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* (Timišoaros apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Direktyva 2006/112/EB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sistema – Atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas – Sąskaitoje 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 – Sąžiningumas – Piktnaudžiavimas teisėmis – Sukčiavimas mokesčių srityje – Teisinis saugumas“

I. Įvadas

1. Mokesčių administratorius patikrino apmokestinamąjį asmenį. Nustatęs konkretaus sandorio, kuriame šis apmokestinamasis asmuo veikė kaip tiekėjas, klaidų, 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 sąskaitas faktūras ir dėl to faktiškai atsisakyti suteikti jam teisę į mokesčio patikslinimą, nes šios sąskaitos faktūros susijusios su sandoriais, įvykdytais per laikotarpį, dėl kurio buvo atliktas mokestinis patikrinimas, ir apmokestinamasis asmuo tuo metu neginčijo po šio patikrinimo pateikto pranešimo apie mokėtiną mokestį?

1 Originalo kalba: anglų.

II. Teisinis pagrindas

A. ES teisė

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, vykdantis 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 dvejiems 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 Įgyvendinimo sprendimą 2011/363/ES Rumunijai buvo leista taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą tam tikriems grūdams, įskaitant rapsus [4]. 2014 m. vasario 20 d. Rumunija Komisijai pranešė, kad pagal Direktyvą 2013/43 ji toliau taikys tą mechanizmą tam tikriems grūdams 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 Mokestinių 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 mokestinę padėtį, jis taip pat nustato visas kiekvienu atveju svarbias aplinkybes ir į jas atsižvelgia.

7. Pagal Mokestinių 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 teisminę gynybą įstatyme nustatytomis sąlygomis.

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 nuostatos dėl atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo neprivalomo ir laikino taikymo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant (teikiant) gali būti sukčiaujama (OL L 201, 2013, p. 4).

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

8. Mokestinių 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, jų 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. Sąskaitoje faktūroje ar kituose ją 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 įrašomas 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 sąskaitas faktūras, kaip tai suprantama pagal 1 dalies b punktą. Tose sąskaitose faktūrose turi būti nurodyta, kad jos buvo išrašytos po patikrinimo, ir jos turi būti įtrauktos į atskirą mokesčių deklaracijos laukelį. Gavėjai turi teisę atskaityti tokiose sąskaitose faktūrose nurodytą mokestį, atsižvelgdami į 145–147^2 straipsniuose nustatytus apribojimus ir sąlygas.“

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, įskaitant 440 241 Rumunijos lėjų (toliau – RON) PVM sumą, mokėtiną už rapsų tiekimą *Almos* 2013 m. spalio mėn., kuris buvo laikomas tiekimu šalies viduje ir kuriam taikomas standartinis 24 % PVM tarifas.

12. *Donauland* neginčijo pirmojo pranešimo apie mokėtiną mokestį.

13. 2014 m. kovo 28 d. *Almos Donauland* pranešė pastebėjusi, kad *Donauland* išrašytose sąskaitose faktūrose buvo nurodytas *Almos* Vokietijoje suteiktas mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris (toliau – mmIN). *Almos* informavo *Donauland*, kad prekės nebuvo išvežtos iš Rumunijos teritorijos, ir paprašė pateikti pataisytas sąskaitas faktūras, kuriose būtų nurodyti *Almos* fiskalinio agento Rumunijoje identifikaciniai duomenys.

14. Remdamasi *Almos* pateiktais dokumentais, *Donauland* pagal Įstatymo Nr. 571/2003, nustatančio Mokesčių kodeksą, 159 straipsnio 3 dalį apskaitoje įregistravo 180 pataisytų sąskaitų faktūrų. Pataisytos sąskaitos faktūros buvo išrašytos *Almos* (adresuotos tiek *Almos*, esančiai Vokietijoje, tiek jos fiskaliniam agentui Rumunijoje) ir jose buvo nurodyti šie sandoriai: 1) atliktų tiekimų Bendrijos viduje panaikinimas ir jų perklasifikavimas kaip tiekimų šalies viduje, taikant standartinį 24 % PVM tarifą; ir 2) tokių tiekimų šalies viduje, kuriems taikomas standartinis PVM tarifas, panaikinimas ir jų priskyrimas prie prekių tiekimo, kuriam taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, atsižvelgiant į tai, kad remiantis 2014 m. kovo 28 d. pranešimu buvo nustatyti klaidingi pirkėjos identifikavimo duomenys.

