

62016CC0101

GENERALINIO ADVOKATO

PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2017 m. gegužės 31 d. (1)

Byla C-101/16

SC PaperConsult SRL

prieš

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud

(Curtea de Apel Cluj (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinę sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinę sprendimą – Priimtinumai – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinimas – Teisė į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą – Atsisakymas – Mokesčių mokėtojo, mokesčių administratoriaus pripažinto nevykdančio veiklos, išrašytos sąskaitos – Mokesčių mokėtojų, pripažintų nevykdančiais veiklos, sąrašas – Sukėlavimo mokesčių srityje pavojus – Sprendimo, kuris bus priimtas, poveikio apribojimas laiko atžvilgiu“

I. Žanga

1.

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (2) draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos numatyta, kad pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) apmokestinami asmenys negali atskaityti šio mokesčio, sumokėto perkant prekes ar paslaugas iš kitų apmokestinamųjų asmenų, kurie pagal šiuos nacionalinės teisės aktus buvo pripažinti „nevykdančiais veiklos“ ir kurių sąrašas yra pateiktas nacionalinės mokesčių institucijos interneto svetainėje?

2.

Iš esmės toks yra Curtea de Apel Cluj (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) pateikto prašymo priimti prejudicinę sprendimą dalykas.

3.

Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant SC Paper Consult SRL (toliau – Paper Consult) ir Rumunijos mokesčių institucijų ginčą. Šios institucijos atsisakė leisti SC Paper Consult atskaityti PVM, sumokėtą už paslaugas, įsigytas iš SC Rom Packaging SRL (toliau – Rom Packaging) pagal 2011 m. sausio 3 d. sudarytą sutartį, remdamosi tuo, kad pastaroji bendrovė nuo 2010 m. spalio 7 d. buvo pripažinta veiklos nevykdančia mokesčių mokėtoja ir nuo 2010 m. lapkričio 1 d. išbraukta iš PVM mokėtojų registro pagal Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (naujos redakcijos

Vyriausybės nutarimas Nr. 92/2003 dėl mokesčių procedūros kodekso su vėlesniais pakeitimais ir papildymais, toliau – Nutarimas Nr. 92/2003) 78bis straipsnio 1 dalį.

4.

Pagal Nutarimo Nr. 92/2003 78bis straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojai pripažinti nevykdančiais veiklos vienu iš šių trijų atvejų: jei šešis mėnesius nepateikia jokios įstatyme numatytos deklaracijos, jei vengia mokesčių kontrolės pateikdami duomenis apie pagrindinį buveinį, jei neleidžia mokesčių institucijai nustatyti šios buveinės arba jei mokesčių institucijos konstatuoja, kad jie pagrindinį buveinį ar mokesčių tikslais deklaruotoje rezidavimo vietoje nevykdo jokios veiklos.

5.

Mokesčių mokėtojams, pripažintiems nevykdančiais veiklos, taikomos Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (įstatymas Nr. 571/2003 dėl mokesčių kodekso, toliau – Mokesčių kodeksas) 11 straipsnio 1bis ir 1ter dalys.

6.

Pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1bis dalį Rumunijoje įsteigti apmokestinami mokesčių mokėtojai, pripažinti nevykdančiais veiklos, turi mokėti šiame kodekse numatytus mokesčius ir rinkliavas, tačiau šiuo veiklos nevykdymo laikotarpiu neturi teisės į išlaidų atskaitymą ir pirkimo PVM atskaitą.

7.

Pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1ter dalį asmenys, įsigyjantys prekių ir (arba) paslaugų iš Rumunijoje įsteigtą apmokestinamą mokesčių mokėtoją, pastaruosius rašius registrų kaip nevykdančius veiklos, neturi teisės į išlaidų atskaitymą ir atitinkamo pirkimo PVM atskaitą, išskyrus prekių pirkimą per vykdymo procedūrą ir (arba) prekių ir (arba) paslaugų pirkimą iš apmokestinamojo asmens per bankroto procedūrą.

8.

Ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008 (Nacionalinės mokesčių administravimo agentūros (toliau – ANAF) vadovo įsakymas Nr. 819/2008) 3 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojai pripažinti nevykdančiais veiklos nuo ANAF vadovo įsakymo, kuriuo patvirtinamas veiklos nevykdančio mokesčių mokėtojo sąrašas, įsigaliojimo dienos. Įsakymo Nr. 819/2008 3 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad šis sąrašas skelbiamas ANAF buveinyje ir jos interneto tinklalapyje. Remiantis įsakymo Nr. 819/2008 3 straipsnio 3 dalimi, ANAF vadovo įsakymas, kuriuo patvirtinamas mokesčių mokėtojų, pripažintų nevykdančiais veiklos, sąrašas, įsigalioja per penkiolika dienų nuo jo paskelbimo.

9.

ANAF vadovo sprendimo Nr. 3347/2011 1 priede, kuriame patikslintos Nutarimo Nr. 92/2003 78bis straipsnio 1 dalies a punkte nurodytos deklaravimo pareigos, tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, buvo išvardytos pareigos pateikti tokias deklaracijas:

–

100 „Mokėjimo prievolių valstybės biudžetui deklaracija“,

—
112 „Mokėjimo prievolių, susijusių su socialinėmis įmokomis, pajamų mokesčiu ir apdraustų asmenų registru, deklaracija“,

—
101 „Pelno mokesčio deklaracija“,

—
300 „[PVM] deklaracija“,

—
301 „Atskiroji [PVM] deklaracija“,

—
390 VIES „Sumuojamoji prekių įsigijimo (tiekimo) Bendrijos viduje ataskaita“ ir

—
394 „Informacinė prekių tiekimo (paslaugų teikimo) ir įsigijimo ataskaita“.

10.

Pagrindinėje byloje iš Teisingumo Teismo turimos informacijos matyti, kad buvo nuspręsta pripažinti Rom Packaging nevykdančia veiklos, nes ji nepateikė savo mokesčių deklaracijų.

11.

Atsižvelgdamos į Rom Packaging pripažinimą nevykdančia veiklos, Rumunijos mokesčių institucijos nusprendė, kad pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1ter dalį Paper Consult negalėjo atskaityti 45680 Rumunijos lėjų (RON) sumos, kaip pirkimo PVM už paslaugas, įsigytas pagal 2011 m. sausio 3 d. sudarytą sutartį.

12.

Atmetus Paper Consult administracinį skundą, ši pareiškė ieškinį Tribunalul Bistrița-Năsăud (Bistrica-Neseudo apygardos teismas, Rumunija); ieškinys 2015 m. liepos 8 d. taip pat buvo atmestas.

