

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

EVGENI TANCHEV IŠVADA,

pateikta 2018 m. gegužės 30 d.(1)

Byla C-664/16

Lucretiu Hadrian Vlad

prieš

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

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba

(*Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinę sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinę sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 167, 168, 178, 179 ir 273 straipsniai – PVM neutralumo principas – Teisė į pirkimo mokesčio atskaitą – Esminiai reikalavimai – Formalūs reikalavimai – Sąskaitų faktūrų nebuvimas“

I. Pavadas

1. Sąskaita faktūra yra pagrindinis apmokestinamojo asmens teisės atskaityti pirkimo PVM pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(2) elementas. Iš tiesų tinkamai išrašyta sąskaita faktūra yra „bilietas“(3), suteikiantis teisę į atskaitą, atsižvelgiant į tai, kad sąskaita faktūra atlieka „draudimo funkciją“ nacionalinei mokesčių institucijai, nes sąskaita faktūra susieja pirkimo mokesčio atskaitą su mokesčio mokėjimu(4).

2. Ar, atsižvelgiant į pagrindinę bylos aplinkybes, nacionalinė mokesčių institucija gali nesuteikti teisės į pirkimo PVM atskaitą, numatytą PVM direktyvoje, tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas jai nepateikia jokių sąskaitų faktūrų?

3. Tai iš esmės yra pagrindinis klausimas, į kurį turėtų atsakyti Teisingumo Teismas, nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinę sprendimą, kurį pateikė *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas, Rumunija). Prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs

teismas mano, kad tai susiję su teisės ? pirkimo mokesčių atskaitų aiškinimu pagal PVM direktyvos 167, 168, 178, 179 ir 273 straipsnius ir atsižvelgiant ? neutralumo ir PVM proporcingumo principus. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar, atsižvelgiant ? pagrindinės bylos aplinkybės, netiesioginis vertinimo metodas, kai teismas nurodo parengti eksperto ataskaitą, yra leistina priemonė pagal Sąjungos PVM teisės aktus, kai nepateikta jokių sąskaitų faktūrų.

4. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, išskyrus tam tikras išimtis, nacionalinės mokesčių institucijos privalo suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti pirkimo mokestį, kaip nustatyta PVM direktyvoje, kai yra vykdyti esminiai reikalavimai, kaip antai numatyti PVM direktyvos 10 antraštinės dalies 1 skyriuje („Teisės ? atskaitų atsiradimas ir apimtis“), net jeigu apmokestinamieji asmenys nevykdo kai kurių formalių reikalavimų, susijusių su šia teise, ?skaitant sąskaitų faktūrų išrašymą(5).

5. Iki šiol suformuota jurisprudencija buvo iš esmės susijusi su tais atvejais, kai yra trūkumų, susijusių su netinkamai išrašytomis sąskaitomis faktūromis(6) arba su kitais aspektais, kurie yra svarbūs siekiant išsiaiškinti, ar tokios sąskaitos faktūros gali būti pateiktos mokesčių institucijoms siekiant atskaityti pirkimo mokestį, kaip antai senaties apribojimo terminas(7). Ši byla suteikia Teisingumo Teismui galimybę nuspręsti, ar tokio požurio reikia laikytis aplinkybėmis, kai apmokestinamasis asmuo nepateikė jokių sąskaitų faktūrų, todėl siūloma tokių rodymų spragą užpildyti eksperto ataskaita.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

6. PVM direktyvos 167 straipsnyje nurodyta:

„Teisė ? atskaitų atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

7. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta:

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

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

8. Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte numatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę ? atskaitų, 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.“

9. PVM direktyvos 179 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisė ? PVM atskaitų įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinų per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visų PVM sumų, ? kurios atskaitų per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę[,] ir ją naudoja pagal 178 straipsnį.“

10. PVM direktyvos 273 straipsnyje nurodyta:

„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 vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles[,] be to, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

B. Rumunijos teisė

11. Pagal *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (statymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas), taikomo nuo 2007 m. sausio 1 d.(8), 145 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies a punktą ir 146 straipsnio 1 dalies a punktą visi apmokestinamieji asmenys turi teisę atskaityti PVM už pirkimus, susijusius su apmokestinamaisiais sandoriais; ši teisė įgyjama tuo momentu, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM. Tam, kad galėtų pasinaudoti teise į mokėtino ar sumokėto PVM atskaitą, apmokestinamasis asmuo turi turėti pagal statymus išrašytas sąskaitas faktūras.

12. *Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003* (Vyriausybės dekretas Nr. 44/2004, patvirtinantis išsamias statymo Nr. 571/2003 įgyvendinimo taisykles), taikomo nuo 2007 m. sausio 1 d.(9), 46 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Mokesčio atskaitą pateisinti gali tik Mokesčių kodekso 146 straipsnio 1 dalyje nurodyti originalūs dokumentai arba kiti dokumentai, kuriuose nurodyta bent Mokesčių kodekso 155 straipsnio 5 dalyje apibrėžta informacija, išskyrus supaprastintas sąskaitas faktūras, nurodytas 78 punkte. Pamentus, praradus ar sunaikinus pagrindžiančio dokumento originalą, asmuo, norintis pasinaudoti teise į atskaitą, turi kreiptis į tiekįjį ar teikįjį dėl sąskaitos faktūros kopijos, ant kurios turi būti nurodyta, kad tai kopija, pakeičianti originali sąskaitą faktūrą.“

III. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

13. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad L. H. Vėdan (toliau – ieškovas) yra Rumunijos pilietis, vykdomas nekilnojamojo turto plėtojimo veikla.

14. Ieškovas, kaip fizinis asmuo, nuo 2006 m. birželio 6 d. iki 2008 m. rugsėjo 8 d. pasistatė 90 butų gyvenamąjį kompleksą. Jis buvo žemės sklypas, dėl kurio jau buvo parengti urbanistiniai sektoriniai vienbutių namų statybos planai, savininkas.

15. 2006 m. ieškovas sudarė 29 sklypų ir pastatų pardavimo sandorius, iš kurių 17 buvo sudaryta iki 2006 m. rugpjūčio 1 d.

16. Nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. ieškovas sudarė 70 nekilnojamojo turto pardavimo sandorių, susijusių su naujų pastatų pardavimu, o nuo 2008 m. iki 2009 m. jis pardavė žemę statybai. Bendra sandorių vertė buvo 19 234 596 Rumunijos lėjų (RON).

17. Kadangi ieškovo apyvarta 2006 m. birželio viršijo neapmokestinamą 200 000 RON ribą, *Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba* (Albos valstybės finansų generalinė direkcija) nusprendė, kad ieškovas turi pareigą įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas.

18. 2011 m. sausio 26 d. mokesčių institucijos ieškovas įregistravo kaip PVM mokėtoją. Jis tapo apmokestinamuoju asmeniu, privalančiu mokėti PVM nuo 2006 m. rugpjūčio 1 d.