15. *Donauland* išrašytos pataisytos sąskaitos faktūros buvo įtrauktos į 2014 m. kovo mėn. PVM deklaraciją. *Donauland* atskaitė tose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM iš už tą laikotarpį mokėtino PVM.

16. Gavus prašymą grąžinti PVM, 2016 m. lapkričio mėn.–2017 m. vasario mėn. laikotarpiu buvo atliktas naujas mokestinis patikrinimas, o jį pabaigus 2017 m. vasario 10 d. buvo pateiktas pranešimas apie mokėtiną mokestį (toliau – antrasis pranešimas apie mokėtiną mokestį). Šiame pranešime apie mokėtiną mokestį buvo nustatyta *Terracult* prievolė sumokėti papildomą 440 241 RON PVM sumą.

17. *Terracult* pateikė administracinį skundą dėl antrojo pranešimo apie mokėtiną mokestį, jį 2017 m. liepos 14 d. *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara* (Timišoaros regiono viešųjų finansų direktoratas, Rumunija) atmetė.

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, kurią 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 abejonių dėl nagrinėjamų 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 aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, yra draudžiama tokia administracinė praktika ir (arba) toks nacionalinės teisės nuostatų aiškinimas, pagal kuriuos neleidžiama taisyti tam tikrų sąskaitų faktūrų ir vėliau įtraukti pataisytų sąskaitų faktūrų į 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 išsiaiškintų, 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, įvykdytais 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, į kurią atsižvelgiant būtų taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas.

22. Manau, kad tokia praktika nesuderinama su Sąjungos teise. Siekiant paaiškinti šią išvadą, pirmiausia reikia nustatyti apmokestinamąjį asmenį, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM už nagrinėjamą sandorį (A dalis). Paskui pabrėšiu teisės patikslinti mokesčius ir susigrąžinti nepagrįstai sumokėtus mokesčius svarbą (B dalis). Galiausiai išnagrinėsiu motyvus, kuriais Rumunijos valdžios institucijos grindė 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, vykdantis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, *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 mokesčių administratoriui“ [7].

26. Kadangi (dabar) šalys sutaria, kad nagrinėjamam sandoriui taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, PVM turėjo sumokėti gavėja, o ne tiekėja. Aplinkybė, kad tiekėja sumokėjo PVM, remdamasi klaidinga prielaida, jog atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas netaikomas, negali leisti mokesčių administratoriui nukrypti nuo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo ir laikyti, kad PVM turi sumokėti ne gavėja, o tiekėja [8].

27. Taigi, toliau reikia išnagrinėti, ar tiekėja iš esmės turi teisę patikslinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį ir susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą mokestį.

5 Išskirta mano.

6 Išskirta mano.

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

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

B. Teisė patikslinti sąskaitoje faktūroje 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 sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį*, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas“ [9].

29. Be to, pagal suformuotą jurisprudenciją *teisė susigrąžinti* pažeidžiant Sąjungos teisę valstybėje narėje surinktus *mokesčius* yra Sąjungos teisės nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas. Taigi iš esmės valstybės narės privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius [10].

30. Nesant sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens atliekamą sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM perskaičiavimą [11] ir mokesčių grąžinimą [12] reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, remdamasi procedūrinės 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 panašiems reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos nuostatos ir neturi būti tokios, kad Sąjungos teisės suteiktų teisių įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas.

31. Taigi apmokestinamajam asmeniui, kuris sąskaitoje faktūroje 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 ginčija šį požiūrį. 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 neužginčijo 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* neginčijo pirmojo pranešimo apie mokėtiną mokestį per nustatytą terminą. Todėl jis tapo galutinis ir nebegalėjo būti ginčijamas.

