

Byla C-429/23**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. liepos 11 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Administrativen Sad Varna (Varnos administracinis teismas, Bulgarija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. birželio 30 d.

Pareiškėja:

NARE-BG EOOD

Atsakovas:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Pagrindinės bylos dalykas

Pagrindinėje byloje yra peržiūrimas pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą, kuriuo mokesčių institucija atsisakė leisti pagrindinės bylos pareiškėjai atlikti patikslinimą už praėjusį laikotarpį ir pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM už prekes, kurias ji gavo prieš įsiregistruodama pagal *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS).

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Nagrinėjamu atveju, kol ėjo ZDDS numatytas 12 mėnesių terminas, per kurį pareiškėja galėjo pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą už iki įsiregistravimo pagal ZDDS gautas prekes, Bulgarijoje buvo priimti specialūs teisės aktai, susiję su COVID 19 pandemija. Atsižvelgiant į sunkumus, kuriuos ekonominės veiklos vykdytojams sukėlė pandemija, minėtais teisės aktais buvo pratęsti tam tikrų

mokesčių deklaravimo ir sumokėjimo terminai, tačiau tokia galimybė nebuvo numatyta PVM deklaravimui, sumokėjimui ir teisei į pirkimo PVM atskaitą. Pareiškėja teigia, kad būtent dėl jos buhalterio COVID 19 ligos ir vėlesnio karantino ji padarė techninę klaidą, kurios ištaisyti neleidžiama pagrindinėje byloje ginčijamu pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą. Todėl pareiškėja praktiškai negali pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM už prekes, kurias ji gavo prieš įsiregistruodama pagal ZDDS.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas Teisingumo Teismo klausia, ar dėl taikomų nacionalinės teisės aktų ir praktikos naudojimas teise į pirkimo PVM atskaitą tokiomis aplinkybėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas ir ar šie teisės aktai ir praktika yra suderinami su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 184 ir 186 straipsniais bei mokesčių neutralumo, lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais.

Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas Teisingumo Teismo klausia, ar pagal minėtas PVM direktyvos nuostatas leidžiama neleisti pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą už prekes, kurias apmokestinamasis asmuo gavo prieš įsiregistruodamas pagal ZDDS, jeigu PVM už šiuos tiekimus jis deklaravo pateikdamas tikslinamąją deklaraciją už laikotarpį, kuris patenka į dvylikos mėnesių naikinamojo termino, per kurį galima pasinaudoti teise į PVM atskaitą už šiuos tiekimus, paskutinį mokesčių laikotarpį.

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą teikiamas pagal SESV 267 straipsnį.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar, atsižvelgiant į įstatymu įvestas epidemijos suvaldymo priemones, įskaitant administracines priemones, kuriomis ribojamas išėjimas iš namų ir judėjimo laisvė gyvenvietėse, taip pat ribojamas bendravimas su kitais asmenimis ir uždaromos parduotuvės, dėl šių epidemijos suvaldymo priemonių pratęsiant mokesčių įsiskolinimų deklaravimo ir sumokėjimo terminus pagal *Zakon za korporativnogo podohodno oblagane* (Pelno mokesčio įstatymas, toliau – ZKPO) (kuris nacionalinėje teisėje reglamentuoja pelno mokesčių deklaravimo ir sumokėjimo terminus), toks naikinamasis terminas, kaip antai nagrinėjamas šioje byloje, reiškia, kad apmokestinamojo asmens naudojimas teise į pirkimo PVM atskaitą laikotarpiu, kuriuo galioja epidemijos suvaldymo priemonės, tampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, ir ar šiuo atžvilgiu tokie nacionalinės teisės aktai ir mokesčių administravimo praktika, kaip antai nagrinėjami šioje byloje, yra suderinami su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 184 straipsniu, siejamu su 186 straipsniu, atsižvelgiant į PVM direktyvoje įtvirtintą mokesčių neutralumo principą ir Sąjungos teisėje įtvirtintus lygiavertiškumo ir

veiksmingumo principus (2008 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267)?

2. Ar, atsižvelgiant į *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS) numatytą galimybę PVM deklaracijoje pagal ZDDS tikslinti deklaruotus duomenis, šioje byloje susiklosčiusioje faktinėje situacijoje PVM direktyvos 184 straipsnis, siejamas su 186 straipsniu, leidžia tokią mokesčių institucijos praktiką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui neleidžiama pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą, motyvuojant tuo, kad PVM buvo deklaruotas tikslinamojoje deklaracijoje, pateiktoje siekiant patikslinti duomenis už paskutinį mokesčių laikotarpį, kuris patenka į (12 mėnesių) naikinamąjį terminą, per kurį galima pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą už prekes, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iki įsiregistruodamas pagal ZDDS, jeigu sandoriai nebuvo nuslėpti, su jų vykdymu susiję duomenys buvo pareiškėjo apskaityti, mokesčių administratorius turėjo reikiamą informaciją ir nėra jokio pagrindo manyti, kad biudžetui buvo padaryta žala?