19. 2011 m. sausio 28 d. Albos valstybės finansų generalinė direkcija pateikė ieškovui pranešimą apie mokesčio dydį už laikotarpį nuo 2006 m. rugpjūčio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. (toliau – pranešimas). Pranešime nurodyta mokėtina PVM suma (3 071 069 RON), delspinigiai (2 476 864 RON) ir periodinės baudos (460 660 RON), iš viso – 6 008 593 RON.
20. Ieškovas apskundė pranešimą pateikdamas administracinį skundą. 2011 m. rugpjūčio 19 d. sprendimu (toliau – sprendimas) *Direcția Generală de Soluționare Contestații* (Skundų nagrinėjimo generalinė direkcija) iš dalies panaikino pranešimą ir nurodė mokesčio institucijai perskaityti tam tikrus sandorius, todėl perskaitytus nurodyta, kad iš viso ieškovas turi sumokėti 5 735 741 RON.
21. Ieškovo skundas, pateiktas dėl šių dviejų sprendimų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, buvo atmestas 2013 m. sprendimu.
22. Ieškovas pateikė kasacinį skundą dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendimo *Înalta Curte de Casa și Justiție* (Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas, Rumunija) (toliau – Aukščiausiasis Teismas). 2014 m. gruodžio 3 d. sprendimu Aukščiausiasis Teismas patenkino ieškovo kasacinį skundą ir grąžino bylą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nagrinėti iš naujo.
23. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad savo sprendime Aukščiausiasis Teismas nusprendė, kad ieškovas įgijo apmokestinamojo asmens statusą 2006 m. rugpjūčio 1 d., o jo sudaryti žemės sklypų pardavimo sandoriai, butų pastatų statyba ir vėlesnis jų pardavimas buvo ekonominė veikla.
24. Be to, dėl teisės į atskaitą Aukščiausiasis Teismas nusprendė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas padarė teisės klaidą, nes, nors sprendime jis aiškiai nurodė, kad ieškovas, kurį kaip PVM mokėtoją įregistravo mokesčio institucijos, neginčytinai turi tokią teisę, nusprendė, kad jis negali pasinaudoti dviejų ekspertų ataskaita išvadomis tik dėl to, kad ieškovas nepateikė originalių prekių ir nesuteikė paslaugų, susijusių su parduotais pastatais, pirkimo dokumentų, nors bylą iš esmės nagrinėjus teismas žinojo, jog nėra originalių dokumentų nuo pat jo nagrinėjamos bylos pradžios.
25. Aukščiausiojo Teismo teigimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, nenurodęs motyvų, atmetė ieškovo argumentus, nes statant pastatus jis nebuvo registruotas kaip PVM mokėtojas, todėl neprivalėjo saugoti PVM mokėjimų paslaugų teikėjams ir darbų vykdytojams apskaitos dėl galimybės pasinaudoti teise į šio mokesčio atskaitą ateityje, taip pat argumentą, kad jo sumokėta tiekėjams ir teikėjams PVM suma viršija sumą, kurią nustatė mokesčio institucijos kaip mokėtiną už nekilnojamojo turto sandorius.
26. Aukščiausiasis Teismas taip pat nusprendė, kad atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui suteiktą aktyvų vaidmenį jis turėjo galimybę prašyti, kad ieškovas pateiktų papildomą rodymą, kad būtų tinkamai įvertinta, ar ieškovo atveju buvo pareiga rodyti teisę į PVM atskaitą naudojant tik originalius tai patvirtinančius dokumentus, o gal naudojant kitus dokumentus, taip įgyvendinant realaus ekonominio sandorio principą ir išvengiant per didelio formalumo. Aukščiausiasis Teismas pažymėjo, kad bylai spręsti būtų naudinga, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas dar kartą įvertintų poreikį parengti ekspertų ataskaitas remiantis visais pateiktais dokumentais.
27. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išreiškė abejones, ar toks nekilnojamojo turto plėtotojas, kaip ieškovas, kuris iš anksto neužsitikrino, kad aptariami sandoriai nebus apmokestinami PVM, kuris

pats nebuvo ?siregistrav?s kaip apmokestinamasis asmuo, nors tur?jo toki? pareig? pagal tuo metu galiojusius teis?s aktus nuo 2006 m. rugpj??io 1 d., ir kuris neved? apmokestinamiesiems asmenims privalomos apskaitos, turi teis? atskaityti PVM, susijus? su pinig? srautais, investuotais ? pastat? statyb?, tokiu atveju, kai, nors pastatai egzistuoja ir yra perduoti pirk?jams, ieškovo turim? patvirtinan?i? dokument? (b?tent kvit?, nes tuo metu fiziniai asmenys netur?jo pareigos i?rašyti s?skait? fakt?r?), kurie n?ra s?skaitos fakt?ros, negalima ?skaityti ir j? nepakanka teis?s ? atskait? apim?iai nustatyti.

28. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? ieškovas gali pasinaudoti teise ? atskait? tuo atveju, kai jis negali ?rodyti, kad yra ?vykdytos s?lygos, nustatytos PVM direktyvos, kuri perkelta ? Rumunijos teis? ?statymo Nr. 571/2003 146 straipsnio 1 dalies a punktu, 178 straipsnyje, atsižvelgiant ? tai, kad ieškovas neturi s?skait? fakt?r?. Tuo atveju, jeigu teise ? atskait? pasinaudoti galima, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat klausia, ar, siekiant nustatyti teis?s ? atskait? apimt?, pagal S?jungos teis? leistina ir tinkama pasinaudoti netiesioginiu vertinimu (teismo nurodyta parengti ekspert? ataskait?), kur? atlikt? nepriklausomas ekspertas, remdamasis darb? apimtimi, tokiu atveju, kai prek? (statybini? medžiag?) tiekim? ir paslaug? (pastat? statybos darb?) teikim? atlieka apmokestinamieji asmenys.

29. Šiomis aplinkyb?mis *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas, Rumunija) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyv? 2006/112 bendrai ir konkre?iai jos 167, 168, 178, 179 ir 273 straipsnius ir proporcingumo ir neutralumo principus galima aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris atitinka esminius teis?s ? PVM atskait? reikalavimus, gali pasinaudoti teise ? atskait? tuo atveju, kai konkre?iomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, jis negali pateikti sum?, sumok?t? už ?sigyt? prek? tiekim? ir paslaug? teikim?, ?rodym? – konkre?iai s?skait? fakt?r??

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? teigiamas, ar Direktyv? 2006/112 ir proporcingumo ir neutralumo principus galima aiškinti taip, kad netiesioginis vertinimo metodas (teismo nurodyta parengti eksperto ataskaita), taikytas nepriklausomo eksperto ir pagr?stas statybos darb? apimtimi, nurodyta eksperto ataskaitoje, yra leistina ir tinkama priemon? nustatyti teis?s ? atskait? apimt? tuo atveju, kai prek? (statybini? medžiag?) tiekim? ir paslaug? (pastat? statybos darb?) teikim? atlieka PVM mok?tojai?“

30. Rašytines pastabas Teisingumo Teismui pateik? apeliantas, Rumunijos vyriausyb? ir Komisija. Visos šios šalys dalyvavo 2018 m. sausio 31 d. teismo pos?dyje.

