

**Byla C-164/24****Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2024 m. kovo 1 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovo administracinis teismas, Bulgarija)

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

2024 m. vasario 20 d.

**Pareiškėja administraciniame procese:**

„Cityland“ EOOD

**Atsakovas:**

*Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo*

---

**NUTARTIS**

<...>

Veliko Tarnovo miestas

*Administrativen sad – Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovo administracinis teismas),  
<...>

išnagrinėjęs administracinę bylą Nr. 815/2023 <...>:

Šis administracinis procesas pradėtas gavus EOOD „Cityland“ <...> skundą dėl *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo* (Nacionalinės pajamų agentūros Veliko Tarnovo teritorinė direkcija) mokesčių institucijos priimto *Akt za deregistratsia po ZDDS* (Sprendimas dėl išbraukimo iš pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtojų registro) Nr. 040992203779246/27.09.2022, patvirtinto *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovo skundų ir mokesčių bei socialinio draudimo praktikos direkcijos direktorius) sprendimu

Nr. 120/19.12.2022. Šiuo sprendimu bendrovė buvo išbraukta iš PVM mokėtojų registro. Kiek tai susiję su sprendimu iš esmės nagrinėjamoje byloje, teismas mano, jog tam, kad šis ginčas būtų išspręstas teisingai, būtina išaiškinti Sąjungos teisės nuostatas, todėl, jo nuomone, reikia pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnio trečią pastraipą *ex officio* kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.

## **I. Bylos šalys**

1. Pareiškėja – EOOD „Cityland“ <...>,
2. Atsakovas – Veliko Tirnovo skundų ir mokesčių bei socialinio draudimo praktikos direktijos direktorius

## **II. Bylos dalykas**

*Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo* (Nacionalinės pajamų agentūros Veliko Tirnovo teritorinė direkcija) mokesčių institucijos priimtas Sprendimas Nr. 040992203779246/27.09.2022 dėl išbraukimo iš PVM mokėtojų registro, juo bendrovė išregistruota iš PVM mokėtojų registro.

## **III. Faktinės aplinkybės**

**III.1.** EOOD „Cityland“ yra komercinė bendrovė, kuri iki 2019 m. vykdė veiklą statybos sektoriuje.

**III.2.** 2022 m. bendrovėje buvo atliktas patikrinimas ir, išnagrinėjęs apmokestinamojo asmens pateiktus dokumentus, taip pat mokesčių ir socialinio draudimo buhalterines sąskaitas, mokesčių administratorius nustatė sistemingus PVM įstatyme numatytų pareigų pažeidimus, būtent, kad bendrovė nesumokėjo deklaruoto PVM iš viso už penkis mokestinius laikotarpius nuo 2013 m. rugsėjo 1 d. iki 2018 m. birželio 30 d.

**III.3.** Tai buvo įvertinta kaip išregistravimo iš PVM mokėtojų registro pagal ZDDS 176 straipsnio 3 dalį pagrindas, taip pat buvo priimtas ginčijamas sprendimas dėl išbraukimo iš PVM mokėtojų registro.

**III.4.** Veliko Tirnovo skundų ir mokesčių bei socialinio draudimo praktikos direktijos direktoriaus sprendime nurodyta, kad nesumokėtos PVM skolos už 2013 m. rugsėjo mėn. mokestinį laikotarpį sudarė 4 144,59 BGN, už 2017 m. gegužės mėn. mokestinį laikotarpį – 0,46 BGN, už 2018 m. kovo mėn. mokestinį laikotarpį – 365,50 BGN, už 2018 m. balandžio mėn. mokestinį laikotarpį – 49,66 BGN ir už 2018 m. birželio mėn. mokestinį laikotarpį – 27 506,73 BGN. Bendrovė teigia, kad deklaruoto ir nesumokėto mokesčio atsiradimo pagrindas yra EOOD „Terem-Ivaylo“ išrašytos sąskaitos faktūros; jos nėra apmokėtos ir dėl jų

vyksta teismo procesas. Atsižvelgdama į bendrovės prieštaravimą, kompetentinga institucija surinko papildomų įrodymų ir nustatė, kad PVM skola buvo sumokėta 2022 m. spalio 27 d., o mokėtini delspinigiai sudaro 6 264,01 BGN.

#### IV. Taikytinos teisės nuostatos

##### Nacionalinės teisės nuostatos

Taikytinas įstatymas yra *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS).

ZDDS 89 straipsnyje numatyta: „[(1)] (pakeista DV, Nr. 105, 2014 m., įsigaliojo 2015 m. sausio 1 d.) Kai už tam tikrą laikotarpį priskaičiuojamas mokėtinas mokestis, registruotasis asmuo privalo per šio mokestinio laikotarpio mokesčio deklaracijos pateikimo terminą šį mokestį sumokėti į valstybės biudžetą, t. y. pervesti į kompetentingos Nacionalinės pajamų agentūros teritorinės direkcijos sąskaitą.

