

Byla C-276/24**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2024 m. balandžio 19 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Nejvyšší správní soud (Čekijos Respublika)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2024 m. balandžio 10 d.

Ieškovė:

KONREO, v. o. s., bankrutuojančios *FAU s. r. o.* bankroto administratorė

Atsakovė:

Odvolací finanční ředitelství

NUTARTIS

Nejvyšší správní soud (Aukščiausiasis administracinis teismas) <...> ieškovės *KONREO, v. o. s.*, <...> bankrutuojančios *FAU s. r. o.* <...> bankroto administratorės, byloje prieš atsakovę *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija) <...> dėl atsakovės 2020 m. gegužės 26 d. sprendimo <...> byloje pagal atsakovės kasacinį skundą dėl 2023 m. vasario 10 d. *Krajský soud v Brně* (Brno apygardos teismas) sprendimo Nr. 29 Af 48/2020-276

n u t a r i a:

<...> Pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

Ar pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 205 straipsnį, siejamą su proporcingumo principu, draudžiama tokia nacionalinė praktika, pagal kurią apmokestinamo tiekimo gavėjas gali būti solidarčiai įpareigotas už šio tiekimo tiekėją sumokėti pridėtinės vertės mokesį, nors šiam apmokestinamo tiekimo gavėjui atsisakyta suteikti teisę į mokesčio atskaitą dėl to, kad jis dalyvavo sukčiaujant mokesčiais?

<...>

Motyvai

I. Bylos dalykas

- 1 Ieškovė yra nemokios Čekijos bendrovės *FAU s.r.o.* (toliau – FAU) bankroto administratorė. Visos toliau aprašytos faktinės aplinkybės ir sprendimai susiję su 2013 m. gegužės–spalio mokesčiais laikotarpiu. Bendrovė FAU pirko degalus iš Čekijos bendrovės *VERAMI International Company s.r.o.* (toliau – VERAMI). Abi bendrovės buvo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtojos. Čekijos mokesčių administratorius atliko abiejų bendrovių mokesčius patikrinimus. Jis nustatė, kad prekybos grandinėje, kurioje dalyvavo bendrovės VERAMI ir FAU, buvo sukčiaujama mokesčiais. Mokesčių praradimas atsirado dėl subjektų, kurie grandinėje buvo prieš bendroves VERAMI ir FAU ir kurie nebuvo tiesioginiai bendrovės VERAMI degalų tiekėjai. Nepaisant to, abi šios bendrovės, atsižvelgdamos į nestandartines prekybos aplinkybes, galėjo žinoti, kad prekybos sandoriai susiję su sukčiavimu mokesčiais. Tačiau jos nesiėmė tokių priemonių, kad išvengtų dalyvavimo sukčiavime.
- 2 Atsižvelgdamas į mokesčio patikrinimo rezultatus, mokesčių administratorius 2015 m. sausio 5 d. ir 2015 m. vasario 2 d. pateikė bendrovei VERAMI pranešimus apie mokesčių perskaičiavimą. Juose jis perskaičiavo bendrovės VERAMI PVM, nes panaikino jos teisę į PVM atskaitą už įsigytus degalus, kuriuos ji vėliau tiekė bendrovei FAU. Brno apygardos teismas 2015 m. vasario 27 d. nutartimi pripažino bendrovę VERAMI bankrutavusia ir pradėjo jos turto bankroto procedūrą. Bankroto procedūra tebevyksta.
- 3 2016 m. gruodžio 14 d. *Krajský soud v Ostravě* (Ostravos apygardos teismas) pripažino bendrovę FAU bankrutavusia ir paskelbė jos turto bankrotą. Ši bankroto byla dar nebaigta nagrinėti. Paskui 2017 m. vasario 7 d. mokesčių administratorius perskaičiavo PVM ir bendrovei FAU, nes panaikino jos teisę į atskaitą. Bendrovės FAU skundą dėl pranešimų apie mokesčių perskaičiavimą *Odvolací finanční ředitelství* atmetė 2017 m. rugsėjo 25 d. sprendimu. Brno apygardos teismas 2022 m. liepos 1 d. sprendimu atmetė ieškinį dėl šio sprendimo. Ieškovės kasacinis skundas dėl šio sprendimo nagrinėjamas *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, toliau – AAT) byloje Nr. 6 Afs 255/2022. Bendrovė FAU nesumokėjo papildomai apskaičiuoto mokesčio, ir mokesčių administratorius pareiškė savo reikalavimą bankroto byloje.
- 4 Prieš mokesčių administratoriui perskaičiuojant bendrovės FAU mokesčius dėl to, kad jis atsisakė suteikti jai teisę į atskaitą, jis paragino šią bendrovę kaip garantą sumokėti PVM, kurio į valstybės biudžetą nesumokėjo bendrovė VERAMI. Tai buvo padaryta šešiais 2015 m. balandžio 22 d. ir 2015 m. rugpjūčio 7 d. pranešimais apie solidariąją atsakomybę. Bendrovė FAU pateikė skundą dėl pranešimų apie solidariąją atsakomybę, kurie pirmą kartą buvo atmeti 2016 m. rugsėjo 22 d. atsakovės sprendimais. Šiuos atsakovės sprendimus 2019 m.

