

Byla C-146/21

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

Gavimo data:

2021 m. kovo 3 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Curtea de Apel București (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. gruodžio 9 d.

Apeliantas

*Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –
Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice*

Kitos apeliacinio proceso šalys:

VB

*Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –
Serviciul Soluționare Contestații 1*

Pagrindinės bylos dalykas

Apelianto (atsakovo pirmojoje instancijoje) *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația sector 1 a finanțelor publice* (Bukarešto regiono viešųjų finansų generalinio direktorato Viešųjų finansų administracijos 1 skyrius, Rumunija) pateiktas apeliacinis skundas dėl kitos apeliacinio proceso šalies (pareiškėjos pirmojoje instancijoje) VB ir kitos apeliacinio proceso šalies (atsakovo pirmojoje instancijoje) *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Serviciul soluționare contestații 1* (Bukarešto regiono viešųjų finansų generalinio direktorato 1 skundų nagrinėjimo skyrius, Rumunija), kuriuo siekiama panaikinti tam tikrus administracinius aktus, susijusius su PVM

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pagal SESV 267 straipsnį prašoma išaiškinti Direktyvą 2006/112/EB ir neutralumo principą.

Prejudicinis klausimas

Ar pagal Direktyvą 2006/112/EB ir neutralumo principą tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai arba tokia apmokestinimo praktika, pagal kuriuos atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas (supaprastinimo priemonės) – privalomai numatytas nenukirsto miško pardavimo atveju – negali būti taikomas asmeniui, dėl kurio buvo atliktas patikrinimas ir kuris po patikrinimo buvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas, motyvuojant tuo, kad prieš vykdydamas sandorius ar kai viršijo nustatytą viršutinę ribą patikrintas asmuo nebuvo pateikęs prašymo įregistruoti jį kaip PVM mokėtoją ir nebuvo įregistruotas?

Taikytinos Sąjungos teisės nuostatos ir jurisprudencija

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, ypač 9 straipsnio 1 dalis, 193 straipsnis ir 395 straipsnio 1 dalis.

2010 m. rugsėjo 27 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas ES, kuriuo Rumunijai leidžiama taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 193 straipsnio (2010/583/ES).

2013 m. lapkričio 15 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas ES, kuriuo Rumunijai leidžiama toliau taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 193 straipsnio (2013/676/ES).

2016 m. liepos 18 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas (ES) 2016/1206, kuriuo iš dalies keičiamas Įgyvendinimo sprendimas 2013/676/ES, kuriuo Rumunijai leidžiama toliau taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 193 straipsnio.

1982 m. spalio 6 d. Sprendimo *CILFIT/ Ministero della Sanità*, 283/81, EU:C:1982:335, 21 punktą; 2015 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Ferreira da Silva e Brito ir kt.*, C-160/14, EU:C:2015:565, 37 ir 38 punktai; 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 32 ir 33 punktai; 2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 22 ir 23 punktai; 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 59 punktą.

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în 2011 (Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo patvirtinamas Mokesčių kodeksas, 2011 m. galiojusi redakcija)

134 straipsnio 2 ir 3 dalys, kuriose nustatyta, jog prievolė apskaičiuoti mokesčių atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę reikalauti, kad mokesčio mokėtojai sumokėtų mokesčių, t. y. dieną, kurią asmuo privalo sumokėti mokesčių į valstybės išdą; 4 dalis, pagal kurią apmokestinamiesiems sandoriams taikoma apmokestinimo tvarka, galiojanti apmokestinimo momentu; ir 6 dalis, pagal kurią, nukrypstant nuo 4 dalies, 160 straipsnyje nurodytiems sandoriams taikoma tvarka, pagal kurią remiamasi prievolės apskaičiuoti mokesčių atsiradimo data;

134¹ straipsnis, kuriame numatyta, kad apmokestinimo momentas įvyksta prekių tiekimo arba paslaugų teikimo dieną;

160 straipsnio 1 dalis, pagal kurią, nukrypstant nuo 150 straipsnio 1 dalies nuostatų, sudarant apmokestinamuosius sandorius prievolė sumokėti mokesčių tenka asmeniui, kuris yra 2 dalyje nurodytų sandorių naudos gavėjas, tačiau tiek tiekėjas, tiek gavėjas turi būti įregistruoti kaip PVM mokėtojai; 160 straipsnio 2 dalies b punktas, kuriame numatyta, kad atvirkštinis apmokestinimas taikomas, be kita ko, miško ir medienos perleidimui.

