

62018CC0835

GENERALINIO ADVOKATO

MICHAL BOBEK IŠVADA,

pateikta 2020 m. kovo 26 d. (1)

Byla C-835/18

SC Terracult SRL

prieš

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

(Curtea de Apel Timișoara (Timișoaros apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinę sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinę sprendimą – Apmokestinimas – Direktyva 2006/112/EB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sistema – Atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas – Sėskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto mokesčio patikslinimas – Nepagrįstai sumokėto mokesčio grąžinimas – Sandoriai, susiję su mokestiniu laikotarpiu, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas – Veiksmingumo principas – Mokesčių neutralumas – Sėžiningumas – Piktnaudžiavimas teisėmis – Sukėiavimas mokesčių srityje – Teisinis saugumas“

I. ?vadas

1.

Mokesčių administratorius patikrino apmokestinamąjį asmenį. Nustatęs konkretaus sandorio, kuriame šis apmokestinamasis asmuo veikė kaip tiekėjas, klaidę, mokesčių administratorius pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį ir pareikalavo, kad apmokestinamasis asmuo sumokėtų papildomą pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM). Apmokestinamasis asmuo įvykdė pranešimo apie mokėtiną mokestį reikalavimus ir sumokėjo papildomą PVM.

2.

Vis dėlto vėliau paaiškėjo naujų faktinių aplinkybių, dėl kurių aptariamam sandoriui pritaikyta kitokia apmokestinimo tvarka (atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas). Ar šiomis aplinkybėmis nacionalinis mokesčių administratorius gali atsisakyti leisti apmokestinamajam asmeniui ištaisyti atitinkamas sėskaitas faktūras ir dėl to faktiškai atsisakyti suteikti jam teisę ? mokesčio patikslinimui, nes šios sėskaitos faktūros susijusios su sandoriais, įvykdytais per laikotarpį, dėl kurio buvo atliktas mokestinis patikrinimas, ir apmokestinamasis asmuo tuo metu neginėjo po šio patikrinimo pateikto pranešimo apie mokėtiną mokestį?

II. Teisinis pagrindas

A. ES teis?

3.

Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (2) redakcijos, galiojusios tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos aplinkybės (3), 193 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199b ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

4.

PVM direktyvos 199a straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės gali iki 2018 m. gruodžio 31 d. ne trumpiau kaip dvejimėms metams nustatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas šis tiekimas ar teikimas:

<...>

i) javų ir pramoninių augalų, įskaitant aliejingąsias sėklas ir cukrinius runkelius, kurie, nepakeitus jų pavidalo, paprastai nėra skirti galutiniam vartojimui, tiekimas;

<...>“

5.

Pagal gyvendinimo sprendimą 2011/363/ES Rumunijai buvo leista taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą tam tikriems grąžams, įskaitant rapsus (4). 2014 m. vasario 20 d. Rumunija Komisijai pranešė, kad pagal Direktyvą 2013/43 ji toliau taikys tą mechanizmą tam tikriems grąžams iki 2018 m. gruodžio 18 d.

B. Nacionalinė teisė

6.

Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (įstatyminis dekretas Nr. 92/2003, kuriuo nustatomas Mokestininių ginčų procedūros kodeksas) 7 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius turi teisę savo iniciatyva tirti faktinę situaciją ir gauti bei naudoti visą informaciją ir dokumentus, kurie yra reikalingi siekiant teisingai nustatyti mokesčių mokėtojo mokestiną padėtį, jis taip pat nustato visas kiekvienu atveju svarbias aplinkybes ir jas atsižvelgia.

7.

Pagal Mokestininių ginčų procedūros kodekso 205 straipsnio 1 dalį ir 207 straipsnio 1 dalį bet kuris su apmokestinimu susijęs administracinis aktas gali būti apskųstas per 30 dienų nuo pranešimo apie šį aktą ir šis apskundimo terminas yra naikinamasis. Apskundimo procedūra neatima iš apmokestinamojo asmens teisės į teisminį gynybą įstatyme nustatytais sąlygomis.

8.

Mokestininių ginčų procedūros kodekso 213 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Skundą nagrinėjanti kompetentinga institucija peržiūri faktinius ir teisinius pagrindus, kuriais grindžiamas su mokesčiais susijęs administracinis aktas. Analizuojant skundą reikia atsižvelgti į šalių argumentus, į jį nurodytas teisės nuostatas ir bylos medžiagą. Skundas nagrinėjamas neperžengiant jo ribų.“

9.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) iš dalies pakeisto ir papildyto Legea Nr. 343/2006 (įstatymas Nr. 343/2006), kurio VI antraštinės dalies nuostatomis į nacionalinę teisę perkelta, be kita ko, PVM direktyva, 159 straipsnyje nustatyta:

„1. Sųskaitoje faktūroje ar kituose į jį pakeičiančiuose dokumentuose pateikta informacija taisoma toliau nurodytais būdais:

<...>

b)

jeigu dokumentas jau išsiųstas gavėjui, arba išrašomas naujas dokumentas, kuriame turi būti nurodyta, pirma, pirminiame dokumente pateikta informacija, pataisyto dokumento numeris ir data bei vertės su minuso ženklu, ir, antra, teisinga informacija ir teisingos vertės, arba išrašomas naujas dokumentas, kuriame nurodoma teisinga informacija ir teisingos vertės, ir kartu išrašomas dokumentas, kuriame nurodomos vertės su minuso ženklu ir išrašomas pataisyto dokumento numeris bei data.

<...>

3. Apmokestinamieji asmenys, kurių klaidos, susijusios su tinkamu mokėtino mokesčio apskaičiavimu, buvo nustatytos ir patvirtintos atlikus mokestinį patikrinimą ir kurie remiantis minėtu kompetentingos mokesčių institucijos išduotu aktu privalo sumokėti tas sumas, gali išrašyti gavėjams pataisytas sųskaitas faktūras, kaip tai suprantama pagal 1 dalies b punktą. Tose sųskaitose faktūrose turi būti nurodyta, kad jos buvo išrašytos po patikrinimo, ir jos turi būti trauktos iš atskirų mokesčių deklaracijos laukelių. Gavėjai turi teisę atskaityti tokiose sųskaitose faktūrose nurodytą mokestį, atsižvelgdami į 145–1472 straipsniuose nustatytus apribojimus ir sųlygas.“

III. Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudicinis klausimas

10.