gegužės 9 d. sprendimu panaikino Brno apygardos teismas, nes atsakovė nenurodė tiekėjo solidariosios atsakomybės už nesumokėtus mokesčius taikymo sąlygų pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – Teisingumo Teismas) ir AAT jurisprudenciją. Bylos buvo grąžintos atsakovei nagrinėti iš naujo. Vėliau 2020 m. gegužės 26 d. sprendimais atsakovė dar kartą atmetė skundą. Šis antrieji atsakovės sprendimai yra sprendimai, kurie yra nagrinėjami šioje byloje.

- 5 Atliekant administracinio sprendimo teisminę kontrolę atsižvelgiama į faktinę ir teisinę situaciją administracinio sprendimo priėmimo dieną (*Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní* <...> (Įstatymas Nr. 150/2002 Sb., Administracinės teisenos kodeksas)) 75 straipsnio 1 dalis). Ta diena yra 2020 m. gegužės 26 d. Galima apibendrinti, kad tą dieną tiek bendrovės VERAMI, tiek bendrovės FAU PVM jau buvo tinkamai perskaičiuotas (atsisakius suteikti teisę į PVM atskaitą). Šios aplinkybės nekeičia tai, kad ieškovė pareiškė ieškinį, o vėliau ir kasacinį skundą dėl bendrovės FAU perskaičiuotų mokesčių. Atskaitos dieną jau buvo priimtas galutinis sprendimas dėl bendrovės FAU mokesčio perskaičiavimo. Tuo metu, kai atsakovė antrą kartą nagrinėjo skundus dėl pranešimų apie solidariąją atsakomybę, kuriais bendrovė FAU buvo įpareigota sumokėti bendrovės VERAMI nesumokėtą mokestį, jau buvo priimtas galutinis mokesčių administratoriaus sprendimas, kuriuo iš bendrovės FAU buvo atimta teisė atskaityti mokestį nuo šių sandorių. Taigi, bendrovė FAU buvo įpareigota už bendrovę VERAMI į valstybės biudžetą sumokėti mokestį, kurį ji jau kartą sumokėjo šiai bendrovei apmokėdama sąskaitas faktūras. Mokestis, už kurį bendrovė FAU yra solidariai atsakinga, buvo apskaičiuoti bendrovės VERAMI, kaip tiekėjos, bendrovei FAU, kaip klientei, išrašytose sąskaitose faktūrose. Bendrovė FAU sumokėjo sąskaitose faktūrose nurodytas sumas savo tiekėjai bendrovei VERAMI. Tačiau bendrovei FAU buvo atsisakyta suteikti teisę į mokesčio atskaitą pagal šias sąskaitas faktūras, nes prekybos grandinėje buvo sukčiaujama PVM.
- 6 Brno apygardos teismas panaikino atsakovės 2020 m. gegužės 26 d. sprendimą ir grąžino bylą nagrinėti iš naujo. Tai jis grindė tuo, kad mokesčių administratoriaus sprendimas dėl solidariosios atsakomybės taikymo yra neproporcingas. Iš esmės tai yra to paties sandorio dvigubas apmokestinimas. Bendrovės FAU solidarioji atsakomybė faktiškai dubliuoja pačios bendrovės FAU mokestinę prievolę, grindžiamą atsisakymu suteikti teisę į atskaitą. Vis dėlto solidariosios atsakomybės tikslas yra užtikrinti, kad valstybės biudžetas nepatirtų žalos, o ne nubausti mokesčio subjektą.
- 7 Atsakovė pateikė kasacinį skundą dėl apygardos teismo sprendimo. Ji tvirtina, kad PVM atskaitos mechanizmo tikslas – užtikrinti mokesčių neutralumo principą. Tačiau šiuo principu negali remtis asmenys, kurie sąmoningai dalyvavo sukčiavime mokesčiais. Tokiais atvejais mokesčių administratorius privalo neleisti atskaityti mokesčio. Atsisakymu suteikti teisę į atskaitą nesiekama surinkti trūkstamo mokesčio, bet apsaugomas Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos tikslas ir prasmė. Mokesčių administratorius turi teisę atsisakyti suteikti teisę į mokesčio atskaitą visoms

