šis mokestis nebuvo teisingai apskai?iuotas apmokestinimo momentu. Šiam teismui kyla klausimas, ar pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? draudžiama, kad ?siregistravimas kaip PVM mok?tojui b?t? atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo s?lyga.

30 Tokiomis aplinkyb?mis *Curtea de Apel Bucure?ti* (Bukarešto apeliacinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar pagal [PVM direktyv?] ir neutralumo princip? tokiomis aplinkyb?mis, kokios susiklost? pagrindin?je byloje, draudžiami tokie nacionalin?s teis?s aktai arba tokia apmokestinimo praktika, pagal kuriuos atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas (supaprastinimo priemon?s) – privalomai numatytas stataus miško pardavimo atveju – negali b?ti taikomas asmeniui, d?l kurio buvo atliktas patikrinimas ir kuris po patikrinimo buvo ?registruotas kaip PVM mok?tojas, motyvuojant tuo, kad prieš vykdydamas sandorius ar kai viršijo nustatyt? viršutin? rib? patikrintas asmuo nebuvo pateik?s prašymo ?registruoti j? kaip PVM mok?toj? ir nebuvo ?registruotas? “

D?l prejudicinio klausimo

31 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva ir mokes?i? neutralumo principas draudžia nacionalin?s teis?s aktus,

pagal kuriuos atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas netaikomas apmokestinamajam asmeniui, kuris prieš apmokestinamąjį sandorį vykdydamas nepateikė prašymo ir *ex officio* neįgijo PVM mokėtojo kodo.

32 Pirmiausia reikia priminti, kad atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas yra PVM direktyvos 193 straipsnyje įtvirtinto principo, pagal kurį PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išimtis, todėl turi būti aiškinamas siaurai (šiuo klausimu žr. 2019 m. vasario 13 d. Sprendimo *Human Operator*, C-434/17, EU:C:2019:112, 30 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

33 Primintina, kad taikant minėtą mechanizmą neatliekamas PVM mokėjimas tarp prekių tiekėjo ir pirkėjo, nes pastarasis turi pareigą sumokėti pirkimo PVM už vykdytus sandorius ir iš esmės gali atskaityti šį mokestį taip, kad jokia suma nebūtų mokėtina mokesčių administratoriui (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

34 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad įgyvendinimo sprendimų 2010/583 ir 2013/676 1 straipsnyje Rumunijai leidžiama pagal PVM direktyvos 395 straipsnį nukrypti nuo apmokestinimo principo, įtvirtinto šios direktyvos 193 straipsnyje, nurodant, kad prievolė sumokėti PVM tenka apmokestinamajam asmeniui, kuriam skirtas stataus miško tiekimas, kaip nurodyta kiekvieno iš šių įgyvendinimo sprendimų 2 straipsnyje, turint omenyje, kad ši veikla nenurodyta tarp PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalyje minimų sandorių.

35 Šiuo atveju atvirkštiniam apmokestinimo mechanizmui taikyti pagal pagrindinį byloje nagrinjamą nacionalinės teisės aktus, t. y. Mokesčių kodekso 160 straipsnio 1 dalį, taikoma sąlyga, kad apmokestinamieji asmenys, susiję su šiuo mechanizmu, būtų įsiregistravę kaip PVM mokėtojai prieš vykdamas apmokestinamuosius sandorius. Rumunijos vyriausybės savo rašytinėse pastabose pabrėžė, kad būtų Rumunijos medienos rinkoje su kova su sukčiavimu susiję sunkumai. Tačiau tai, kad nacionalinės teisės aktai leidžia nustatyti šią sąlygą. Be to, įsiregistravimo kaip PVM mokėtojų reikalavimas užtikrina veiksmingą mokesčių prievolių laikymosi kontrolę ir tikslų PVM surinkimą.

