

**Byla C-358/20****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2020 m. liepos 30 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Judecătoria Oradea* (Rumunija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2020 m. liepos 9 d.

**Pareiškėja:**

*Promexor Trade SRL*

**Atsakovė:**

*Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor*

**Pagrindinės bylos dalykas**

Skundas, kuriuo pareiškėja *Promexor Trade SRL* prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, t. y. *Judecătoria Oradea* (Oradios pirmosios instancijos teismas, Rumunija), panaikinti atsakovės *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor* (Klužo regiono viešųjų finansų generalinė direkcija – Bihoro apskrities viešųjų finansų administracija) 2019 m. balandžio 19 d. nurodymą sumokėti ir 2019 m. balandžio 19 d. vykdomąjį raštą, išduotus jos atžvilgiu pradėjus priverstinio vykdymo procedūrą, taip pat panaikinti skolinį reikalavimą ir nutraukti priverstinį vykdymą.

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Pagal SESV 267 straipsnį prašoma ESS 5 straipsnio 4 dalies, Direktyvos 2006/112/EB 1 straipsnio, 167–169 straipsnių, 176–180 straipsnių, 214 straipsnio 1 dalies, 250 straipsnio, 272 ir 273 straipsnių, taip pat neutralumo,

veiksmingumo, lojalaus bendradarbiavimo, teisinių santykių saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų išaiškinimo.

### **Prejudiciniai klausimai**

1. Ar pagal Direktyvos 2006/112/EB nuostatas ir fiskalinio neutralumo principą draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis valstybė narė reikalauja, kad nacionalinis subjektas neapibrėžtą laikotarpį apskaičiuotų ir valstybei mokėtų PVM, tačiau jam nesuteikia su tuo susijusios teisės į PVM atskaitą, nes jam mokesčių institucijos iniciatyva buvo panaikintas PVM mokėtojo kodas, kadangi už šešis mėnesius iš eilės arba už du kalendorinius ketvirčius iš eilės pateiktose PVM deklaracijose nebuvo nurodyti PVM apmokestinami sandoriai?

2. Ar, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, Direktyvoje 2006/112/EB nustatyti teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos, proporcingumo ir lojalaus bendradarbiavimo principai yra suderinami su nacionalinės teisės nuostata ar mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią, nors valstybė narė, mokesčių institucijos iniciatyva panaikinus PVM mokėtojo kodą, paprastai leidžia juridinio asmens prašymu jį iš naujo registruoti PVM mokėtoju, tam tikromis konkretais atvejais aplinkybėmis mokesčių mokėtojas vien dėl formalių priežasčių negali prašyti jo iš naujo įregistruoti PVM mokėtoju, tačiau turi prievolę neapibrėžtą laikotarpį apskaičiuoti ir valstybei mokėti PVM, nors jam nesuteikiama su tuo susijusi teisė į PVM atskaitą?

3. Ar, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, Direktyvoje 2006/112/EB nustatyti teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos, proporcingumo ir lojalaus bendradarbiavimo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nustatyti mokesčių mokėtojui prievolę neapibrėžtą laikotarpį apskaičiuoti ir mokėti PVM nesuteikiant teisės į PVM atskaitą, mokesčių institucijai nagrinėjamu atveju nepatikrinus, ar tenkinami esminiai reikalavimai, susiję su teise į PVM atskaitą, ir nesant jokio mokesčių mokėtojo sukčiavimo?

### **Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos**

ESS 5 straipsnio 4 dalis ir 4 straipsnio 3 dalis.

Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45/ES, 1 straipsnio 1 dalis, 167–169 straipsniai, 176–180 straipsniai, 214 straipsnio 1 dalis ir 250, 272 ir 273 straipsniai.

### **Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos**

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas mokesčių kodeksas), galiojęs iki 2015 m. gruodžio 31 d.

153 straipsnio 9 dalies e punktas, kuriame iš esmės numatyta, kad kompetentingos mokesčių institucijos panaikina apmokestinamojo asmens registraciją PVM mokėtoju, jei už šešis mėnesius iš eilės pateiktose mokesčio deklaracijose nebuvo nurodyta, kad šiais ataskaitiniais laikotarpiais pirktos prekės ir (ar) paslaugos arba tiekios prekės ir (ar) teiktos paslaugos.

153 straipsnio 9<sup>1</sup> dalies d punktas, pagal kurį, panaikinus PVM mokėtojo registraciją, kompetentingos mokesčių institucijos apmokestinamuosius asmenis registruoja kaip PVM mokėtojais jų prašymu 9 dalies e punkte numatytu atveju, remdamosi pareiškimu, kuriame apmokestinamasis asmuo įsipareigoja vykdyti ekonominę veiklą. Be to, apmokestinamiesiems asmenims, kurie yra tokioje padėtyje, negali būti taikomos nuostatos, susijusios su mažoms įmonėms nustatytomis neapmokestinimo PVM ribinėmis vertėmis.