2014 m. kovo mėn. Rumunijos mokesčių administratorius atliko bendrovės Donauland SRL, kuri vėliau buvo prijungta prie bendrovės Terracult SRL (toliau – Terracult), mokestinį patikrinimą. Per patikrinimą buvo nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2013 m. spalio 10 d. iki 14 d. Donauland bendrovei Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Vokietija) (toliau – Almos) tiekė rapsus. Nustatęs, kad Donauland negali pateikti dokumentų, patvirtinančių, jog prekės buvo išvežtos iš Rumunijos teritorijos, mokesčių administratorius nusprendė, kad šiam tiekimui netaikomas prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM.

11.

2014 m. kovo 4 d. administratorius pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį (toliau – pirmasis pranešimas apie mokėtiną mokestį) ir mokestinio patikrinimo aktą, kuriame buvo nustatytos tam

tikros papildomos Donauland pareigos, ?skaitant 440241 Rumunijos l?j? (toliau – RON) PVM sum?, mok?tin? už raps? tiekim? Almos 2013 m. spalio m?n., kuris buvo laikomas tiekimu šalies viduje ir kuriam taikomas standartinis 24 % PVM tarifas.

12.

Donauland negin?ijo pirmojo pranešimo apie mok?tin? mokest?.

13.

2014 m. kovo 28 d. Almos Donauland praneš? pasteb?jusi, kad Donauland išrašytose s?skaitose fakt?rose buvo nurodytas Almos Vokietijoje suteiktas mokes?i? mok?tojo identifikacinis numeris (toliau – mmlN). Almos informavo Donauland, kad prek?s nebuvo išvežtos iš Rumunijos teritorijos, ir papraš? pateikti pataisytas s?skaitas fakt?ras, kuriose b?t? nurodyti Almos fiskalinio agento Rumunijoje identifikaciniai duomenys.

14.

Remdamasi Almos pateiktais dokumentais, Donauland pagal ?statymo Nr. 571/2003, nustatan?io Mokes?i? kodeks?, 159 straipsnio 3 dal? apskaitoje ?registravo 180 pataisyt? s?skait? fakt?r?. Pataisytos s?skaitos fakt?ros buvo išrašytos Almos (adresuotos tiek Almos, esan?iai Vokietijoje, tiek jos fiskaliniam agentui Rumunijoje) ir jose buvo nurodyti šie sandoriai: 1) atlikt? tiekim? Bendrijos viduje panaikinimas ir j? perklasifikavimas kaip tiekim? šalies viduje, taikant standartin? 24 % PVM tarif?; ir 2) toki? tiekim? šalies viduje, kuriems taikomas standartinis PVM tarifas, panaikinimas ir j? priskyrimas prie preki? tiekimo, kuriam taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, atsižvelgiant ? tai, kad remiantis 2014 m. kovo 28 d. pranešimu buvo nustatyti klaidingi pirk?jos identifikavimo duomenys.

15.

Donauland išrašytos pataisytos s?skaitos fakt?ros buvo ?trauktos ? 2014 m. kovo m?n. PVM deklaracij?. Donauland atskait? tose s?skaitose fakt?rose nurodyt? PVM iš už t? laikotarp? mok?tino PVM.

16.

Gavus prašym? gr?žinti PVM, 2016 m. lapkri?io m?n.–2017 m. vasario m?n. laikotarpiu buvo atliktas naujas mokestinis patikrinimas, o j? pabaigus 2017 m. vasario 10 d. buvo pateiktas pranešimas apie mok?tin? mokest? (toliau – antrasis pranešimas apie mok?tin? mokest?). Šiame pranešime apie mok?tin? mokest? buvo nustatyta Terracult prievol? sumok?ti papildom? 440241 RON PVM sum?.

17.

Terracult pateik? administracin? skund? d?l antrojo pranešimo apie mok?tin? mokest?, j? 2017 m. liepos 14 d. Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara (Timišoaros regiono vieš?j? finans? direktoratas, Rumunija) atmet?.

18.

2018 m. vasario 2 d. Terracult kreipėsi į Tribunalul Arad (Arado aukštesnysis teismas, Rumunija) ir paprašė, be kita ko, iš dalies panaikinti antrąjį pranešimą apie mokėtiną mokestį, taip pat grąžinti sumą, kuri ši bendrovė buvo sumokėjusi pagal pirmąjį pranešimą apie mokėtiną mokestį. Šis teismas skundą atmetė.

19.

2018 m. birželio 29 d. Terracult šį sprendimą apskundė Curtea de Apel Timișoara (Timišoaros apeliacinis teismas, Rumunija). Kadangi šiam teismui kyla abejonų dėl nagrinėjamo nacionalinės teisės nuostatų suderinamumo su Sąjungos teise, jis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal PVM direktyvą ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo bei proporcingumo principus tokiomis aplinkybomis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, yra draudžiama tokia administracinė praktika ir (arba) toks nacionalinės teisės nuostatų aiškinimas, pagal kuriuos neleidžiama taisyti tam tikrą sąskaitų faktūrų ir vėliau įtraukti pataisytus sąskaitų faktūrų PVM deklaraciją, susijusią su laikotarpiu, per kurį jos buvo pataisytos, jeigu sandoriai sudaryti per laikotarpį, kai buvo atliktas mokestinis patikrinimas, po kurio mokesčių institucijos parengė galutiniu tapusį pranešimą apie mokėtiną mokestį, kai po pranešimo apie mokėtiną mokestį parengimo paaiškėjo papildomi duomenys ir informacija, dėl kurių buvo taikytina kitokia apmokestinimo tvarka?“

20.