36 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad nei iš PVM direktyvos, nei iš įgyvendinimo sprendimų 2010/583 ar 2013/676 negalima daryti išvados, kad, kai valstybei narei leidžiama nukrypti nuo PVM direktyvos 193 straipsnio, nurodant apmokestinamąjį asmenį, kuriam tiekiamos atitinkamos prekės, kaip asmenį, privalantį sumokėti PVM taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą tam tikriems apmokestinamiesiems sandoriams, tos valstybės narės nacionalinės teisės aktai leidžia, įgyvendindamas šią leidžiančią nukrypti nuostatą, negali nustatyti šio mechanizmo taikymo sąlygų, jei šios sąlygos neprieštarauja mokesčių neutralumo principui.

37 Pirma, tokį aiškinimą patvirtina PVM direktyvos 199 straipsnio 2 dalis, pagal kurią valstybės narės leidžiama apibrėžti tiekėjus, teikėjus, pirkėjus ar įgijėjus kategorijas, kurioms gali būti taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas.

38 Antra, kadangi atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas yra PVM direktyvos 193 straipsnyje numatyto principo išimtis, jis turi būti aiškinamas siaurai, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto. Pagrindinį byloje nagrinjamuose nacionalinės teisės aktuose numatytu apribojimu, pagal kurį šiam mechanizmui taikyti nustatyta sąlyga, kad apmokestinamieji asmenys būtų iš anksto įsiregistravę kaip PVM mokėtojai, kaip tik ir apibrėžiama šios išimties taikymo sritis.

39 Priešingai, nei savo rašytinėse pastabose nurodė VB ir Komisija, pagrindinį byloje nagrinjamą nacionalinės teisės aktą neprieštarauja Teisingumo Teismo jurisprudencijai, kuria remiantis pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė ?

pirkimo mokesčio atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų (2021 m. kovo 18 d. Sprendimo A. (*Pasinaudojimas teise į atskaitą*), C-895/19, EU:C:2021:206, 47 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Iš šios jurisprudencijos matyti, kad įsiregistravimas kaip PVM mokėtojai, numatytas PVM direktyvos 214 straipsnyje, ir apmokestinamojo asmens pareiga pranešti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi, kaip numatyta šios direktyvos 213 straipsnyje, yra tik formalių reikalavimai, nustatyti kontrolės tikslais, kurie negali turėti įtakos, be kita ko, teisei į PVM atskaitą, jei įvykdytos esminės šios teisės atsiradimo sąlygos (2021 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, 35 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Iš to Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad iš PVM mokėtojo neturi būti atimta teisė į atskaitą dėl to, kad jis nebuvo registruotas kaip PVM mokėtojas prieš tai, kai įsigytas prekes naudojo vykdydamas apmokestinamąjį veiklą (2021 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, 36 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Vis dėlto reikia pabrėžti, kad minėta jurisprudencija siekiama užtikrinti pagrindinio mokesčio neutralumo principo laikymąsi, reikalaujant, kad apmokestinamasis asmuo galėtų atskaityti pirkimo PVM, jei esminiai tokios atskaitos reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamasis asmuo neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų.

43 Tiekimo gavėjo teisės į atskaitą iš esmės taip pat turi būti paisoma tiek pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, tiek pagal bendrą PVM sistemą. Taigi šiai teisei neturi įtakos atsisakymas paslaugų teikėjui taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Šiuo klausimu pažymėtina, kad vien neteisingo PVM apskaičiavimo apmokestinamuoju momentu, kai, kaip nagrinėjamo atveju, buvo nuspręsta, kad nereikia apskaičiuoti PVM, nepakanka, kad apmokestinamasis asmuo prarastų savo teisę į atskaitą (pagal analogiją žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 47 punktą).

44 Vadinas, reikia konstatuoti, kad 2021 m. kovo 18 d. Sprendime A. (*Pasinaudojimas teise į atskaitą*) (C-895/19, EU:C:2021:216) suformuluota jurisprudencija netaikoma tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nes atsisakymas taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą nepažeidžia nei atitinkamo paslaugos gavėjo teisės į pirkimo PVM atskaitą, nei mokesčio neutralumo principo.