(3) (<...> DV, Nr. 98, 2018 m., įsigaliojo 2019 m. sausio 1 d.) Mokestis laikomas sumokėtu tą dieną, kai suma įskaitoma į 1 dalyje nurodytą sąskaitą.“

ZDDS 106 straipsnyje numatyta: „(1) Registracijos nutraukimas (išbraukimas iš registro) pagal šį įstatymą yra procedūra, kuri lemia, kad asmuo nuo išbraukimo iš registro momento nebeturi teisės sąskaitoje faktūroje nurodyti PVM ir jį atskaityti, nebent šiame įstatyme numatyta kitaip.

(2) Registracija nutraukiama:

1. registruoto asmens iniciatyva, jei yra pagrindas išregistruoti privaloma tvarka arba savanoriškai;
2. mokesčių institucijos iniciatyva, jei:
  - a) yra pagrindas išregistruoti privaloma tvarka;
  - b) 176 straipsnyje numatytu atveju.“

ZDDS 125 straipsnyje numatyta: „(1) (pakeista DV, Nr. 105, 2014 m., įsigaliojo 2015 m. sausio 1 d., [pakeista DV], Nr. 14, 2022 m., įsigaliojo 2022 m. vasario 18 d.) Už kiekvieną mokestinį laikotarpį pagal 96, 97, 97a, 99 straipsnius ir 100 straipsnio 1 ir 2 dalis įregistruotas asmuo pateikia mokesčio deklaraciją, parengtą remiantis 124 straipsnyje nurodytais apskaitos dokumentais.

(4) 1 dalyje nurodyta mokesčio deklaracija teikiama net ir tuo atveju, kai mokesčio nereikia sumokėti arba susigražinti, taip pat tais atvejais, kai per tą mokestinį laikotarpį įregistruotas asmuo neįsigijo ar nepardavė jokių prekių ar paslaugų ir nevykdė jokio prekių ar paslaugų eksporto.

(5) 1 ir 2 dalyse nurodytos deklaracijos ir 3 dalyje nurodyti apskaitos dokumentai pateikiami iki kito mėnesio, einančio po mokestinio laikotarpio, su kuriuo jie susiję, 14 dienos imtinai.“

ZDDS 176 straipsnyje numatyta: „Mokesčių institucija gali atsisakyti įregistruoti asmenį arba nutraukti jo registraciją, jeigu jis:

<...>

3. sistemingai nevykdo šiame įstatyme nustatytų pareigų;

<...>

*Zakon za lihvite varhu danatsi, taksu i drugi podobni darzhavni vzemania* (Delspinigių, skaičiuojamų nuo mokesčių, rinkliavų ir kitų panašių viešosios teisės normomis grindžiamų reikalavimų, įstatymas) 1 straipsnio 1 dalyje numatyta: „Per savanoriško sumokėjimo terminus nesumokėti, neapskaičiuoti arba apskaičiuoti, tačiau laiku nesumokėti mokesčiai, rinkliavos, išskaitomos pelno dalys, įmokos, mokėtinos į biudžetą ir pagal kitus panašius viešosios teisės normomis grindžiamus viešuosius skolinius reikalavimus, išieškomi su pagal teisės aktus nustatytais delspinigiais.“

*Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks* (Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso) 209 straipsnyje nustatyta: „(1) Priverstinai vykdyti viešuosius skolinius reikalavimus leidžiama remiantis atitinkamame įstatyme numatytu skolinį reikalavimą nustatančiu aktu.

(2) Priverstinis vykdymas atliekamas remiantis:

1. mokestinio patikrinimo aktu, neatsižvelgiant į tai, ar jis buvo apskūstas;
2. apmokestinamojo asmens deklaracija, kurioje apskaičiuotos jo mokesčio skolos arba mokėtinos privalomojo socialinio draudimo įmokos;

<...>“

### **Sjungos teisės nuostatos**

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/[EB] dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos

Direktyvos 2006/112 <...> 203 straipsnyje numatyta, kad PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs šį mokestį sąskaitoje faktūroje.

Pagal Direktyvos 2006/112 <...> 206 straipsnį bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, privalo sumokėti grynąją PVM sumą, pateikęs 250 straipsnyje numatytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinių mokėjimų.

Pagal Direktyvos 2006/112 <...> 213 straipsnio 1 dalį kiekvienas apmokestinamasis asmuo privalo pranešti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

Pagal Direktyvos 2006/112 <...> 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.