Rašytines pastabas pateikė Terracult, Rumunijos vyriausybė ir Europos Komisija. Šios šalys taip pat buvo išklausytos per 2020 m. vasario 5 d. posėdį.

IV. Analizė

21.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda klausimą, kad išsiaiškinti, ar pagal PVM direktyvos nuostatas ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principus draudžiama taikyti valstybės narės nuostatą arba praktiką, pagal kurią neleidžiama taisyti sąskaitų faktūrų, susijusių su sandoriais, vykdytais per laikotarpį, dėl kurio buvo atliktas mokestinis patikrinimas, po kurio toks administratorius pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį, kuris tapo galutinis, jeigu po pranešimo apie mokėtiną mokestį paaiškėjo papildoma informacija, kuri atsižvelgiant būtų taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas.

22.

Manau, kad tokia praktika nesuderinama su Sąjungos teise. Siekiant paaiškinti šį išvadą, pirmiausia reikia nustatyti apmokestinamąjį asmenį, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM už nagrinjamą sandorą (A dalis). Paskui pabrėšiu teisės patikslinti mokesčius ir susigrąžinti nepagrįstai sumokėtus mokesčius svarbą (B dalis). Galiausiai išnagrinėsiu motyvus, kuriais Rumunijos valdžios institucijos grindžia prieštaravimą dėl mokesčio patikslinimo ir nepagrįstai sumokėto mokesčio grąžinimo šioje byloje (C dalis).

A. Apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM

23.

PVM direktyvos 193 straipsnyje nustatyta: „PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinamų prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, išskyrus 194–199b ir 202 straipsniuose

nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo“ (5).

24.

Įgyvendinimo sprendimu 2011/363 Rumunijai buvo leista (atitinkamu laikotarpiu) taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą rapsų pardavimui. PVM direktyvos 199a straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad tokiu atveju „asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas šis tiekimas“ (6).

25.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patvirtino, kad „taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą neatliekama PVM mokėjimo tarp paslaugų teikėjo ir gavėjo, nes pastarasis turi pareigą sumokėti pirkimo PVM už įvykdytus sandorius ir iš esmės gali atskaityti šį mokestį taip, kad jokia suma nebūtų mokėtina mokesčiui administratoriui“ (7).

26.

Kadangi (dabar) šalys sutaria, kad nagrinjamam sandoriui taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, PVM turėjo sumokėti gavėjas, o ne tiekėjas. Aplinkybė, kad tiekėjas sumokėjo PVM, remdamasi klaidinga prielaida, jog atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas netaikomas, negali leisti mokesčiui administratoriui nukrypti nuo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo ir laikyti, kad PVM turi sumokėti ne gavėjas, o tiekėjas (8).

27.

Taigi, toliau reikia išnagrinėti, ar tiekėjas iš esmės turi teisę patikslinti sėskaite faktroje klaidingai nurodytą mokestį ir susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą mokestį.

B. Teisę patikslinti sėskaite faktroje klaidingai nurodytą mokestį ir susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą mokestį

28.

Pagal suformuotą jurisprudenciją „siekdamos užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sėskaite faktroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sėskaite faktro išrašas asmuo rodo, kad jis yra sėsžiningas“ (9).

29.

Be to, pagal suformuotą jurisprudenciją teisę susigrąžinti pažeidžiant Sėjungos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sėjungos teisės nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamą teisę pasekmę ir papildymas. Taigi iš esmės valstybės narės privalo grąžinti pažeidžiant Sėjungos teisę surinktus mokesčius (10).

30.

Nesant sėskaite faktro išrašiusio asmens atliekamą sėskaite faktroje klaidingai nurodyto PVM perskaičiavimą (11) ir mokesčių grąžinimą (12) reglamentuojančių Sėjungos teisės aktų, remdamasi procedūros autonomijos principu kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti detalias šiuos klausimus reglamentuojančias procedūrines nuostatas. Vis dėlto šios nacionalinės teisės nuostatos privalo atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus: jos turi būti ne mažiau palankios nei panašioms reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos

nuostatos ir neturi būti tokios, kad Sąjungos teisės suteiktą teisę įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas.

31.

Taigi apmokestinamajam asmeniui, kuris saskaityje fakturoje klaidingai nurodė PVM, reikėtų leisti jį patikslinti ir prireikus prašyti jį grąžinti. Tvarka, pagal kurią apmokestinamasis asmuo gali tikslinti mokesčius ir prašyti juos grąžinti, yra nustatyta nacionalinėje teisėje.

32.

Šioje byloje neteigiama, kad nacionalinėse procedūrose nesilaikoma lygiavertiškumo principo. Vis dėlto Terracult tvirtina, kad šios procedūros pažeidžia, be kita ko, veiksmingumo principą, nes pagal jas ji negali atlikti patikslinimo ir pateikti prašymo grąžinti mokestį.

33.

Rumunijos vyriausybė ginėja šį poziciją. Ši vyriausybė tvirtina, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju institucijos galėjo teisėtai neleisti tiekėjai patikslinti mokestį ir prašyti jį grąžinti. Taip yra dėl dviejų priežasčių. Pirma, tiekėja neužginėjo pirmojo pranešimo apie mokėtiną mokestį per nustatytą terminą. Antra, Rumunijos vyriausybė teigia, kad tiekėja nebuvo sąžininga arba piktnaudžiavo savo teisėmis. Šiuos du argumentus išnagrinėsiu iš eilės.

C. Ar mokesčių administratorius galėjo prieštarauti dėl tikslinimo ir grąžinimo?

1. Terminai

34.

Rumunijos vyriausybė tvirtina, kad Terracult neginėjo pirmojo pranešimo apie mokėtiną mokestį per nustatytą terminą. Todėl jis tapo galutinis ir nebegalėjo būti ginėjamas.

35.