35. Mano manymu, Rumunijos vyriausybė painioja du skirtingus atvejus. Pirma, yra atvejų, kai administracinė institucija atlieka tam tikrų faktinių aplinkybių ir (arba) jų teisinio vertinimo patikrinimą. Metaforiškai kalbant, atidaroma, patikrinama ir uždaroma dėžė, kurioje yra tam tikrų elementų. Vis dėlto kiek kitaip yra tuo atveju, kai vėliau paaiškėja naujų faktų, kurių patikrinimo metu dėžėje tarsi nebuvo. Šiuo atveju tokių konkrečių aplinkybių niekada nebuvo galima patikrinti vien dėl to, kad atitinkamu metu jų nebuvo.

9 Žr. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimą *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. Sprendimą *Alakor Gabonatermelő 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. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 48 ir 49 punktai).

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

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

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 naudojimasis 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 sąskaitose faktūrose 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 gavėjos prašymo nurodyti jai Rumunijoje suteiktą PVM mokėtojo kodą pakito taikytina teisinė tvarka. Šiomis aplinkybėmis *Terracult* negali būti kaltinama tuo, kad nusprendė taikyti akivaizdžiausią sąskaitoje faktūroje 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 buvimą lemia Sąjungos teisė. Teisingumo Teismas jau yra aiškiai nurodęs, kad pagal mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principus valstybių narių *reikalaujama* numatyti priemones ir procedūrinę tvarką, būtinas tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų patikslinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytus mokesčius ir susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas surinktus mokesčius [18].

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

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

15 Žr. 2019 m. vasario 14 d. Spendimą *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 įvykdyti pranešime apie mokėtiną mokestį išdėstytus 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 pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje faktūroje“.

17 Rumunijos vyriausybė tvirtino, kad tai tikrai įmanoma, ir, manau, kad šį požiūrį patvirtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo atsakymai į 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).

43. Rumunijos vyriausybės argumentai, kuriais remdamasi ji neigia galimybę *Terracult* imtis tokių veiksmų, neįtikina. Ši vyriausybė nurodo, kad šioje byloje aptariamu atveju gali kilti prieštaravimas tarp, pirma, teisinio saugumo principo (išplaukiančio iš būtinybės išsaugoti aktų, kurie nebuvo užginčyti per nustatytą terminą, galiojimą) ir, antra, mokesčių neutralumo principo (išplaukiančio iš būtinybės užtikrinti, kad apmokestinamasis asmuo nemokėtų mokesčio, 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 mokestį, kuris nebuvo užginčytas per nustatytą terminą. Ji susijusi su sandoriu, kuris, paaiškėjus naujoms aplinkybėms, buvo perkvalifikuotas po pranešimo apie mokėtiną mokestį. Tai, kad šiomis aplinkybėmis apmokestinamojo asmens reikalaujama užginčyti (greičiausiai teisėtą ir galiojantį) pranešimą apie mokėtiną mokestį, ne tik yra nelogiška, bet ir kelia tam tikrų abejonių mokesčių 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 sąskaitose faktūrose nurodytus duomenis ir atlikti patikslinimą, trukmė priklausytų nuo to, ar mokesčių administratorius atliko patikrinimą ir pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį. Patikrinti apmokestinamieji asmenys turėtų tik 30 dienų, per kurias galėtų ištaisyti sąskaitas faktūras užginčiję mokestinio patikrinimo teisėtumą. Nepatikrintiems asmenims būtų taikomas įprastas penkerių metų laikotarpis. Todėl pranešimo apie mokėtiną mokestį pateikimas reikštų, kad įprastas penkerių metų laikotarpis keičiamas 30 dienų laikotarpiu.