prekybos grandinės nariams, jeigu jos žinojo arba galėjo ir turėjo žinoti, kad jos dalyvauja sukčiaujant mokesčiais. Jis neapsiriboja tik trūkstamo mokesčio surinkimu. Be to, dalyvavimas sukčiavime mokesčiais negali būti kompensuojamas papildomai sumokant trūkstamą mokestį. Bendrovės FAU mokestinę prievolę reikia skirti nuo jos solidariaja atsakomybe grindžiamos prievolės užtikrinti, kad jos tiekėja sumokėtų mokestį. Solidariaja atsakomybe grindžiamos prievolės esmė – užtikrinti kito subjekto mokestinės prievolės įvykdymą. Solidariosios atsakomybės taikymo pasekmė – patenkinti valstybės biudžeto reikalavimą skolininkui (garanto tiekėjui), kuris nesumokėjo mokesčio. Teisės į atskaitą nesuteikimu siekiama užkirsti kelią nepagrįstam apmokestinamojo asmens, dalyvavusio sukčiavime mokesčiais, praturtėjimui. Teisės į atskaitą nesuteikimas nėra specialus institutas solidariosios atsakomybės atžvilgiu. Todėl niekas nedraudžia tuo pačiu metu to paties apmokestinamojo asmens atžvilgiu taikyti abiejų institutų, t. y. nesuteikti teisės į mokesčio atskaitą už tiekimą, susijusį su sukčiavimu mokesčiais, ir solidariai įpareigoti už tiekėją sumokėti mokestį už tą patį apmokestinamąjį tiekimą. Abiejų institutų taikymas grindžiamas panašiomis prielaidomis (sukčiavimas prekybos grandinėje ir apmokestinamojo asmens sąžiningumo dėl jo sandorių teisėtumo nebuvimas). Todėl jų sutapatinimas yra logiška išeitis. Būtų paradoksalu, jei solidarioji atsakomybė būtų taikoma tik tiems subjektams, kurie įgyvendina teisę į mokesčio atskaitą sąžiningai būdami įsitikinę savo vykdomų sandorių teisėtumu.

- 8 Savo kasaciniame skunde ieškovė teigė, kad atsisakymas suteikti teisę į atskaitą ir solidariosios atsakomybės taikymas turi būti suprantami kaip alternatyvios procedūros. Dabartinis jų taikymas pažeidžia mokesčių neutralumo ir vienodo požiūrio į mokesčių subjektus principą. Remiantis atsakovės sprendimais, dėl kurių pareikštas ieškinys, bendrovė FAU turi sumokėti PVM už tą patį sandorį tris kartus: pirma, sumokėjo jį savo tiekėjui, antra, „grąžino“ jį dėl atsisakymo suteikti teisę į šio mokesčio atskaitą, o dabar turi sumokėti jį trečią kartą užtikrindama, kad šį mokestį sumokės jos tiekėjas. Teisės į atskaitą nesuteikimo ir solidariosios atsakomybės tikslas – apsaugoti valstybės biudžetą. Tačiau pakanka taikyti tik vieną iš šių institutų. Mokesčių administratoriaus atliekamų procedūrų tikslas negali būti kuo didesnis sandorio apmokestinimas, o bandymas priartėti prie situacijos, kuri būtų susidariusi valstybės biudžeto požiūriu, jei mokesčių subjektai būtų veikę laikydamiesi įstatymo. Jei mokesčių mokėtojai būtų elgęsi teisėtai, mokestis į valstybės biudžetą būtų sumokėtas tik vieną kartą. Nėra jokios priežasties, kad valstybės biudžetas praturtėtų dėl dvigubo mokesčių apskaičiavimo. Proporcingumo principas yra neatsiejama Sąjungos teisės principų dalis. Apygardos teismas jį taikė remdamasis tuo, kad tai yra principas, turintis viršenybę prieš aiškia įstatymo formuluotę.

II. Taikytina ES ir nacionalinė teisė

- 9 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB) 205 straipsnyje numatyta:

193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkybėmis valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM.

- 10 Nacionalinėje teisėje bendra mokesstinės solidariosios atsakomybės sistema įtvirtinta *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* (Įstatymas Nr. 280/2009 Sb., Mokesčių procedūros kodeksas) 171 ir 172 straipsniuose:

171 straipsnis

(1) *Nepriemoką turi taip pat sumokėti garantas, jeigu įstatymas jam nustato garanto prievolę ir jeigu mokesčių administratorius pranešime jį informuoja apie apskaičiuotą mokesį, už kurio sumokėjimą jis atsako kaip garantas, ir kartu ragina jį sumokėti nepriemoką per nustatytą terminą; prie pranešimo pridedama sprendimo dėl mokesčio apskaičiavimo kopija.*