Mano manymu, Rumunijos vyriausybė painioja du skirtingus atvejus. Pirma, yra atvejis, kai administracinė institucija atlieka tam tikrą faktinį aplinkybių ir (arba) jų teisinio vertinimo patikrinimą. Metaforiškai kalbant, atidaroma, patikrinama ir uždaroma dėžė, kurioje yra tam tikras elementas. Vis dėlto kiek kitaip yra tuo atveju, kai vėliau paaiškėja naujas faktas, kurių patikrinimo metu dėžėje tarsi nebuvo. Šiuo atveju tokie konkrečiai aplinkybių niekada nebuvo galima patikrinti vien dėl to, kad atitinkamu metu jų nebuvo.

36.

Dėl pirmojo atvejo būtų linkęs pripažinti, kad, jeigu pranešimas apie mokėtiną mokestį jo pateikimo metu buvo klaidingas, neabejotina, kad Terracult būtų turėjusi jį užginėti per nacionalinėje teisėje nustatytą laikotarpį. Jei to nepadarius, pranešimas apie mokėtiną mokestį galėjo tapti galutinis ir – nepaisant jo tikslumo arba teisėtumo – mokesčių mokėtoja jo nebegalėtų ginėti.

37.

Teisingumo Teismas yra ne kartą nurodęs, kad teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokesčių mokėtoją, tiek administratorių, sumetimais nustatomi protingi senaties terminai ieškiniui pareikšti atitinka Sąjungos teisę. Iš tiesų dėl tokių senaties terminų naudojimosi Sąjungos teisėje

nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jei suėjus šiems terminams ieškinys ar jo dalis privalo būti atmesti (13).

38.

Taikydamas šį principą Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad atvirkštinio apmokestinimo atveju naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingam apmokestinamajam asmeniui kyla neigiamų pasekmių, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyva nustatyta sistema (14). Iš tiesų galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į PVM permokos grąžinimą prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriui, negalėtų būti užginčyta neribotą laiką (15).

39.

Vis dėlto atrodo, kad ši byla yra kitokia. Panašu, kad ji susijusi su antruoju pirma aprašytu atveju. Šiuo atveju iš bylos medžiagos matyti, kad pranešimas apie mokėtiną mokestį nebuvo klaidingas tuo metu, kai mokesčių administratorius jį pateikė. Šis pranešimas atspindėjo suškaitose fakturose pateiktus duomenis ir mokesčių administratoriaus atlikto patikrinimo rezultatus. Tik vėliau, pateikus Almos prašymą Donauland, pradiniai duomenys pasikeitė.

40.

Taigi, situacija pasikeitė tik po to, kai buvo pateiktas pranešimas apie mokėtiną mokestį ir Terracult įvykdė jame išdėstytus nurodymus (16). Dėl gavėjo prašymo nurodyti jai Rumunijoje suteiktą PVM mokėtojo kodą pakito taikytina teisinė tvarka. Šiomis aplinkybėmis Terracult negali būti kaltinama tuo, kad nusprendė taikyti akivaizdžiausi suškaitoje fakturoje klaidingai nurodyto PVM tikslinimo mechanizmą, užuot ginčijusi pranešimo apie mokėtiną mokestį teisėtumą.

41.

Suprantu, kad Terracult tikriausiai būtų galėjusi ginčyti pirmąjį pranešimą apie mokėtiną mokestį pagal nacionalinę teisę, nors jis ir nebūtų neteisėtas, remdamasi naujomis faktinėmis aplinkybėmis, atsiradusiomis po šio pranešimo pateikimo (17). Vis dėlto, atsižvelgiant į Sąjungos ir nacionalinės teisės nuostatas, tokie Terracult veiksmai būtų buvę šiek tiek neįprasti.

42.

Iš tiesų specialus tokios situacijos, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, sprendimo mechanizmas aiškiai numatytas nacionalinėje teisėje įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, 159 straipsnyje. Galbūt vertėtų pabrėžti, kad tokio mechanizmo buvimas lemia Sąjungos teisę. Teisingumo Teismas jau yra aiškiai nurodęs, kad pagal mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principus valstybės turi reikalaujama numatyti priemones ir procedūrą tvarką, būtinas tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų patikslinti suškaitoje fakturoje klaidingai nurodytus mokesčius ir susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas surinktus mokesčius (18).

43.

Rumunijos vyriausybės argumentai, kuriais remdamasi ji neigia galimybę Terracult imtis tokių veiksmų, netikina. Ši vyriausybė nurodo, kad šioje byloje aptariamam atveju gali kilti prieštaravimas tarp, pirma, teisinio saugumo principo (išplaukiančio iš būtinybės išsaugoti aktą, kurie nebuvo užginčyti per nustatytą terminą, galiojimą) ir, antra, mokesčių neutralumo principo (išplaukiančio iš būtinybės užtikrinti, kad apmokestinamasis asmuo nemokėtų mokesčių, kurio jis neturi mokėti) ir

kad ji galėtų teisėtai teikti pirmenybę pirmajam.

44.

Mano nuomone, tai nėra tikslus šioje byloje aptariamos situacijos apibūdinimas. Kaip jau nurodyta šios išvados 35 punkte, dar kartą pabrėžčiau, kad nagrinėjama byla nėra susijusi su tariamai klaidingu arba neteisėtu pranešimu apie mokėtiną mokesį, kuris nebuvo užginėtas per nustatytą terminą. Ji susijusi su sandoriu, kuris, paaiškėjus naujoms aplinkyboms, buvo perkvalifikuotas po pranešimo apie mokėtiną mokesį. Tai, kad šiomis aplinkybomis apmokestinamojo asmens reikalaujama užginėti (greičiausiai teisėtą ir galiojantį) pranešimą apie mokėtiną mokesį, ne tik yra nelogiška, bet ir kelia tam tikrą abejonių mokesių neutralumo, lygybės ir teisės į veiksmingą teisinę gynybą požiūriu.

45.