11 straipsnio 1<sup>3</sup> dalis, pagal kurią mokesčių mokėtojai, kurių registracija PVM mokėtojais buvo panaikinta, už nagrinėjamą laikotarpį negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, bet turi prievolę sumokėti gautą PVM, susijusį su per šį laikotarpį sudarytais apmokestinamaisiais sandoriais. Už per laikotarpį, kai atitinkamas asmuo neturi galiojančio PVM mokėtojo kodo, nupirkta prekės ir (ar) paslaugos, skirtas sandoriams, kurie bus įvykdyti po registracijos PVM mokėtoju dienos ir kurie suteikia teisę į atskaitą, tikslinimai turi būti atlikti apmokestinamojo asmens naudai įtraukiant į pirmąją mokesčio deklaraciją, pateiktą apmokestinamojo asmens po jo registracijos PVM mokėtoju, ar atitinkamai į paskesnę deklaraciją mokėti, susijusį su: a) sandėliuojamomis prekėmis ar paslaugomis, nenaudojamomis registracijos momentu, nustatytomis remiantis inventorizacija; b) ilgalaikiu materialiuoju turtu, įskaitant ilgalaikį turtą, dėl kurio atskaitos tikslinimo laikotarpis nesibaigė, taip pat įsigyjamu ilgalaikiu materialiuoju turtu, nustatytu remiantis inventorizacija, kurio savininkas yra atitinkamas asmuo registracijos PVM mokėtoju momentu.

145 straipsnis, kuriame numatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda nuo prievolės apskaičiuoti mokesčių atsiradimo momento [1 dalis], kad bet kuris apmokestinamasis asmuo turi teisę į mokesčio atskaitą už pirktas prekes ir (ar) paslaugas, jei nupirkta prekės ir (ar) paslaugos skirtos konkrečioms, aiškiai numatytiems sandoriams [2 dalis], ir kad tam tikromis sąlygomis suteikiama teisė į mokesčio atskaitą už apmokestinamojo asmens iki jo registracijos PVM mokėtoju pirktas prekes ir (ar) paslaugas [4 dalis].

*Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 227/2015, kuriuo nustatomas mokesčių kodeksas), *įsigaliojęs nuo 2016 m. sausio 1 d.*

11 straipsnio 8 dalis, kurioje iš esmės numatyta, kad apmokestinamieji asmenys, kurių registracija PVM mokėtojais buvo panaikinta, už nagrinėjamą laikotarpį negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, bet turi prievolę sumokėti gautą PVM, susijusį su per šį laikotarpį sudarytais apmokestinamaisiais sandoriais. Kaip PVM mokėtojas pagal 316 straipsnio 12 dalį įregistruotas apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į atskaitą už per laikotarpį, kai jo PVM mokėtojo kodas buvo

panaikintas, nupirkta prekės ir (ar) paslaugas, jas įtraukdamas į pirmąją mokesčio deklaraciją, pateiktą po jo registracijos PVM mokėtoju, ar atitinkamai į paskesnę deklaraciją, net jei sąskaitoje faktūroje nenurodytas apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo kodas. Po registracijos mokesčio mokėtoju pagal 316 straipsnio 12 dalį už per laikotarpį, kai PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas, tiekta prekės ir (ar) teiktas paslaugas apmokestinamieji asmenys išrašo sąskaitas faktūras, į kurias atskirai įtraukia PVM, gautą per nagrinėjamą laikotarpį.

316 straipsnio 12 dalies d punktas, kuris iš esmės atitinka Įstatymo Nr. 571/2003 153 straipsnio 9<sup>1</sup> dalies d punktą.

297 straipsnio 1, 4 ir 6 dalys, kuriose pakartojamos Įstatymo Nr. 571/2003 145 straipsnio 1, 2 ir 4 dalies nuostatos.

### **Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas**

- 1 2014 m. balandžio 30 d. atsakovė priėmė sprendimą, kuriame nurodė savo iniciatyva panaikinti pareiškėjos registraciją PVM mokėtoja, remdamasi tuo, kad už šešis mėnesius iš eilės pateiktose PVM deklaracijose nebuvo nurodyti PVM apmokestinami sandoriai. Nuo 2014 m. gegužės mėn., nebeturėdama galiojančio PVM mokėtojo kodo, pareiškėja išrašė sąskaitas faktūras be PVM.
- 2 2019 m. balandžio mėn. atsakovė pranešė pareiškėjai apie ketinamą atlikti mokesstinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2014 m. balandžio 1 d. iki 2017 m. gruodžio 31 d. Siekdama išvengti baudos už per nustatytą terminą nepateiktas mokesčių deklaracijas, pareiškėja nusprendė atgaline data pateikti surinkto PVM deklaraciją, kuri privaloma apmokestinamiesiems asmenims, kurių PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas.
- 3 Remdamasi informacija, pateikta atitinkamose deklaracijose, ir neatlikusi tolesnių patikrinimų, 2019 m. balandžio 19 d. atsakovė išdavė vykdomąjį raštą ir 2019 m. balandžio 19 d. nurodymą, kuriuo pareiškėjos atžvilgiu pradėjo priverstinį vykdymą.
- 4 Mokesstinis patikrinimas buvo atliktas 2019 m. birželio 11 d.; patikrinimą atlikusi institucija nusprendė, kad tikrinamuojų laikotarpiu pareiškėja PVM deklaracijas pateikė tinkamai.
- 5 Užbaigus patikrinimą, tačiau dar nesuėjus senaties terminui, 2019 m. liepos 31 d. pareiškėja pateikė patikslintas deklaracijas, kuriose nurodyta suma lygi 0.

