

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. rugsėjo 12 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – Teisės atskaita – Įsigijimas, atliktas mokesčių mokėtojo, kurio mokesčių administratorius pripažino „nevykdančią veiklos“ – Atsisakymas suteikti teisės atskaita – Proporcionalumo ir PVM neutralumo principai“

Byloje C-69/17

dėl *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) 2016 m. lapkričio 16 d. sprendimu, kurio Teisingumo Teismas gavo 2017 m. vasario 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, anksčiau – *Gamesa Wind România SRL*,
prieš

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurio sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas (pranešėjas), teisėjai C. Toader ir A. Prechal,
generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL*, atstovaujamos avokatai A. Stănoiu ir O. Marian,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių H. R. Radu, vėliau – M. C.-R. Canăr, R. I. Hațieganu ir L. Liță,
- Europos Komisijos, atstovaujamos G.-D. Balan ir R. Lyal,

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

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, 2006, p. 1), i? dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1, toliau – Direktyva 2006/112), i?ai?kinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL*, anks?iau – *Gamesa Wind România SRL* (toliau – *Gamesa*), gin?? su *Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor* (Nacionalin?s mokes?i? administravimo agent?ros generalin? skund? nagrin?jimo direkcija, Rumunija) ir *Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili* (Nacionalin?s mokes?i? administravimo agent?ros generalin? stambi? mokes?i? mok?tojų administravimo direkcija, Rumunija) d?l *Gamesa* teis?s atskaityti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM), sumok?t? už ?sigijimus, atliktus per laikotarp?, per kur? jos PVM mok?tojo kodas buvo panaikintas.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 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 – i? PVM, apskai?iuoto prek? ar paslaug? kainai taikant toms prek?ms arba paslaugoms nustatyt? PVM tarif?, atimama ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

4 Šios 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“ – gamintojų, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla <...> Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

5 Min?tos direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

6 Min?tos direktyvos X antraštin?s dalies „Atskaita“ 168 straipsnis i?d?styta 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? i? PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

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

<...>“

7 Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje i?d?styta:

„Kad galėtų gyvendinti teisę atskaitę, 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;

<...>“

8 Šios direktyvos 179 straipsnio pirma pastraipa išdėstyta taip:

„Apmokestinamasis asmuo teisę PVM atskaitę gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visų PVM sumų, kurios atskaitę per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ją naudoja pagal 178 straipsnį.“

9 Šios direktyvos 213 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

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

10 Tos pačios direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

1. 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;

<...>“

11 Direktyvos 2006/112 250 straipsnio 1 dalyje išdėstyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

12 Šios direktyvos 252 straipsnyje tvirtinta:

„1. PVM deklaracijos pateikimo terminą nustato valstybės narės. Šis terminas negali būti ilgesnis kaip du mėnesiai nuo kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigos.

2. Valstybės narės nustato vieno, dviejų ar trijų mėnesių mokestinius laikotarpius.

Tačiau valstybės narės gali nustatyti ir kitokius mokestinius laikotarpius, jei jie nėra ilgesni nei vieneri metai.“

13 Minėtos direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

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

Rumunijos teisė

14 Klostantis pagrindinis bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos 2003 m. gruodžio 22 d. *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.) (toliau – Mokesčių kodeksas) 11 straipsnio 1bis dalyje numatyta:

„Mokesčių institucijos neatsižvelgia į sandorius, vykdytus mokesčių mokėtojo, kuris nacionalinės mokesčių administravimo agentūros vadovo sakymu pripažintas nevykdančiu veiklos, išskyrus prekių tiekimo sandorius, atliktus per priverstinio vykdymo procedūrą.“

15 Šio kodekso 147bis straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Jeigu nevykdytos teisės į atskaitą už mokestinį laikotarpį, už kurį teikiama deklaracija, taikymo sąlygos ir formalūs reikalavimai arba jeigu nepateikti 146 straipsnyje nurodyti pagrindžiamieji dokumentai, apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į atskaitą pateikdamas deklaraciją už mokestinį laikotarpį, per kurį tokios sąlygos ir reikalavimai buvo vykdyti, arba pateikdamas vėlesnį deklaraciją, tačiau ji turi būti pateikiama per penkerius metus nuo metų, einančių po to metų, kuriais atsirado teisė į atskaitą, sausio 1 d.“