(3) *Pranešimas garantui gali būti teikiamas, jeigu mokesčių mokėtojas nesumokėjo mokesstinės nepriemokos, nors buvo nesėkmingai raginamas ją sumokėti, ir nepriemoka nesumokėta net tada, kai mokesčių mokėtojui taikytos persekiojimo priemonės, išskyrus atvejus, kai akivaizdu, kad jos akivaizdžiai neduotų rezultatų; pranešimas garantui taip pat gali būti pateikiamas iškelus mokesčių mokėtojui bankroto bylą.*

- 11 Mokesčių mokėtojo solidarioji atsakomybė už PVM sumokėjimą reglamentuojama *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Įstatymas Nr. 235/2004 Sb., dėl pridėtinės vertės mokesčio) 109 straipsnyje:

109 straipsnis

Apmokestinamo tiekimo gavėjo solidarioji atsakomybė

(1) *Mokesčių mokėtojas, kuris priima kito mokesčių mokėtojo atliekamą apmokestinamąjį tiekimą, kurio vykdymo vieta yra Čekijos Respublika, arba sumoka už tokį tiekimą (toliau – apmokestinamojo tiekimo gavėjas), turi solidariai sumokėti už tą tiekimą nesumokėtą mokesį, jei apmokestinamojo tiekimo arba atlygio už tokį tiekimą mokėjimo metu jis žinojo arba turėjo ir galėjo žinoti, kad:*

- a) *mokesčių sąskaitoje faktūroje nurodytas mokeskis tyčia bus nesumokėtas;*
- b) *mokesčių mokėtojas, vykdamas apmokestinamąjį tiekimą arba gaunantis atlygį už jį (toliau – apmokestinamojo tiekimo tiekėjas), tyčia sudarė arba ketina sudaryti situaciją, kuriai esant mokeskis negali būti sumokėtas; arba*

c) *bus išvengta mokesčių arba nepagrįstai taikomos mokesčių lengvatos.*

(2) *Apmokestinamojo tiekimo gavėjas taip pat turi solidariai sumokėti už tokį tiekimą nesumokėtus mokesčius, jei mokėjimas už tiekimą:*

a) *be jokio ekonominio pagrindimo akivaizdžiai skiriasi nuo įprastos kainos;*

b) *visiškai arba iš dalies buvo atliktas pavedimu negrynaisiais pinigais į mokėjimo paslaugų teikėjo, esančio už Čekijos Respublikos ribų, sąskaitą;*

c) *visiškai arba iš dalies buvo atliktas pavedimu negrynaisiais pinigais ne į apmokestinamojo tiekimo tiekėjo sąskaitą, kurią mokesčių institucijos paskelbė taip, kad apie ją galima sužinoti nuotoliniu būdu.*

12 Šioje byloje mokesčių administratorius rėmėsi solidariąja atsakomybe pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 109 straipsnio 2 dalies b punktą. Šią nuostatą AAT aiškino 2018 m. vasario 15 d. sprendime 5 Afs 78/2017-33, *KOVÁŘ plus*, CZ:NSS:2018:5.Afs.78.2017.33. Jis pabrėžė pareigą šią nuostatą aiškinti taip, kad ji atitiktų Sąjungos teisę, t. y. pagal Teisingumo Teismo suformuluotus reikalavimus dėl solidariosios atsakomybės taikymo sąlygų pagal Direktyvos 2006/112/EB 205 straipsnį. Taigi solidariosios atsakomybės pagal šią nuostatą sąlyga yra ta, kad, be faktinio mokėjimo į mokėjimo paslaugų teikėjo už šalies ribų turimą sąskaitą atlikimo, turi būti ir kitų aplinkybių, iš kurių matyti, kad apmokestinamasis asmuo, atlikęs mokėjimą į sąskaitą už šalies ribų, žinojo arba galėjo žinoti, kad tokio mokėjimo už šalies ribų tikslas buvo būtent išvengti mokesčių mokėjimo.

13 Atsakovė antruose sprendimuose jau nagrinėjo, ar buvo kitų aplinkybių, kuriomis remiantis būtų galima daryti išvadą, kad bendrovė FAU žinojo arba galėjo ir turėjo žinoti, jog jos tiekėjas bendrovė VERAMI nesumokės sąskaitose faktūrose apskaičiuoto PVM.

