

Byla C-519/22

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį santrauka

Gavimo data:

2022 m. rugpjūčio 4 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Fővárosi Törvényszék (Sostinės apygardos teismas, Vengrija).

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2022 m. gegužės 31 d.

Pareiškėja:

MAX7 Design Kft.

Atsakovė:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija,
Vengrija)

Pagrindinės bylos dalykas

Administracinis procesas mokesčių srityje

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pridėtinės vertės mokestis – Pareiga pateikti mokesčių sumokėjimo garantiją – Teisinės pasekmės nepateikus mokesčių sumokėjimo garantijos – Priemonių, kuriomis siekiama pašalinti priežastis, dėl kurių buvo nustatyta mokesčių sumokėjimo garantija, taikymo terminas ir būdas

Teisinis pagrindas: SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar atsižvelgiant į [2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos] 273 straipsnį ir [Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos] 52 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą proporcingumo principą, valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad bendrovės mokesčių mokėtojo kodas arba pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodas gali būti panaikintas dėl to, kad nepateikta šiai bendrovei nustatyta mokesčių sumokėjimo garantija, net jei akcininkai tiesiogiai nežino, kad tokia garantija buvo nustatyta bendrovei, arba apie tai, kad ji nustatyta būtent dėl esamos ar buvusios bendrovės direktoriaus nuosavybės kitame juridiniame asmenyje, kurio mokestinė skola dar nesumokėta, arba dėl jo esamo ar buvusio vadovavimo šiam juridiniam asmeniui, yra suderinami su Chartijos 16 straipsnyje įtvirtinta laisve užsiimti verslu?

2. Ar, atsižvelgiant į Direktyvos [2006/112] 273 straipsnyje įtvirtintą būtinumo principą ir Chartijos 52 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą proporcingumo principą, su Chartijos 16 straipsnyje įtvirtinta laisve užsiimti verslu ir Chartijos 47 straipsnyje įtvirtinta teise į teisinę gynybą suderinama tai, kad valstybės narės teisės aktuose numatyta, jog bendrovės mokesčių mokėtojo kodas arba pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodas, gali būti panaikintas dėl to, kad nepateikta šiai bendrovei nustatyta mokesčių sumokėjimo garantija, taip pat tais atvejais, kai per minimalų laikotarpį, reikalaujamą pagal bendrąsias valstybės narės teisės aktų nuostatas, susijusias su tinkamu bendrovės sprendimus priimančio organo sušaukimu, prieš įsigaliojant mokesčių administratoriaus sprendimui, kuriuo nustatoma garantija, šis organas negali atleisti direktoriaus, dėl kurio nustatyta garantija, ir taip pašalinti šią priežastį per terminą, per kurį pasibaigtų pareiga pateikti garantiją, taip išvengiant mokesčių mokėtojo kodo panaikinimo?

3. Ar suderinama su Chartijos 16 straipsnyje įtvirtinta laisve užsiimti verslu, jos apribojimu, kuris yra būtinas pagal Direktyvos [2006/112] 273 straipsnį ir proporcingas pagal Chartijos 52 straipsnio 1 dalį, ir teise į veiksmingą teisinę gynybą pagal Chartijos 47 straipsnį tai, kad valstybės narės teisės aktuose, nepaliekant teisę įgyvendinančioms institucijoms jokios diskrecijos, imperatyviai nurodoma, kad

- a) tai, kad bendrovė, kaip mokesčių mokėtoja, po to, kai sprendimas pateikti garantiją įsigaliojo, pašalino priežastį, dėl kurios ji buvo nustatyta, neturi įtakos pareigai pateikti mokesčių sumokėjimo garantiją, taigi ir galimybei panaikinti mokesčių mokėtojo kodą, net jei ši priežastis buvo pašalinta po to, kai sprendimas pateikti garantiją įsigaliojo, tačiau per terminą garantijai pateikti?
- b) jeigu mokesčių sumokėjimo garantija nebuvo pateikta, bendrovė, kaip mokesčių mokėtoja, pasibaigus garantijos pateikimo terminui negali ištaisyti teisinių pasekmių, susijusių su jos mokesčių mokėtojo kodo panaikinimu, net jeigu ji pašalino priežastį, dėl kurios ji buvo nustatyta, po to, kai

sprendimas pateikti garantiją įsigaliojo, tačiau per terminą garantijai pateikti?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

- 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 273 straipsnio pirma pastraipa.
- Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 16, 47 straipsniai ir 52 straipsnio 1 dalis.
- 2017 m. spalio 26 d. Teisingumo Teismo (devintoji kolegija) sprendimas *BB construct* (C-534/16, EU:C:2017:820) (toliau – Sprendimas *BB construct*).

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

- *Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017 m. Įstatymas CL dėl mokesčių procedūros; toliau – MPI) 19, 24, 26, 28 ir 246 straipsniai.

Pagal MPI nuostatas, kuriomis remiamasi, po mokesčių mokėtojo kodo suteikimo turi būti taikoma mokesčių sumokėjimo garantija tuo atveju, jei mokesčių mokėtojo direktorius anksčiau ėjo tas pačias pareigas pas kitą mokesčių mokėtoją, kuris per penkerius metus iki prašymo suteikti mokesčių mokėtojo kodą pateikimo dienos buvo likviduotas, be teisių perėmėjo, o jo mokesstinė prievolė viršijo 1 mln. HUF (apie 2 500 EUR). Sprendimą pateikti mokesčių sumokėjimo garantiją galima apskusti per 8 dienas nuo pranešimo apie tokį sprendimą. Toks skundas nesustabdo garantijos pateikimo.

Mokesčių sumokėjimo garantija gali būti pateikiama atliekant vienkartinį mokėjimą arba pateikiant banko garantijos raštą. Tai padaryti galima per 30 dienų nuo pranešimo apie sprendimą pateikti mokesčių sumokėjimo garantiją dienos. Nesilaikant šio termino, prašymas dėl procedūros atnaujinimo nepriimamas.

Mokesčių sumokėjimo garantija taip pat turi būti pateikta, jei po to, kai sprendimas dėl šios garantijos pateikimo įsigalioja, pasikeičia to asmens direktorius ir dėl to išnyksta priežastis, dėl kurios ji buvo nustatyta.

Jei mokesčių mokėtojas per nustatytą terminą nepateikia mokesčio sumokėjimo garantijos, mokesčių administratorius nurodo panaikinti mokesčių mokėtojo kodą.

Atsižvelgiant į taisykles, reglamentuojančias registravimosi mokesčių tikslais procedūrą, MPI numatyta, kad mokesčių administratorius turi atsisakyti suteikti mokesčių mokėtojo kodą, jei mokesčių mokėtojo direktorius eina tas pačias pareigas pas kitą mokesčių mokėtoją, kurio mokesstinė prievolė prašymo suteikti mokesčių mokėtojo kodą pateikimo metu viršija 5 mln. HUF (maždaug 12 500 EUR). Tokiu atveju mokesčių administratorius nurodo, kad mokesčių mokėtojas per 45 dienas nuo prašymo gavimo dienos pašalintų priežastis,

trukdančias suteikti mokesčių mokėtojo kodą. Jei mokesčių mokėtojas neįvykdo šio nurodymo, mokesčių administratorius panaikina jo mokesčių mokėtojo kodą.

– *A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény* (2013 m. Įstatymas V dėl civilinio kodekso; toliau – CK), 3:17 ir 3:190 straipsniai.

Pagal minėtas CK nuostatas akcininkai turi būti kviečiami į visuotinį bendrovės susirinkimą ir informuojami apie darbotvarkę. Nuo pranešimo apie susirinkimą išsiuntimo iki visuotinio susirinkimo turi praeiti ne mažiau kaip 15 dienų.

Faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos santrauka

- 1 2019 m. gruodžio 19 d. sprendimu *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága* (Budapešto šiaurės mokesčių ir muitų tarnyba prie Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus, Vengrija; toliau – pirmosios pakopos mokesčių institucija) įpareigojo *MAX7 Design Kft*, pareiškėją pagrindinėje byloje (toliau – pareiškėja), pateikti 1 930 979 HUF (maždaug 4 900 EUR) mokesčių sumokėjimo garantiją. Tokia garantija buvo paskirta dėl to, kad vienas iš pareiškėjos direktorių nuo 2017 m. vasario 14 d. iki birželio 2 d. vadovavo kitai likviduojamai bendrovei, kurios mokesstinė skola buvo tokio paties dydžio kaip paskirta garantija.
- 2 Pirmosios pakopos mokesčių institucija išsiuntė pareiškėjai ir minėtam direktoriui sprendimą, kuriuo ji nustatė minėtą garantiją. Abiem atvejais šį sprendimą gavo minėtas direktorius. Gavimo data – 2019 m. gruodžio 21 d. Mokesčių sumokėjimo garantija turėjo būti pateikta per 30 dienų nuo jo gavimo, t. y. ne vėliau kaip 2020 m. sausio 20 d. Skundas dėl sprendimo turėjo būti pateiktas per 8 dienas nuo pranešimo. Kadangi nei pareiškėja, nei direktorius tokio skundo nepateikė, 2019 m. gruodžio 31 d. sprendimas įsigaliojo.
- 3 2020 m. sausio 7 d. pareiškėjos akcininkai atleido šį direktorių ir vietoj jo paskyrė kitą. Kadangi priežastis, dėl kurios buvo nustatyta mokesčių sumokėjimo garantija, išnyko, pareiškėja tokios garantijos nepateikė.
- 4 Pirmosios pakopos mokesčių institucija nurodė panaikinti pareiškėjos mokesčių mokėtojo kodą ir jos pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą, nes ji per nustatytą terminą nepateikė mokesčio sumokėjimo garantijos. Pareiškėja apskundė šį sprendimą administracine tvarka. Atsakovė pagrindinėje byloje *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija; toliau – atsakovė) patvirtino šį sprendimą.
- 5 Pareiškėja apskundė antrosios pakopos sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas). Nagrinėdamas skundą nacionalinis teismas kreipėsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