IV. Vertinimas

31. Darau išvad?, kad, atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos aplinkybes, PVM direktyvos 167, 168, 178 ir 226 straipsnius, tinkamai atsižvelgiant ? PVM neutralumo ir proporcingumo principus, reikia aiškinti kaip draudžian?ius naudotis teise ? atskait? tam apmokestinamajam asmeniui, kuris neturi s?skait? fakt?r? arba kit? tinkam? dokument?, patvirtinan?i? jo teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM. Toks apmokestinamasis asmuo negali remtis vien teismo paskirtu ekspertu, siekdamas apskai?iuoti prek? (statybini? medžiag?) tiekimo ir paslaug? (pastat? statybos darb?) teikimo vert?.

32. Mano analiz? suskirstyta ? tris dalis. Pirmoje dalyje apibendrinsiu pagrindin?s bylos šali? pastabas, pateiktas Teisingumo Teismui. Antroje dalyje pateiksiu kelias preliminaras pastabas. Trečioje dalyje atsakysiu ? prejudicinius klausimus(10).

A. Šalių pastabos

33. Ieškovas atkreipia dėmesį į tai, kad Aukščiausiasis Teismas nepareigojo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą apskaičiuoti ieškovo mokestiniussipareigojimus pripažįstant jo teisę į pirkimo mokesčio atskaitą.
34. Dėl pirmojo klausimo ieškovas pabrėžia, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir ji iš esmės negali būti ribojama. Teisė į atskaitą nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai(11).
35. Be to, ieškovas pažymi, kad pagal suformuotą jurisprudenciją teisė į atskaitą yra pagrindinis bendrosios PVM sistemos principas. Šios sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančią ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pačiai šiai veiklai būtų taikomas PVM. Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu yra vykdyti esminiai reikalavimai, net ir tuomet, jeigu apmokestinamieji asmenys nevykdė kai kurių formalių reikalavimų(12).
36. Taigi, kai vykdomi visi esminiai PVM atskaitos reikalavimai, ši teisė negali būti ribojama būtinybės laikytis formalių sąlygų.
37. Apeliantas tvirtina, kad jo padėtis yra analogiška tai, kurią Teisingumo Teismas nagrinėjo Sprendime *Salomie i Oltean*(13), kur formalių sąlygų nesilaikymas nebuvo laikomas teisės į PVM atskaitą praradimo priežastimi. Ieškovas teigia, kad atsižvelgiant į bylos aplinkybes, kai esminiai reikalavimai yra vykdyti, sąskaitos faktūros yra tik formalus reikalavimas, dėl kurio neturėtų būti trukdoma pasinaudoti teise į atskaitą.
38. Galiausiai apeliantas pažymi, kad byloje *Reisdorf*(14) Teisingumo Teismas nusprendė, kad, nesant konkrečių taisyklių, reglamentuojančių teisės į pirkimo mokesčio atskaitą rodymus, valstybės narės gali reikalauti, kad būtų pateikti sąskaitų faktūrų originalai, siekiant nustatyti tokią teisę, taip pat tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo jau nebeturi sąskaitų faktūrų originalų, jos turi teisę priimti kitus rodymus, patvirtinančius, kad sandoris, dėl kurio prašoma atskaitos, iš tikrųjų vyko(15).
39. Apeliantas teigia, kad jis yra tokioje pačioje situacijoje, kaip ir ta, kurią Teisingumo Teismas nagrinėjo byloje *Reisdorf*. Apeliantas pabrėžia, kad pagrindinėje byloje kalbama ne apie tai, ar jis turi teisę į pirkimo mokesčio atskaitą, o daugiau apie tai, kaip vertinti šios teisės apimtį.
40. Dėl antrojo klausimo apeliantas teigia, kad teismo paskirto eksperto ataskaita yra vienintelis objektyvus rodinėjimo priemonė, kuri gali būti naudojama siekiant nustatyti jo teisę į atskaitą, nes ji užkerta kelią bet kokiam sukiaivimui ar žalai valstybės biudžetui. Kreipimasis į ekspertą suteiktas visas garantijas, būtinas objektyviai ir profesionaliai nustatyti atskaitytino pirkimo PVM sumą.
41. Rumunijos vyriausybė laikosi priešingos nuomonės.
42. Kiek tai susiję su pirmuoju prejudiciniu klausimu, Rumunijos vyriausybė pažymi, be kita ko, kad pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM, o remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija teisė į PVM už nagrinjamąs prekes ir paslaugas atskaitą turi turėti tiesioginę ir nedelsiant atsirandantį ryšį su

apmokestinamaisiais sandoriais(16). Pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą, kad galėtų gyvendinti savo teisę atskaiti, apmokestinamasis asmuo privalo turėti sąskaitą faktūrą, išrašytą pagal PVM direktyvos 266 straipsnį(17), arba kitą dokumentą, kuris, vadovaujantis valstybės narės nustatytais kriterijais, laikomas pakeičiančiu sąskaitą faktūrą(18). Sąskaitos faktūros leidžia administracijoms institucijoms patikrinti, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo yra sumokėjęs mokestį(19) ir ar pateisina sąskaitos faktūros gavėjo teisę atskaiti(20).

43. Rumunijos vyriausybė pripažįsta, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė perkimo PVM atskaiti, jeigu yra vykdyti esminiai reikalavimai, net ir tuomet, jeigu apmokestinamieji asmenys nevykdė kai kurių formalių reikalavimų. Kai mokesčių institucija turi duomenis, kurių reikia nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip nagrinėjamoji prekė, turi prievolę mokėti PVM, ji negali nustatyti, kiek tai susiję su apmokestinamojo asmens teise atskaityti šį mokestį, papildomą sąlygą, galinčią naudoti šią teisę padaryti neįmanomą(21).

44. Vis dėlto Teisingumo Teismo jurisprudencijoje numatyta išimtis, kuri yra reikšminga nagrinėjant pagrindinį bylą. Ji yra susijusi su atvejais, kai formalių reikalavimų nevykdymas užkerta kelią pateikti neginjamus rodymus, kad esminiai reikalavimai yra vykdyti(22).

45. Anot Rumunijos vyriausybės, būtų toks atvejis yra nagrinjamas pagrindinėje byloje. Sąskaitą faktūrą arba bet kokią kitą tinkamą dokumentą neturėjimas neleidžia rodyti, kad esminiai reikalavimai dėl teisės mokesčio atskaiti yra vykdyti(23).