14 Nacionalinėje mokesčių teisėje taikoma solidariosios atsakomybės samprata grindžiama bendraisiais privatinės teisės garantijos instituto pagrindais. AAT jurisprudencijoje padaryta išvada, kad garantija yra užtikrinimo institutas ir papildo pagrindinę prievolę. Ji yra pagalbinio pobūdžio, todėl yra egzistenciškai susijusi su užtikrinta pagrindine prievole ir priklauso nuo jos. Garantijos apimtį lemia pagrindinė prievolė. Garantija pasibaigia kartu su pagrindine prievole, nebent įstatyme nustatyta kitaip. Kitas garantijos bruožas yra jos subsidarius pobūdis, nes ja galima remtis garanto atžvilgiu tik tada, kai skolininkas neįvykdo savo pagrindinės prievolės (ar jos dalies), kuri yra užtikrinta garantija (žr., pavyzdžiui, AAT sprendimą *KOVÁŘ plus*). Jeigu garantas faktiškai įvykdė pagrindinę prievolę už skolininką, garantas turi regresio (subrogacijos) teisę į skolininką. Taip atsiranda garanto reikalavimo teisė skolininko atžvilgiu, kad šis

jam gražintų tai, ką jis sumokėjo kreditoriui vykdydamas pagrindinę prievolę. Šis privatinės teisės reikalavimas garantui atsiranda net ir tuo atveju, kai solidarioji atsakomybė už nesumokėtus mokesčius atsiranda pagal įstatymą (2010 m. rugsėjo 8 d. *Nejvyšší soud České republiky* (Čekijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) Didžiosios kolegijos sprendimas Nr. 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, dėl iki 2013 m. gruodžio 31 d. galiojusios civilinės teisės; dėl nuo 2014 m. sausio 1 d. galiojančios teisės nuostatos žr. *Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník* (Įstatymas Nr. 89/2012 Sb., civilinio kodeksas) 1937 ir 1938 straipsnius).

- 15 Vis dėlto, atsižvelgiant į sąlygas, kuriomis garantija gali būti taikoma mokesčių teisėje (žr. minėto Mokesčių procedūros kodekso 171 straipsnio 3 dalį), garanto regresinis reikalavimas gali būti laikomas sunkiai įgyvendinamu. Mokesčių administratorius gali pareikalauti iš garanto sumokėti skolą tik tuo atveju, jeigu jam nepavyko išieškoti skolos iš skolininko (t. y. išieškoti priverstinai). Skolos priverstinis išieškojimas nėra būtinas tik tuo atveju, jei jis akivaizdžiai neduotų rezultatų arba jei skolininkui iškelta bankroto byla. Šiuo atveju bendrovė VERAMI pranešimo apie solidariąją atsakomybę išdavimo metu buvo bankrutavusi ir šis klausimas sprendžiamas bankroto byloje. Per bankroto procedūras Čekijoje gaunamų pajamų lygis yra labai žemas. Todėl negalima daryti prielaidos, kad jei garantas (šiuo atveju bendrovė FAU) tokiomis aplinkybėmis būtų sumokėjęs bendrovės VERAMI išskolinimą mokesčių administratoriui, jis būtų sėkmingai pasinaudojęs regreso teise šios bendrovės atžvilgiu. Todėl reikia daryti prielaidą, kad garantas iš pagrindinio skolininko (savo tiekėjo) paprastai faktiškai nesusigražina to, ką jis sumokėjo mokesčių administratoriui, kad padengtų pagrindinio skolininko mokestinę nepriemoką.

III. Prejudicinio klausimo analizė

- 16 AAT mano, kad tikslinga priminti, jog prejudiciniame klausime yra persipynę du pridėtinės vertės mokesčio taikymo aspektai. Pirma, kalba eina apie atsisakymą suteikti teisę į mokesčio atskaitą ir, antra, – apie solidariosios atsakomybės sumokėti mokesťį už tiekėjo atliktus apmokestinamus tiekimus taikymas.

Atsisakymas suteikti teisę į mokesčio atskaitą

- 17 Pirmasis aspektas yra mokestinės prievolės nustatymas bendrovei FAU, kuris atspindi teisėje į mokesčio atskaitą už iš bendrovės VERAMI gautus tiekimus. Nacionalinės mokesčių teisės lygmeniu tai yra tyrimo procedūra pagal Mokesčių procedūros kodeksą. Per šią procedūrą bendrovei FAU buvo perskaiciuotas mokestis už kiekvieną iš aptariamų mokestinių laikotarpių. Bendrovei FAU nebuvo suteikta teisė į atskaitą pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnį, nes gautas tiekimas, dėl kurio ji reikalavo teisės į atskaitą, buvo prekybos grandinės, kurioje buvo atliktas sukčiavimas mokesčiais, dalis. Šis aspektas šioje byloje nėra teisminės kontrolės dalykas. Tačiau į jį negalima neatsižvelgti, nes jis papildo prejudicinio klausimo kontekstą.

