TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. rugsėjo 12 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Teisė į atskaitą – Įsigijimas, atliktas mokesčių mokėtojo, kurį mokesčių administratorius pripažino „nevykdančiu veiklos“ – Atsisakymas suteikti teisę į atskaitą – Proporcingumo ir PVM neutralumo principai“

Byloje C-69/17

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

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

prieš

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

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

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas (pranešėjas), teisėjos C. Toader ir A. Prechal,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL*, atstovaujamos *avocați* A. Stănoiu ir O. Marian,

– Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių H. R. Radu, vėliau – M. C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu ir L. Lițu,

– Europos Komisijos, atstovaujamos G.-D. Balan ir R. Lyal,

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

* Proceso kalba: rumunų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1, toliau – Direktyva 2006/112), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL*, anksčiau – *Gamesa Wind România SRL* (toliau – *Gamesa*), ginčą su *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Nacionalinės mokesčių administravimo agentūros generalinė skundų nagrinėjimo direkcija, Rumunija) ir *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Nacionalinės mokesčių administravimo agentūros generalinė stambių mokesčių mokėtojų administravimo direkcija, Rumunija) dėl *Gamesa* teisės atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM), sumokėtą už įsigijimus, atliktus per laikotarpį, per kurį jos PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 I antraštinėje dalyje „Dalykas ir taikymo sritis“ esančio 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta:

„Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla <…> Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 Minėtos direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

6 Minėtos direktyvos X antraštinės dalies „Atskaita“ 168 straipsnis išdėstytas taip:

„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 prievolė, atskaityti:

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

<…>“

7 Direktyvos 2006/112 178 straipsnyje išdėstyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<…>“

8 Šios direktyvos 179 straipsnio pirma pastraipa išdėstyta taip:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.“

9 Šios direktyvos 213 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

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

10 Tos pačios direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 10 [9] straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris jų atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prekės ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsnių;

<…>“

11 Direktyvos 2006/112 250 straipsnio 1 dalyje išdėstyta:

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

12 Šios direktyvos 252 straipsnyje įtvirtinta:

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

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

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

13 Minėtos direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą 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.“

Rumunijos teisė

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

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

15 Šio kodekso 147bis straipsnio 2 dalyje numatyta:

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

16 Minėto kodekso 153 straipsnio 9 dalyje nustatyta:

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

17 To paties kodekso 158ter straipsnyje numatyta:

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

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

b) vėlesnius prekių tiekimus, atliktus per trišalius sandorius, numatytus 132bis straipsnio 5 dalyje, prekių atvykimo valstybėje narėje ir deklaruotus kaip tiekimai Bendrijos viduje priskiriant prie kodo T Rumunijoje;

c) prekių teikimus Bendrijos viduje – t. y. prekių, numatytų 133 straipsnio 2 dalies nuostatose, – kuriuos vykdo apmokestinamieji asmenys, įsisteigę Rumunijoje, apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems ne Rumunijoje, bet Bendrijoje, išskyrus teikimus, kurie neapmokestinami PVM valstybėje narėje, kurioje jie yra apmokestinamieji asmenys;

d) apmokestinamus prekių įsigijimus Bendrijos viduje, atliktus Rumunijoje, remiantis 132bis straipsnio nuostatomis;

e) prekių įsigijimus Bendrijos viduje – t. y. paslaugų, numatytų 133 straipsnio 2 dalies nuostatose, – ne Rumunijoje, bet Bendrijoje įsisteigusių apmokestinamųjų asmenų atliktus Rumunijoje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, įskaitant neapmokestinamuosius juridinius asmenis, įregistruotus PVM tikslais remiantis 153 ar 153bis straipsniais, kurių gavėjas turi prievolę sumokėti mokestį pagal 150 straipsnio 2 dalį.