### **Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai**

- 6 Pareiškėja teigia, kad, nors PVM mokėtojo kodo panaikinimo atveju ir yra numatytos mokesčių mokėtojo teisių gynimo priemonės, t. y., kad iš naujo kaip PVM mokėtoja įregistruota bendrovė turi galimybę atgaline data pasinaudoti teise

į PVM atskaitą už laikotarpį, kai neturėjo PVM mokėtojo kodo, jai šios priemonės praktikoje neprieinamos.

- 7 Ji nurodo, kad mokesčių mokėtojas, kuriam buvo panaikintas PVM mokėtojo kodas, tačiau kuris dėl įvairių priežasčių iš naujo kaip PVM mokėtojas neįsiregistruoja, neturi jokių teisių gynimo priemonių. Taigi tokia mokesčių mokėtoju neapibrėžta laikotarpį taikoma prievolė mokėti PVM tuo atveju, kai jis nebegauna jokios naudos, kurią gautų būdamas PVM mokėtoju, prieštarauja Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatytiems principams.
- 8 Atsakovė teigia, kad PVM deklaracijas, kurias privalo pateikti apmokestinamieji asmenys, kurių PVM mokėtojo kodas buvo panaikintas, pareiškėja pateikė tinkamai ir patvirtino jų teisingumą. Pagal galiojančius teisės aktus, užbaigus mokestinį patikrinimą, taisyti mokesčių deklaracijas nebegalima.

### **Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas**

- 9 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar bylai taikytinas nacionalinės teisės aktas yra suderinamas su iš Direktyvos 2006/112 ir Teisingumo Teismo jurisprudencijos kylančiais principais, jei, panaikinus PVM mokėtojo registraciją, mokesčių mokėtojas nebegali pasinaudoti teise į PVM atskaitą už pirktas prekes ir (ar) paslaugas, bet jam ir toliau taikoma prievolė sumokėti gautą PVM, nenumatant prievolei apskaičiuoti PVM taikomo termino.
- 10 Nors teise į atskaitą galima pasinaudoti atgaline data iš naujo įsiregistravus kaip PVM mokėtojas, pareiškėja praktikoje tokios galimybės neturi, nes ji neatitinka formalaus reikalavimo dėl to, kad jos administratorius yra kitos bendrovės, kuriai pradėta nemokumo procedūra, narys.
- 11 Kadangi pareiškėja negali pasinaudoti net ir mažoms įmonėms taikoma neapmokestinimo PVM tvarka, jai neapibrėžta laikotarpį užkertamas kelias pasinaudoti teise į PVM atskaitą, nesuteikiant galimybės naudotis PVM sistemos teikiama nauda.
- 12 Atsižvelgdamas į fiskalinio neutralumo principą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo sprendimus *Elida Gibbs* (C-317/94), *Kraft Foods Polska* (C-588/10), *Zabrus Siret* (C-81/17), *Gamesa Wind România* (C-69/17), *Dobre* (C-159/17) ir *Astone* (C-332/15), tačiau pabrėžia, kad aplinkybės, kuriomis buvo priimti šie sprendimai, skiriasi nuo nagrinėjamos bylos aplinkybių.
- 13 Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, pareiškėjos negalėjimas iš naujo įsiregistruoti kaip PVM mokėtoja ir tuo būdu pasinaudoti teise į atskaitą prilygsta formalaus reikalavimo nesilaikymui. Be to, mokesčių institucijos turėjo galimybių patikrinti, ar tenkinami esminiai reikalavimai, susiję su teise į atskaitą.

- 14 Kiek tai susiję su proporcingumo principu, remdamasis sprendimais *Collée* (C-146/05) ir *Salomie ir Oltean* (C-183/14), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad visiškasis atsisakymas suteikti teisę į atskaitą pareiškėjos atveju galėtų būti neproporcingas, nes nėra sukčiavimo, o, ar tenkinami esminiai reikalavimai, mokesčių institucija nepatikrino.
- 15 Kadangi nagrinėjamu atveju atsakovė nepatikrino, ar tenkinami esminiai reikalavimai, ir dėl to pareiškėjai taikoma prievolė *sine die* apskaičiuoti PVM, dėl kurios ji yra nuolatinėje neapibrėžtumo padėtyje, nes nežino jai taikomų prievolių apimtys ir net neturi teisinių priemonių, kad galėtų naudotis PVM sistemos teikiama nauda, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas taip pat ir į Sprendimą *Airija / Komisija* (C-325/85), kelia teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų, taip pat, atsižvelgdamas į Direktyva 2006/112 valstybėms nustatytas prievoles, lojalios bendradarbiavimo principo pažeidimo klausimą.