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

47. Antra, įpareigojus apmokestinamąjį asmenį užginčyti pranešimą apie mokėtiną mokestį 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 tokių aplinkybių nustatymo momentą, apmokestinamasis asmuo gali turėti labai nedaug laiko pranešimui apie mokėtiną mokestį užginčyti arba suėjus terminui visai netekti tokios galimybės. Pavyzdžiui, šioje byloje aptariamu atveju *Terracult* būtų turėjusi tik kelias dienas pirmajam pranešimui apie mokėtiną mokestį (pateiktam 2014 m. kovo 4 d.) užginčyti, paaiškėjus naujoms aplinkybėms (2014 m. kovo 28 d.). Vis dėlto jeigu patikrinimas nebūtų buvęs atliktas ir nebūtų pateiktas pranešimas apie mokėtiną mokestį, *Terracult* būtų galėjusi ištaisyti sąskaitas faktūras ir perskaičiuoti mokestį per ilgesnį penkerių metų laikotarpį.

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

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, įvykdytais 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, į kurią 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 tokių aplinkybių, kaip antai susiklosčiusių pagrindinėje byloje aptariamu atveju, nes tiekėja neveikė sąžiningai arba bet kuriuo atveju piktnaudžiavo savo teisėmis. Šiuo klausimu Rumunijos vyriausybė pabrėžia, kad ištaisius 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 trečiąja šalimi sudarė tam tikrus įtartinus 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 sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokestinių pajamų praradimo riziką, PVM neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį būtų galima ištaisyti, ir valstybės narės negali tokio ištaisymo sieti su šią sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu. Toks ištaisymas 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 sumokėta 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, manęs ypač neįtikina aplinkybės, kuriomis Rumunijos vyriausybė šioje byloje grindžia prielaidą, kad *Terracult* nebuvo sąžininga.

20 Taikant platesnę analogiją galima nurodyti, kad tokia pati logika taikoma, kalbant apie teisminę kontrolę. Šiomis aplinkybėmis dar labiau reikalaujama užtikrinti teisinių santykių stabilumą ir nekintamumą po to, kai jie sukuriami galutiniu teismo sprendimu, ir toks reikalavimas neabejotinai yra griežtesnis nei administracinių arba mokestinių 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 tokią ypatingą priemonę. Tai tiesiog yra skirtingi klausimai ir skirtingos teisių 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).

54. Visų pirma nesuprantu logikos, kuria grindžiamas argumentas, kad tai, jog ištaisius sąskaitas faktūras panaikinamos pranešimo apie mokėtiną mokestį, pateikto atlikus mokestinį patikrinimą, išvados, savaime yra apmokestinamojo asmens sąžiningumo nebuvimo požymis.

55. Iš tiesų pats sąskaitų faktūrų ištaisymo tikslas yra pakeisti ankstesnę situaciją, kuri, remiantis vėliau paaiškėjusiomis aplinkybėmis, laikoma klaidinga. Todėl vien tai, kad ištaisius sąskaitas faktūras buvo panaikintos pirmojo pranešimo apie mokėtiną mokestį pasekmės, negali būti vertinama kaip apmokestinamojo asmens nesąžiningumo įrodymas ir nėra pakankamas šios aplinkybės įrodymas. Tam reikia papildomų įrodymų. Šiuo klausimu reikėtų priminti, kad sąvoka „sąžiningumas“ reiškia, jog apmokestinamasis asmuo veikia kaip apdairus ūkio subjektas [22].

56. Taigi mokesčių administratorius gali remtis sąžiningumo nebuvimu tik jeigu aiškiai nurodo apmokestinamojo asmens nerūpestingą elgesį, paaiškina teisinius ir faktinius tokį požiūrį patvirtinančius pagrindus ir prireikus pateikia tokių teiginių įrodymų [23]. Tačiau akivaizdu, kad atsižvelgiant Teisingumo Teismui nurodytas aplinkybes ir pateiktus pareiškimus, šioje byloje nėra išdėstyta jokių aiškių ir pagrįstų su tuo susijusių teiginių.