Pirma, pagal taip aiškinamą nacionalinę teisę būtų labai skirtingai vertinami apmokestinamieji asmenys, kurių padėtis, mano manymu, panaši. Laikotarpio, per kurį apmokestinamasis asmuo turi teisę ištaisyti sųskaitose faktrose nurodytus duomenis ir atlikti patikslinimą, trukmę priklausytų nuo to, ar mokesių administratorius atliko patikrinimą ir pateikė pranešimą apie mokėtiną mokesį. Patikrinti apmokestinamieji asmenys turėtų tik 30 dienų, per kurias galėtų ištaisyti sųskaitas faktoras užginėję mokesčio patikrinimo teisėtumą. Nepatikrintiems asmenims būtų taikomas 5prastas penkerių metų laikotarpis. Todėl pranešimo apie mokėtiną mokesį pateikimas reikštų, kad 5prastas penkerių metų laikotarpis keičiamas 30 dienų laikotarpiu.

46.

Manau, kad šio skirtumo negalima pateisinti, nes, vėliau paaiškėjus naujoms faktinėms aplinkyboms, abiejų apmokestinamųjų asmenų padėtis galėtų būti visiškai tokia pati. Šiuo klausimu priminiau, kad pagal suformuotą jurisprudenciją „pagal vienodo požiūrio principą, kurio atitikmuo PVM srityje yra mokesių neutralumo principas, reikalaujama, jog panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, nebent tai yra objektyviai pateisinama“ (19).

47.

Antra, 5pareigojus apmokestinamąjį asmenį užginėti pranešimą apie mokėtiną mokesį per 30 dienų, net jeigu aplinkybės, dėl kurių gali prireikti atlikti patikslinimą, paaiškėja jau pateikus tokį pranešimą, jam kyla grėsmė visiškai netekti teisės į veiksmingą teisinę gynybą: atsižvelgiant į tokias aplinkybes nustatymo momentą, apmokestinamasis asmuo gali turėti labai nedaug laiko pranešimui apie mokėtiną mokesį užginėti arba suėjus terminui visai netekti tokios galimybės. Pavyzdžiui, šioje byloje aptariamam atveju Terracult būtų turėjusi tik kelias dienas pirmajam pranešimui apie mokėtiną mokesį (pateiktam 2014 m. kovo 4 d.) užginėti, paaiškėjus naujoms aplinkyboms (2014 m. kovo 28 d.). Vis dėlto jeigu patikrinimas nebūtų buvęs atliktas ir nebūtų pateiktas pranešimas apie mokėtiną mokesį, Terracult būtų galėjusi ištaisyti sųskaitas faktoras ir perskaityti mokesį per ilgesnį penkerių metų laikotarpį.

48.

Galiausiai, trečia, šios keistokos pasekmės rodo, kad kyla klausimų dėl atskaitos taško. Pažymėtina, kad apskritai nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią nereikia vėl grįžti prie klausimų, kurie jau buvo peržiūrėti (administracine arba teismine tvarka), yra pagrįsta ir teisinga. Vis dėlto logiška, kad šis principas gali būti taikomas tik tiems (teisės arba fakto) klausimams, kurie iš tiesų buvo peržiūrėti. Naikinamasis terminas negali būti taikomas naujoms aplinkybėms, kurios nebuvo ir negalėjo būti taip peržiūrėtos dėl to, kad atitinkamu metu jų nebuvo (20).

49.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, darau išvadą, kad pagal PVM direktyvos nuostatas ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principus draudžiama taikyti valstybės narės teisės nuostatą arba praktiką, pagal kurią neleidžiama ištaisyti sąskaitų faktūrų, susijusių su sandoriais, vykdytais per laikotarpį, dėl kurio buvo atliktas mokestinis patikrinimas, po kurio mokesčių administratorius pateikė galutiniu tapusį pranešimą apie mokėtiną mokestį, jeigu po pranešimo apie mokėtiną mokestį pateikimo paaiškėjo papildoma informacija, kuri atsižvelgiant turėtų būti taikoma kitokia apmokestinimo tvarka (atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas).

2. Sąžiningumas, piktnaudžiavimas teisėmis ir sukčiavimas

50.

Rumunijos vyriausybė taip pat tvirtina, kad teisė tikslinti ir reikalauti grąžinti mokesčio sumą, paprastai numatoma nacionalinės teisės aktuose, gali būti apribota tokia aplinkybių, kaip antai susiklosčiusių pagrindinėje byloje aptariamu atveju, nes tiek ją neveikė sąžiningai arba bet kuriuo atveju piktnaudžiavo savo teisėmis. Šiuo klausimu Rumunijos vyriausybė pabrėžia, kad ištaisyti sąskaitas faktūras faktiškai buvo panaikinti pirmojo pranešimo apie mokėtiną mokestį rezultatai. Be to, ši vyriausybė pabrėžia, kad dėl Terracult Almos parduotų prekių po šio pardavimo Almos su trečiųjų šalimi sudarė tam tikrus tartinius sandorius.

a) Sąžiningumas

51.

Pirmiausia nereikia pamiršti, kad nors teisė patikslinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį turi būti suteikta, kai apmokestinamasis asmuo veikė sąžiningai, sąžiningumas nėra būtina teisės atlikti patikslinimą sąlyga. Iš tiesų Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, kai sąskaitų faktūrų išrašas asmui laiku pašalina bet kokią mokestinį pajamų praradimo riziką, PVM neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį būtų galima ištaisyti, ir valstybės narės negali tokio ištaisymo sieti su šia sąskaitų faktūrų išrašiusio asmens sąžiningumu. Toks ištaisyimas negali priklausyti nuo mokesčių institucijų diskrecijos (21).

52.

Šiuo klausimu reikėtų pažymėti, kad atsakyme į Teisingumo Teismo klausimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius niekada neprašė sumokėti gavėjos (Almos) mokėtino mokesčio. Neaišku, kodėl mokesčių administratorius nebandė patikrinti, ar gavėja galėtų sumokėti mokestį tam, kad tiekėjos (Terracult) nepagrįstai sumokėtų suma galėtų būti grąžinta be nuostolio valstybės biudžetui. Per teismo posėdį paklausta apie šios aplinkybės priežastį, Rumunijos vyriausybė jos paaiškinti negalėjo.

53.