- 18 Tiek bendrovei FAU, tiek jos tiekėjai bendrovei VERAMI buvo perskaičiuotas mokestis už įvykdytus apmokestinamuosius tiekimus (pardavimo mokestis), tačiau joms nebuvo suteikta teisė atskaityti pirkimo mokestį. Taip atsitiko todėl, kad tiek bendrovės VERAMI įsigytas apmokestinamasis tiekimas, tiek bendrovės FAU įsigytas tas pats apmokestinamasis tiekimas buvo vienos prekybos grandinės dalis, kuri buvo susijusi su mokesčių praradimu dėl sukčiavimo ankstesnėse grandinės grandyse. Mokesčių administratorius padarė išvadą, kad tiek bendrovė VERAMI, tiek bendrovė FAU žinojo arba galėjo ir turėjo žinoti, kad jų įsigyti apmokestinamieji tiekimai yra susiję su sukčiavimu mokesčiais. Nepaisant to, jos nesiėmė tokių atsargumo priemonių, kurios būtų leidusios joms išvengti dalyvavimo sukčiavime.
- 19 2022 m. lapkričio 24 d. sprendime *Finanzamt M*, C-596/21, EU:C:2022:921, Teisingumo Teismas konstatavo, kad nežinojimas apie sukčiavimą mokesčiais yra numanoma materialinė teisės į atskaitą sąlyga. Asmeniui, kuris jos neįvykdo, turi būti atsisakyta suteikti teisę į viso mokesčio atskaitą. Mokesčių administratoriaus ir teismo pareiga atsisakyti suteikti teisę į atskaitą visų pirma siekiama nustatyti mokesčių mokėtojams rūpestingumo pareigą. Pareiga elgtis rūpestingai reiškia reikalavimą, kad bet kokiame ekonominiame sandoryje jie turi įsitikinti, kad sandoriai, kuriuos vykdo, neįtraukia jų į sukčiavimą mokesčiais. Vis dėlto toks tikslas negalėtų būti veiksmingai pasiektas, jei atsisakymas suteikti teisę į atskaitą būtų apribotas tik sumų, sumokėtų kaip mokėtinas PVM, proporcinga dalimi, atitinkančia sumą, kuri yra sukčiavimo objektas. Priešingu atveju apmokestinamieji asmenys būtų skatinami tik imtis tinkamų priemonių galimo sukčiavimo pasekmėms apriboti, bet tai nebūtina būtų tos priemonės, kurios leistų užtikrinti, kad dėl savo sudarytų sandorių jie nedalyvaus sukčiaujant mokesčiais ar to sukčiavimo nepalengvins. To, kad apmokestinamasis asmuo įsigijo prekių ar paslaugų, nors žinojo ar turėjo žinoti, kad taip dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu pirkimo srityje, pakanka, kad būtų galima manyti, jog tas apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiavime. Tai yra pakankamas pagrindas neleisti jam pasinaudoti teise į atskaitą, net nesant būtinybės nustatyti, kad egzistuoja mokesčių pajamų praradimo grėsmė.
- 20 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad apmokestinamasis asmuo, dalyvavęs sukčiaujant dėl mokesčio, siekdamas užsitikrinti teisę į atskaitą, negali remtis mokesčių neutralumo principu (2021 m. balandžio 14 d. nutartis *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 Remdamasis šia naujausia Teisingumo Teismo jurisprudencija, AAT daro išvadą, kad atsisakymo suteikti teisę į mokesčio atskaitą dėl to, kad prekybos grandinėje buvo sukčiaujama mokesčiais, tikslas yra ne kompensuoti valstybės biudžeto trūkumą, o apsaugoti PVM sistemą nuo sukčiavimų. Ši priemonė visų pirma yra sukčiavimo mokesčiais prevencija, o tai reiškia, kad ji pasižymi tam tikru atgrasomuoju pobūdžiu. Prevencija nebūtų veiksminga, jei trūkstamus mokesčius būtų galima perskaičiuoti tik vienos sukčiavimo grandies atžvilgiu. Todėl reikia remtis prielaida, kad nė vienam iš subjektų, sąmoningai dalyvavusių sukčiaujant mokesčiais, teisė į atskaitą apskritai neatsiranda. Jeigu mokesčių administratorius