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale (Dekretas įstatymas Nr. 44/2008, reglamentuojantis leidimus turinčių fizinių asmenų, individualių įmonių ir šeimos įmonių vykdomą ekonominę veiklą), kurio 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad bet kokia leidimus turinčių fizinių asmenų, individualių įmonių ir šeimos įmonių Rumunijoje nuolat, atsitiktinai ar laikinai vykdoma ekonominė veikla turi būti įregistruota ir vykdoma pagal leidimą, kaip aprašyta minėtame dekrete įstatyme;

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (2004 m. sausio 22 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 44/2004 dėl Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, įgyvendinimo tvarkos patvirtinimo), kurio 62 punkto 2 dalies a papunktyje numatyta, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo pasiekė arba viršijo atleidimo nuo mokesčio viršutinę ribą ir nepaprašė jo įregistruoti, mokesčių administratorius nurodys sumokėti mokesčių, kurį apmokestinamasis asmuo būtų turėjęs sumokėti per laikotarpį nuo datos, kai turėjo paprašyti įtraukti jį į registrą, iki datos, kai buvo nustatyta, kad jis nesilaikė teisės aktų nuostatų, o tuo metu mokesčių administratorius privaloma tvarka jį įregistruos kaip mokesčio mokėtoją.

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 Kita apeliacinio proceso pusė (pareiškėja pirmojoje instancijoje) VB yra miško žemės plotų, kurie 2011–2017 m. buvo eksploatuojami pagal nenukirto miško pardavimo sutartį su keliomis bendrovėmis, savininkė.
- 2 Nuo 2017 m. gruodžio 5 d. iki 2018 m. vasario 2 d. buvo atliktas mokestinis patikrinimas, kuriuo siekta patikrinti mokestinių prievolių vykdymą laikotarpiu nuo 2011 m. spalio 1 d. iki 2017 m. rugsėjo 30 d.
- 3 Mokesčių inspektoriai patikrino nenukirto miško pardavimo duomenis ir nustatė, kad 2011 m. rugsėjo mėn. ieškovės pirmojoje instancijoje apyvarta viršijo mažosioms įmonėms taikomą atleidimo nuo mokesčio ribą, lygią 119 000 Rumunijos lėjų (RON), nustatytą Mokesčių kodekso 152 straipsnio 1 dalyje, pagal kurią VB turėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtoja per 10 dienų nuo 2011 m. rugsėjo mėnesio pabaigos ir nuo 2011 m. lapkričio 1 d. tapti PVM mokėtoja.
- 4 Kadangi VB neįsiregistravo kaip PVM mokėtoja, mokesčių inspektoriai atgaline data perskaičiavo nuo 2011 m. lapkričio mėn. mokėtiną PVM, taikydami procentinės dalies atskyrimo metodą ir remdamiesi prielaida, kad pardavimo kaina apėmė ir PVM. Mokesčių inspektoriai taip pat nurodė VB įsiregistruoti kaip PVM mokėtojai ir pateikti 70 formos deklaraciją; VB tai padarė 2017 m. lapkričio 20 d., per nustatytą 10 dienų terminą.
- 5 Šiomis aplinkybėmis, remiantis mokesčių inspekcijos ataskaita ir 2018 m. vasario 16 d. pranešimu apie mokėtiną mokestį, buvo apskaičiuotas PVM nuo visų pardavimo sandorių, įvykdytų po to, kai VB viršijo 119 000 RON ribą, netaikant atvirkštinio apmokestinimo priemonių, todėl buvo surinkta papildoma PVM suma, lygi 196 634 RON.
- 6 VB paprieštaravo pranešimui apie mokėtiną mokestį, iš esmės tvirtindama, kad nenukirto miško pardavimui taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, kurio taikymas nepriklauso nuo tiekėjo PVM mokėtojo kodo buvimo, nes šiuo atžvilgiu labai svarbu, kad abi šalys būtų apmokestinamieji subjektai, neatsižvelgiant į tai, ar jos įvykdė pareigą įsiregistruoti kaip PVM mokėtojos, ar ne.
- 7 2018 m. liepos 12 d. šis prieštaravimas buvo atmestas motyvuojant tuo, kad, siekiant taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, privaloma, kad tiek tiekėjas, tiek gavėjas būtų įregistruoti kaip PVM mokėtojai.
- 8 Tokiomis aplinkybėmis VB pareiškė ieškinį *Tribunalul București*, reikalaudama panaikinti pranešimą apie mokėtiną mokestį ir sprendimą dėl skundo. Nagrinėjamas ieškinys buvo patenkintas 2019 m. birželio 24 d., abu ginčijami aktai buvo panaikinti; VB buvo atleista nuo pareigos sumokėti 196 634 RON sumą ir su ja susijusias palūkanas bei baudas.