13.

Tuomet Paper Consult padavė apeliacinį skundą Curtea de Apel Cluj (Klužo apeliacinis teismas). Paper Consult teigia, kad Rom Packaging pripažinimas nevykdančia veiklos jai netaikytinas, nes apie tai jai nebuvo pranešta individualiai, o tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į PVM atskaitą, pakanka įvykdyti Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje numatytas sąlygas, t. y. turėti sąskaitą, išrašytą pagal minėtąsias direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnių nuostatas.

14.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal Teisingumo Teismo

praktik? kova su mokes?i? vengimu, suk?iavimu ir piktnaudžiavimu – tai Direktyvos 2006/112 pripaž?stamas ir skatinamas tikslas, jei atitinkamos nacionalin?s priemon?s proporcingos šiam tikslui. Jis mano, kad pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsn?, kuriame patikslinta, jog valstyb?s nar?s gali nustatyti prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, leidžiami tokie nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi pagrindin?je byloje. Iš esm?s, 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.

15.

Atsižvelgdamas ? tai, kad tokia aplinkyb? nebuvo nagrin?ta teismo praktikoje, Curtea de Apel Cluj (Klužo apeliacinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos 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?“

16.

Rašytines pastabas d?l ši? klausim? pateik? Paper Consult, Rumunijos vyriausyb? ir Europos Komisija. Šios dvi pastarosios suinteresuotosios šalys buvo išklausytos per 2017 m. sausio 26 d. ?vykus? pos?d?.

II. Analiz?

D?l priimtino

17.

Rumunijos vyriausyb? teigia, kad prejudiciniai klausimai yra nepriimtini, nes 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, kadangi 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?.

18.

Manau, kad Rumunijos vyriausyb?s prieštaravimas turi b?ti atmestas.

19.

Tiesa, vykdydamas užduot?, kuri jam paskirta, atsižvelgiant ? SESV 267 straipsnyje nustatyt?

bendradarbiavim?, padėti vykdyti teisingum? valstyb?se nar?se Teisingumo Teismas neteikia konsultacini? nuomoni? d?l hipotetini? klausim? (3). Iš tikr?j? tokiais atvejais nacionalinio teismo pateiktas prašymas išaiškinti S?jungos teis? neatitinka objektyvaus poreikio priimti sprendim? ir išnagrin?ti turim? byl?.

20.

Nagrin?jamu atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kaip, be to, pažymi Rumunijos vyriausyb?, kad pagrindin? byla kelia teisin? problem?, kai privatus asmuo teigia, jog mokes?i? institucija privalo pripažinti jo teis? ? PVM atskait?, net jei ši teis? kyla iš sandorio, sudaryto su mokes?i? mok?toju, pripažintu nevykdan?iu veiklos. Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? motyv? taip pat matyti, kad Paper Consult teigia, jog teis? ? pirkimo PVM atskait? siejama tik su Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkto laikymusi.

21.

Tokio motyvavimo, kad ir glausto, pakanka, kad b?t? suprastos priežastys, d?l kuri? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausim? d?l Direktyvos 2006/112 išaiškinimo.

22.

Be to, manau, kad, atsižvelgiant ? prejudiciniams klausimams d?l S?jungos teis?s išaiškinimo taikom? svarbos prezumpcij?, Teisingumo Teismas neturi abejoti prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo atliktu vertinimu d?l pagrindin?s bylos šali? jam pateikt? argument? tikslios apimties. Iš esm?s tik nacionalinis teismas gali apibr?žti teisines ir faktines aplinkybes, pagrindžian?ias prašym? priimti prejudicin? sprendim?, o Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti j? tikslumo (4).

23.

Be to, net darant prielaid?, kaip užsimena Rumunijos vyriausyb? savo rašytin?se pastabose, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas viršijo jam nurodyt? neteis?tumo pagrind? ribas, nagrin?damas prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtinum? Teisingumo Teismas neturi tikrinti, ar min?tas prašymas buvo parengtas laikantis nacionalini? proced?ros taisykli? (5).

24.

Tod?l si?lau Teisingumo Teismui pripažinti, kad prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra priimtinas.

D?l esm?s

25.

Kaip nurodžiau ?žangoje, šiuo prašymu priimti prejudicin? sprendim? j? pateikt?s teismas iš esm?s užduoda klausim?, ar Direktyva 2006/112 turi b?ti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos teis? ? pirkimo PVM atskait? nesuteikiama apmokestinamiesiems asmenims, ?sigyjantiems preki? ar paslaug? iš kit? apmokestinam?j? asmen?, nes pastarieji pagal šiuos nacionalin?s teis?s aktus buvo pripažinti „nevykdan?iais veiklos“ ir ši? nevykdan?i? veiklos asmen? s?rašas paskelbtas nacionalin?s mokes?i? institucijos interneto svetain?je.

26.

Nors formuluodamas savo klausimus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenurodo jokios konkre?ios Direktyvos 2006/112 nuostatos, n?ra abejoni?, kaip, be to, tai suprato pastabas šioje byloje pateikusias suinteresuotosios šalys, kad jis siekia patikslinti, koks yra santykis tarp teis?s ? PVM atskait? principo, numatyto Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose, ir prievoli?, kurias valstyb?s nar?s gali laikyti b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, kaip numatyta min?tos direktyvos 273 straipsnyje.

27.

Iš ties?, iš bylos ir Rumunijos vyriausyb?s pastab? matyti, kad atsisakant suteikti teis? ? PVM atskait? ?kio subjektams, apmokestinamiems PVM Rumunijoje ir perkantiems prek? ar paslaug? iš mokes?i? mok?tojų, šioje valstyb?je pripažint? nevykdan?iais veiklos, siekiama atgrasyti šiuos ?kio subjektus nuo pirkimo iš toki? mokes?i? mok?tojų, d?l kuri? pad?ties kyla suk?iavimo pavojus, nes jie nesilaiko savo pareig? teikti mokes?i? deklaracijas, ir, galiausiai, – prisid?ti prie ši? mokes?i? mok?tojų pašalinimo iš rinkos, jei jie ne?vykdydys jiems keliam? reikalavim?.

28.

Teis?s ? pirkimo PVM atskait? principo ir prievoli?, kurias valstyb?s nar?s gali nustatyti ?kio subjektams siekdamos užtikrinti tinkam? PVM rinkim? ir užkirsti keli? suk?iavimui, santykis buvo nagrin?jamas daugelyje sprendim? (6).

29.

Vis? pirma ši jurisprudencija grindžiama priminiu, kad apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? mok?ti jie turi pareig?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už ?sigytas prekes ir paslaugas – tai „pagrindinis“ S?jungos teis?s aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principas (7).