Sąjungos teisės aktai ir jurisprudencija

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos: 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250–252 ir 273 straipsniai

2022 m. liepos 7 d. Sprendimas *Staatssecretaris van Financiën* (teisės į pirkimo PVM atskaitą netaikymas) (C-194/21, EU:C:2022:535), toliau – Sprendimas *Staatssecretaris van Financiën*

2008 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267), toliau – Sprendimas *Ecotrade*

2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458), toliau – Sprendimas *EMS-Bulgaria Transport*

2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), toliau – Sprendimas *Salomie ir Oltean*

Nacionaliniai teisės aktai

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS): 74, 75, 125 ir 126 straipsniai

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (Įstatymas dėl priemonių ir veiksmų nepaprastosios padėties, įvestos 2020 m. kovo 13 d. Nacionalinio susirinkimo sprendimu, metu ir dėl jos padarinių

valdymo, toliau – ZMDIPPP) (įstatymo pavadinimas nuo 2020 m. gegužės 14 d. buvo papildytas; ankstesnis pavadinimas buvo: *Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020* [Įstatymas dėl priemonių ir veiksmų nepaprastosios padėties, įvestos 2020 m. kovo 13 d. Nacionalinio susirinkimo sprendimu, metu]): šio įstatymo pereinamojo laikotarpio ir baigiamųjų nuostatų 25, 27, 28, 29 ir 49 straipsniai

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Pelno mokesčio įstatymas, toliau – ZKPO): 92, 93 straipsniai ir 219 straipsnio 1, 4 ir 5 dalys

Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

- 1 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas nagrinėja 2022 m. sausio 24 d. pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą, kurį priėmė Varnos *Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Teritorinė nacionalinės pajamų agentūros direkcija) mokesčių institucija.
- 2 Atsižvelgiant į prievolės pobūdį ir laikotarpį, peržiūros proceso apimtis yra tokia: PVM už laikotarpį nuo 2021 m. liepos 1 d. iki 2021 m. liepos 31 d. ir PVM už laikotarpį nuo 2020 m. spalio 1 d. iki 2021 m. birželio 30 d.
- 3 Pranešime apie mokesčio perskaičiavimą mokesčių institucija nurodė netikslumą, kuriuos pareiškėja padarė taikydama ZDDS nuostatas dėl įskaitytinų ir gražintinų sumų.
- 4 Šios sumos detalai pateikiamos lentelėje, nurodant sąskaitos faktūros numerį, datą, tiekėją, prekę, apmokestinamąją vertę ir PVM sumą. Į sąrašą įtraukta 71 sąskaita faktūra, išrašyta 2017–2019 m. Šis laikotarpis yra ankstesnis nei bendrovės įregistravimo pagal ZDDS data. Bendra 71 sąskaitoje faktūroje nurodyta apmokestinamoji vertė yra 587 293,93 levų (BGN), o bendra PVM suma – 117 458,80 BGN. Neginčijama, kad prekės buvo pristatytos. Taip pat neginčijama, kad tiekėjai sumokėjo PVM.
- 5 Nustatyta, kad įmonė pagal ZDDS buvo įregistruota 2019 m. lapkričio 25 d.
- 6 Už laikotarpį nuo 2019 m. lapkričio 25 d. iki 2020 m. rugsėjo 30 d. pareiškėja pateikė PVM deklaraciją dėl 0 BGN.
- 7 2020 m. gruodžio 10 d. pareiškėja pateikė 2020 m. lapkričio mėn. mokesčio laikotarpio PVM deklaraciją, kurioje deklaravo 50 627 BGN vertės tiekimus su teise į viso pirkimo PVM atskaitą ir su 10 125,40 BGN dydžio PVM (dėl to susidarė susigražintina 10 125,40 BGN dydžio PVM suma); 2021 m. sausio 14 d. ji pateikė 2020 m. gruodžio mėn. PVM deklaraciją, kurioje deklaravo 587 293,93 BGN vertės tiekimus su teise į viso pirkimo PVM atskaitą ir su 117 458,93 BGN dydžio PVM (dėl to susidarė susigražintina 117 458,80 BGN dydžio PVM suma).