- 9 *Tribunalul București* nusprendė, kad, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, įsiregistravimas kaip PVM mokėtoju yra paprastas formalus reikalavimas, neturintis įtakos ieškovės pirmojoje instancijoje turimos teisės esmei, ir kad, nesant konkrečių mokesčių slėpimo požymių, negalima paneigti teisės taikyti Sąjungos teisės aktuose nustatytus mechanizmus. Todėl nesant jokių įtarimų mokesčių slėpimu, mokesčių administratorius negalėjo prieštarauti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymui.
- 10 Iš sisteminio 2003 m. Mokesčių kodekso 160 straipsnio ir Mokesčių kodekso įgyvendinimo taisyklių 62 punkto 2 dalies a papunkčio aiškinimo matyti, kad mokesčių administratorius, nustatęs, jog apmokestinamasis asmuo pasiekė ar viršijo atleidimo nuo mokesčio ribą ir nepateikė prašymo įregistruoti jį kaip PVM mokėtoją, privalo laikyti apmokestinamąjį asmenį įregistruotu PVM mokėtoju bei taikyti Mokesčių kodekso 160 straipsnyje numatytą atvirkštinio apmokestinimo sistemą. Todėl nustatydamas, kad atvirkštinio apmokestinimo sistema netaikoma, mokesčių administratorius veikė neteisėtai.
- 11 2019 m. rugsėjo 5 d. *Directia Generală Regională a Finanțelor Publice București Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice* (Bukarešto regiono viešųjų finansų generalinio direktorato Viešųjų finansų administracijos 1 skyrius, Rumunija) apskundė šį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 12 Apeliantas tvirtina, kad skundžiamas sprendimas yra klaidingas, nes VB ne tik neįsiregistravo kaip PVM mokėtoja, bet ir nesiėmė jokios teisinės iniciatyvos užsiregistruoti įmonių registre ir kompetentingose mokesčių institucijose dėl vykdomos ekonominės veiklos, niekada nedeklaravo gautų pajamų ir nesumokėjo jokių mokesčių, rinkliavų ar įmokų į valstybės biudžetą.
- 13 VB paprašė *Curtea de Apel București* pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl Direktyvos 2006/112 ir neutralumo principo išaiškinimo.

Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad šioje byloje turi būti priimtas sprendimas, kurio pagal nacionalinę teisę negalima apskusti teismine tvarka, kaip tai suprantama pagal SESV 267 straipsnį.
- 15 Apžvelgęs Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su mokesčių neutralumo principu ir apmokestinamojo asmens neįvykdyto formalus reikalavimo pasekmėmis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pateiktas klausimas yra susijęs su atvirkštinio apmokestinimo taikymu nenukirsto miško pardavimo sandoriams neįsiregistravus kaip PVM mokėtoju, turint

omenyje, kad keliais Tarybos sprendimais Rumunijai buvo pritaikyta šio supaprastinimo mechanizmo taikymo išimtis.

- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad šalia bendrosios PVM surinkimo taisyklės kiekviename prekybos grandinės etape Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė išimtinį apmokestinimo mechanizmą, t. y. atvirkštinį apmokestinimą, kuris yra paprastesnis, nes tiekėjui palaikant ryšius su prekių ir (arba) paslaugų gavėju PVM faktiškai nemokamas, kadangi gavėjas yra subjektas, privalantis sumokėti pirkimo PVM už įvykdytus sandorius. Be to, gavėjas kartu turi teisę atskaityti šį mokestį. Taigi šis mechanizmas leidžia daryti prielaidą, kad apmokestinamųjų asmenų sudarytų sandorių atveju PVM iš tikrųjų nėra renkamas, todėl pardavus prekes ar suteikus paslaugas galutiniam vartotojui paskutinį kartą, daroma prielaida, kad į valstybės iždą buvo sumokėtas PVM nuo visos pardavimo galutiniam vartotojui vertės.
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, nors VB buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja tuo metu, kai viršijo Mokesčių kodekse numatytą atleidimo nuo mokesčio ribą, ji neprivalėjo išskaičiuoti PVM, nes šią pareigą turi medienos pirkėjai, kadangi VB vykdytiems medienos pardavimams buvo pritaikytas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas.
- 18 Tačiau pagal mokesčių neutralumo principą tą pačią veiklą vykdančios ūkio subjektai negali būti PVM atžvilgiu vertinami skirtingai, o bendroje PVM sistemoje užtikrinamas visiškas bet kokios ekonominės veiklos neutralumas mokesstinės prievolės atžvilgiu.
- 19 *Curtea de Apel* pažymi, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, kurioje nagrinėta PVM mokėtojo kodo problema, buvo nuspręsta, kad tai nėra esminė PVM sistemos taikymo sąlyga.
- 20 Šio teismo nuomone, nors pagal Sąjungos teisės aktus ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją valstybėms narėms suteikiama galimybė, laikantis proporcingumo principo, imtis priemonių, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui slepiant mokesčius, tokia pozicija, kokios laikosi Rumunijos mokesčių administratorius, galėtų neigiamai paveikti ir tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų gavėją, nes po to, kai buvo nustatytas mokėtinas mokestis ir jis buvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas, subjektas, laikomas turinčiu prievolę sumokėti PVM atgaline data, negali išrašyti savo pirkėjams atvirkštinio apmokestinimo sąskaitų, nebent būtų taikoma įprasta apmokestinimo tvarka, jeigu tie pirkėjai neturi teisės atskaityti minėto mokesčio, nes apmokestinimo momentu PVM nebuvo tinkamai įtrauktas į sąskaitą.
- 21 Atvirkštinio apmokestinimo tvarkos, kaip esminės sąlygos įgyvendinant teisę į atskaitą, privalomasis pobūdis jau buvo įtvirtintas Teisingumo Teismo sprendime *Fatorie* (C-424/12).
- 22 Todėl kyla klausimas, ar su Direktyva 2006/112 ir neutralumo principu suderinamos mokesčių teisės nuostatos, pagal kurias nenukirsto miško pardavimui

privaloma tvarka taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas negali būti taikomas asmeniui, dėl kurio buvo atliktas patikrinimas ir kuris po patikrinimo buvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas, motyvuojant tuo, kad, prieš vykdydamas sandorius ar kai viršijo nustatytą viršutinę ribą, patikrintas asmuo nebuvo pateikęs prašymo įregistruoti jį kaip PVM mokėtoją ir nebuvo įregistruotas.

DARBINIS VERTINIMAS