45 Galiausiai, trečia, reikia priminti, kad pagal mokesčio neutralumo principą, kuris yra Sąjungos teisės aktų leidėjo taikomas bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje, draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Weg Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, 48 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją minėtas bendrasis principas reikalauja, kad panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, o skirtingos – vienodai, nebent toks vertinimas yra objektyviai pateisinamas. Skirtingas požiūris yra pateisinamas, jeigu jis pagrįstas objektyviu ir protingu kriterijumi, t. y. jeigu susijęs su aptariamomis teisės normomis siekiamu teisėtu tikslu ir jei toks skirtingas požiūris yra proporcingas juo siekiamam tikslui (2021 m. vasario 3 d. Sprendimo *Fussl Modestraße Mayr*, C-555/19, EU:C:2021:89, 95 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

47 Reikia konstatuoti, kad šiuo atveju kriterijus, pateisinant atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo apribojimą, yra objektyvus, nes pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus visi apmokestinamieji asmenys, pardavėjai ir pirkėjai, dalyvaujantys

tiekiant medienos gaminius, kaip numatyta atitinkamai ?gyvendinimo sprendim? 2010/583 ir 2013/676 2 straipsnyje, privalo ?siregistruoti kaip PVM mok?tojai.

48 Šiuo apribojimu siekiamas tikslas yra teisinis saugumas ir teisinis aiškumas. Tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, preki? tiekimo gav?jas turi sumok?ti PVM, jei sandoris apmokestinamas šiuo mokes?iu, o tai priklauso, be kita ko, nuo tiek?jo apyvartos, kuriai gali b?ti taikoma Rumunijos teis?s aktuose, susijusiuose su mažosiomis ?mon?mis, numatyta speciali neapmokestinimo schema. Vis d?lto ši? s?lyg? sunku patikrinti tiekimo gav?jui. Šiuo klausimu svarbu pabr?žti, kad nagrin?jamu atveju, be kita ko, iš ?gyvendinimo sprendimo 2010/583 6 konstatuojamosios dalies matyti, kad Rumunijos medienos rink? sudaro daug maž? ?moni?, kurias Rumunijos valdžios institucijoms sunku kontroliuoti.

49 Apmokestinamiesiems asmenims nusta?ius ?siregistravimo kaip PVM mok?tojui reikalavim?, apmokestinamojo sandorio gav?jas turi prieinamesn? kriterij?, leidžiant? sužinoti tiksliai savo mokestiniai? prievoli? apimt?, nes pagal Rumunijos teis? apmokestinamiesiems asmenims, kurie naudojami mažosioms ?mon?ms taikoma lengvata, tod?l nevykdo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, netaikomas ?siregistravimo kaip PVM mok?tojui reikalavimas.

50 Taigi skirtingas vertinimas atrodo proporcingas pagrindin?je byloje nagrin?jamomis nacionalin?s teis?s nuostatomis siekiamam tikslui, nes, pirma, ?siregistravimas kaip PVM mok?tojui kyla iš pa?ios S?jungos teis?s, t. y. PVM direktyvos 214 straipsnio, ir, antra, atitinkam? apmokestinam?j? asmen? teis? ? atskait? iš esm?s negin?ijama.

51 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti: PVM direktyva ir mokes?i? neutralumo principas nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, pagal kuriuos atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas netaikomas apmokestinamajam asmeniui, kuris prieš apmokestinam?j? sandori? vykdyd? nepateik? prašymo ir *ex officio* ne?gijo PVM mok?tojo kodo.

D?l bylin?jimosi išlaid?

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

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos ir mokes?i? neutralumo principas draudžia nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas netaikomas apmokestinamajam asmeniui, kuris prieš apmokestinam?j? sandori? vykdyd? nepateik? prašymo ir *ex officio* ne?gijo prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojo kodo.

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.