16 Minuto kodekso 153 straipsnio 9 dalyje nustatyta:

„Kompetentingos mokesčių institucijos gali panaikinti PVM mokėtojo registraciją pagal šį straipsnį, jeigu, remiantis šio skyriaus nuostatomis, šis asmuo neprivalo jo prašyti būti registruotas kaip PVM mokėtojas arba neturėjo teisės prašyti tokios registracijos, kaip numatyta šiame straipsnyje. Be to, kompetentingos mokesčių institucijos gali savo iniciatyva panaikinti PVM mokėtojo registraciją pagal šį straipsnį, jeigu apmokestinamasis asmuo trauktas į veiklos nevykdančiais pripažintų mokesčių mokėtojų sąrašą pagal 11 straipsnį arba jeigu pagal įstatymų įmonių registraciją trauktas mokesčių mokėtojas laikinai nevykdo veiklos. Registracijos panaikinimo procedūra nustatyta galiojančiose procedūrinėse nuostatose. Panaikinus PVM mokėtojų registraciją, [šie asmenys] privalo, kai nebelieka panaikinimo įmų aplinkybių, kompetentingoms mokesčių institucijoms pateikti prašymą registruoti juos kaip PVM mokesčių mokėtojus; atitinkamais kalendoriniais metais jiems netaikomos nuostatos, susijusios su mažoms įmonėms nustatytomis atleidimo nuo PVM ribinėmis vertėmis pagal 152 straipsnį.“

17 To paties kodekso 158ter straipsnyje numatyta:

„1. Nuo 2010 m. rugpjūčio 1 d. nacionalinėje mokesčių administravimo agentūroje steigtas ir organizuotas šio subjekto Bendrijoje registras, kuris apima visus apmokestinamuosius asmenis ir neapmokestinamuosius juridinius asmenis, kurie vykdo sandorius Bendrijos viduje, t. y.:

a) prekių tiekimus Bendrijos viduje, atliktus Rumunijoje remiantis 132 straipsnio 1 dalies a punktu ir neapmokestintus remiantis 143 straipsnio 2 dalies a ir d punktais;

- b) v?lesnius preki? tiekimus, atliktus per trišalius sandorius, numatytus 132bis straipsnio 5 dalyje, preki? atvykimo valstyb?je nar?je ir deklaruotus kaip tiekimai Bendrijos viduje priskiriant prie kodo T Rumunijoje;
- c) preki? teikimus Bendrijos viduje – t. y. preki?, numatyt? 133 straipsnio 2 dalies nuostatose, – kuriuos vykdo apmokestinamieji asmenys, ?sisteig? Rumunijoje, apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems ne Rumunijoje, bet Bendrijoje, išskyrus teikimus, kurie neapmokestinami PVM valstyb?je nar?je, kurioje jie yra apmokestinamieji asmenys;
- d) apmokestinamus preki? ?sigijimus Bendrijos viduje, atliktus Rumunijoje, remiantis 132bis straipsnio nuostatomis;
- e) preki? ?sigijimus Bendrijos viduje – t. y. paslaug?, numatyt? 133 straipsnio 2 dalies nuostatose, – ne Rumunijoje, bet Bendrijoje ?sisteigusi? apmokestinam?j? asmen? atliktus Rumunijoje ?sisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, ?skaitant neapmokestinamuosius juridinius asmenis, ?registruotus PVM tikslais remiantis 153 ar 153bis straipsniais, kuri? gav?jas turi prievol? sumok?ti mokest? pagal 150 straipsnio 2 dal?.

<...>

3. Kaip PVM mok?tojai ?registruoti asmenys pagal 153 ir 153bis straipsnius turi prašyti juos ?registruoti ?kio subjekt? Bendrijoje registre, jei jie Bendrijoje ketina atlikti vien? ar kelis sandorius, numatytus 1 dalyje, iki ši? sandori? vykdymo. <...>

<...>

10. Kompetentinga mokes?i? institucija savo iniciatyva iš ?kio subjekt? Bendrijos viduje išbraukia:

- a) apmokestinamuosius asmenis ir neapmokestinamuosius juridinius asmenis, kurie yra mokes?i? mok?toj?, pagal ?statym? pripažint? nevykdan?iais veiklos, s?raše <...> ;