30.

Taigi, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? iš principo negali b?ti ribojama ir ji taikoma nedelsiant visiems mokes?iams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (8). Ši teis?, kaip ?tvirtinta Direktyvos 2006/112 167 straipsnyje, atsiranda atsiradus prievolei mok?ti atskaitytin? mokest?.

31.

Teisingumo Teismas taip pat nuolat primena, kad atskaitos sistemos tikslas yra išvaduoti verslinink?, vykdant? bet koki? ekonomin? veikl?, nuo sumok?to ar mok?tino PVM naštos. Tod?l pagal bendr? PVM sistem? užtikrinamas vis? ekonomini? sandori? apmokestinimo neutralumas, kad ir kokie b?t? šios veiklos tikslai ar rezultatai, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (9).

32.

Ta?iau teis? ? PVM atskait? siejama tiek su esmini? reikalavim? ar s?lyg?, tiek su formali? reikalavim? ar s?lyg? laikymusi.

33.

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 būtų apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens (10).

34.

Dėl teisės į atskaitę įgyvendinimo sąlygą, kurios sutampa su formaliais reikalavimais arba sąlygomis (11), Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal 220–236, 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitę faktūrą. Konkrečiai kalbant, pagal Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 3 punktą sąskaitoje faktūroje turi būti nurodytas PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas apmokestinamasis asmuo tiek prekes ar teik paslaugas.

35.

Teisingumo Teismas buvo kreiptasi daug kartų dėl situacijų, kai nacionalinės mokesčių institucijos atsisakydavo leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į PVM atskaitę dėl netikslumų arba pažeidimų, susijusių su formaliais reikalavimais, nors Direktyvoje 2006/112 numatyti esminiai reikalavimai buvo vykdyti.

36.

Visų pirma, šiame nagrinėjimo etape pažymėtina, kad apskritai iš Teisingumo Teismo sprendimų matyti, jog teisę į pirkimo PVM atskaitę suteikiama, jei yra vykdyti šios teisės atsiradimo esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nevykdė kai kurių formalių reikalavimų (12).

37.

Atsisakymas suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitę yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis (13), todėl tik esant ypatingoms aplinkybėms Teisingumo Teismas yra linkęs pripažinti, kad formalių reikalavimų pažeidimai gali būti teisėtas pagrindas mokesčių institucijoms atsisakyti leisti apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti tokia teise.

38.

Iš dabartinės jurisprudencijos matyti, kad teisės į PVM atskaitę praradimas gali būti pripažintas dviem skirtingais atvejais. Pirma, tai atvejis, kai dėl formalių reikalavimų pažeidimo negalima pateikti tikslaus rodymo, kad buvo vykdyti teisei į PVM atskaitę taikomi esminiai reikalavimai (14). Antra, dažniausiai gali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitę, jei atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatyta, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant, o apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad atitinkami sandoriai yra tiesiogiai ar netiesiogiai susiję su sukčiavimu (15).

39.

Pirmasis atvejis paaiškinamas tuo, kad formalių reikalavimai yra tiksliai numatyti, siekiant užtikrinti PVM taikymą ir leisti valstybei narių mokesčių institucijoms vykdyti jo priežiūrą. Taigi yra visiškai logiška atsisakyti leisti pasinaudoti teise į atskaitę, jei tokie reikalavimų pažeidimai yra toks didelis, kad tampa neįmanoma arba pernelyg sudėtinga patikrinti, ar vykdyti esminiai teisės į atskaitę reikalavimai.

40.

Vis dėlto, atrodo, pagrindinėje byloje taip nėra.

41.

Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Paper Consult, kuriai buvo atsisakyta suteikti teisė į atskaitą, turi apmokestinamojo asmens statusą pagal Direktyvą 2006/112 ir kad vykdydama savo ekonominę veiklą ji įsigijo 2001 m. sausio 3 d. sutartyje numatytas paslaugas iš kito ūkio subjekto – Rom Packaging, – kuris taip pat apmokestinamas PVM, bet pagal nacionalinės teisės aktus pripažintas nevykdančiu veiklos dėl pareigų teikti mokesčių deklaracijas pažeidimo, ir už jas sumokėjo. Jokia aplinkybė byloje neleidžia daryti išvados, kad Rumunijos mokesčių institucijos negalėjo patikrinti paslaugų, už kurias buvo išrašyta sąskaita Paper Consult, tikrumo arba kad jos negalėjo patikrinti abiejų ūkio subjektų tapatybės ir statuso.

42.

Kalbant konkrečiai apie Rom Packaging, kaip apmokestinamojo asmens, statusą ir atsižvelgiant į Rumunijos vyriausybės raštu pateiktas pastabas, kuriomis siekiama paneigti šį statusą, pažymėtina, kad pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1bis dalį mokesčių mokėtojai, pripažinti nevykdančiais veiklos, išsaugo apmokestinamąjį asmenį statusą, nes turi ir toliau mokėti PVM, nors ir negali pasinaudoti PVM atskaita veiklos nevykdymo laikotarpiu.

43.

Kad ir kaip būtų, apmokestinamojo asmens, kuris pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį suprantamas kaip „asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“, statusas nėra siejamas nei su pareiga pateikti mokesčių deklaraciją, nei su pareiga įsiregistruoti kaip PVM mokėtojui (16). Teisingumo Teismas neseniai taip pat yra nusprendęs, kad, nepaisant ūkio subjekto pripažinimo „neegzistuojančiu“ pagal nacionalinės teisės aktus, be kita ko, tuo pagrindu, kad šis ūkio subjektas nėra registruotas kaip PVM mokėtojas, neteikia mokesčių deklaracijos ir nemoka šių mokesčių, toks ūkio subjektas gali būti pripažintas turintis apmokestinamojo asmens statusą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 nuostatas (17). Toks statusas taip pat buvo pripažintas sąskaitų faktūrų išrašiusiam asmeniui, kurio individualaus verslininko veiklos licencija buvo panaikinta ir kuris nuo to momento nebegalėjo naudoti savo mokesčių mokėtojo kodo (18).

44.

Antras atvejis, kuriuo Teisingumo Teismas pripažino, kad gali būti atsisakyta suteikti teisė į atskaitą, iš esmės yra susijęs su Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta valstybių narų teise „nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukaviavimui“ (19).

45.