### **Jurisprudencija**

Dėl ZDDS numatytos galimybės *ex officio* išregistruoti apmokestinamuosius asmenis, kurie sistemingai nevykdo šiame įstatyme nustatytų pareigų, reikia pažymėti, kad jurisprudencijoje nekvestionuojamas šios nuostatos taikymas ir nagrinėjama, ar kiekvienu konkrečiu atveju tam yra sąlygos. Pažeidimų rūšis ir jų padarymo laikas nėra pagrindas naikinti administracinės valdžios institucijos sprendimus.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nėra žinoma apie Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją dėl Direktyvos 2006/112 <...> 213 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio, susijusių su apmokestinamųjų asmenų išbraukimu iš registro *ex officio*, išaiškinimo.

### **VI. Svarbiausi šalių argumentai**

Abi šalys pateikė argumentų dėl sistemingų (daugiau nei trijų) ZDDS 89 straipsnio 1 dalies pažeidimų, t. y. deklaruoto PVM nesumokėjimo.

### **VII. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas**

Kadangi Direktyvoje 2006/112 <...> nenumatyta galimybės pašalinti apmokestinamuosius asmenis iš PVM sistemos, net ir kaip kovos su sukčiavimu priemonės, pirmas klausimas, į kurį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neranda atsakymo, yra, ar tokia galimybė prieštarauja Sąjungos teisei.

Tai, kad mokesčių institucijos ėmėsi veiksmų išbraukti bendrovę iš registro praėjus daugiau nei ketveriems metams nuo paskutinio pažeidimo, kelia klausimą dėl šio veiksmo pasekmių ir dėl to, ar turėtų būti nustatyti laiko apribojimai ir apribojimai, susiję su apmokestinamųjų asmenų padarytų pažeidimų pobūdžiu.

Pagal taikomus teisės aktus nereikalaujama visapusiškai nagrinėti apmokestinamojo asmens elgesio, kad būtų galima padaryti išvadą, jog jis kelia grėsmę mokestinėms pajamoms ir kyla įtarimų, jog jis sukčiauja mokesčių srityje. Trijų formalių PVM taisyklių pažeidimų, įskaitant pavėluotą mokesčių deklaracijos pateikimą, pavėluotą mokėtino mokesčio sumokėjimą, pavėluotą sąskaitos faktūros išrašymą ir t. t., pakanka, kad atitinkamas asmuo būtų pašalintas iš PVM sistemos. Iš bylos medžiagos matyti, kad pažeidimų sistemingumo nagrinėjimas apima ilgą beveik dešimties metų laikotarpį (pirmasis pažeidimas padarytas 2013 m.) ir kad vertinant pažeidimų sistemingumą atsižvelgta net į nedideles sumas (pavyzdžiui, nesumokėtas PVM už 2017 m. sudarė 0,46 BGN). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, atitinkamą kompetenciją turintis Teisingumo Teismas turi išaiškinti, ar veiku, kurios yra išregistravimo pagrindas, neindividualizavimas atitinka siekiamą kovos su sukčiavimu mokesčių srityje tikslą, taip pat teisinio saugumo ir proporcingumo principus.

Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, reikia atsakyti į klausimą, ar išbraukimas iš registro nesumokėjus deklaruoto PVM per įstatymo nustatytą terminą yra proporcinga padarytam pažeidimui priemonė, jei apmokestinamasis asmuo pagal įstatymą turi mokėti delspinigius.

Remdamasis šiais motyvais <...> *Administrativen sad – Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovo administracinis teismas) <...>

#### NUTARĖ:

pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnio pirmos pastraipos b punktą pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 106 straipsnio 2 dalies 2 punkto b papunktis ir 176 straipsnio 3 punktą prieštarauja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 213 straipsnio 1 daliai?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 213 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai?
3. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: Ar pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 213 straipsnio 1 dalį ir 273 straipsnį, taip pat pagal teisinio saugumo ir proporcingumo principus leidžiama pašalinti iš PVM sistemos dėl formalių įstatymo pažeidimų, neatsižvelgiant į pažeidimo padarymo laiką, pažeidimo rūšį, kitokį asmens elgesį ir kitas subjektyvias aplinkybes, pavyzdžiui, vykstantį komercinį ginčą dėl laiku nesumokėto mokėtino mokesčio?

4. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: Ar pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 213 straipsnio 1 dalį ir 273 straipsnį bei proporcingumo principą leidžiama pašalinti iš PVM sistemos ir kartu priskaičiuoti delspinigius už ne laiku sumokėtą deklaruotą mokestį, o kompetentinga mokesčių institucija neprivalo nagrinėti įmonės veiklos rūšies ir pobūdžio, taip pat jos, kaip apmokestinamojo asmens, elgesio ir kiekvienos iš pasiūlytų priemonių griežtumo?

<...>

DARBINIS VERTINIMAS