<...>“

18 Klostantis pagrindin?s bylos aplinkyb?ms galiojusios redakcijos *ordonan?a Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?* (Vyriausyb?s nutarimas Nr. 92/2003, kuriuo nustatomas Mokes?i? proced?ros kodeksas) 78 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

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

- a) per kalendorin? pusmet? nevykdo jokios ?statyme numatytos pareigos pateikti deklaracijas;
- b) vengia mokestinio patikrinimo deklaruodami duomenys apie pagrindin? buvein?, kurie neleidžia mokes?i? institucijai nustatyti šios buvein?s,
- c) mokes?i? institucijos konstatuoja, kad jie pagrindin?je buvein?je ar deklaruotoje gyvenamoje vietoje mokes?i? tikslais nevykdo jokios veiklos.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

19 Gamesa, pagal Rumunijos teis? Bukarešte (Rumunija) ?steigta bendrov?, vykdo v?jo

j?gaini? park? montavimo, ?rengimo ir prieži?ros veikl?.

20 Siekdama vykdyti ekonomin? veikl? *Gamesa* ?sigijo ?vairi? preki? ir paslaug? iš tiek?j? ir tiek?j?, kurie ?steigti ir kaip PVM mok?tojai registruoti Rumunijoje ir kitose Europos S?jungos valstyb?se. Ji pasinaudojo teise ? PVM atskait? už ?sigijimus pateikdama PVM deklaracij?.

21 Nuo 2010 m. spalio 7 d. iki 2011 m. geguž?s 24 d. *Gamesa* buvo pripažinta veiklos nevykdan?ia mokes?i? mok?toja, kaip tai suprantama pagal Mokes?i? kodekso 11 straipsnio 1bis dal?, nes per kalendorin? pusmet? nevykd? joki? ?statyme numatyt? deklaravimo pareig?.

22 Nuo 2014 m. lapkri?io 26 d. iki 2015 m. liepos 29 d. buvo atliekamas ieškov?s mokestinis patikrinimas, siekiant patikrinti jos situacij? PVM ir pelno mokes?io atžvilgiu, kiek tai susij? su nuo 2009 m. geguž?s 15 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. ?vykdytais sandoriais. Remiantis po šio patikrinimo surašytu mokestinio patikrinimo aktu *Gamesa* gavo pranešim? apie mok?tin? mokest?, kuriuo jai buvo atsisakyta suteikti teis? ? 3 875 717 Rumunijos l?j? (RON) (apie 890 000 eur?) PVM atskait? ir paskirta 2 845 308 RON (apie 654 000 eur?) bauda d?l to, be kita ko, kad ji netur?jo teis?s ? atskait? už ?sigijimus, atliktus jos veiklos nevykdymo laikotarpiu.

23 *Gamesa* pateiktas skundas d?l mokes?i? perskai?iavimo buvo atmestas 2015 m. gruodžio 15 d. nacionalin?s mokes?i? administravimo agent?ros generalin?s skund? nagrin?jimo direkcijos sprendimu.

24 2016 m. birželio 10 d. *Curtea de Apel Bucure?ti* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) buvo ?registruotas skundas, kuriuo *Gamesa* pareišk? ieškin? Nacionalin?s mokes?i? administravimo agent?ros generalinei skund? nagrin?jimo direkcijai ir Nacionalin?s mokes?i? administravimo agent?ros generalinei stambi? mokes?i? mok?toj? administravimo direkcijai. Ji prašo, viena vertus, iš dalies panaikinti pranešim? apie mok?tin? mokest? tiek, kiek mokes?i? administratorius atsisak? jai suteikti teis? ? 3 875 717 RON (apie 890 000 eur?) PVM atskait? už laikotarp? nuo 2009 m. geguž?s 15 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. ir paskyr? 2 845 308 RON (apie 654 000 eur?) baud?, ir, kita vertus, panaikinti vis? 2015 m. gruodžio 15 d. Nacionalin?s mokes?i? administravimo agent?ros generalin?s skund? nagrin?jimo direkcijos sprendim?.

25 Savo ieškinyje *Gamesa* iš esm?s teigia, kad mokes?i? administratorius nepais? proporcingumo ir PVM neutralumo princip? tada, kai ji ?vykd? visas b?tinas s?lygas, kad jos PVM mok?tojo kodas b?t? iš naujo aktyvuotas. Gindamasis šis administratorius nurodo b?tinyb? tinkamai rinkti PVM ir užkirsti keli? mokes?i? vengimui.