Kaip jau minėjau, pagal Rumunijoje galiojančią tam tikrų mokesčių mokėtojų pripažinimo nevykdančiais veiklos tvarką yra numatyti trys alternatyvūs atvejai, kuriems esant Rumunijos teisės aktuose preiumuojama, kad yra sukaviavimo mokesčių srityje pavojus. Vienas iš šių atvejų – kai per šešių mėnesių laikotarpį nepateikiamos, kaip tai padarė Rom Packaging, jokios mokesčių deklaracijos, tarp jų ir susijusios su PVM. Šis deklaracijų nepateikimas baudžiamas atsisakymu leisti atskaityti PVM, kurį šie mokesčių mokėtojai sumokėjo pirkdami prekes ar paslaugas tuo laikotarpiu, kai buvo pripažinti nevykdančiais veiklos, kaip numatyta Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1bis dalyje. Ši nuostata, manau, aiškiai priskirtina prie priemonių, kuriomis

siekiama užkirsti keli? tam, kad situacija, vertinama kaip kelianti suk?iavimo mokes?i? srityje pavoj?, nevirst? tokiu suk?iavimu. Iš esm?s, nepateikiant mokes?i?, taip pat ir PVM, deklaracijos, gali b?ti slepiamas atitinkamo mokes?i? mok?tojo bandymas suk?iauti mokes?i? srityje, tod?l atsisakant suteikti min?tam mokes?i? mok?tojui teis? ? pirkimo PVM atskait? per vis? veiklos nevykdymo laikotarp? siekiama b?tent užkirsti keli? tokio suk?iavimo atsiradimui.

46.

Ta?iau ši byla susijusi ne su mokes?i? mok?tojo, kuris buvo pripažintas nevykdan?iu veiklos, pad?timi, o su apmokestinamaisiais asmenimis, kurie, kaip antai Paper Consult, perka preki? ar paslaug? iš tokio mokes?i? mok?tojo, nors pastarasis pripažintas nevykdan?iu veiklos.

47.

Rumunijos mokes?i? kodekso 11 straipsnio 1ter dalis, pagal kuri? apmokestinamieji asmenys, perkantys preki? ir (arba) paslaug? iš ?kio subjekto, pripažinto nevykdan?iu veiklos, taip pat baudžiami atsisakymu suteikti teis? ? pirkimo PVM atskait?, negin?ytinai atitinka kovos su suk?iavimu mokes?i? srityje tiksl?, kurio siekiama taikant ?kio subjekt? pripažinimo nevykdan?iais veiklos tvark?.

48.

Šiuo straipsniu, aiškinamu kartu su ?kio subjekt? pripažinimo nevykdan?iais veiklos tvarka, siekiama bent jau netiesiogiai ?pareigoti šiuos apmokestinamuosius asmenis pasidom?ti j? b?simo kontrahento, galimai pripažinto nevykdan?iu veiklos, statusu (d?l kurio kyla suk?iavimo mokes?i? srityje pavojus).

49.

Tokia pareiga viršija Teisingumo Teismo pripažint? reikalavim?, pagal kur?, kai yra požymi?, leidžian?i? ?tarti, kad yra pažeidim? ar suk?iaujama, apdairus ?kio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali b?ti ?pareigojamas pasidom?ti kitu ?kio subjektu, iš kurio ketina pirkti preki? ar paslaug?, siekdamas ?sitikinti jo patikimumu (20).

50.

Iš ties?, Rumunijos teis?je nustatyta pareiga pasidom?ti, ar apmokestinamieji asmenys neturi veiklos nevykdan?i? ?kio subjekt? statuso, tenka visiems veiki? Rumunijoje vykdančioms ?kio subjektams, kurie ketina pirkti preki? ar paslaug? iš bet kokio kito ?kio subjekto šioje valstyb?je nar?je, nors šis ?kio subjektas buvo faktiškai pripažintas nevykdan?iu veiklos, t. y. buvo padar?s pažeidim?, kaip konstatavo Rumunijos mokes?i? institucijos. Taigi tai yra bendro pob?džio pareiga, nustatyta visiems ?kio subjektams, – patikrinti j? b?simo kontrahento „patikimum?“ ir susipažinti su Rumunijos mokes?i? institucij? parengtu viešu ?kio subjekt?, pripažint? nevykdan?iais veiklos, s?rašu, neatsižvelgiant ? bet kokius ?rodymus, leidžian?ius ?tarti, kad b?simas kontrahentas gal?jo padaryti pažeidim? arba suk?iauti PVM srityje.

51.

Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad Rumunijos teisėje veiklos nevykdančio šio subjekto statusas yra reglamentuotas, viešas ir informacija apie jį lengvai prieinama, man neatrodo, jog dėl tokios pareigos nustatoma pernelyg didelė našta PVM Rumunijoje apmokestinamiesiems asmenims, iš kurių normalu tikėtis, kad jie žino nacionalinės teisės aktus ir veikia kaip rūpestingas arba bent vidutiniškai apdairus prekybininkas, susipažindami su mokesčių mokėtojų, Rumunijos mokesčių institucijų pripažintų nevykdančių veiklos, sąrašų, esančių ANAF interneto svetainėje.

52.

Ši pareiga atitinka priemonę, kurios, mano nuomone, apmokestinamasis asmuo pagrįstai gali būti pareigotas imtis, kad patikrintų, ar dėl jo planuojamo vykdyti sandorio jam kyla dalyvavimo sukaujant mokesčių srityje pavojus.

53.

Galiausiai, tiek Rumunijos vyriausybė, tiek Komisija nurodo, kad skelbimo internete nacionaliniu lygmeniu sistema turi panašumų su Sąjungos lygmeniu sukurta sistema, kuri naudojant PVM informacijos (automatinės) mainų sistemą (VIES) leidžia šio subjektams gauti jų prekybos partnerių PVM mokėtojo kodo patvirtinimą, o nacionalinėms mokesčių institucijoms – kontroliuoti sandorius Bendrijos viduje ir atskleisti galimus pažeidimus (21).

54.

Iš tiesų, priešingai nei bylose, kuriose Teisingumo Teismas konstatavo, kad užduotys, susijusios su galimų pažeidimų ir sukaviavimo atvejų patikrinimu ir atskleidimu, kurias iš principo turi atlikti nacionalinės mokesčių institucijos, buvo perduotos apmokestinamiesiems asmenims (22), pagal Rumunijos teisės aktus iš apmokestinamųjų asmenų reikalaujama tik patikrinti, ar šio subjektas, iš kurio jie ketina pirkti prekių ar paslaugų, yra sąrašytas šio subjekto, pripažintų nevykdančių veiklos po pačių nacionalinių mokesčių institucijų atliktą patikrinimą, sąrašas – viešas ir prieinamas ANAF interneto svetainėje. Šis reikalavimas susipažinti su šio subjekto, pripažintų nevykdančių veiklos, sąrašu tikrai nėra nacionalinėms mokesčių institucijoms pavestą kontrolės užduotį perdavimas apmokestinamiesiems asmenims.