57. Reikėtų priminti, kad nesvarbu, jog pirmasis pranešimas apie mokėtiną mokestį faktiškai buvo panaikintas po mokestinio patikrinimo. Iš tiesų Sprendime *Zabrus Siret* [24], priimtame neseniai išnagrinėtoje byloje, kuri taip pat susijusi su pagrindinėje byloje nagrinėjamais nacionalinės teisės aktais, Teisingumo Teismas nedviprasmiškai nurodė, kad „[PVM direktyvos nuostatos] ir veiksmingumo, mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos, nukrypstant nuo nacionalinėje teisėje numatyto 5 metų senaties termino taisyti PVM deklaracijas, neleidžiama tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apmokestinamajam asmeniui daryti tokius taisymus, suteikiančius galimybę pasinaudoti teise į atskaitą, jei toks taisymas susijęs su laikotarpiu, dėl kurio jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas“ [25].

58. Iš tiesų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi šiuo sprendimu prašyme priimti prejudicinį sprendimą ir mano, kad iš šio sprendimo išplaukiantys principai turėtų būti taikomi pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju.

59. Sutinku. Atsižvelgiant į Rumunijos vyriausybės rašytinėse ir žodinėse pastabose pateiktus argumentus, atrodytų, kad pagrindinė problema šioje byloje kyla dėl to, kad mokesčių administratorius jau buvo patikrinęs nagrinėjamą sandorį, todėl jis nesutinka su tuo, kad apmokestinamasis asmuo gali vėliau panaikinti pranešimo apie mokėtiną mokestį pasekmes, nesilaikydamas įprastos tvarkos: nepateikęs administracinio skundo, kuriame iškelti klausimai prireikus vėliau nagrinėjami teisme. Vis dėlto šios išvados 34–49 punktuose paaiškinau, kodėl šioje byloje tokiam požiūriui negalima pritarti.

b) Piktnaudžiavimas teisėmis

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

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 rezoliucinė dalis.

61. Šiomis aplinkybėmis reikėtų priminti, jog tam, kad būtų konstatuotas piktnaudžiavimas, turi būti įvykdytos dvi sąlygos. Pirma, nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų PVM direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, turi būti įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių 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 posėdį pažymėjo *Terracult*, vėliau ji pateko į prieštaringą padėtį: viena vertus, ji yra sumokėjusi PVM valstybei ir, nors šis mokestis yra sumokėtas nepagrįstai, jo negalima susigrąžinti; kita vertus, gavėja atsisako grąžinti šio mokesčio sumą *Terracult*, nes nagrinėjamam 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 nagrinėjamu 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 atitinkamų PVM taisyklių taikymą 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 nagrinėjamu 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 įrodymu.

66. Atsižvelgiant į šiuos argumentus, susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama 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 jų sudarė tam tikrus įtartinus sandorius su trečiąja šalimi.

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).

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

69. Vis dėlto kai įvykdytos materialiosios ir formaliosios sąlygos, kad atsirastų teisė į atskaitą 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 ūkio 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 įrodymų, patvirtinančių kaltinimą, kad *Terracult* žinojo arba turėjo žinoti apie įtartinus 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 nacionalinės arba Sąjungos teisės nuostatomis būtų galima grįsti 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 įsitikinęs, 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 praradimą.

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 priimtos, 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]. Nėra abejonių, kad panašus principas turi būti taikomas, kalbant apie visišką atsisakymą leisti apmokestinamajam asmeniui patikslinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį ir susigrąžinti nepagrįstai sumokėtą mokestį.

28 Šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (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. Sprendimą *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. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 49 punktas).

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

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

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 tiekėjas žinojo arba turėjo žinoti.

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

V. Išvada

76. Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Curtea de Apel Timișoara* (Timišoaros 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, įvykdytais 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, į kurią atsižvelgiant būtų taikytinas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas.

– Valstybė narė gali atsisakyti leisti patikslinti mokestį ir grąžinti tiekėjo nepagrįstai sumokėtą mokestį, 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 tiekėjas žinojo arba turėjo žinoti. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išsiaiškinti, ar taip yra pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju.