

**Byla C-4/20****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2020 m. sausio 7 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Varhoven administrativen sad* (Bulgarija)

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

2019 m. gruodžio 16 d.

**Kasatorė:**

„Alti“ OOD

**Atsakovas:**

*Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Plovdivo miesto Skundų ir mokestinės bei socialinio draudimo praktikos direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius)

**Pagrindinės bylos dalykas**

Mokestinio patikrinimo akto, kuriame tiekiamų prekių gavėja laikoma solidariai atsakinga dėl tiekėjos nepervedo PVM kartu su mokėtinomis palūkanomis už praleistą terminą sumokėjimo, ginčijimas

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

Sąjungos teisės aiškinimas; SESV 267 straipsnio pirmos pastraipos b punktas

**Prejudiciniai klausimai**

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 205 straipsnis ir proporcingumo principas

aiškintini taip, kad registruoto asmens, kuris gauna apmokestinamas prekes, solidarioji atsakomybė už tiekėjo nesumokėtą PVM apima ne tik pagrindinę tiekėjo skolą (nesumokėtą PVM), bet ir papildomą prievolę atlyginti dėl praleisto termino atsiradusią žalą, kurią sudaro teisės aktuose nustatytos palūkanos už pagrindinę skolą nuo skolininko praleisto termino pradžios iki mokesčio patikrinimo akto, kuriuo nustatoma solidarioji atsakomybė, paskelbimo arba iki prievolės įvykdymo?

2. Ar Direktyvos 2006/112/EB 205 straipsnis ir proporcingumo principas aiškintini taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės nuostata, kaip antai *Danachno-osiguritelten protsesualen kodeks* (Mokesčių ir socialinio draudimo proceso kodeksas) 16 straipsnio 3 dalis, pagal kurią trečiojo asmens atsakomybė už nesumokėtus apmokestinamojo asmens mokesčius apima mokesčius ir palūkanas?

### **Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos ir jurisprudencija**

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, pirmiausia jos 193 ir 205 straipsniai.

2006 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04 (EU:C:2006:309), pirmiausia 28–33 punktai.

2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10 (EU:C:2011:871), pirmiausia 19–22 punktai.

2017 m. gegužės 18 d. Sprendimas *Latvijas Dzelzceļš*, C-154/16 (EU:C:2017:392), pirmiausia 85 punktas.

2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt*, C-271/06 (EU:C:2008:105), pirmiausia 19–22 punktai.

### **Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos**

*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS), pirmiausia 177 straipsnis.

*Danachno-osiguritelten protsesualen kodeks* (Mokesčių ir socialinio draudimo proceso kodeksas, toliau – DOPK), pirmiausia 14 ir 16 straipsniai.

*Zakon za zadalzheniata i dogovorite* (Įstatymas dėl prievolių ir sutarčių, toliau – ZZD), pirmiausia 121, 122 ir 126 straipsniai.

### **Bylos aplinkybių ir proceso santrauka**

1 „Alti“ OOD yra Bulgarijos ribotos atsakomybės bendrovė.

- 2 2014 m. „Alti“ OOD (toliau dar – gavėja) iš Bulgarijoje įsisteigusios vienanarės ribotos atsakomybės bendrovės „Fotomag“ EOOD (toliau dar – tiekėja) įsigijo kombainą „CLAAS Lexion 570 T“, traktorių „John Deere 8420“ ir priekabą „CLAAS 7190“. „Fotomag“ EOOD už pristatytas prekes išrašė bendrovei „Alti“ OOD šias sąskaitas faktūras: (už kombainą) 2014 m. balandžio 11 d. nustačius 28 4000 levų (BGN) apmokestinamąją vertę ir 56 800 BGN PVM, (už traktorių) taip pat 2014 m. balandžio 11 d. nustačius 166 000 BGN apmokestinamąją vertę ir 32 200 BGN PVM, ir (už priekabą) 2014 m. gegužės 8 d. nustačius 7 500 BGN apmokestinamąją vertę ir 1 500 BGN PVM. Gavėja pervedė šias sumas į tiekėjos sąskaitą ir pasinaudojo teise į PVM atskaitą; sąskaitas faktūras ji įtraukė į pirkimų žurnalus ir 2014 m. balandžio mėn. bei 2014 m. birželio mėn. mokestinių laikotarpių mokesčio deklaracijas.
- 3 Tiekėja savo ruožtu įsigijo minėtą žemės ūkio techniką, kaip matyti iš 2014 m. balandžio 10 d. sąskaitos faktūros, iš *SJB Traktors Ltd* (Jungtinė Karalystė). Kai buvo atliktas „Fotomag“ EOOD mokestinis patikrinimas, 2016 m. birželio 27 d. jai buvo surašytas mokestinio patikrinimo aktas, kuriame konstatuota, kad bendrovė deklaravo įsigijusi prekių Bendrijos viduje 2014 m. balandžio mėn. mokestiniu laikotarpiu ir pagal pirmąsias dvi bendrovei „Alti“ OOD išrašytas sąskaitas faktūras apskaičiavo PVM. Todėl už šį mokestinį laikotarpį mokėtinas 86 680 BGN PVM, o tiekėja surašant mokestinio patikrinimo aktą nebuvo sumokėjusi 86 211,82 BGN. Už 2014 m. gegužės mėn. laikotarpį ji deklaravo 1 500 BGN PVM, kurį apskaičiavo pagal bendrovei „Alti“ OOD išrašytą trečią sąskaitą faktūrą. Vis dėlto šis PVM nebuvo sumokėtas.
- 4 Taip pat buvo duotas nurodymas atlikti gavėjos mokestinį patikrinimą. 2018 m. vasario 23 d. mokesčių pareigūnai bendrovei „Alti“ OOD pateikė mokestinio patikrinimo aktą, kuriame remdamiesi ZDDS 177 straipsniu pripažino ją solidariai atsakinga dėl PVM, kurį „Fotomag“ EOOD nurodė savo išrašytose trijose sąskaitose faktūrose, tačiau nesumokėjo: už 2014 m. balandžio mėn. mokestinį laikotarpį – 86 211,82 BGN ir 33 123,83 BGN palūkanų už praleistą terminą už laikotarpį nuo 2014 m. gegužės 15 d. iki 2018 m. vasario 23 d., taip pat už 2014 m. gegužės mėn. mokestinį laikotarpį – 1 500 BGN ir 563,08 BGN palūkanų už praleistą terminą už laikotarpį nuo 2014 m. birželio 15 d. iki 2018 m. vasario 23 d.
- 5 „Alti“ OOD apskundė mokestinio patikrinimo aktą administracine tvarka. Kadangi ji buvo nepatenkinta administracinės procedūros baigtimi, ji dėl administracinio teisės akto pateikė skundą Plovdivo *Administrativen sad* (Administracinis teismas). Administracinis teismas, į kurį buvo kreiptasi, atmetė skundą kaip nepagrįstą dėl šių priežasčių:
  - 5.1. Tiekėja ir gavėja aptariamam laikotarpiu, kuriuo buvo atliktas apmokestinamas prekių tiekimas, buvo registruotos pagal ZDDS. Gavėja pasinaudojo teise į atskaitą, pagrįstą tiekėjos išrašytais sąskaitomis faktūromis. Tiekėja nesumokėjo už prekių tiekimą mokėtino PVM į valstybės biudžetą. Šalys nesutaria, ar gavėja žinojo, o gal turėjo žinoti, kad tiekėja nesumokės PVM.

5.2. ZDDS 177 straipsnio 3 dalyje numatyta nuginčijama žinojimo prezumpcija. Iš byloje surinktų įrodymų matyti, kad bendrovė „Alti“ OOD žinojo, jog jos tiekėja neįvykdys prievolės sumokėti PVM. Taip atsitiko todėl, kad faktiniai „Alti“ OOD ir „Fotomag“ EOOD santykiai yra glaudesni negu įprasti komerciniai tiekėjo ir gavėjo santykiai, ir jais naudojantis buvo siekiama išvengti įstatymo reikalavimų. Šioje byloje buvo siekiama įstatymui prieštaraujančių teisinių pasekmių – atskaityti PVM užuot deklaravus prekių įsigijimą Bendrijos viduje ir sudarius sandorį, kuris būtų apmokestinamas „nuliniu“ tarifu atskaitos prasme. Apie tai žinojo abiejų bendrovių atstovai.

5.3. „Alti“ OOD sudarė sutartį dėl žemės ūkio technikos tiekimo su bendrove, kuri anksčiau neužsiėmė panašia veikla ir neturėjo atitinkamos patirties. Tiekėja neturėjo pakankamai lėšų, kad galėtų įsigyti bendrovei „Alti“ OOD parduodamą techniką, todėl pasiskolino jų iš „Sunvision“ AD, bendrovės, kurios vykdomasis direktorius vadovauja bendrovei „Alti“ OOD ir kurios akcininkas yra tiekėjos direktorius. Bendrovės „Alti“ OOD direktorius susitarė ir dėl transportavimo. Be to, banko pavedimus grandinėje „Sunvision“ AD – „Fotomag“ EOOD, „Sunvision“ AD – „Alti“ OOD – „Fotomag“ EOOD – „Sunvision“ AD darė tas pats asmuo, turintis visų trijų bendrovių suteiktus įgaliojimus. Šis asmuo taip pat tvarkė bendrovės „Alti“ OOD ir tiekėjos bei bendrovės „Bultrans 73“ EOOD, kurios el. pašto adresu buvo susitarta dėl transportavimo, apskaitą.

5.4. Administracinis teismas nustatė, kad taikant solidariąją atsakomybę turi būti sumokėtos palūkanos už praleistą terminą. Tokia išvada darytina todėl, kad neatmestinas DOPK 16 straipsnio 3 dalies taikymas, o šioje nuostatoje aiškiai nurodyta, kad už apmokestinamojo asmens prievolės atsakantis asmuo atsako už mokesčius ir teisės aktais numatytas socialinio draudimo įmokas bei už palūkanas ir už jų surinkimą susidariusias išlaidas. Solidarioji atsakomybė pagal ZDDS 177 straipsnio 1 dalį neapsiriboja „mokėtinų ir nesumokėtų mokesčių“ suma. Praleidus terminą tiekėjui jį praleidžia ir gavėjas.

- 6 „Alti“ OOD dėl *Administrativen sad Plovdiv* sprendimo pateikė kasacinį skundą *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, toliau – VAS). VAS mano, kad priimant sprendimą šioje byloje būtina išaiškinti Direktyvos 2006/112 205 straipsnį, todėl teikia Teisingumo Teismui abu prejudicinius klausimus.

### **Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai**

- 7 Atlikdami bendrovės „Alti“ OOD mokesstinį patikrinimą mokesčių pareigūnai konstatavo: pirma, bendrovei „Fotomag“ EOOD įsigyjant prekes jai finansavimą suteikė trečioji bendrovė, t. y. „Sunvision“ AD, kurios akcininkai yra bendrovės „Fotomag“ EOOD ir bendrovės „Alti“ OOD direktoriai. Antra, kombaino transportavimas iš Jungtinės Karalystės buvo organizuotas pasinaudojus bendrovės „Bultrans 73“ EOOD el. pašto adresu, o šios bendrovės direktorius ir teisėtas atstovas yra bendrovės „Alti“ OOD direktorius. Trečia, tas pats asmuo

tvarko bendrovės „Fotomag“ EOOD ir bendrovės „Alti“ OOD apskaitą, o abi bendrovės šiam asmeniui suteikė plačius įgaliojimus, be kita ko, įgaliojimą naudotis jų banko sąskaitomis ir teikti jų PVM deklaracijas pagal ZDDS.

- 8 Šiais nustatytais faktais mokesčių pareigūnai pagrindė savo išvadą, kad žemės ūkio technikos pirkimą per bendrovę „Fotomag“ EOOD, įsigyjant prekes Bendrijos viduje, bendrovė „Alti“ OOD organizavo siekdama sukčiauti PVM srityje. Gavėja žinojo, kad tiekėja nesumokės PVM, kuris buvo mokėtinas remiantis jos išrašytais sąskaitomis faktūromis. Mokesčių pareigūnai mano, kad aptariamasis „Fotomag“ EOOD ir „Alti“ OOD sandoris sudarytas siekiant apeiti įstatymo reikalavimus. Todėl taikytina teisinė žinojimo prezumpcija, kuria savo ruožtu grindžiama gavėjos solidarioji atsakomybė pagal ZDDS 177 straipsnį.
- 9 Bendrovė „Alti“ OOD tvirtina, kad nėra įrodytas ZDDS 177 straipsnyje reikalaujamas subjektyvus nusikalstamos veikos sudėties požymis, t. y. žinojimas, kad tiekėja nesumokės PVM. Kad būtų galima kalbėti apie žinojimą, turi būti įrodyta, kad apie tai žinojo bendrovės direktorius.
- 10 Be to, „Alti“ OOD nurodo, kad pagal analogiją su atsakomybe už kitų asmenų prievoles, palūkanų už praleistą terminą nereikia mokėti už laikotarpį nuo PVM skolos atsiradimo momento iki mokesčio patikrinimo akto priėmimo. Apmokestinamojo prekių tiekimo gavėja neturi mokėti PVM, todėl ji nepažeidžia prievolės sumokėti PVM per ZDDS nurodytą terminą. Į apmokestinamojo prekių tiekimo gavėjo atsakomybės taikymo sritį pagal ZDDS 177 straipsnį palūkanos už praleistą terminą nepatenka.

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

- 11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas nagrinėja pagrindinį ginčo klausimą dėl gavėjo solidariosios atsakomybės taikymo pagal ZDDS 177 straipsnį ir dėl šios atsakomybės apimties. Remiantis šia nuostata, registruotas asmuo (apmokestinamojo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo gavėjas) atsako už tai, kad kitas registruotas asmuo nesumokėjo mokėtino mokesčio, jei pirmasis asmuo pasinaudojo teise į pirkimo PVM atskaitą, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusią su mokėtinu, bet nesumokėtu PVM. Atsakomybė taikoma, kai registruotas asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad mokesčiai nebus sumokėti.
- 12 *Varhoven administrativen sad* mano, kad ši Bulgarijos ZDDS nuostata, atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2008 m. vasario 21 d. sprendimą *Netto Supermarkt* (C-271/06) ir 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimą *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04), yra suderinama su Sąjungos teise ir pirmiausia su Direktyvos 2006/112 205 straipsniu. Iš paties solidariosios atsakomybės pobūdžio pagal Direktyvos 2006/112 205 straipsnį išplaukia, kad kiekvienas skolininkas atsako už visą skolos sumą ir iš principo kreditorius gali savo nuožiūra reikalauti iš vieno ar kelių skolininkų sumokėti tą skolą.

- 13 Nustatydamas solidariosios atsakomybės apimtį Bulgarijos teisės aktų leidėjas ZDDS 177 straipsnyje aiškiai nenurodė, kad tiekimo gavėjas be nesumokėto mokesčio dar turi sumokėti palūkanas už praleistą terminą, skaičiuojamas nuo prievolės sumokėti mokesį atsiradimo dienos. Pagal ZDDS 177 straipsnio 1 dalį gavėjo atsakomybė apribojama už tiekimą mokėtinu ir apmokestinamojo asmens nesumokėtu mokesčiu, jeigu gavėjas pasinaudojo tokios pat apimties teise į PVM atskaitą. Vis dėlto argumentų, pagrindžiančių požiūrį, kad solidarioji atsakomybė šiuo atveju yra platesnė, galima rasti kitose nacionalinės teisės nuostatose (pirmiausia DOPK 16 straipsnio 3 dalyje ir ZZD 126 straipsnio 3 dalyje).
- 14 Kadangi Bulgarijos jurisprudencija šiuo klausimu nėra vieninga, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas nežino, kaip šioje byloje teisingai atsakyti į šį klausimą.
- 15 Remiantis pirmu nacionalinėje jurisprudencijoje pateikiamu požiūriu solidarieji bendraskoliai pagal ZDDS 177 straipsnį atsako už apmokestinamojo asmens prievolės. Pagal Bulgarijos teisę jiems įstatymu numatytais atvejais atsiranda prievolė sumokėti mokesčius, kurių laiku nesumokėjo apmokestinamasis asmuo. DOPK 16 straipsnio 3 dalyje aiškiai nurodyta, kad trečiojo asmens (kuris nėra apmokestinamasis asmuo) atsakomybė apima mokesčius ir teisės aktais numatytas socialinio draudimo įmokas bei palūkanas ir už jų surinkimą susidariusias išlaidas. Todėl solidarioji atsakomybė pagal ZDDS 177 straipsnį neapsiriboja mokėtino ir nesumokėto mokesčio suma. Prievoliui teisiniams santykiams būdingas sąlyginis solidariosios atsakomybės poveikis netaikomas viešiesiems įsipareigojimams, todėl vienam solidariajam bendraskoliui praleidus terminą praleidžią terminą ir kiti solidarieji bendraskoliai. Vadinas, tiekimo gavėjas solidariai atsako ne tik už pagrindinę tiekėjo skolą (nesumokėtą PVM), bet ir už papildomą prievolę atlyginti žalą, atsiradusią dėl praleisto termino, kurią sudaro teisės aktuose nustatytos palūkanos už pagrindinę skolą nuo skolininko vėlavimo pradžios iki prievolės įvykdymo dienos.
- 16 Remiantis antru nacionalinėje jurisprudencijoje pateikiamu požiūriu atsakomybė pagal ZDDS 177 straipsnį yra speciali ZDDS registruoto asmens solidariosios atsakomybės rūšis, kuri atsiranda tuomet, kai nustatomi šioje nuostatoje nurodyti sudėtingi nusikalstamos veikos sudėties požymiai. Atsakomybės esmė – registruotam asmeniui atsiranda prievolė sumokėti kito registruoto asmens mokėtiną PVM. ZDDS 177 straipsnis yra *lex specialis* DOPK 16 straipsnio 3 dalies atžvilgiu. ZDDS 177 straipsniu reglamentuojamos išimtys iš bendrojo principo, nes solidarioji atsakomybė numatoma kitam asmeniui, o ne tiekėjui. Šia nuostata atsakomybė aiškiai apribojama „mokėtinu ir nesumokėtu mokesčiu“. Kaip leidžianti nukrypti nuostata ji turi būti taikoma atsižvelgiant į jos tikslia prasmę.
- 17 Atitinkamuose Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimuose nėra atsakymo į klausimą, ar atsižvelgiant į solidariosios atsakomybės esmę bei į proporcingumo principą yra leistina nacionalinė nuostata, kaip antai DOPK 16 straipsnio 3 dalis, kurioje numatoma, kad į šios atsakomybės taikymo

sritį patenka palūkanos už praleistą terminą. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad būtina išaiškinti Direktyvos 2006/112 nuostatas, ypač šios direktyvos 205 straipsnį. Pagal SESV 267 straipsnio pirmos pastraipos b punktą jis teikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą su aukščiau suformuluotais prejudiciniais klausimais.

DARBINIS VERTINMAS