55.

Todėl apmokestinamasis asmuo, sudarantis PVM apmokestinamus sandorius su šio subjektu, pripažintu nevykdančiu veiklos, kad ir kaip būtų, turi būti laikomas žinančiu arba turinčiu žinoti, kad tokie sandoriai kelia sukaviavimo mokesčių srityje pavojų.

56.

Ar žinojimas arba pagrįstai numanomas žinojimas apie tokį pavojų pagrindžia tai, kad šiam apmokestinamajam asmeniui būtų neleidžiama pasinaudoti teise į PVM atskaitą?

57.

Aš taip nemanau.

58.

Pirma, šis atvejis neatitinka jurisprudencijoje išskirto atvejo, kai gali būti pagrįstai atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą, jei apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukaviavimu PVM srityje, ypač jei jo tiekjas daro (arba buvo

padar?s) tok? pažeidim? (23).

59.

Tod?l, atsižvelgiant ? dabartin? S?jungos teis? ir jurisprudencij?, vien suk?iavimo PVM srityje pavojaus, d?l kurio laipsnio, be to, gali b?ti skirting? nuomoni?, nepakanka, kad b?t? pagr?stas toks atsisakymas suteikti teis? ? atskait?.

60.

Antra, svarbu priminti, kad Teisingumo Teismas yra nusprend?s, jog nacionalin?s priemon?s, kuriomis siekiama Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje nurodyt? tiksl?, turi atitikti proporcingumo princip? ir tod?l negali b?ti naudojamos taip, kad d?l j? kiekvienu atveju b?t? abejojama teise ? PVM atskait?, taigi ir pagrindiniu PVM neutralumo principu (24).

61.

Šioje byloje, kaip paaiškino Rumunijos vyriausyb?, atsisakymas suteikti teis? ? PVM atskait? – tai bausm?, kurios atgrasomuoju poveikiu iš tikr?j? siekiama ne tiek užtikrinti, kad b?t? veiksmingai ?gyvendinama pareiga susipažinti su ANAF vadovo parengtu ?kio subjekt?, pripažint? nevykdan?iais veiklos, s?rašu, kiek atgrasyti apmokestinamuosius asmenis pirkti iš ?kio subjekt?, pripažint? nevykdan?iais veiklos, galiausiai siekiant pašalinti pastaruosius iš rinkos, jei jie ne?vykdyt? jiems keliam? reikalavim?.

62.

Taigi, apmokestinamajam asmeniui, kuris, susipažin?s su ?kio subjekt?, pripažint? nevykdan?iais veiklos, s?rašu ir nustat?s, kad ?kio subjektas, iš kurio jis ketina pirkti preki? ar paslaug?, šiame s?rašė yra, vis d?l to perka iš šio ?kio subjekto (25), pagal Rumunijos teis?, kad ir kaip b?t?, bus neleista pasinaudoti teise ? su šiais sandoriais susijusio PVM atskait?, neatsižvelgiant ? galimas garantijas, kuri? jis b?t? gav?s iš pastarojo ir kurios jam užtikrint?, kad konkret?s teis? ? atskait? pagrindžiantys sandoriai n?ra susij? su suk?iavimu mokes?i? srityje ir kad, be to, PVM bus sumok?tas ? valstyb?s biudžet?.

63.

Kitaip tariant, kaip per pos?d? teisingai pažym?jo Komisija, Rumunijos teis?s aktais vis? apmokestinam?j? asmen?, perkan?i? preki? ar paslaug? iš ?kio subjekt?, pripažint? nevykdan?iais veiklos, atžvilgiu galiausiai nustatoma nenugin?ijama prezumpcija d?l dalyvavimo suk?iaujant mokes?i? srityje. Pagal šiuos teis?s aktus reikalaujama, kad b?t? sistemingai atsisakoma suteikti teis? ? PVM atskait? bet kokiam apmokestinamajam asmeniui, kuris perka preki? ar paslaug? iš ?kio subjekto, pripažinto nevykdan?iu veiklos, nepaisant to, kad, atsižvelgiant ? informacij? ir ?rodymus, kuriuos gali pateikti šis apmokestinamasis asmuo ir šis ?kio subjektas, be kita ko, atlikus mokestin? patikrinim?, gali b?ti pagr?stai paneigtas bet koks suk?iavimo mokes?i? srityje pavojus, susij?s su atitinkamais sandoriais, to, kad šie sandoriai atitinka esminius ir formalius teis?s ? PVM atskait? reikalavimus, kaip tai suprantama pagal Direktyv? 2006/112, ir to, kad nebuvo prarasta mokestini? pajam?.

64.

Tokie nacionalin?s teis?s aktai, mano nuomone, viršija tai, kas b?tina norint pasiekti tikslus užtikrinti tinkam? PVM rinkim? ir užkirsti keli? suk?iavimui.

65.

Kalbant apie pagrindinį bylą pažymėtina, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė jokios informacijos, kuri leistų manyti, kad Paper Consult ir Rom Packaging sudarytais sandoriais būtų slepiamas sukčiavimas mokesčių srityje arba kad PVM, nurodytas pastarosios bendrovės Paper Consult išrašytuose sąskaitose fakturose, neatitinka sumos, kuri buvo sumokėta į valstybės biudžetą.

66.

Be to, nacionalinės teisės aktai tampa dar labiau neproporcingi, mano nuomone, dėl Paper Consult rašytinėse pastabose pažymėtos ir Rumunijos vyriausybės neginčytos aplinkybės, kad pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1ter dalį atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą įkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, kontrahentui yra galutinis, t. y. šiam kontrahentui ir toliau teks šio mokesčio našta, net jei įkio subjektas, pripažintas nevykdančiu veiklos, visiškai įvykdys jam keliamus reikalavimus, susijusius su jo mokestinėmis pareigomis. Ši situacija skiriasi nuo įkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, situacijos ir atrodo nenuosekli – šiam įkio subjektui pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1bis dalį leidžiama per kitus mokestinius metus, einančius po to, kai Rumunijos mokesčių institucijos „atnaujina“ jo veiklą, susigrąžinti PVM, kurio nebuvo galima atskaityti veiklos nevykdymo laikotarpiu.

67.