26 Tokiomis aplinkyb?mis *Curtea de Apel Bucure?ti* (Bukarešto apeliacinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyva 2006/2006] (konkre?iai jos 213, 214 ir 273 straipsniais) draudžiama, esant tokioms aplinkyb?ms kaip pagrindin?je byloje, nacionalin?s teis?s norma arba mokestin? praktika, pagal kuri? mokes?i? mok?tojas neturi teis?s ? PVM atskait?, kuri? atliko pateikdamas PVM deklaracijas po jo PVM mok?tojo kodo aktyvavimo iš naujo, nes aptariamas PVM susij?s su pirkimais, atliktais tuo laikotarpiu, kai jo PVM mok?tojo kodas buvo neaktyvuotas?

2. Ar [Direktyva 2006/2006] (konkrečiai jos 213, 214 ir 273 straipsniais) draudžiama, esant tokioms aplinkybėms kaip pagrindinėje byloje, nacionalinės teisės norma arba mokestinė praktika, pagal kurią mokesčių mokėtojas neturi teisės ? PVM atskaitą, kurią atliko pateikdamas PVM deklaraciją po jo PVM mokėtojo kodo aktyvavimo iš naujo, nes nors aptariamas PVM susijęs su s?skaitomis fakt?romis, pateiktomis po jo PVM mokėtojo kodo aktyvavimo iš naujo, jis yra susijęs su pirkimais, atliktais tuo laikotarpiu, kai apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo kodas dar buvo neaktyvuotas?“

D?l prejdicinio klausimo

27 Savo prejdiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejdicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar Direktyv? 2006/112, vis? pirm? jos 213, 214 ir 273 straipsnius, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokius nacionalin?s teis?s aktus, kaip nagrin?jami pagrindinėje byloje, kurie leidžia mokesčių administratoriui nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, atlikusiam ?sigijimus per laikotarp?, per kur? jo PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas d?l nepateikt? mokesčių deklaracij?, teis?s ? PVM, susijusio su tais ?sigijimais, atskait? remiantis po jo mokėtojo kodo aktyvavimo iš naujo pateiktomis PVM deklaracijomis ar išrašytomis s?skaitomis fakt?romis.

28 Pirmiausia primintina, kad apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? sumok?ti jie turi pareig?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už ?sigytas prekes ir gautas paslaugas yra pagrindinis S?jungos teis?s aktuose nustatytos bendrosios PVM sistemos principas (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 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. Konkrečiai kalbant, ši teis? nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

30 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant 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 iš principo apmokestinama PVM (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

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

32 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 šią direktyv?, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagr?sti šią teis?, apmokestinamasis asmuo naudot? savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prek?s ar paslaugos b?t? ?sigytos iš kito apmokestinamojo asmens (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 39 punktas).

33 Dėl pasinaudojimo teise ? atskait? s?lyg?, kurios sutampa su formos reikalavimais arba s?lygomis, Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r? (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 40 punktas).

34 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? (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 45 punktas; 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 41 punktas ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 44 punktas).

35 Konkrečiai kalbant, ?siregistravimas kaip PVM mok?tojo, numatytas Direktyvos 2006/112 214 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 formal?s reikalavimai, nustatyti kontrol?s tikslais, kurie negali turėti ?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 punktas ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre*, C?159/17, EU:C:2018:161, 32 punktas).

36 Todėl iš PVM mok?tojo neturi b?ti atimta teis? ? atskait? dėl to, kad jis nebuvo ?siregistrav?s kaip PVM mok?tojas prieš tai, kai naudojo vykdant apmokestinam?j? veikl? ?sigytas prekes (2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, 51 punktas ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre* C?159/17, EU:C:2018:161, 33 punktas).

37 Be to, Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad apmokestinamojo asmens pareig? tvarkyti apskait? ir deklaruoti nesilaikymo sankcionavimas atsisakant suteikti teis? ? atskait? aiškiai viršija tai, kas b?tina ši? pareig? teisingo taikymo tikslui pasiekti, nes S?jungos teis? nekliudo valstyb?ms nar?ms prireikus taikyti baud? ar pinigini? sankcij?, proporcing? pažeidimo rimtumui (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 63 punktas ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre* C?159/17, EU:C:2018:161, 34 punktas).