- 6 Pareiškėja teigia, kad Direktyvos 2006/112 273 straipsnis ir Chartijos 16 straipsnis, 47 straipsnis ir 52 straipsnio 1 dalis draudžia nacionalinės teisės aktus, kuriais grindžiami pirmosios ir antrosios pakopos mokesčių institucijų sprendimai. Visų pirma, pagal šias nuostatas, jei bendrovė, kuri privalo pateikti mokesčių sumokėjimo garantiją, jos nepateikia, ji negali būti atleista nuo dėl to kylančių teisinių pasekmių, net jei po to, kai sprendimas pateikti garantiją įsigalioja, bet per tokiai garantijai pateikti nustatytą terminą, ji pašalina priežastį, dėl kurios ši garantija buvo nustatyta.
- 7 Pareiškėjos teigimu, šioje byloje taikomi nacionalinės teisės aktai neproporcingai riboja jos laisvę užsiimti verslu.
- 8 Pareiškėjos akcininkams nebuvo tiesiogiai pranešta apie nurodymą pateikti mokesčių sumokėjimo garantiją – apie ją žinojo tik atitinkamas direktorius. Akcininkai galėjo įsikišti, kad pašalintų priežastį, dėl kurios ta garantija buvo nustatyta, tik tada, kai sprendimas ją pateikti buvo įsigaliojęs. Akcininkai taip pat negalėjo iš anksto patikrinti, nors ir buvo itin rūpestingi, ar pareiškėjos direktorių atveju egzistuoja aplinkybės, kurios pateisintų mokesčių sumokėjimo garantijos taikymą, nes tokių aplinkybių nėra užfiksuota, taip pat nėra galimybės prašyti mokesčių administratoriaus pažymos šiuo klausimu.
- 9 Be to, atsižvelgiant į terminą, per kurį buvo galima apskūsti sprendimą pateikti mokesčių sumokėjimo garantiją, akcininkai turėjo tik 8 dienas, kad pašalintų priežastis, dėl kurių buvo nustatyta mokesčių garantija. Šis terminas jokių būdu nėra pakankamas, nes pareiškėjos visuotinis susirinkimas turėjo nuspręsti dėl šio direktoriaus atleidimo, tačiau CK numato ne trumpesnę kaip 15 dienų terminą, per kurį turi būti tinkamai sušauktas visuotinis susirinkimas. Be to, pareiškėjai nebūtų buvę naudinga apskūsti sprendimą pateikti mokesčių sumokėjimo garantiją, nes toks apskundimas nesustabdo sprendimo vykdymo.
- 10 Pareiškėja teigia, kad nors, atleidusi minėtą direktorių, ji pašalino priežastį, dėl kurios buvo nustatyta mokesčių sumokėjimo garantija, pareiga pateikti minėtą garantiją išliko pareiškėjai. Pareiškėjai per nustatytą terminą nepateikus šios garantijos, jos veikla tapo neįmanoma, nes buvo panaikintas jos mokesčių mokėtojo kodas, o tai kartu lėmė jos likvidavimą be teisių perėmėjo. Be to, visa tai sukelia neproporcingai sunkias teisines pasekmes nekaltiems pareiškėjos akcininkams, kurie neturėjo realios galimybės laiku įsikišti, kad pašalintų priežastį, dėl kurios buvo nustatyta mokesčių sumokėjimo garantija.
- 11 Pareiškėjos teigimu, jos mokesčių mokėtojo kodo panaikinimas taip pat turėjo įtakos jos dalyvavimui pridėtinės vertės mokesčio sistemoje, nes dėl šio panaikinimo ji nebegalėjo nei apskaičiuoti, nei atskaityti pridėtinės vertės mokesčio. Kiek tai susiję su Direktyva 2006/112 pareiškėja remiasi Teisingumo Teismo sprendimais bylose C-146/05, C-385/09 ir C-534/16, o dėl teisės į

veiksmingą teisminę gynybą – Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimais bylose 30696/09 ir 17153/11.