<…>

3. Kaip PVM mokėtojai įregistruoti asmenys pagal 153 ir 153bis straipsnius turi prašyti juos įregistruoti ūkio subjektų Bendrijoje registre, jei jie Bendrijoje ketina atlikti vieną ar kelis sandorius, numatytus 1 dalyje, iki šių sandorių vykdymo. <…>

<…>

10. Kompetentinga mokesčių institucija savo iniciatyva iš ūkio subjektų Bendrijos viduje išbraukia:

a) apmokestinamuosius asmenis ir neapmokestinamuosius juridinius asmenis, kurie yra mokesčių mokėtojų, pagal įstatymą pripažintų nevykdančiais veiklos, sąraše <…>;

<…>“

18 Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos *ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* (Vyriausybės nutarimas Nr. 92/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių procedūros kodeksas) 78 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Mokesčių mokėtojai juridiniai asmenys ar kiti juridinio asmens statuso neturintys asmenys pripažįstami nevykdančiais veiklos ir jiems taikomos Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, su vėlesniais pakeitimais ir papildymais 11 straipsnio 1bis ir 1ter dalys, jei jie atitinka vieną iš šių sąlygų:

a) per kalendorinį pusmetį nevykdo jokios įstatyme numatytos pareigos pateikti deklaracijas;

b) vengia mokestinio patikrinimo deklaruodami duomenys apie pagrindinę buveinę, kurie neleidžia mokesčių institucijai nustatyti šios buveinės,

c) mokesčių institucijos konstatuoja, kad jie pagrindinėje buveinėje ar deklaruotoje gyvenamoje vietoje mokesčių tikslais nevykdo jokios veiklos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

19 *Gamesa*, pagal Rumunijos teisę Bukarešte (Rumunija) įsteigta bendrovė, vykdo vėjo jėgainių parkų montavimo, įrengimo ir priežiūros veiklą.

20 Siekdama vykdyti ekonominę veiklą *Gamesa* įsigijo įvairių prekių ir paslaugų iš tiekėjų ir teikėjų, kurie įsteigti ir kaip PVM mokėtojai registruoti Rumunijoje ir kitose Europos Sąjungos valstybėse. Ji pasinaudojo teise į PVM atskaitą už įsigijimus pateikdama PVM deklaraciją.

21 Nuo 2010 m. spalio 7 d. iki 2011 m. gegužės 24 d. *Gamesa* buvo pripažinta veiklos nevykdančia mokesčių mokėtoja, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 11 straipsnio 1bis dalį, nes per kalendorinį pusmetį nevykdė jokių įstatyme numatytų deklaravimo pareigų.

22 Nuo 2014 m. lapkričio 26 d. iki 2015 m. liepos 29 d. buvo atliekamas ieškovės mokestinis patikrinimas, siekiant patikrinti jos situaciją PVM ir pelno mokesčio atžvilgiu, kiek tai susiję su nuo 2009 m. gegužės 15 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. įvykdytais sandoriais. Remiantis po šio patikrinimo surašytu mokestinio patikrinimo aktu *Gamesa* gavo pranešimą apie mokėtiną mokestį, kuriuo jai buvo atsisakyta suteikti teisę į 3 875 717 Rumunijos lėjų (RON) (apie 890 000 eurų) PVM atskaitą ir paskirta 2 845 308 RON (apie 654 000 eurų) bauda dėl to, be kita ko, kad ji neturėjo teisės į atskaitą už įsigijimus, atliktus jos veiklos nevykdymo laikotarpiu.

23 *Gamesa* pateiktas skundas dėl mokesčių perskaičiavimo buvo atmestas 2015 m. gruodžio 15 d. nacionalinės mokesčių administravimo agentūros generalinės skundų nagrinėjimo direkcijos sprendimu.

24 2016 m. birželio 10 d. *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) buvo įregistruotas skundas, kuriuo *Gamesa* pareiškė ieškinį Nacionalinės mokesčių administravimo agentūros generalinei skundų nagrinėjimo direkcijai ir Nacionalinės mokesčių administravimo agentūros generalinei stambių mokesčių mokėtojų administravimo direkcijai. Ji prašo, viena vertus, iš dalies panaikinti pranešimą apie mokėtiną mokestį tiek, kiek mokesčių administratorius atsisakė jai suteikti teisę į 3 875 717 RON (apie 890 000 eurų) PVM atskaitą už laikotarpį nuo 2009 m. gegužės 15 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. ir paskyrė 2 845 308 RON (apie 654 000 eurų) baudą, ir, kita vertus, panaikinti visą 2015 m. gruodžio 15 d. Nacionalinės mokesčių administravimo agentūros generalinės skundų nagrinėjimo direkcijos sprendimą.