- 8 2021 m. sausio 15 d. raštu pareiškėja, vadovaudamasi ZDDS 126 straipsnio 3 dalimi, informavo mokesčių institucijas, kad 2020 m. lapkričio ir gruodžio mėn. mokestinių laikotarpių sąskaitų faktūrų registruose pagal ZDDS padarė šias technines klaidas: į pirkimų registrą ir 2020 m. gruodžio mėn. mokesčių deklaraciją ji klaidingai įtraukė sąskaitas faktūras, kurios turėjo būti įtrauktos į 2020 m. lapkričio mėn. sąskaitų faktūrų registrus pagal ZDDS. Kaip klaidų priežastį pareiškėja nurodo buhalterio susirgimą COVID 19, po kurio jam buvo paskirtas karantinas ir dėl to darbas buvo perduotas jį pavaduojančiam kolegai.
- 9 Terminas, per kurį buvo galima pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą už nagrinėjamus tiekimus, buvo dvylika mėnesių ir baigėsi 2020 m. lapkričio mėn.; taigi, teise į pirkimo PVM atskaitą reikėjo pasinaudoti pateikiant mokesčių deklaraciją ne vėliau kaip iki 2020 m. gruodžio 14 d. 2020 m. lapkričio mėn. deklaracijoje teise atskaityti šių tiekimų pirkimo PVM nebuvo pasinaudota.
- 10 Mokesčių institucija nepripažino teisės atskaityti pirkimo PVM pagal minėtas sąskaitas faktūras remdamasi ZDDS 72 straipsnio 1 dalimi, kurioje numatyta, kad pagal ZDDS įregistruotas asmuo turi teisę pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą už tą mokestinį laikotarpį, kuriuo ši teisė atsirado, arba per vieną iš dvylikos vėlesnių mokestinių laikotarpių.
- 11 Mokesčių institucija pažymi, kad pagal ZDDS 75 straipsnio 1 ir 2 dalis teisė į pirkimo PVM atskaitą už iki apmokestinamojo asmens įregistravimo įgytą turtą ir gautas paslaugas atsiranda jo įregistravimo pagal ZDDS dieną ir įgyvendinama tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo ji atsirado, arba vienu iš dvylikos vėlesnių mokestinių laikotarpių. Atsižvelgdama į tai mokesčių institucija daro išvadą, kad naikinamasis terminas, per kurį buvo galima pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą pagal pranešime apie mokesčio perskaičiavimą nurodytas sąskaitas faktūras, baigėsi 2020 m. gruodžio mėn. mokestiniu laikotarpiu ir kad teisė atskaityti pirkimo PVM negalėjo būti suteikta.
- 12 Be to, mokesčių institucija teigia, kad patikrinta įmonė pasinaudojo teise į viso pirkimo PVM atskaitą pažeisdama ZDDS 72 straipsnį ir kad 2020 m. gruodžio mėn. pirkimo PVM atskaita pagal minėtas sąskaitas faktūras turėtų būti tikslinama ją mažinant.
- 13 Todėl 2022 m. sausio 24 d. pranešime apie mokesčio perskaičiavimą pareiškėjai buvo atsisakyta suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą pagal 2017–2019 m. laikotarpį iš pagal ZDDS registruotų tiekėjų gautą 71 sąskaitą faktūrą, kuriose bendrai buvo nurodyta 587 293,93 BGN dydžio apmokestinamoji vertė ir 117 458,80 BGN dydžio PVM suma.
- 14 2020 m. kovo 13 d. Bulgarijos Respublikos Nacionalinis susirinkimas dėl COVID 19 pandemijos šalies teritorijoje paskelbė nepaprastąją padėtį laikotarpiui nuo 2020 m. kovo 13 d. iki 2020 m. balandžio 13 d. Vėliau buvo priimtas ZMDIPP. Priėmus keletą Ministrų tarybos sprendimų ir sveikatos apsaugos ministro įsakymų, visus 2020 m. šalyje taikytos kovos su epidemija priemonės, o

su epidemija susijusios nepaprastosios padėties laikotarpis palaipsniui buvo tęsiamas iki 2021 m. balandžio 30 d.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 15 Pareiškėja mano, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą aprašytas ginčas, atsižvelgiant į neginčijamas faktines aplinkybes, yra tik teisinio pobūdžio. Prejudiciniai klausimai susiję su PVM direktyvos nuostatomis, visų pirma su 179 straipsnio 1 dalimi, 180 ir 273 straipsniais, taip pat su mokestinio neutralumo, veiksmingumo ir lygiavertiškumo principais, kurie buvo nagrinėjami Sprendimuose *Ecotrade* ir *EMS-Bulgaria Transport*.
- 16 Pareiškėja mano, kad atsakovo nurodytas Sprendimas *Staatssecretaris van Financiën* negali būti taikomas.
- 17 Atsakovas teigia, kad pareiškėja teise atskaityti pirkimo PVM pagal 71 sąskaitą faktūrą, dėl kurių vyksta ginčas, pasinaudojo pažeisdama ZDDS 75 straipsnio 2 dalį. Šios sąskaitos faktūros yra susijusios su pareiškėjos prieš įsiregistruojant pagal ZDDS gautomis paslaugomis ir avansais, kurie egzistavo jos įsiregistravimo metu, bet kuriuos ji pavėluotai deklaravo savo PVM deklaracijoje – įtraukė juos į savo pirkimų registrą už 2020 m. gruodžio mėn. mokestinį laikotarpį, o ne už vėliausią galimą 2020 m. lapkričio mėn. mokestinį laikotarpį. Pareiškėjos teigimu, šio vėlavimo priežastis buvo ta, kad jos atsakingas buhalteris 2020 m. gruodžio mėn. tam tikrą laikotarpį sirgo COVID 19.
- 18 Atsižvelgdamas į šias aplinkybes, atsakovas mano, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiame teisme nagrinėjamas ginčas yra susijęs su ZDDS 75 straipsnio 2 dalies ir 75 straipsnio 1 dalies taikymu, o ne su pateiktų deklaracijų klaidų ištaisymo sąlygomis pagal ZDDS 125 straipsnį, nes pareiškėja už laikotarpį nuo 2019 m. lapkričio 25 d. iki 2020 m. rugsėjo 30 d. nepateikė PVM deklaracijos, tačiau nagrinėjamų sąskaitų faktūrų už 2020 m. spalio ir 2020 m. lapkričio mokestinius laikotarpius neįtraukė į pirkimų registrą pagal ZDDS 124 straipsnį.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nuomone, kyla klausimas, ar pareiškėja turi teisę, pateikdama 2020 m. gruodžio mėn. PVM deklaraciją ir pranešimą apie patikslinimą už 2020 m. lapkričio mėn., atlikti patikslinimą už praėjusį laikotarpį (2020 m. lapkričio mėn.) ir pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą už prekes, gautas iki jos įregistravimo pagal ZDDS dienos, t. y. iki 2019 m. lapkričio 25 d., turint galvoje tai, kad nacionalinėje teisėje numatytu vienerių metų laikotarpiu, per kurį apmokestinamieji asmenys turi teisę į pirkimo PVM atskaitą už prekes, gautas iki įsiregistravimo pagal ZDDS dienos, Bulgarijoje įstatymu buvo nustatytos priemonės, kuriomis, atsižvelgiant į epidemijos situaciją, buvo numatyti tam tikrų mokesčių deklaravimo ir mokėjimo

terminai, tačiau tokia nuostata nebuvo numatyta dėl PVM deklaravimo ir mokėjimo.

- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad ligšiolinėje jurisprudencijoje Teisingumo Teismas nagrinėjo bylas, kuriose faktinės aplinkybės ir nacionalinės mokesčių teisės normos skyrėsi nuo nagrinėjamų šioje byloje, todėl atitinkamų nacionalinės teisės normų, kuriomis į nacionalinę teisę perkeliama PVM direktyva, aiškinimo ir taikymo gairės iš dalies nėra aktualios šioje byloje, todėl būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.
- 21 Pirmasis pateiktas prejudicinis klausimas kyla dėl skirtumo tarp šios bylos aplinkybių ir Sprendimuose *EMS-Bulgaria Transport* ir *Ecotrade* nagrinėtų aplinkybių. Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas, darydamas nuorodą į Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport* 49 punktą ir į Sprendimo *Ecotrade* 46 ir 48 punktus, paaiškina, kad nagrinėjamas atvejis skiriasi dėl specifinių teisės aktų, kuriuose dėl sunkumų, kuriuos ekonominės veiklos vykdytojams sukėlė COVID 19 pandemija, buvo numatyti ilgesni mokesčių, mokėtinų pagal ZKPO, deklaravimo ir sumokėjimo terminai, tačiau nenumatyta panaši galimybė deklaruoti, sumokėti ir atskaityti PVM.
- 22 Antrasis prejudicinis klausimas kyla dėl skirtumo tarp bylos, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Staatssecretaris van Financiën*, aplinkybių ir šios bylos aplinkybių, susijusių su tikslinamosios deklaracijos pateikimo laikotarpiu. Minėtame sprendime šis laikotarpis apėmė 2006–2015 metus, per kuriuos apmokestinamasis asmuo gavo pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą (2015 m.) ir po to, kai buvo priimtas šis sprendimas, paprašė leisti atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už 2006 m. įsigytas prekes, o nagrinėjamu atveju pareiškėja pati nustatė deklaruotų duomenų neatitikimą ir tikslinamąją deklaraciją pateikė vėlesniu mokesčiniu laikotarpiu, pasibaigus teisės į pirkimo PVM atskaitą įgyvendinimo terminui, kuris suėjo 2020 m. lapkričio mėn. (tačiau per tikslinamosios deklaracijos pateikimo terminą, kuris suėjo 2020 m. gruodžio mėn.).