Nepaisant šio aspekto, man?s ypa? ne?tikina aplinkyb?s, kuriomis Rumunijos vyriausyb? šioje byloje grindžia prielaid?, kad Terracult nebuvo s?žininga.

54.

Vis? pirma nesuprantu logikos, kuria grindžiamas argumentas, kad tai, jog ištaisius s?skaitas fakt?ras panaikinamos pranešimo apie mok?tin? mokest?, pateikto atlikus mokestin? patikrinim?, išvados, savaime yra apmokestinamojo asmens s?žiningumo nebuvimo požymis.

55.

Iš ties? pats s?skait? fakt?r? ištaisymo tikslas yra pakeisti ankstesn? situacij?, kuri, remiantis v?liau paaišk?jusiomis aplinkyb?mis, laikoma klaidinga. Tod?l vien tai, kad ištaisius s?skaitas fakt?ras buvo panaikintos pirmojo pranešimo apie mok?tin? mokest? pasekm?s, negali b?ti vertinama kaip apmokestinamojo asmens nes?žiningumo ?rodymas ir n?ra pakankamas šios aplinkyb?s ?rodymas. Tam reikia papildom? ?rodym?. Šiuo klausimu reik?t? priminti, kad s?voka „s?žiningumas“ reiškia, jog apmokestinamasis asmuo veikia kaip apdairus ?kio subjektas (22).

56.

Taigi mokes?i? administratorius gali remtis s?žiningumo nebuvimu tik jeigu aiškiai nurodo apmokestinamojo asmens ner?pesting? elges?, paaiškina teisinius ir faktinius tok? poži?r? patvirtinan?ius pagrindus ir prireikus pateikia toki? teigini? ?rodym? (23). Tačiau akivaizdu, kad atsižvelgiant Teisingumo Teismui nurodytas aplinkybes ir pateiktus pareiškimus, šioje byloje n?ra išd?styta joki? aiški? ir pagr?st? su tuo susijusi? teigini?.

57.

Reik?t? priminti, kad nesvarbu, jog pirmasis pranešimas apie mok?tin? mokest? faktiškai buvo panaikintas po mokestinio patikrinimo. Iš ties? Sprendime Zabrus Siret (24), priimtame neseniai išnagrin?toje byloje, kuri taip pat susijusi su pagrindin?je byloje nagrin?jamais nacionalin?s teis?s aktais, Teisingumo Teismas nedviprasmiškai nurod?, kad „[PVM direktyvos nuostatos] ir veiksmingumo, mokes?i? neutralumo ir proporcingumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad jie draudžia tokius nacionalin?s teis?s aktus, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos, nukrypstant nuo nacionalin?je teis?je numatyto 5 met? senaties termino taisyti PVM deklaracijas, neleidžiama tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, apmokestinamajam asmeniui daryti tokius taisymus, suteikian?ius galimyb? pasinaudoti teise ? atskait?, jei toks taisymas susij?s su laikotarpiu, d?l kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas“ (25).

58.

Iš ties? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas remiasi šiuo sprendimu prašyme priimti prejudicin? sprendim? ir mano, kad iš šio sprendimo išplaukiantys principai tur?t? b?ti taikomi pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju.

59.

Sutinku. Atsižvelgiant ? Rumunijos vyriausyb?s rašytin?se ir žodin?se pastabose pateiktus argumentus, atrodyt?, kad pagrindin? problema šioje byloje kyla d?l to, kad mokes?i? administratorius jau buvo patikrin?s nagrin?jam? sandor?, tod?l jis nesutinka su tuo, kad apmokestinamasis asmuo gali v?liau panaikinti pranešimo apie mok?tin? mokest? pasekmes, nesilaikydamas ?prastos tvarkos: nepateik?s administracinio skundo, kuriame iškelti klausimai prireikus v?liau nagrin?jami teisme. Vis d?lto šios išvados 34–49 punktuose paaiškinau, kod?l

šioje byloje tokiam požiūriui negalima pritarti.

b) Piktnaudžiavimas teisėmis

60.

Tas pat pasakytina ir apie Rumunijos vyriausybės teiginius, kad Terracult piktnaudžiavo savo teisėmis.

61.

Šiomis aplinkybėmis reikia priminti, jog tam, kad būtų konstatuotas piktnaudžiavimas, turi būti vykdytos dvi sąlygos. Pirma, nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamą PVM direktyvos ir šios direktyvos nacionalinę teisę perkelti nacionalinę teisę aktų nuostatose numatytą sąlygą taikymui, turi būti įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą. Antra, objektyviu požymiu visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinjamam sandoriui pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (26).

62.

Vis dėlto, atsižvelgdamas į bylos medžiagą, nemanau, kad mokesčių administratorius būtų nustatęs kokį nors piktnaudžiavimą.

63.

Pirma, neaišku, kokio „mokestinio pranašumo, kurio suteikimas pažeistų [PVM direktyvos] nuostatomis siekiamą tikslą“, Terracult galėtų siekti savo veiksmais. Kaip nurodyta šios išvados 23–26 punktuose, Terracult neprivalo mokėti mokesčio, kurį sumokėjo. Vis dėlto po pirmojo mokestinio patikrinimo ji šį mokestį sumokėjo pagrįstai. Kaip per posūdį pažymėjo Terracult, vėliau ji pateko į prieštarą padėtį: viena vertus, ji yra sumokėjusi PVM valstybei ir, nors šis mokestis yra sumokėtas nepagrįstai, jo negalima susigrąžinti; kita vertus, gavę ją atsisako grąžinti šio mokesčio sumą Terracult, nes nagrinjamam sandoriui taikoma ne bendra apmokestinimo tvarka, o atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas. Iš esmės rezultatas yra toks, kad Terracult teko sumokėti mokestį, kurio ji neturėjo mokėti.

64.

Atsižvelgdamas į tai manau, kad Terracult nesiekia gauti nepagrįstos naudos. Ji tiesiog bando atkurti neutralumą, kiek tai susiję su nagrinjamu sandoriu.

65.