25 Savo ieškinyje *Gamesa* iš esmės teigia, kad mokesčių administratorius nepaisė proporcingumo ir PVM neutralumo principų tada, kai ji įvykdė visas būtinas sąlygas, kad jos PVM mokėtojo kodas būtų iš naujo aktyvuotas. Gindamasis šis administratorius nurodo būtinybę tinkamai rinkti PVM ir užkirsti kelią mokesčių vengimui.

26 Tokiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyva 2006/112] (konkrečiai jos 213, 214 ir 273 straipsniais) draudžiama, esant tokioms aplinkybėms kaip pagrindinėje byloje, nacionalinės teisės norma arba mokestinė praktika, pagal kurią mokesčių mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą, kurią atliko pateikdamas PVM deklaracijas po jo PVM mokėtojo kodo aktyvavimo iš naujo, nes aptariamas PVM susijęs su pirkimais, atliktais tuo laikotarpiu, kai jo PVM mokėtojo kodas buvo neaktyvuotas?

2. Ar [Direktyva 2006/112] (konkrečiai jos 213, 214 ir 273 straipsniais) draudžiama, esant tokioms aplinkybėms kaip pagrindinėje byloje, nacionalinės teisės norma arba mokestinė praktika, pagal kurią mokesčių mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą, kurią atliko pateikdamas PVM deklaracijas po jo PVM mokėtojo kodo aktyvavimo iš naujo, nes nors aptariamas PVM susijęs su sąskaitomis

faktūromis, pateiktomis po jo PVM mokėtojo kodo aktyvavimo iš naujo, jis yra susijęs su pirkimais, atliktais tuo laikotarpiu, kai apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo kodas dar buvo neaktyvuotas?“

Dėl prejudicinių klausimų

27 Savo prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Direktyvą 2006/112, visų pirmą jos 213, 214 ir 273 straipsnius, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie leidžia mokesčių administratoriui nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, atlikusiam įsigijimus per laikotarpį, per kurį jo PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas dėl nepateiktų mokesčio deklaracijų, teisės į PVM, susijusio su tais įsigijimais, atskaitą remiantis po jo mokėtojo kodo aktyvavimo iš naujo pateiktomis PVM deklaracijomis ar išrašytomis sąskaitomis faktūromis.

28 Pirmiausia primintina, kad apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir gautas paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktuose nustatytos bendrosios PVM sistemos principas (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 Kaip Teisingumo Teismas ne kartą pažymėjo, Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

30 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Vis dėlto teisė į PVM atskaitą siejama tiek su esminių, tiek su formos reikalavimų ar sąlygų laikymusi.

32 Kalbant apie esminius reikalavimus ar sąlygas, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į atskaitą, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 39 punktas).

33 Dėl pasinaudojimo teise į atskaitą sąlygų, kurios sutampa su formos reikalavimais arba sąlygomis, Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkte numatyta, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236 ir 238–240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 40 punktas).

34 Pagal suformuotą jurisprudenciją pagrindinis PVM neutralumo principas reikalauja, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formos reikalavimų (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 45 punktas; 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 41 punktas ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 44 punktas).

35 Konkrečiai kalbant, įsiregistravimas kaip PVM mokėtojo, numatytas Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje, ir apmokestinamojo asmens pareiga pranešti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi, kaip numatyta šios direktyvos 213 straipsnyje, yra tik formalūs reikalavimai, nustatyti kontrolės tikslais, kurie negali turėti įtakos, be kita ko, teisei į PVM atskaitą, jei įvykdytos esminės šios teisės atsiradimo sąlygos (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 60 punktas ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 32 punktas).

36 Todėl iš PVM mokėtojo neturi būti atimta teisė į atskaitą dėl to, kad jis nebuvo įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas prieš tai, kai naudojo vykdant apmokestinamąją veiklą įsigytas prekes (2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 51 punktas ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre* C-159/17, EU:C:2018:161, 33 punktas).