38 Gali b?ti kitaip, jei dėl formali? reikalavim? pažeidimo negalima pateikti tiksli? ?rodym?, kad ?vykdyti esminiai reikalavimai (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 46 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre*, C?159/17, EU:C:2018:161, 35 punktas).

39 Taip pat atsisakoma suteikti teis? ? atskait?, jei atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus nustatyta, kad teise ? atskait? remiamasi suk?iaujant ar piktnaudžiaujant (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 43 punktas ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre*, C?159/17, EU:C:2018:161, 36 punktas).

40 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad nuo 2010 m. spalio 7 d. iki 2011 m. geguž?s 24 d. *Gamesa* buvo pripažinta veiklos nevykdan?ia mokesi? mok?toja, nes ji per kalendorin? pusmet? nevykd? joki? ?statyme numatyt? pareig? deklaruoti. Vis dėlto nuo 2011 m. geguž?s 25 d. ji atnaujino veikl? ir buvo iš naujo ?registruota PVM tikslais. Po veiklos atnaujinimo ji pasinaudojo teise ? atskait? remdamasi po šio veiklos atnaujinimo pateiktomis PVM deklaracijomis ar išrašytomis s?skaitomis fakt?romis.

41 Pažym?tina, kad PVM pateikimo ar s?skaitos fakt?ros išrašymo data neb?tina turi ?takos esminiams reikalavimams, suteikiantiems teis? ? atskait?.

42 Iš to matyti, kad tiek, kiek esminiai reikalavimai, suteikiantys teisę ? pirkimo PVM atskaitą, ?vykdyti ir šia teise ? atskaitą nesinaudota suk?iaujant ar piktnaudžiaujant, bendrov?, esanti tokioje situacijoje kaip *Gamesa*, turi teisę pasinaudoti savo teise ? atskaitą remdamasi po savo veiklos atnaujinimo pateiktomis PVM deklaracijomis ar išrašytomis s?skaitomis fakt?romis.

43 Vis? pirma prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar mokes?i? administratorius tur?jo duomen?, b?tin? nustatyti, kad esminiai reikalavimai, suteikiantys teisę ? *Gamesa* pirkimo mokes?io atskaitą, buvo ?vykdyti, neatsižvelgiant ? PVM deklaracijos ar s?skaitos fakt?ros dat?.

44 Atsižvelgiant ? šiuos svarstymus Direktyv? 2006/112, vis? pirm? jos 213, 214 ir 273 straipsnius, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokius nacionalin?s teis?s aktus, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, kurie leidžia mokes?i? administratoriui nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, atlikusiam ?sigijimus per laikotarp?, per kur? jo PVM mok?tojo kodas buvo panaikintas d?l nepateikt? mokes?io deklaracij?, teis?s ? PVM, susijusio su tais ?sigijimais, atskaitą remiantis po jo mok?tojo kodo aktyvavimo iš naujo pateiktomis PVM deklaracijomis ar išrašytomis s?skaitomis fakt?romis vien d?l to, kad ?sigijimai buvo atlikti per veiklos nevykdymo laikotarp?, nors esminiai reikalavimai ?vykdyti, o teise ? atskaitą nesinaudota suk?iaujant ar piktnaudžiaujant.

D?l bylin?jimosi išlaid?

45 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio 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 direktyv? 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeist? 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, vis? pirm? jos 213, 214 ir 273 straipsnius, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokius nacionalin?s teis?s aktus, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, kurie leidžia mokes?i? administratoriui nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, atlikusiam ?sigijimus per laikotarp?, per kur? jo PVM mok?tojo kodas buvo panaikintas d?l nepateikt? mokes?io deklaracij?, teis?s ? PVM, susijusio su tais ?sigijimais, atskaitą remiantis po jo mok?tojo kodo aktyvavimo iš naujo pateiktomis PVM deklaracijomis ar išrašytomis s?skaitomis fakt?romis vien d?l to, kad ?sigijimai buvo atlikti per veiklos nevykdymo laikotarp?, nors esminiai reikalavimai ?vykdyti, o teise ? atskaitą nesinaudota suk?iaujant ar piktnaudžiaujant.

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.