atsisakymą suteikti teisę į atskaitą apribotų tik trūkstamo mokesčio surinkimu, jis diskriminuotų tiek subjektą, kuriam mokestis perskaičiuotas (šis subjektas bus laikomas atsakingu už dalyvavimą sukčiavime, nedarant poveikio kitoms grandinės grandims, kurios taip pat galėjo žinoti apie sukčiavimą), tiek sąžiningus subjektus, kurie dėl to nepagrįstai atsidurtų nepalankesnėje padėtyje nei nesąžiningi subjektai. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad mokesčių administratorius gali atsisakyti suteikti teisę į atskaitą visoms sukčiavimo grandinės grandims (žr. 2023 m. sausio 19 d. AAT sprendimą *Trimet Prag*, Nr. 1 Afs 101/2021-42, CZ:NSS:2023:1.Afs.101.2021.42, 2023 m. sausio 26 d. sprendimą Nr. 1 Afs 164/2021-52, *Z + M servis*, CZ:NSS:2023:1.Afs.164.2021.52, 2023 m. kovo 29 d. sprendimą Nr. 2 Afs 298/2021-69, *LAKUM – AP*, CZ:NSS:2023:2.Afs.298.2021.69, 2023 m. balandžio 27 d. sprendimą Nr. 7 Afs 160/2021-89, *T R I O D O N*, CZ:NSS:2023:7.Afs.160.2021.89, 2023 m. spalio 25 d. sprendimą Nr. 1 Afs 1/2023-71, *FEPO – europallets*, CZ:NSS:2023:1.Afs.1.2023.71, arba 2021 m. rugsėjo 7 d. sprendimą Nr. 6 Afs 158/2019-63, *ANAFRA*, CZ:NSS:2021:6.Afs.158.2019.63).

- 22 Atsižvelgiant į nurodytas Teisingumo Teismo jurisprudencijos išvadas ir susijusią AAT jurisprudenciją, akivaizdu, kad šiuo atveju buvo padarytas leistinas mokesčių neutralumo pažeidimas, nes teisė į mokesčio atskaitą buvo atimta ne tik iš bendrovės FAU, bet ir iš jos tiekėjos bendrovės VERAMI. Taip atsitiko dėl to, kad šios bendrovės dalyvavo sukčiavime mokesčiais. Šis sudėtingo santykio aspektas yra pakankamai išnagrinėtas Teisingumo Teismo jurisprudencijoje ir dėl jo nereikia pateikti prejudicinio klausimo. Tai galiausiai net nebūtų įmanoma, nes šis mokestinės procedūros tyrimo dalies aspektas nėra teisminės kontrolės dalykas šioje byloje.

Solidarioji atsakomybė už apmokestinamojo tiekimo tiekėjo nesumokėto mokesčio sumokėjimą

- 23 Iš Direktyvos 2006/112/EB 205 straipsnio matyti, kad jis valstybėms narėms palieka galimybę nustatyti solidariąją atsakomybę už mokesčio sumokėjimą, tačiau jame nenustatytos šios atsakomybės sąlygos. Dėl jų Teisingumo Teismas pateikė tam tikrą nuomonę, visų pirma nagrinėdamas analogišką 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 21 straipsnio 3 dalį.
- 24 Šiuo atžvilgiu esminiu reikia laikyti 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimą *Federation of Technological Industries ir kt. C-384/04, EU:C:2006:309*. Šiame sprendime Teisingumo Teismas pabrėžė, kad įgyvendindamos pagal Europos Sąjungos direktyvas joms suteiktus įgaliojimus valstybės narės privalo paisyti bendrųjų principų, esančių Sąjungos teisinės sistemos dalimi, tarp jų ir teisinio saugumo bei proporcingumo principų. Kalbant apie proporcingumo principą, pažymėtina, kad pagal Tarybos direktyvos 77/388/EEB 21 straipsnio 3 dalį nors valstybės narės nustatytos priemonės turi kuo efektyviau užtikrinti valstybės išdo pajamas, jos negali viršyti to, kas yra būtina šiam tikslui pasiekti. Pagal Tarybos

direktyvos 77/388/EEB 21 straipsnio 3 dalį asmeniui, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM, galima laikyti asmenį, kuris vykdydamas sandorį žinojo ar turėjo žinoti, jog už šį ankstesnį ar vėlesnį sandorį mokėtinas PVM liks nesumokėtas. Tokiu atveju valstybė gali remtis tam tikromis prezumpcijomis, kurių paneigimas, pateikiant priešingus įrodymus, negali būti praktiškai neįmanomas ar pernelyg sudėtingas suinteresuotam asmeniui. Dėl prezumpcijų taikymo negali atsirasti *de facto* atsakomybės be kaltės sistema, peržengianti tai, kas būtina valstybės biudžeto teisėms išsaugoti. Asmenys, kurie imasi visų priemonių, kurių gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai nesudaro grandinės, kurioje piktnaudžiuojama ar sukčiaujama, turi galėti pasitikėti šių sandorių teisėtumu be rizikos būti solidariai atsakingi sumokėti šį kito apmokestinamojo asmens privalomą sumokėti mokestį.