46. Rumunijos vyriausybė teigia, kad PVM direktyvos 178 straipsnio a dalyje esantis reikalavimas, kad mokesčių mokėtojas turėtų sąskaitas faktūras, patvirtinančias teisę atskaityti perkimo PVM, yra taikytinas pagrindinėje byloje(24) ypač tais atvejais, kai tokia sąskaitą faktūrą neturėjimas yra susijęs tik su apelianto pasyvumu. Pagal PVM direktyvos 242 straipsnį kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarko detalią apskaitą tokiu būdu, kad būtų galima nustatyti prievoles, susijusias su PVM, o mokesčių institucijos galėtų patikrinti, kaip jos vykdomos(25).

47. Rumunijos vyriausybė teigia, kad jos pozicija atitinka fiskalinio neutralumo principą. Ji atkreipia dėmesį į tai, kad proporcingumo principas leidžia valstybėms narėms, vadovaujantis PVM direktyvos 273 straipsniu, nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui. Tačiau priemonės, kurias valstybės narės gali taikyti pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti tinkamą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui(26). Bet kuriuo atveju Rumunijos institucijos, vadovaudamosi PVM direktyvos 273 straipsniu, nėra reikalavusios, kad apeliantas vykdytų kitas prievoles nei tos, kurios nustatytos PVM direktyvos 178 straipsnio a dalyje.

48. Dėl antrojo klausimo Rumunijos vyriausybė pažymi, kad sąskaita faktūra yra dokumentas, kuriame pateikiama visa PVM tvarkai taikytina informacija. PVM, kuris gali būti atskaitytas, suma nustatoma ne pagal galutinę pastatytą pastatą vertę, bet pagal kiekvieną sandorą dėl prekių ir paslaugų pirkimo. Netiesioginio vertinimo metodo taikymas pažeistų PVM neutralumo principą.

49. Komisija mano, kad, užduodamas du klausimus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 167, 168, 178 ir 226 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris nėra išsaugojęs sąskaitą faktūrą, patvirtinančią jo teisę PVM, susijusio su prekėmis tiekimu arba paslaugų teikimu, atskaiti, gali rodyti, kad šie sandoriai buvo sudaryti remiantis nacionalinio teismo paskirto eksperto, kuriam pavesta apskaičiuoti nekilnojamojo turto vertę, ataskaita, atsižvelgiant į tai, kad pakankamai ilgas laikotarpis praejo nuo tada, kai sudaryti sandoriai dėl aptariamų naujų pastatų.

50. Kaip ir apeliantas, Komisija taip pat pabrėžė, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė ? atskaitė yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas ir iš esmės negali būti ribojama ir kad ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai(27). Komisija pripažįsta, kad atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančią ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pačiai šiai veiklai būtų taikomas PVM(28).

51. Tačiau Komisija pabrėžia, kad kova su mokesčių vengimu, slėpimu ir sukaviimu yra PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas. Todėl nacionaliniai teismai ir teisminės institucijos turi atsisakyti suteikti teisė ? atskaitę, jei, atsižvelgiant į objektyvius rodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi siekiant sukaviimo arba piktnaudžiavimo tikslų(29).

52. Komisija pripažįsta, kad pagal fiskalinio neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė ? pirkimo PVM atskaitę, jeigu vykdyti esminiai reikalavimai, net ir tuomet, jeigu apmokestinamieji asmenys nevykdė kai kurių formalių reikalavimų(30).

53. Kaip ir Rumunijos vyriausybė, Komisija pabrėžia, kad situacija bus priešinga, jeigu formalių reikalavimų nevykdydamas užkirs kelią pateikti neginėjimus rodymus, kad esminiai reikalavimai yra vykdyti(31).

54. Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto formuluotę, kiek tai susiję su materialiosiomis sąlygomis, kurios turi būti vykdytos, kad atsirastų teisė ? atskaitę, visų pirma suinteresuotasis asmuo turi būti apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekės ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, turi būti naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius pardavimo sandorius ir šios įsigytos prekės ar paslaugos turi būti patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens(32).

55. Teisės ? atskaitę formalių reikalavimai yra tie, kurie reglamentuoja jos įgyvendinimo tvarką ir kontrolę bei gerą PVM sistemos funkcionavimą, kaip antai ir pareigos, susijusios su apskaita, sąskaitų faktūrų išrašymu ir deklaravimu.

56. Iš PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad galima būtų pasinaudoti šia teise ? atskaitę, reikia turėti sąskaitų faktūrą, išrašytą pagal šios direktyvos 226 straipsnį(33).

57. Kaip ir Rumunijos vyriausybė, Komisija atkreipia dėmesį ? tai, kad rekvizitai, kurie pagal PVM direktyvos 226 straipsnį privalo būti nurodyti sąskaitoje faktūroje, tikslas – leisti mokesčių institucijoms atlikti mokėtino mokesčio mokėjimo ir prireikus – teisės ? PVM atskaitę egzistavimo kontrolę. Iš tiesų paslaugos, dėl kurių išrašyta sąskaita faktūra, suteikimo data leidžia kontroliuoti, kada įvyko apmokestinimo momentas, ir tokiu būdu nustatyti šiame dokumente nurodytam sandoriui laiko atžvilgiu taikytinas mokesčių teisės nuostatas(34). Apmokestinamasis asmuo, prašantis PVM atskaitos, turi parodyti, kad atitinka jos gavimo sąlygas(35).

58. Komisija mano, kad, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, mokesčių institucijos neturi informacijos, kuri būtų tinka, siekiant nustatyti, kad esminiai reikalavimai buvo vykdyti. Taip yra todėl, kad, atsižvelgiant į tai, kad kelerius metus iš eilės (nuo 2007 m. iki 2009 m.) apeliantas nebuvo įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas, nesumokėjo PVM, nepranešė apie savo ekonominės veiklos pradžią, nepateikė mokesčių deklaracijos, nekaupė sąskaitų faktūrų ir nesaugojo jų 10 metų, kaip numatyta pagal Rumunijos mokesčių teisės aktus, arba bent jau iki 5 metų senaties termino pabaigos. Išskyrus tai, kad išsaugojo neįskaitomus kvitus, apeliantas nesilaikė

reikalavimo vesti apskait?.

59. Komisija mano, kad b?tina tur?ti galimyb? nustatyti kiekvien? tiek?j? ne tik tam, kad b?t? galima patikrinti s?lygas d?l pirkimo mokes?io atskaitos, bet ir tam, kad nacionalin?s mokes?i? institucijos gal?t? patikrinti apmokestinam?j? asmen? apskait? ir nustatyti, ar n?ra suk?iavimo po?ymi?, susijusi? su pirkimo sandoriais.

60. Komisija primena, kad Teisingumo Teismas yra nusprend?s, jog apskaitos, kuri leist? taikyti PVM ir mokes?i? institucijoms vykdyti jo kontrol?, netvarkymas, taip pat i?rašyt? ir apmok?t? s?skait? fakt?r? neregistravimas gali trukdyti teisingai rinkti š? mokest? ir taip pakenkti geram bendrosios PVM sistemos veikimui(36).