37 Be to, Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad apmokestinamojo asmens pareigų tvarkyti apskaitą ir deklaruoti nesilaikymo sankcionavimas atsisakant suteikti teisę į atskaitą aiškiai viršija tai, kas būtina šių pareigų teisingo taikymo tikslui pasiekti, nes Sąjungos teisė nekliudo valstybėms narėms prireikus taikyti baudą ar piniginę sankciją, proporcingą pažeidimo rimtumui (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 63 punktas ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre* C-159/17, EU:C:2018:161, 34 punktas).

38 Gali būti kitaip, jei dėl formalių reikalavimų pažeidimo negalima pateikti tikslių įrodymų, kad įvykdyti esminiai reikalavimai (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 46 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 35 punktas).

39 Taip pat atsisakoma suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad teise į atskaitą remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 43 punktas ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 36 punktas).

40 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nuo 2010 m. spalio 7 d. iki 2011 m. gegužės 24 d. *Gamesa* buvo pripažinta veiklos nevykdančia mokesčių mokėtoja, nes ji per kalendorinį pusmetį nevykdo jokių įstatyme numatytų pareigų deklaruoti. Vis dėlto nuo 2011 m. gegužės 25 d. ji atnaujino veiklą ir buvo iš naujo įregistruota PVM tikslais. Po veiklos atnaujinimo ji pasinaudojo teise į atskaitą remdamasi po šio veiklos atnaujinimo pateiktomis PVM deklaracijomis ar išrašytomis sąskaitomis faktūromis.

41 Pažymėtina, kad PVM pateikimo ar sąskaitos faktūros išrašymo data nebūtinai turi įtakos esminiams reikalavimams, suteikiantiems teisę į atskaitą.

42 Iš to matyti, kad tiek, kiek esminiai reikalavimai, suteikiantys teisę į pirkimo PVM atskaitą, įvykdyti ir šia teise į atskaitą nesinaudota sukčiaujant ar piktnaudžiaujant, bendrovė, esanti tokioje situacijoje kaip *Gamesa*, turi teisę pasinaudoti savo teise į atskaitą remdamasi po savo veiklos atnaujinimo pateiktomis PVM deklaracijomis ar išrašytomis sąskaitomis faktūromis.

43 Visų pirma prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar mokesčių administratorius turėjo duomenų, būtinų nustatyti, kad esminiai reikalavimai, suteikiantys teisę į *Gamesa* pirkimo mokesčio atskaitą, buvo įvykdyti, neatsižvelgiant į PVM deklaracijos ar sąskaitos faktūros datą.

44 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus Direktyvą 2006/112, visų pirmą jos 213, 214 ir 273 straipsnius, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie leidžia mokesčių administratoriui nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, atlikusiam įsigijimus per laikotarpį, per kurį jo PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas dėl nepateiktų mokesčio deklaracijų,

teisės į PVM, susijusio su tais įsigijimais, atskaitą remiantis po jo mokėtojo kodo aktyvavimo iš naujo pateiktomis PVM deklaracijomis ar išrašytomis sąskaitomis faktūromis vien dėl to, kad įsigijimai buvo atlikti per veiklos nevykdymo laikotarpį, nors esminiai reikalavimai įvykdyti, o teise į atskaitą nesinaudota sukčiaujant ar piktnaudžiaujant.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

45 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistą 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, visų pirmą jos 213, 214 ir 273 straipsnius, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie leidžia mokesčių administratoriui nesuteikti apmokestinamajam asmeniui, atlikusiam įsigijimus per laikotarpį, per kurį jo PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas dėl nepateiktų mokesčio deklaracijų, teisės į PVM, susijusio su tais įsigijimais, atskaitą remiantis po jo mokėtojo kodo aktyvavimo iš naujo pateiktomis PVM deklaracijomis ar išrašytomis sąskaitomis faktūromis vien dėl to, kad įsigijimai buvo atlikti per veiklos nevykdymo laikotarpį, nors esminiai reikalavimai įvykdyti, o teise į atskaitą nesinaudota sukčiaujant ar piktnaudžiaujant.

Parašai.