Dėl šio nacionalinės teisės aktų aspekto Rumunijos vyriausybė, atsakydama į Teisingumo Teismo klausimus, susijusius su įkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, kontrahentui taikomo atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą proporcingumu, per posėdį nurodė, kad, remiantis Mokesčių kodekso pataisa, šiuo metu nuo 2017 m. sausio 1 d. visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie pirko prekių ar paslaugų iš įkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, leidžiama pasinaudoti teise į PVM, susijusio su šio įkio subjekto veiklos nevykdymo laikotarpiu įvykdytais sandoriais, atskaitą, jei pastarasis vėliau įvykdo jam keliamus reikalavimus, būtų reikalavimus, susijusius su jo pareigomis teikti mokesčių deklaracijas.

68.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti šios pataisos taikymo sritį, be kita ko, kiek tai susiję su galimybe taikyti ją atgaline data, atsižvelgdamas ir į tai, kad, remiantis Komisijos rašytinėse pastabose pateikta informacija, Rom Packaging veikla buvo „atnaujinta“ 2012 m. balandžio 24 d. ANAF vadovo sprendimu.

69.

Neatsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, Rumunijos mokesčių kodekso pataisa ir per posėdį Rumunijos vyriausybės pateikti paaiškinimai leidžia manyti, kad Rumunijos valdžios institucijos pačios suprato, jog neproporcinga sistemingai ir galutinai atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą įkio subjekto, pripažinto nevykdančiu veiklos, prekybos partneriams, net jei šis įkio subjektas vėliau įvykdo visus jam keliamus reikalavimus, susijusius su jo pareigomis teikti mokesčių deklaracijas.

70.

Paprastas teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo sustabdymas, kol nebus įvykdyti reikalavimai dėl šių teisų pagrindžiančių sandorių, man atrodo tinkamesnė priemonė nei sistemingas ir galutinis atsisakymas leisti pasinaudoti tokia teise tuo atveju, kai Rumunijoje apmokestinamas asmuo perka

preki? ir (arba) paslaug? iš ?kio subjekto, šioje valstyb?je nar?je pripažinto nevykdan?iu veiklos.

71.

Tiesa, kad tuo atveju, kai Rumunijoje PVM apmokestinamas asmuo pirko prekes ar paslaugas iš ?kio subjekto, pripažinto nevykdan?iu veiklos, nesusipažin?s su ?kio subjekt?, pripažint? nevykdan?iais veiklos, s?rašu, šis apmokestinamasis asmuo pažeid? vien? iš nacionalin?s teis?s akt? jam nustatyt? pareig?. Kaip nurodžiau pirmiau, pati tokia pareiga man visiškai neatrodo pernelyg didel?. Manau, jog S?jungos teis? nedraudžia, kad už tokio formalumo pažeidim? b?t? nustatyta atgrasomoji ir šio pažeidimo sunkumui proporcinga sankcija, kuri, pavyzdžiui, gal?t? b?ti taikoma kaip bauda. Ta?iau tokios pareigos ne?vykdydas nereiškia, kalbant apie konkre?ius teis? ? PVM atskait? pagrindžian?ius sandorius, kad apmokestinamasis asmuo negal?jo gauti iš ?kio subjekto, pripažinto nevykdan?iu veiklos, mano pirmiau nurodyt? garantij?, jog šie sandoriai nebus susij? su jokia suk?iavimu mokes?i? srityje ir PVM bus sumok?tas ? valstyb?s biudžet?.

72.

Kad ir kaip b?t?, nenugin?ijama prezumpcija, kuria grindžiami Rumunijos teis?s aktai ir d?l kurios joks apmokestinamasis asmuo negali pateikti jokio ?rodymo, leidžian?io pagr?sti, jog su ?kio subjektu, pripažintu nevykdan?iu veiklos, sudaryti sandoriai atitinka Direktyvoje 2006/112 numatytas s?lygas, kad b?t? galima pasinaudoti teise ? su min?tais sandoriais susijusio PVM atskait?, manau, viršija tai, kas b?tina teis?tiems tikslams pagal min?tus teis?s aktus pasiekti.

73.

Atsižvelgdamas ? pirmiau pateiktus svarstymus, si?lau taip atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo klausimus: Direktyva 2006/112 turi b?ti aiškinama taip, kad ji draudžia tokius nacionalin?s teis?s aktus, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos net tais atvejais, kai nebuvo konstatuota jokio suk?iavimo mokes?i? srityje ir jokio mokestinio pajam? praradimo, sistemingai ir galutinai atsisakoma suteikti teis? ? PVM atskait? apmokestinamajam asmeniui, kuris sumok?jo PVM nuo sandori?, sudaryt? su ?kio subjektu, pagal šiuos teis?s aktus pripažintu „nevykdan?iu veiklos“, nepaisant to, kad atitinkamo ?kio subjektas pripažinimas nevykdan?iu veiklos, grindžiamas suk?iavimo mokes?i? srityje pavojaus buvimu, yra viešai skelbiamas ir lengvai prieinamas visiems apmokestinamiesiems asmenims atitinkamoje valstyb?je nar?je.

D?l Rumunijos vyriausyb?s prašymo apriboti Teisingumo Teismo sprendimo, kuris bus priimtas, poveik? laiko atžvilgiu

74.

Jei Teisingumo Teismas pritart? mano nagrin?jimui, jis tur?t? išspr?sti klausim? d?l Rumunijos vyriausyb?s rašytin?se pastabose pateikto prašymo apriboti Teisingumo Teismo sprendimo, kuris bus priimtas, poveik? laiko atžvilgiu.

75.

Gr?sdoma savo prašym? Rumunijos vyriausyb? vis? pirma nurodo, kad Rumunijos valdžios institucijos veik? s?žiningai. Šis s?žiningumas grindžiamas dviem motyvais. Pirmasis – tai objektyvios abejon?s d?l Teisingumo Teismo jurisprudencijos taikymo srities. Antrasis – tai Komisijos, 2014 m. geguž?s mėn. pri?musios Rumunijos valdžios institucij? atsakym? ? skund?, pateikt? vykstant vadinamajai „ES Pilot“ proced?rai d?l šioje byloje nagrin?jam? nacionalin?s teis?s akt?, veiksmai, kurie leido šioms institucijoms manyti, kad šie teis?s aktai neprieštarauja

S?jungos teisei. Antra, Rumunijos vyriausyb? pabr?žia 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. Rumunijos vyriausyb? mano, kad šios papildomos išlaidos sudaryt? 0,5 % bendro vidaus produkto.

76.

Savo žodžiu pateiktose pastabose Komisija si?lo Teisingumo Teismui atmesti š? prašym?, nes ne?vykdytos jurisprudencijoje nustatytos s?lygos.

77.

Pritariu Komisijos pozicijai.

78.

Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? S?jungos teis?s normos išaiškinimas, kur? pateikia Teisingumo Teismas, ?gyvendindamas SESV 267 straipsniu jam suteiktus ?galiojimus, paaiškina ir patikslina šios normos prasm? ir apimt?, kaip ji turi arba tur?jo b?ti suprantama ir taikoma nuo ?sigaliojimo momento. Iš to išplaukia, kad taip išaiškint? norm? teismas gali ir turi taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir susidariusiems iki tol, kai pagal prašym? d?l išaiškinimo buvo priimtas sprendimas, jei, be kita ko, ?vykdytos s?lygos, leidžian?ios kompetentinguose teismuose reikšti ieškin?, susijus? su šios normos taikymu (26).

79.

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. Tam, kad b?t? galima nustatyti tok? apribojim?, turi b?ti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuot?j? asmen? s?žiningumo ir dideli? sunkum? pavojaus (27).

80.

Šie kriterijai yra kumuliaciniai, tod?l jei vienas iš j? n?ra tenkintas, neb?tina tikrinti, ar tenkintas antrasis (28).

81.

Taip pat primenu, kad Teisingumo Teismas apriboja savo prejudicini? klausim? taikym? laiko atžvilgiu tik labai konkre?iomis aplinkyb?mis, be kita ko, ypa? tuo atveju, kai d?l didelio skai?iaus teisini? santyki?, s?žiningai susiklos?iusi? remiantis teis?tai galiojan?iais laikomais teis?s aktais, egzistuoja sunki? ekonomini? padarini? tikimyb? ir kai paaišk?ja, jog asmenys ir nacionalin?s valdžios institucijos buvo skatinami imtis S?jungos teis?s neatitinkan?i? veism? d?l to, kad S?jungos teis?s nuostat? turinys objektyviai buvo labai neaiškus, o tok? neaiškum? gal?jo paskatinti kit? valstybi? nari? ar Komisijos veiksmai (29).

82.

Šioje byloje manau, kad suinteresuot?j? asmen?, ?skaitant Rumunijos mokes?i? institucijas, s?žiningumo kriterijus n?ra tenkintas.

83.

Dėl Rumunijos vyriausybės nurodytą abejonių – o ne dėl objektyvaus ir didelio netikrumo, kaip jis suprantamas pagal teismo praktiką, – susijusių su Sąjungos teisės aiškinimu, pažymėtina, kad nors iš tikrųjų situacija pagrindinėje byloje kiek skiriasi nuo Teisingumo Teismo anksčiau nagrinėtų bylų, kaip buvo priminta pirmiau, apmokestinamiesiems asmenims taikomas atsisakymas suteikti teisę PVM atskaitai – tai bendros PVM sistemos pagrindinio principo išimtis, kurios teisėtumas pagal suformuotą jurisprudenciją pripažįstamas tik ypatingomis aplinkybėmis. Nors ši jurisprudencija per paskutinius metus buvo patikslinta, į pagrindžiantys principai egzistuoja jau seniai; kad ir kaip būtų, jie egzistavo iki 2017 m. sausio 1 d. – Rumunijos įstojimo į Europos Sąjungą datos (30). Todėl, jei reikėtų pripažinti objektyvaus ir didelio netikrumo situacijos buvimą, ši situacija būtų neginytinai susiklosčiusi ne dėl Sąjungos teisės nuostatų taikymo srities, o dėl to, kad Rumunija paliko galioti šioje byloje nagrinjamus teisės aktus ir įstojusi į Europos Sąjungą.

84.

Tai, kad Komisija užbaigė procedūrą „ES Pilot“, šio vertinimo nekeičia.

85.

Ši neoficiali procedūra, kurią Komisija vedė priimdama komunikatą „Rezultatą siekianti Europa – [Sąjungos] teisės taikymas“ (31), apima Komisijos ir valstybių narių savanorišką bendradarbiavimą, kuriuo apskritai siekiama patikrinti, ar teisingai taikoma Sąjungos teisė, ir kartu ankstyvame etape išspręsti dėl šio taikymo kylančius klausimus. Nors per šią procedūrą tegali būti prašoma pateikti duomenų arba informacijos, daugeliu atvejų ji siekiama, kiek įmanoma išvengti procedūros dėl įsipareigojimų nevykdymo pagal SESV 258 straipsnį (32). Tačiau pats tokios neoficialios procedūros, kurios Sutarčių nuostatos visiškai nereglamentuoja, užbaigimas visiškai neatima iš Komisijos galimybės pradėti oficialią procedūrą pagal SESV 258 straipsnį. Kad ir kaip būtų, vien Komisijos elgesiu negali būti grindžiami valstybės narės teisėti lūkesčiai dėl jos nacionalinės teisės aktų atitikties Sąjungos teisei, jei, kaip šioje byloje, iš jurisprudencijos matyti, jog nėra objektyvaus ir didelio netikrumo dėl Sąjungos teisės, šiuo atveju – Direktyvos 2006/112 nuostatų, taikymo srities.

86.

Šiomis aplinkybėmis siūlau Teisingumo Teismui atmesti Rumunijos vyriausybės prašymą, kuriuo siekiama, kad Teisingumo Teismas apribotų savo sprendimo, kuris bus priimtas, poveikį laiko atžvilgiu, ir nebūtina nagrinėti kriterijaus dėl sunkių padarinių tikimybės buvimo.

III. Išvada

87.

Atsižvelgdamas į visus pirmiau pateiktus svarstymus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į Curtea de Apel Cluj (Klužo apeliacinis teismas) pateiktus prejudicinius klausimus

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinjamą pagrindinėje byloje, pagal kuriuos net tais atvejais, kai nebuvo konstatuota jokio sukčiavimo mokesčio srityje ir jokio mokestinių pajamų praradimo, sistemingai ir galutinai atsisakoma suteikti teisę PVM atskaitai apmokestinamajam asmeniui, kuris sumokėjo PVM nuo sandorių, sudarytų su šio subjekto, pagal šiuos teisės aktus pripažintu „nevykdančiu veiklos“, nepaisant to, kad atitinkamo šio subjekto pripažinimas nevykdančiu veiklos, grindžiamas sukčiavimo mokesčio srityje pavojaus buvimu, yra viešai skelbiamas ir lengvai prieinamas visiems

apmokestinamiesiems asmenims atitinkamoje valstybėje narėje.

(1) Originalo kalba: prancūzų.

(2) OL L 347, 2006, p. 1.