61. Komisija tvirtina, kad b?t? sunku suprasti, kaip ekspertas gal?t? identifikuoti kiekvien? apeliantui ?vykdyt? prek? tiekim? ir paslaug? teikim?, surašydamas ataskait?, kuri prilyginama ?tikinamiems ?rodymams, susijusiems su esminiais reikalavimais d?l teis?s ? atskait?. Nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateikta informacija, kuri? kaip ?vertinimus savo ataskaitose nurod? ekspertai. Vis d?lto iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto teksto, kuriame PVM atskaita taikoma tiek?j? sandoriams, negalima daryti išvados, kad apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise ? atskait? remdamasis tokiais ?vertinimais. Komisija primena, kad iš suformuotos jurisprudencijos matyti, jog PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokest?, tiesiogiai taikom? ?vairi? kainos sudedam?j? dali? išlaidoms(37). Taigi statybin?s medžiagos ir statybos paslaugos, kurias apeliantui patiek? ir suteik? jo tiek?jai ir teik?jai, turi b?ti atskirtos nuo pastat? vert?s, buvusios tuo metu, kai buvo rengiama ekspert? atskaita, o tai reiškia 10 met? laikotarp? pagrindin?je byloje.

B. Preliminarios pastabos

62. Pirma, pagal suformuot? jurisprudencij? Teisingumo Teismas turi jurisdikcij? aiškinti S?jungos teis?s nuostatas tik tiek, kiek tai yra susij? su j? taikymu naujojoje valstyb?je nar?je nuo jos ?stojimo ? Europos S?jung? dienos(38). Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos aiškinti S?jungos PVM direktyv?, kai nagrin?jamas mokes?io surinkimo laikotarpis yra iki valstyb?s nar?s ?stojimo ? Europos S?jung? dienos(39).

63. Šioje byloje gin?ijamo mokes?io vertinimas apima laikotarp? nuo 2006 m. rugpj??io 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. Vadinas, Teisingumo Teismas turi jurisdikcij? aiškinti S?jungos teis?s nuostatas d?l j? taikymo pagrindin?je byloje nuo Rumunijos ?stojimo ? Europos S?jung? dienos, t. y. nuo 2007 m. sausio 1 d., ir tod?l 2006 m. rugpj??io 1 d.–2006 m. gruodžio 31 d. laikotarpis ? min?t? laikotarp? šiuo atveju nepatenka.

64. Antra, tiek, kiek apelianto rašytin?se pastabose (šios išvados 33 punktas) yra nurodoma, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?t? taikyti Aukš?iausiojo Teismo sprendim? ir ?vertinti apelianto teis? ? pirkimo PVM atskait? pagal ekspert? ataskaitas, o ne remtis SESV 267 straipsniu ir aiškinti atitinkamas S?jungos teis?s nuostatas, darau nuorod? ? savo pastabas išvadoje byloje *C.K. ir kt.*(40). Ten pažym?jau, kad byloje *Križan ir kt.*(41) Teisingumo Teismas nusprend?, jog nacionalin?s teis?s norma, pagal kuri? aukštesn?s instancijos teismo vertinimai privalomi kitam teismui, negali atimti iš šio teismo galimyb?s Teisingumo Teismui pateikti klausim? d?l ES teis?s, susijusios su tokiais vertinimais, išaiškinimo(42).

65. Tre?ia, sutinku su Komisijos pateiktais argumentais, kad abu prejudicinius klausimus galima nagrin?ti kartu. Mano nuomone, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar PVM direktyvos 167, 168, 178 ir 226 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad apmokestinamajam asmeniui, kuris n?ra išsaugoj?s s?skait? fakt?r?, patvirtinan?i? jo teis? ? PVM, susijusio su prek? tiekimu ar paslaug? teikimu, atskait?, gali ?rodyti, kad šie sandoriai

vyko, remdamasis ataskaita, kuri? pareng? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo paskirti ekspertai tam, kad ?vertint? statybos medžiag? ir darbo, susijusi? su pastato statyba, vert?, atsižvelgiant ? tai, kad pakankamai ilgas laikotarpis pra?jo nuo tada, kai sudaryti sandoriai d?l aptariam? nauj? pastat?.

66. Dabar, remdamasis šiuo pagrindu, atsakysiu ? pateiktus klausimus.

C. Si?lomas atsakymas ? prejudicinius klausimus

67. Iš karto atmetu apelianto argumentus, kad situacija, kurioje jis atsid?r?, gali b?ti prilyginta tai, kuri? Teisingumo Teismas nagrin?jo sprendimuose *Salomie ir Oltean*(43) ir *Reisdorf*(44).

68. Byloje *Salomie ir Oltean* buvo nagrin?jamas klausimas d?l PVM taikymo nekilnojamojo turto pardavimo sandoriams, vykdytiems Rumunijoje 2009 m. Nuo 2007 m. iki 2009 m. ieškovai min?toje byloje vykd? ?vairius nekilnojamojo turto sandorius, kurie nebuvo deklaruoti kaip apmokestinami PVM, ta?iau mokes?i? administratorius, atlik?s patikrinim?, pateik? pranešimus apie mok?tin? PVM, d?l to tarp ieškov? ir nacionalinio mokes?i? administratoriaus kilo teisinis gin?as(45).

69. Savo sprendime Teisingumo Teismas nusprend?, jog nors nacionalin?s mokes?i? institucijos sistemai neapmokestino PVM nekilnojamojo turto sandori?, iš ties? pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? tokia praktika negali atitinkamiems mokes?i? mok?tojams suteikti konkre?i? garantij?, kad PVM netaikomas nekilnojamojo turto sandoriams. Atsižvelgiant ? nagrin?jamo nekilnojamojo turto sandorio, kuris apima keturi? pastat?, kuriuose iš viso yra 130 but?, statyb? ir pardavim?, mast?, atsargus ir nuovokus ?kio subjektas negali pagr?stai spr?sti apie tokio sandorio neapmokestinim? PVM, negav?s ar bent jau nepaband?s gauti aiškaus užtikrinimo šiuo klausimu iš kompetentingos nacionalin?s mokes?i? institucijos(46).

70. Vis d?lto pagrindin?je byloje nekyla klausimo d?l teis?t? l?kes?i? pažeidimo. Iš ties? Teisingumo Teismo argumentai Sprendime *Salomie ir Oltean* d?l atsargaus ir nuovokaus ?kio subjekto gali b?ti laikomi kaip patvirtinantys Rumunijos vyriausyb?s ir Komisijos, o ne apelianto pozicij?.

71. Teisingumo Teismo sprendime *Salomie and Oltean* taip pat buvo nagrin?jamas klausimas, ar PVM direktyva draudžia nacionalinius teis?s aktus, kuriais atsisakoma suteikti teis? ? atskait? „tik d?l to“, kad asmuo, vykdydamas PVM apmokestinamuosius sandorius, nebuvo ?registruotas kaip PVM mok?tojas. Ta?iau ?registravimas PVM tikslais n?ra reikšmingas elementas pagrindin?je byloje(47).