Antra, nereikėtų pamiršti, kad norėdamas nustatyti piktnaudžiavimą mokesčių administratorius turi nustatyti konkrečias aplinkybes, į kurias atsižvelgdamas galėtų manyti, jog šalys taikė dirbtines schemas tam, kad apeitų atitinkamą PVM taisyklę taikymui ir taip gautų kitomis aplinkybėmis joms nepriklausančią naudą (27). Tačiau byloje ir juo labiau nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra jokių duomenų, kurie keltų abejonių dėl sąskaitose faktūrose padarytų pataisymų, susijusių su nagrinjamu sandoriu, tikrumo. Kaip jau buvo paaiškinta, vien tai, kad ištaisius sąskaitas faktūras buvo panaikinti ankstesnio pranešimo apie mokėtiną mokestį rezultatai, negali būti laikoma sandorio netikrumo rodymu.

66.

Atsižvelgiant į šiuos argumentus, susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinjama pagrindinėje

byloje, iš tiesų svarbu išsiaiškinti, ar sąskaitų faktūrų ištaisymą pateisina Terracult nurodytos naujos aplinkybės arba, priešingai, jos buvo ištaisytos siekiant apgaulingų tikslų. Taip prieiname prie kitos aplinkybės, kuria šiuo atveju remiasi Rumunijos vyriausybė.

c) Sukčiavimas

67.

Rumunijos vyriausybė pateiktose pastabose nurodo, kad po to, kai Terracult pardavė rapsus Almos, ši dėl jo sudarė tam tikrus tartinus sandorius su trečia šalimi.

68.

Šiuo klausimu primenu, kad pagal suformuotą jurisprudenciją apmokestinamasis asmuo praranda teisę atsiskaityti, jeigu žinojo arba turėjo žinoti, kad atlikdamas tam tikrus veiksmus dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Nustačiusi, kad tokio subjekto dalyvavo sukčiaujant arba padarė pažeidimą, kompetentinga mokesčių institucija, atsižvelgdama į objektyvius rodymus ir nereikalaudama iš kito tokio subjekto atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso, turi nustatyti, jog pastarasis žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę atsiskaityti, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje (28).

69.

Vis dėlto kai vykdytos materialiosios ir formaliosios sąlygos, kad atsirastų teisė atsiskaityti ir būtų galima ja pasinaudoti, su PVM direktyva nesuderinama taikyti sankciją atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su jo verslo partnerio arba kito anksčiau ar vėliau tiekimo grandinėje veikiančio tokio subjekto atliekamu sukčiavimu (29).

70.

Šiomis aplinkybėmis tam, kad Rumunijos vyriausybės nurodytos faktinės aplinkybės būtų reikšmingos Terracult atžvilgiu, mokesčių administratorius turėjo nustatyti, kad Terracult buvo sukčiavimo schemos dalis arba bent jau kad ji apie šią schemą žinojo arba turėjo žinoti. Vis dėlto bent jau per šį procesą Rumunijos vyriausybė taip ir nenurodė, kad buvo sukčiaujama arba vykdoma bet kokia kita neteisėta veikla. Be to, ji nepateikė jokių rodymų, patvirtinančių kaltinimą, kad Terracult žinojo arba turėjo žinoti apie tartinus sandorius, vykdytus dėl aptariamų prekių po to, kai jos buvo parduotos Almos.

71.

Per posėdį Rumunijos vyriausybės buvo paprašyta suprantamiau paaiškinti, kodėl ji mano, kad Terracult nepakankamai apdairiai vertino šiuos sandorius ir kokiomis nacionalinėmis arba Sąjungos teisės nuostatomis būtų galima grąžinti reikalavimą šiai bendrovei elgtis apdairiau. Vis dėlto Rumunijos vyriausybei sunkiai sekėsi aiškiai atsakyti į šį klausimą. Ji tik nurodė, kad Terracult nenoriai reagavo į prašymą surasti dokumentus, susijusius su Almos parduotų prekių pristatymo vieta, ir kad apskritai jos apskaitoje buvo (nenurodytų) trūkumų.

72.

Šis atsakymas mane suglumino, ypač atsižvelgiant į tai, kad Terracult (o vėliau – Almos) sutiko su mokesčių inspektorių išvadomis dėl pardavimo perkvalifikavimo į tiekimą šalies viduje ir iki teismo posėdžio nebuvo padaryta jokių pareiškimų dėl Terracult apskaitos trūkumų. Bet kuriuo atveju nesu sitikinęs, kad bet kokie tokie trūkumai – kurie, kaip teisingai pažymėjo Komisija, greičiausiai

yra nereikšmingi ir visiškai formalūs – galėtų pateisinti visišką Terracult teisės patikslinti mokestį ir jį susigrąžinti praradimui.

73.

Pagal suformuotą jurisprudenciją valstybės narės gali imtis priemonių, siekdamos užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui. Vis dėlto šios priemonės neturi viršyti to, kas būtina tikslams, dėl kurių jos priimtose, pasiekti, todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui (30). Teisingumo Teismas visų pirma yra nurodęs, kad sankcija, kuria visiškai atsisakoma suteikti teisę į atskaitą, yra neproporcinga, jei jokios žalos valstybės biudžetui ar piktnaudžiavimo nebuvo nustatyta (31). Norima abejonių, kad panašus principas turi būti taikomas, kalbant apie visišką atsisakymą leisti apmokestinamajam asmeniui patikslinti sąskaitoje fakturoje klaidingai nurodytą mokestį ir susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą mokestį.

74.

Vadinasi, valstybė narė gali atsisakyti leisti atlikti tikslinimą ir grąžinti mokestį, kurio prašo apmokestinamasis asmuo, tik jeigu mokesčių administratorius, remdamasis objektyviomis aplinkybėmis, gali teisiniu požiūriu tinkamai įrodyti, kad sąskaitų faktūrų ištaisymas, kurį atlikus taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, yra atliktas nesąžiningai, yra piktnaudžiavimas teisėmis arba jis yra susijęs su sukčiavimu mokesčių srityje, apie kurį tiek į jas žinojo arba turėjo žinoti.

75.