(3) Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2013 m. spalio 24 d. Sprendimų Stoilov ir Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, 38 ir 47 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

(4) Dėl šios suformuotos jurisprudencijos žr., be kita ko, 2016 m. spalio 13 d. Sprendimų Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej ir Petrotel (C-231/15, EU:C:2016:769, 16 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(5) Šiuo klausimu žr., be kita ko, 1994 m. kovo 3 d. Sprendimų Eurico Italia ir kt. (C-332/92, C-333/92 ir C-335/92, EU:C:1994:79, 13 punktas) ir 2010 m. birželio 29 d. Sprendimų E ir F (C-550/09, EU:C:2010:382, 35 punktas). Taip pat žr. mano išvadą šiuo metu nagrinėjamoje byloje Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:79, 21 punktas).

(6) Žr., be kita ko, 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimų Ampafrance ir Sanofi (C-177/99 ir C-181/99, EU:C:2000:470), 2006 m. liepos 6 d. Sprendimų Kittel ir Recolta Recycling (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446), 2012 m. birželio 21 d. Sprendimų Mahagében ir Dávid (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimų Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimų Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), 2013 m. vasario 28 d. Nutartimų Forwards V (C-563/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:125), 2013 m. gegužės 16 d. Nutartimų Hardimpex (C-444/12, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:318), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimų PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimų Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

(7) Žr., be kita ko, 2001 m. spalio 25 d. Sprendimų Komisija / Italija (C-78/00, EU:C:2001:579, 28 punktas), 2012 m. birželio 21 d. Sprendimų Mahagében ir Dávid (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 37 punktas) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimų Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 43 punktas).

(8) Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendimų Mahagében ir Dávid (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 38 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimų Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, 24 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimų PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 26 punktas), 2016 m. liepos 28 d. Sprendimų Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 44 punktas) ir 2016 m. lapkričio 10 d. Nutartimų Signum Alfa Sped (C-446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869, 30 punktas).

(9) Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendimų Mahagében ir Dávid (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 39 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimų Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, 25 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimų PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 27 punktas) ir 2016 m. lapkričio 10 d. Nutartimų Signum Alfa Sped (C-446/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:869, 31 punktas).

(10) Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimų Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, 26 punktas) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimų PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(11) Šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendim? Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, 44 punktas) ir 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendim? Barlis 06– Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, 41 punktas).

(12) Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2016 m. liepos 28 d. Sprendim? Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendim? Barlis 06– Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, 42 punktas) ir 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendim? Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(13) Žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendim? Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, 52 punktas).

(14) Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2016 m. liepos 28 d. Sprendim? Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(15) Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2013 m. sausio 31 d. Sprendim? LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, 59, 60 ir 64 punktai) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 47–50 punktai).

(16) Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 39 ir 40 punktai).

(17) Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 19, 31, 39 ir 42 punktai).

(18) Žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendim? Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, 28–33 punktai).

(19) Kursyvu išskirta mano. Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? Mahagében ir Dávid (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 55 punktas) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendim? Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, 49 punktas).

(20) Žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? Mahagében ir Dávid (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 60 punktas), 2013 m. vasario 28 d. Nutart? Forwards V (C?563/11, neskelbiama Rinkinyje, EU:C:2013:125, 40 punktas), 2013 m. geguž?s 16 d. Nutart? Hardimpex (C?444/12, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:318, 25 punktas) ir 2015 m. liepos 15 d. Nutart? Koela N (C?159/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:513, 47 punktas).

(21) Šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendim? euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, 28 punktas).

(22) Žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? Mahagében ir Dávid (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 61, 62 ir 65 punktai) ir 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendim? Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, 42–44 punktai).

(23) Šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 48 ir 49 punktai ir juose nurodyta teismo praktik?).

(24) Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? Mahagében ir Dávid (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 57 punktas) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendim? Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, 49 punktas). Pažym?tina, kad Teisingumo Teismas nuolat primena, jog vadovaujantis proporcingumo principu iš valstybi? nari? reikalaujama imtis priemoni?, kurios leist? veiksmingai pasiekti numatyt? tiksl?, ta?iau kuo mažiau ribot? S?jungos teis?s aktuose ?tvirtintus tikslus ir principus, kaip antai pagrindin? teis?s ? PVM atskait? princip?; be kita ko, žr.

2012 m. spalio 18 d. Sprendim? Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2017 m. kovo 16 d. Sprendim? Bimotor (C?211/16, neskelbiamas Rinkinyje, EU:C:2017:221, 27 punktas).

(25) Tok? sprendim? gali pagr?sti visiškai teis?tos ekonomin?s priežastys, pavyzdžiui, pasirinktin?s ar išimtin?s paskirstymo sistemos buvimas arba ?kio subjekto, pripažinto nevykdan?iu veiklos, parduodam? preki? ar paslaug? ypatingos savyb?s.

(26) Žr., be kita ko, 2012 m. geguž?s 10 d. Sprendim? Santander Asset Management SGIIC ir kt. (C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 58 punktas), 2012 m. spalio 18 d. Sprendim? Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, 41 punktas) ir 2015 m. sausio 22 d. Sprendim? Balazs (C?401/13 ir C?432/13, EU:C:2015:26, 49 punktas).

(27) 2015 m. sausio 22 d. Sprendimas Balazs (C?401/13 ir C?432/13, EU:C:2015:26, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(28) Žr., be kita ko, 2014 m. vasario 27 d. Sprendim? Transportes Jordi Besora (C?82/12, EU:C:2014:108, 28 punktas) ir 2015 m. sausio 22 d. Sprendim? Balazs (C?401/13 ir C?432/13, EU:C:2015:26, 53 punktas).

(29) Šiuo klausimu žr. 2015 m. sausio 22 d. Sprendim? Balazs (C?401/13 ir C?432/13, EU:C:2015:26, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(30) D?l to, kad teis? ? pirkimo PVM atskait? yra pagrindin? ir iš principo neribojama, žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendim? BP Soupergaz (C?62/93, EU:C:1995:223, 16–18 punktai), o d?l proporcingumo principo laikymosi (ir pažeidimo) kalbant apie priemon?, pagal kuri? sistemingai atsisakoma suteikti teis? ? PVM atskait? tam tikr? apmokestinam?j? asmen? išlaid? kategorij? atžvilgiu, siekiant išvengti suk?iavimo ir mokes?i? vengimo, žr. 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendim? Ampafrance ir Sanofi (C?177/99 ir C?181/99, EU:C:2000:470, 60–62 punktai).

(31) COM(2007) 502 galutinis.

(32) D?l ?vairi? šios proced?ros ypatum? kalbant apie S?jungos teis?s normas, susijusias su galimybe susipažinti su institucij? dokumentais, žr., be kita ko, generalin?s advokat?s E. Sharpston išvad? byloje Švedija / Komisija (C?562/14 P, EU:C:2016:885, 40–54 punktai).