72. Panašiai nuo pagrindin?s bylos aplinkybi? skiriasi ir byla *Reisdorf* (48).

73. Min?toje byloje mokes?i? mok?tojui nebuvo suteikta teis?s ? atskait?, nes jis pateik? ?vairi? s?skait? fakt?r? kopijas, o ne originalus(49). Tod?l byla buvo susijusi su klausimu, ar reikalavimas saugoti s?skait? fakt?r? kaip ?rodym? d?l pasinaudojimo teise ? atskait?, kaip tuo metu buvo numatyta 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas(50) 18 straipsnio 1 dalies a punkte, leidžia valstyb?ms nar?ms laikyti s?skaita fakt?ra ne tik dokumento original?, bet ir kitus dokumentus, pavyzdžiui, kopij?, dublikat? arba fotokopij?, ir ar apmokestinamajam asmeniui, kuris nebeturi s?skaitos fakt?ros originalo, gali b?ti leidžiama ?rodyti savo teis? ? pirkimo mokes?io atskait? kitomis priemon?mis.

74. Tod?l byloje *Reisdorf* nagrin?jamas pasi?lymas, kad apmokestinamajam asmeniui, kuris

nebeturi s?skait? fakt?r?, b?t? leista pateikti „kitus ?tikinamus ?rodymus“, kad sandoris, d?l kurio prašoma atskaitos, iš tikr?j? ?vyko(51). Ji nesusijusi su ekspert? ataskait? vaidmeniu šiame procese.

75. Kalbant apie Teisingumo Teismo jurisprudencij? d?l formali? reikalavim?, susijusi? su s?skait? fakt?r? išrašymu, reikia pasakyti, kad Teisingumo Teismas patvirtino teis? ? mokes?io atskait? nusta?ius aplinkybes, susijusias su ?vairiais tr?kumais s?skaitoje fakt?roje. Vis d?lto šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismo jurisprudencijoje n?ra aiškos nuomon?s apie s?skait? fakt?r? nebuvim? apskritai(52) arba apie kitus patvirtinan?ius dokumentus.

76. Pavyzdžiui, byloje *Uszodaépít?*(53) buvo nagrin?jamas s?skait? fakt?r? turinio keitimo ir papildomos deklaracijos teikimo klausimas. Byloje *PolSKI Trawertyn*(54) nagrin?tas klausimas d?l s?skaitos fakt?ros, kuri išrašyta iki bendrov?s ?registravimo PVM tikslais b?sim? šios bendrov?s nari? vardu. Byloje *Idexx LaboratoriesItalia*(55) buvo nagrin?jama situacija, kai apmokestinamasis asmuo ne?trauk? ? PVM registr? tam tikr? s?skait? fakt?r? per atvirkštinio apmokestinimo proced?r?(56). Byla *Senatex* buvo susijusi su s?skaitos fakt?ros taisymu(57).

77. Savo išvadoje byloje *Vámos*(58) generalinis advokatas N. Wahl pažym?jo, kad „tais atvejais, kai Teisingumo Teismas nesilaik? formalaus poži?rio, buvo siekiama užtikrinti, kad, nepaisant apmokestinamojo asmens padarytos *neesmin?sproced?rin?sklaidos*, sandoriai vis tiek b?t? apmokestinami pagal j? objektyvius požymius. Kai n?ra griežtai laikomasi formali? reikalavim?, valstyb?s nar?s negali už tai bausti taip, kad kilt? pavojus sistemos neutralumui, pavyzdžiui, b?t? skirtingai vertinamos konkuruojan?ios ?mon?s arba pagrindin?s PVM direktyvos nuostatos tapt? neveiksmingos.(59)“

78. Taip pat pabr?žiu, kad pagal PVM direktyvos 242 straipsn? kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskait? – pakankamai išsam?, kad pagal j? b?t? galima taikyti PVM, o jo taikym? gal?t? patikrinti mokes?i? institucijos. Šios direktyvos 244 straipsnyje taip pat reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys užtikrint?, kad b?t? saugomos j? išrašyt? ir gaut? s?skait? fakt?r? kopijos. Be to, pagal tos pa?ios direktyvos 250 straipsnio 1 dal? apmokestinamieji asmenys privalo pateikti PVM deklaracij?, kurioje b?t? nurodyta visa informacija, reikalinga valstybei mok?tinam mokes?iui apskai?iuoti(60).

79. Iš tikr?j? Teisingumo Teismo jurisprudencija nekliudo valstyb?ms nar?ms apskaitos nevedimo laikyti mokes?i? vengimu(61).

80. Pagrindin?je byloje d?l formali? reikalavim? ir pareigos išsaugoti s?skaitas fakt?ras nesilaikymo buvo atsisakyta suteikti teis? ? atskait?, nes d?l formali? reikalavim? pažeidimo negalima pateikti tiksli? ?rodym?, kad ?vykdyti esminiai reikalavimai(62). Be to, atsisakymas suteikti teis? ? atskait? taip pat priklauso nuo to, kad n?ra duomen?, b?tin? siekiant nustatyti, jog esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, o ne nuo formali? reikalavim? nesilaikymo(63). Atsižvelgiant ? generalinio advokato išvadoje neseniai pateiktas pastabas, „visiškai logiška“ atsisakyti leisti pasinaudoti teise ? atskait?, jei toki? reikalavim? pažeidimas „yra toks didelis, kad tampa ne?manoma arba pernelyg sud?tinga patikrinti, ar ?vykdyti esminiai teis?s ? atskait? reikalavimai“(64).

81. Taigi, pagrindin? byla atspindi vien? iš dviej? išim?i? d?l turinio pirmenyb?s prieš form? ir dalyvavimo mokes?i? sl?pime(65).

82. Tod?l, nors ir negalima atmesti galimyb?s, kad tokios aplinkyb?s gali susiklostyti, kai esmin?s s?lygos d?l pirkimo mokes?io atskaitos gal?t? b?ti nustatytos remiantis nepriklausom? ekspert? ataskaitomis neturint s?skait? fakt?r? ir š? klausim? tur?t? patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas(66), toki? aplinkybi?, mano nuomone, pagrindin?je byloje

nekyla.