Akivaizdu, kad išsiaiškinti, ar taip yra pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikti teismas.

V. Išvada

76.

Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į Curtea de Apel Timișoara (Timișoaros apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktą prejudicinį klausimą:

–

Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos ir mokesčių neutralumo, veiksmingumo bei proporcingumo principus draudžiama tokia valstybės narės nuostata arba praktika, pagal kurią neleidžiama taisyti sąskaitų faktūrų, susijusių su sandoriais, vykdytais laikotarpiu, dėl kurio buvo atliktas mokestinis patikrinimas, po kurio mokesčių administratorius pateikė galutiniu tapusį pranešimą apie mokėtiną mokestį, jeigu po pranešimo apie mokėtiną mokestį paaiškėja papildoma informacija, kuri atsižvelgiant būtų taikytinas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas.

–

Valstybės narė gali atsisakyti leisti patikslinti mokesčius ir grąžinti tiekėjo nepagrįstai sumokėtą mokesčių, tik jeigu mokesčių administratorius, remdamasis objektyviomis aplinkybėmis, gali teisiniu požiūriu tinkamai parodyti, kad sąskaitų faktūrų ištaisymas, kurį atlikus taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, yra atliktas nesąžiningai, yra piktnaudžiavimas teisėmis arba jis yra susijęs su sukčiavimu mokesčių srityje, apie kurį tiekėjas žinojo arba turėjo žinoti. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas turi išsiaiškinti, ar taip yra pagrindinėje byloje nagrinėjamo atveju.

(1) Originalo kalba: anglų.

(2) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva (OL L 347, 2006, p. 1) (toliau – PVM direktyva).

(3) Su pakeitimais, padarytais 2013 m. liepos 22 d. Tarybos direktyva 2013/43/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatų dėl atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo neprivalomo ir laikino taikymo tam tikroms ir paslaugoms, kurias tiekiant (teikiant) gali būti sukčiaujama (OL L 201, 2013, p. 4).

(4) 2011 m. birželio 20 d. Tarybos sprendimas leisti Rumunijai taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB 193 straipsnio (OL L 163, 2011, p. 26).

(5) Išskirta mano.

(6) Išskirta mano.

(7) Šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 13 d. Sprendimas Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, 23 punktas); 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimas Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, 41 punktas) ir 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimas PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, 30 punktas).

(8) Pagal analogiją žr. 2015 m. balandžio 23 d. Sprendimas GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, 29 punktas).

(9) Žr. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimas Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) (išskirta mano).

(10) Žr., be kita ko, 2013 m. gegužės 16 d. Sprendimas Alakor Gabonatermel és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(11) Žr., be kita ko, 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas Schmeink & Cofreth ir Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 48 ir 49 punktai).

(12) Žr., pavyzdžiui, 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimas PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(13) Žr., be kita ko, 2019 m. vasario 14 d. Sprendimas Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(14) Šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas EMS Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(15) Žr. 2019 m. vasario 14 d. Sprendimas Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(16) Todėl vargu ar galima teigti, kad Terracult veikė neapdairiai, kai, siekdama vykdyti

pranešime apie mokėtinį mokestį išdėstyti nurodymus, sumokėjo reikalaujamą mokestį. Kad ir kokios būtų aplinkybės, ji tai turėjo padaryti pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, pagal kurį „PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinį vertės mokestį sąskaitoje faktūroje“.

(17) Rumunijos vyriausybė tvirtino, kad tai tikrai žmanoma, ir, manau, kad šį požiūrį patvirtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo atsakymai Teisingumo Teismo užduotus klausimus. Vis dėlto pažymiu, kad Terracult nesutiko su šiuo požiūriu ir nurodė, kad šis klausimas nereglamentuotas nacionalinėje teisėje.

(18) Šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimą Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(19) Žr., pavyzdžiui, 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą Jetair ir BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, 53 punktas).

(20) Taikant platesnę analogiją galima nurodyti, kad tokia pati logika taikoma, kalbant apie teismų kontrolę. Šiomis aplinkybėmis dar labiau reikalaujama užtikrinti teisinių santykių stabilumą ir nekintamumą po to, kai jie sukuriama galutiniu teismo sprendimu, ir toks reikalavimas neabejotinai yra griežtesnis nei administracinis arba mokestinis sprendimų atveju. Vis dėlto net ir tokiomis aplinkybėmis tai, kad byloje buvo pateiktas apeliacinis arba net kasacinis skundas, neužkerta kelio atnaujinti procesą, jeigu vėliau paaiškėja naujos aplinkybės, pateisinančios tokių ypatingų priemonių. Tai tiesiog yra skirtingi klausimai ir skirtingos teisės gynimo priemonės. Taigi, panaši logika a fortiori turėtų būti taikoma PVM sistemai, kurioje jau ir taip taikomas ir pripažįstamas gerokai didesnis ex post lankstumas ir galimybė iš naujo patikslinti mokestį siekiant mokesčių neutralumo.

(21) Šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą Schmeink & Cofreth ir Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 58 ir 68 punktai); 2009 m. birželio 18 d. Sprendimą Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 37 ir 38 punktai) ir 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimą Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 27 punktas).

(22) 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 26 punktas).

(23) Išsamiau šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, ypač 33–36 punktai).

(24) 2018 m. balandžio 26 d. sprendimas (C-81/17, EU:C:2018:283).

(25) Ten pat, 56 punktas ir rezoliucinės dalis.

(26) Šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą Halifax ir kt. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktai) ir 2012 m. kovo 22 d. Sprendimą Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 49 punktas).

(27) Išsamiau šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje Cussens ir kt. (C-251/16, EU:C:2017:648, 23–31 ir 58–107 punktai).

(28) Šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 ir 50 punktai) ir 2019 m. spalio 3 d. Sprendimą Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, 30 ir 31 punktai).

(29) Šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendim? Kittel ir Recolta Recycling (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 45 ir 46 punktai) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 49 punktas).

(30) Šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendim? Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233, 28 ir 29 punktai).

(31) Šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendim? EMS Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, 68 ir 70 punktai).