- 12 Atsakovės nuomone, pareiškėjos nurodyti Sąjungos teisės šaltiniai ir jurisprudencija yra svarbūs tik bendros Europos Sąjungos pridėtinės vertės mokesčio sistemos kontekste ir susiję su PVM neutralumo principu, todėl jie negali būti taikomi šioje byloje net pagal analogiją. Be to, atsakovė pažymi, kad pirmosios pakopos mokesčių institucijos sprendimu pareiškėja buvo įpareigota ne pašalinti priežastį, dėl kurios buvo nustatyta mokesčių sumokėjimo garantija, bet ją pateikti. Šį sprendimą buvo galima apskusti, tačiau pareiškėja jo neapskundė, todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamas nebe šis sprendimas, o sprendimo panaikinti mokesčių mokėtojo kodą teisėtumas.

Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, šioje byloje yra tenkinamos sąlygos būtinam Sąjungos teisės nuostatų, su kuriomis susiję prejudiciniai klausimai, išaiškinimui.
- 14 Pirma, nurodytos Sąjungos teisės nuostatos yra susijusios su pagrindine byla. Antra, Teisingumo Teismas dar nėra išaiškinęs šių nuostatų. Nors Sprendimo *BB construct* dalykas buvo Direktyvos 2006/112 273 straipsnio nagrinėjimas, šis nagrinėjimas buvo atliktas ne pagal Vengrijos, o pagal Slovakijos teisę; be to, buvo sprendžiamas ne klausimas dėl procedūros, pagal kurią nustatoma ir sudaroma mokesčio sumokėjimo garantija, rūšies, o tik klausimas dėl mokesčio sumokėjimo garantijos dydžio. Trečia, atsakymas į prejudicinius klausimus nėra toks akivaizdus, kad neliktų jokių pagrįstų abejonų.
- 15 Pirmaisiais dviem prejudiciniais klausimais siekiama išsiaiškinti, ar teisėtas ir proporcingas laisvės užsiimti verslu apribojimas yra tai, kad pagal taikytiną nacionalinę teisę mokesčių administratorius gali priimti sprendimą dėl mokesčių sumokėjimo garantijos ir jos teisinių pasekmių taip, kad atitinkamos bendrovės akcininkai neturi realios galimybės per nustatytą terminą panaikinti priežastį, dėl kurios buvo nustatyta ši garantija. Pirmasis klausimas susijęs su akcininkų žiniomis, o antrasis – su faktinėmis akcininkų galimybėmis įsikišti.
- 16 Dėl antrojo prejudicinio klausimo atsakovė neabejotinai teisingai nurodo, kad pirmosios pakopos mokesčių institucija pareikalavo, jog pareiškėja ne pašalintų priežastį, dėl kurios buvo nustatyta mokesčių sumokėjimo garantija, bet pateiktų šią garantiją. Vis dėlto jei mokesčių mokėtojas turi galimybę pašalinti priežastį, dėl kurios buvo nustatyta garantija, neabejotinai reikia išnagrinėti, kaip nacionalinėje teisėje užtikrinama ši galimybė, atsižvelgiant į laisvę užsiimti verslu. Nors MPI suteikia galimybę per 8 dienas panaikinti priežastį, dėl kurios buvo paskirta mokesčių sumokėjimo garantija, pagal CK nuo visuotinio susirinkimo sušaukimo iki visuotinio susirinkimo sprendimų priėmimo turi praeiti ne mažiau kaip 15 dienų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, šis teisės aktas neproporcingai riboja laisvę užsiimti verslu, nes

praktiškai bendrovė gali išvengti mokesčių mokėtojo kodo panaikinimo ir likvidavimo be teisių perėmėjo tik tuo atveju, jei ji pateikia garantiją.

- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nori sužinoti, ar ši nacionalinė teisė atitinka vienodo požiūrio principą, atsižvelgiant į tai, kad, nors mokesčių sumokėjimo garantija gali būti taikoma, kai mokesčių skola viršija 1 mln. forintų, MPĮ nuostatose, susijusiose su registravimo mokesčių tikslais procedūra, numatyta galimybė mokesčių administratoriui atsisakyti suteikti mokesčių mokėtojo kodą, jei mokesčių mokėtojo direktorius yra ir kitos bendrovės, kurios mokesčių skola viršija 5 mln. forintų, direktorius. Nors bendrovė turi tik 8 dienas, kad pašalintų priežastį, dėl kurios jai buvo paskirta mokesčių sumokėjimo garantija, per 45 dienas galima pašalinti kliūtį registruotis mokesčių tikslais daug rimtesniu atveju. Abiem atvejais, jei nesiimama veiksmų, mokesčių administratorius panaikina mokesčių mokėtojo kodą.
- 18 Trečiasis klausimas susijęs su dviem konkrečiais nacionalinės teisės aktų ir jurisprudencijos ypatumais, susijusiais su mokesčių sumokėjimo garantija. Viena vertus, net jei įsigaliojus sprendimui, kuriuo nustatyta mokesčių sumokėjimo garantija, išnyksta priežastis, dėl kurios ši garantija buvo nustatyta, tai savaime nepanaikina pareigos pateikti šią garantiją. Kita vertus, jei mokesčių mokėtojo kodas panaikinamas dėl garantijos nepateikimo, mokesčių mokėtojas negali ištaisyti šios pasekmės nei pašalindamas priežastį, dėl kurios buvo nustatyta garantija, nei vėliau pateikdamas garantiją.
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, Chartijos 16 straipsnį ir 52 straipsnio 1 dalį bei Sprendimo *BB construct* 36–42 punktus, viešasis interesas panaikinti priežastį, dėl kurios buvo nustatyta garantija, yra svarbesnis už garantijos pateikimą. Nacionalinės teisės aktuose pirmiausia turėtų būti numatyta galimybė panaikinti priežastį, dėl kurios buvo nustatyta garantija, o ne bandoma priversti garantiją pateikti bet kokiomis aplinkybėmis, net jei priežastis, dėl kurios ji buvo nustatyta, jau pašalinta.
- 20 Pagrindinės bylos šalys taip pat nesutaria dėl termino pateikti mokesčių sumokėjimo garantiją pobūdžio. Nacionalinėje jurisprudencijoje šis terminas aiškinamas kaip naikinamasis terminas, todėl atmetama galimybė, kad panaikinus mokesčių mokėtojo kodą mokesčių mokėtojas vėliau galėtų ištaisyti garantijos nepateikimą. Nagrinėjamu atveju tai reiškia, kad net jei pareiškėja pašalintų priežastį, dėl kurios buvo paskirta garantija, ji galutinai prarastų galimybę ištaisyti mokesčių mokėtojo kodo panaikinimą dėl to, kad per nustatytą terminą nepateikė garantijos.
- 21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, tai nepagrįstai ir neproporcingai riboja laisvę užsiimti verslu, nes mokesčių mokėtojas gali išvengti mokesčių mokėtojo kodo panaikinimo tik tuo atveju, jei pateikia mokesčių sumokėjimo garantiją, o tai yra pareiga, kuri riboja laisvą naudojimąsi bendrovės turimais ištekliais. Be to, galiojančios taisyklės taip pat pažeidžia teisę į

veiksmingą teisminę gynybą, nes sprendimo pateikti mokesčių sumokėjimo garantiją apskundimo terminas yra tik 8 dienos; skundas taip pat neturi stabdomojo poveikio. Jeigu skundžiamas sprendimas panaikinti mokesčių mokėtojo kodą, teismas neturi diskrecijos, t. y. negali atsižvelgti į tai, kad tuo metu, kai priimamas sprendimas panaikinti mokesčių mokėtojo kodą, priešastis, dėl kurios buvo nustatyta mokesčių sumokėjimo garantija, nebeegzistuoja. Teismas, panaikindamas ar pakeisdamas sprendimą dėl panaikinimo, negali taip pat panaikinti mokesčių mokėtojo kodo panaikinimo ir su tuo susijusio teisinio subjektiškumo praradimo pasekmių mokesčių mokėtojui. Šiuo konkrečiu atveju Komercinis registras jau uždraudė pareiškėjai tęsti veiklą ir nurodė pradėti jos likvidavimo procedūrą. Pagrindinėje byloje pareiškėja gali kreiptis į teismą tik dėl to, kad tuo pat metu, kai pateikė skundą, ji taip pat pateikė prašymą dėl laikinųjų apsaugos priemonių ir nacionalinis teismas šį prašymą patenkino.