83. Jurisprudencijoje pritariama Rumunijos vyriausybės ir Komisijos pateiktiems argumentams, kad apelianto minimalaus rėpastingumo stoka, susijusi su atitinkamų sųskaitų faktų neišsaugojimu pirkimo mokesųio atskaitos tikslu, yra veiksnys, ų kurų reikia atsiųzelgti(67). Išsakydamas nuomonę dėl vųlavimo aspekto, Teisingumo Teismas yra nusprendųs, kad valstybųs narųs turi teisę nustatyti pagrųstus apribojimus laiko atųzilgiu dėl teisųs ų pirkimo mokesųio atskaitų teisinio saugumo interesais(68). Faktinųs aplinkybųs pagrindinųje byloje skiriasi nuo Teisingumo Teismo neseniai priimto sprendimo byloje *Volkswagen*(69)keliais pagrindais, visų pirma dėl to, kad toje byloje nebuvo nustatytas ieškovo netinkamas elgesys ir nekilo jokių abejonių, kad ieškovas turųjo teisę ų pirkimo mokesųio atskaitų, o išrašytos sųskaitos sumų buvo galima kiekybiškai ųvertinti(70). Panašiai buvo ir byloje *Biosafe*(71), kurioje nustatyta, kad pirkimo PVM buvo atskaitytinas, nes buvo objektyviai neųmanoma apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise ų atskaitų tol, kol kitas tiekimo grandinųje dalyvaujantis apmokestinamasis asmuo nepatiksline PVM.

84. Svarbiausia tai, jog Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medųžiagoje nųra jokių duomenų, patvirtinanųių, kad, atsiųzelgiant ų 10 metų laikotarpų ir ų sųskaitų faktų ar lygiaverųių dokumentų nebuvimų, ekspertų ataskaita galųjo tiksliai užfiksuoti kiekvienų atitinkamų sandorų, dėl kurio buvo prašoma taikyti pirkimo mokesųio atskaitų.

85. Taigi, tokiomis aplinkybųmis, kokios nagrinųjamos pagrindinųje byloje, mokesųių neutralumo principu negali pagrųstai remtis apmokestinamasis asmuo, kuris ketina kelti grųsmų bendrosios PVM sistemos veikimui dėl nesugebųjimo ilgų laikų išsaugoti dokumentų, reikalaujamų pagal PVM direktyvų(72).

V. Išvada

86. Todėl siųlau Teisingumo Teismui ų *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktus klausimus atsakyti taip:

Remiantis pagrindinųs bylos faktinųmis aplinkybųmis, Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridųtinųs vertųs mokesųio bendros sistemos 167, 168, 178 ir 226 straipsniai turi bųti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris neišsaugojo sųskaitų faktų, patvirtinanųių jo teisę ų pridųtinųs vertųs mokesųio, susijusio su prekų tiekimu ar paslaugų teikimu, atskaitų, negali pateikti ųrodymų, kad šie sandoriai ųvyko, remdamasis ataskaita, kurių parengų prašymų priimti prejudicinų sprendimų pateikusio teismo paskirti ekspertai tam, kad nustatytų statybos medųžiagų ir darbo, susijusio su pastatų statyba, vertų, atsiųzelgiant ų tai, kad pakankamai ilgas laikotarpis praųjo nuo tada, kai sudaryti sandoriai dėl aptariamų naujų pastatų.

1 Originalo kalba: anglų.

2 OL L 347, 2006, p. 1.

3 Generalinio advokato G. Slynn išvada sujungtose bylose *Jeunehomme EGI* (123/87 ir 330/87, EU:C:1998:274, p. 4534).

4 Generalinųs advokatųs J. Kokott išvada byloje *Barlis 06 – Investimentos Imobiliųrios e Turíticos* (Cų516/14, EU:C:2016:101, 34 punktas).

- 5 Žr., pavyzdžiui, 2016 m. liepos 28 d. Sprendim? *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 47 punktas) ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendim? *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 40 ir 41 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 6 Žr., pavyzdžiui, 2010 m. rugs?jo 30 d. Sprendim? *Uszodaépít?* (C?392/09, EU:C:2010:569).
- 7 Žr., pavyzdžiui, 2018 m. balandžio 12 d. Sprendim? *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249).
- 8 Rumunijos oficialusis leidinys, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d., su v?lesniais pakeitimais ir papildymais, nuo 2007 m. sausio 1 d. galiojanti redakcija.
- 9 Rumunijos oficialusis leidinys, I dalis, Nr. 112, 2004 m. vasario 6 d., su v?lesniais pakeitimais ir papildymais, nuo 2007 m. sausio 1 d. galiojanti redakcija.
- 10 Nor??iau atkreipti d?mes? ? tai, kad, kalbant apie preki? ?sigijim? Bendrijos viduje, pagal PVM direktyvos 181 straipsn? valstyb?s nar?s gali leisti apmokestinamiesiems asmenims, kurie neturi s?skaitos fakt?ros, išrašytos pagal 220–236 straipsnius, atskaityti PVM už šias prekes. Tai netaikoma paslaugos gavimo atveju. D?l diskusijos žr. generalin?s advokat?s J. Kokott išvad? byloje *Barlis 06 – Investimentos Imobili?rios e Turíticos* (C?516/14, EU:C:2016:101, 77 punktas).
- 11 Ieškovas nurodo 2012 m. kovo 1 d. Sprendim? *Polski Trawertyn* (C?280/10, EU:C:2012:107, 40 punktas). Taip pat žr., pavyzdžiui, 2018 m. balandžio 12 d. Sprendim? *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendim? *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 12 Šiuo klausimu ieškovas remiasi 2015 m. liepos 9 d. Sprendimu *Salomie ir Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 56–58 punktai). Taip pat žr. naujausi? 2018 m. balandžio 12 d. Sprendim? *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 27, 28 ir 30 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija) ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendim? *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, 28, 30 ir 31 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 13 2015 m. liepos 9 d. sprendimas (C?183/14, EU:C:2015:454).
- 14 1996 m. gruodžio 5 d. sprendimas (C?85/95, EU:C:1996:466).
- 15 1996 m. gruodžio 5 d. Sprendimas *Reisdorf* (C?85/95, EU:C:1996:466, 30 punktas).
- 16 Rumunijos vyriausyb? nurodo 1995 m. balandžio 6 d. Sprendim? *BLP Group* (C?4/94, EU:C:1995:107, 18 ir 19 punktai).
- 17 Atsižvelgdama ? tai, Rumunijos vyriausyb? nurodo, be kita ko, 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 29 punktas). Taip pat žr. naujausi? 2018 m. balandžio 12 d. Sprendim? *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 32 ir 33 punktai).
- 18 Rumunijos vyriausyb? nurodo 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Terra Baubedarf?Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 32 punktas).
- 19 Rumunijos vyriausyb? nurodo 2013 m. sausio 31 d. Sprendim? *Stroy trans* (C?642/11, EU:C:2013:54, 31 ir 32 punktai) ir Sprendim? *LVK* (C?643/11, EU:C:2013:55, 35 ir 36 punktai).

- 20 Rumunijos vyriausybė nurodo 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690; 27 punktas) ir generalinį advokatą J. Kokott išvadą byloje *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (EU:C:2016:101, 34 punktas). Taip pat žr. šios išvados dėl skaitos faktorių reikšmės atskaitant pirkimo PVM 39–36 punktus.
- 21 Rumunijos vyriausybė nurodo, be kita ko, 2012 m. kovo 1 d. Sprendimą *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, 43 punktas).
- 22 Rumunijos vyriausybė nurodo 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 31 punktas) ir 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 39 punktas). Iš naujesnių sprendimų žr. 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 35 punktas).
- 23 Rumunijos vyriausybė nurodo 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *EMS Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 71 punktas) ir 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 39 punktas).
- 24 Rumunijos vyriausybė nurodo 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 40 punktas), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimą *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 47 punktas) ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 25–36 punktai). Iš naujesnių sprendimų žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 32 ir 33 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 25 Rumunijos vyriausybė nurodo 2014 m. vasario 13 d. Sprendimą *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 26 Rumunijos vyriausybė nurodo 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 62 punktas).
- 27 Komisija nurodo 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 26 punktas). Taip pat žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 27 ir 29 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija) ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 28 ir 29 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 28 Komisija nurodo 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 27 punktas). Taip pat žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 30 punktas).
- 29 Dėl sukviavimo Komisija nurodo 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-274/14, EU:C:2015:719, 47 ir 48 punktai). Taip pat žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 36 ir 40 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 30 Komisija nurodo 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 ir 59 punktai).
- 31 Komisija nurodo 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 46 punktas). Taip pat žr. 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 35 punktas).

ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Komisija nurodo 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 28 punktas). Taip pat žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendim? *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendim? *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Komisija nurodo 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendim? *Barlis 06 – Investimentos Imobili?rios e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 41 punktas). Taip pat žr. 2018 m. balandžio 12 d. Sprendim? *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 32–33 punktai).

34 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobili?rios e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 27 ir 30 punktai).

35 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *Barlis 06 – Investimentos Imobili?rios e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, 46 punktas).

36 Komisija nurodo 2016 m. spalio 5 d. Sprendim? *Maya Marinova* (C?576/15, EU:C:2016:740).

37 Komisija nurodo 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 35 punktas).

38 Žr., pavyzdžiui, 2010 m. balandžio 15 d. Sprendim? *CIBA* (C?96/08, EU:C:2010:185, 14 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2017 m. geguž?s 11 d. Sprendim? *Exmitiani* (C?286/16, nepaskelbtas Rink., EU:C:2017:368, 12 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip savo rašytin?se pastabose pažym?jo Rumunijos vyriausyb? ir Komisija.

39 Žr., pavyzdžiui, 2017 m. geguž?s 11 d. Sprendim? *Exmitiani* (C?286/16, EU:C:2017:368, 13 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Generalinio advokato E. Tanchev išvada (C?578/16 PPU, EU:C:2017:108, 34 punktas).

41 2013 m. sausio 15 d. sprendimas (C?416/10, EU:C:2013:8).

42 2013 m. sausio 15 d. Sprendimas *Križan ir kt.* (C?416/10, EU:C:2013:8, 68 punktas).

43 2015 m. liepos 8 d. sprendimas (C?183/14, EU:C:2015:454).

44 1996 m. gruodžio 5 d. sprendimas (C?85/95, EU:C:1996:466).

45 2015 m. liepos 8 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 19–24 punktai).

46 2015 m. liepos 8 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 47–49 punktai).

47 2015 m. liepos 8 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 62–65 punktai).

48 1996 m. gruodžio 5 d. sprendimas (C?85/95, EU:C:1996:466).

49 1996 m. gruodžio 5 d. Sprendimas *Reisdorf* (C?85/95, EU:C:1996:466, 9 punktas).

- 50 OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.
- 51 1996 m. gruodžio 5 d. Sprendimas *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, 29 punktas).
- 52 Norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614) buvo susijęs su situacija, kai apmokestinamasis asmuo negali pateikti savo sąskaitų tam, kad būtų atskaitytas pirkimo mokestis, taigi apmokestinamasis asmuo ketino pateikti trečiosios šalies sąskaitas fakturas šiuo tikslu.
- 53 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimas (C-392/09, EU:C:2010:569).
- 54 2012 m. kovo 1 d. sprendimas (C-280/10, EU:C:2012:107).
- 55 2014 m. gruodžio 11 d. sprendimas (C-590/13, EU:C:2014:2429).
- 56 Norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad sąskaitų faktūrų pateikimo ir pirkimo mokesčio atskaitų pagal atvirkštinio apmokestinimo tvarką reglamentuoja atskiros taisyklės, kurios neturi reikšmės pagrindinei bylai. Žr., pavyzdžiui, 2014 m. vasario 6 d. Sprendimą *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50) ir 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 38 punktas). Taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, 81 ir 82 punktai).
- 57 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691).
- 58 C-566/16, EU:C:2017:895, sprendimas dar nepriimtas.
- 59 Generalinio advokato N. Wahl išvada byloje *Vámos* (C-566/16, EU:C:2017:895, 47 punktas). Išskirta mano.
- 60 Žr., pavyzdžiui, generalinio advokato N. Wahl išvadą byloje *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:213, 32 punktas), sprendimas dar nepriimtas.
- 61 Pavyzdžiui, 2016 m. spalio 5 d. Sprendimas *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Atkreipiamas dėmesys į valstybių narių įsipareigojimus pagal ES sutarties 4 straipsnio 3 dalį, SESV 325 straipsnį ir PVM direktyvos 2 straipsnį, 250 straipsnio 1 dalį ir 273 straipsnį. Žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimą *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 47 punktas).
- 62 Žr., pavyzdžiui, 2017 m. spalio 19 d. Sprendimą *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 42 punktas).
- 63 Žr., pavyzdžiui, 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), kuriame nurodyta, kad „Atsisakymas suteikti teisę į atskaitą taip pat priklauso nuo duomenų, būtinų siekiant nustatyti, jog esminiai reikalavimai yra įvykdyti, nebuvimo, o ne nuo formalių reikalavimų nesilaikymo“.
- 64 Generalinio advokato P. Mengozzi išvada byloje *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:413, 39 punktas). Taip pat žr. 2017 m. kovo 7 d. Sprendimą *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 65 Generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvada byloje *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:204, 80 ir 81 punktai). Taip pat žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendim? *Plöckl* (C?24/15, EU:C:2016:791, 43–46 punktai).
- 66 2018 m. kovo 7 d. Sprendimas *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, 38 punktas).
- 67 Pavyzdžiui, 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204, 47 ir 51 punktai) ir 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, 43 punktas).
- 68 Žr., pavyzdžiui, 2016 m. liepos 28 d. Sprendim? *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 69 2018 m. kovo 21 d. Sprendimas *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2018:204).
- 70 Kaip nurodyta generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvadoje byloje *Volkswagen* (C?533/16, EU:C:2017:823, 69 punktas), kad tai iš ties? buvo pav?luotas PVM mok?jimas.
- 71 2018 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249).
- 72 Žr. pagal analogij? d?l galimyb?s pasinaudoti teise ? atskait? mokes?i? sl?pimo aplinkyb?mis 2016 m. liepos 28 d. Sprendim? *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, 58 punktas).