- 25 Tokias išvadas Teisingumo Teismas padarė ir 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendime *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 Direktyvos 2006/112/EB 205 straipsnį Teisingumo Teismas aiškino 2021 m. gegužės 20 d. Sprendime „*ALTI*“ OOD, C-4/20, EU:C:2021:397. Jis nurodė, kad šioje nuostatoje nepatikslinti nei asmenys, kuriuos valstybės narės gali paskirti solidariai atsakingais skolininkais, nei situacijos, kurioms esant toks paskyrimas galimas. Vadinasi, valstybės narės turi nustatyti solidariosios atsakomybės taikymo sąlygas ir tvarką. Atsižvelgdamos į teisinio saugumo ir proporcingumo principus, aiškinamus taip, kaip ir ankstesniuose minėtuose sprendimuose, valstybės narės, siekdamos užtikrinti veiksmingą mokesčių surinkimą, gali paskirti kitą nei prievolė sumokėti mokestį turintį asmenį kaip solidariai atsakingą skolininką. Tokio asmens paskyrimas turi būti grindžiamas dviejų bendraskolininkų faktiniais ar teisiniais santykiais. Valstybės narės turi nurodyti konkrečias aplinkybes, kuriomis apmokestinamojo tiekimo gavėjas, turi būti laikomas solidariai atsakingu už mokesčio, kurį turi sumokėti jo kontrahentas, sumokėjimą, nors jis jį sumokėjo mokėdamas sandorio kainą. Toliau jis pakartojo pirmiau apibendrintas Sprendime *Federation of Technological Industries ir kt.* padarytas išvadas. Jis pridūrė, kad piktnaudžiavimo PVM srityje atveju mokesčių administratorius turi turėti galimybę veiksmingai susigrąžinti mokėtiną mokestį ir visus su juo susijusius elementus iš kiekvieno šiame piktnaudžiavime dalyvavusio kontrahento.
- 27 Taigi, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad būtent valstybės narės turi nustatyti solidariosios atsakomybės už mokesčių sumokėjimą taikymo sąlygas. Tačiau jos turi laikytis teisinio saugumo ir proporcingumo principų. Negalima taikyti objektyviosios atsakomybės sistemos, kuri neleistų atleisti nuo atsakomybės, jei asmuo elgėsi sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių gali būti teisėtai reikalaujama, kad asmuo išvengtų dalyvavimo sukčiavime.
- 28 AAT žinoma, kad Direktyvos 2006/112/EB 205 straipsnį Teisingumo Teismas turėtų aiškinti ir byloje C-331/23, *Dranken Van Eetvelde NV*. Iš viešai prieinamos informacijos apie šią bylą, ypač iš prejudicinių klausimų formuluočių, negalima

daryti išvados, kad Teisingumo Teismas turėtų pareikšti nuomonę dėl klausimo, kuris yra esminis AAT nagrinėjamoje byloje.

- 29 Teisingumo Teismas dar nenagrinėjo klausimo, ar proporcingumo principą atitinka vienalaikis solidariosios atsakomybės už tiekėjo nesumokėtą mokestį ir atsisakymo suteikti teisę į atskaitą dėl dalyvavimo sukčiavime mokesčiais taikymas tų pačių sandorių atžvilgiu. Be to, atsižvelgiant dar ir į tai, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam vienu metu taikomos abi priemonės, žinojo arba bent jau galėjo ir turėjo žinoti, kad gaudamas apmokestinamus tiekimus jis dalyvauja sukčiaujant mokesčiais ir kad jų tiekėjas nesumokės mokesčio už jo gautus apmokestinamus tiekimus. Taigi, šis klausimas negali būti laikomas *acte éclairé*, o dėl jo dviprasmiškumo – ir *acte clair*.
- 30 AAT dar pažymi, kad nacionalinėje teisėje nėra aiškiai reglamentuota situacija, kai vienu metu atsisakoma suteikti teisę į mokesčio atskaitą ir taikoma solidarioji atsakomybė už tiekėjo turimą sumokėti mokestį. Tai yra mokesčių administratoriaus administracinės praktikos, kurios teisėtumo iki šiol nenagrinėjo AAT, rezultatas. Sistemiskai aiškinant nacionalinę teisę, atrodo, kad šių priemonių vienalaikis taikymas nėra draudžiamas. Atsisakymas suteikti teisę į mokesčio atskaitą yra mokesčio apskaičiavimo priemonė mokesčių procedūros tyrimo etape. Be to, šiuo atveju tai susiję su pačios bendrovės FAU mokestine prievole. Kita vertus, solidarioji atsakomybė už tiekėjo nesumokėtą mokestį yra mokesčių mokėjimo etapo, kuris yra mokestinės procedūros tyrimo etapo tęsinys, priemonė (žr. 2018 m. gruodžio 18 d. AAT sprendimo Nr. 7 Afs 8/2018, *AR MOSTAV MÍSTEK*, CZ:NSS:2018:7.Afs.8.2018.56 ir 2022 m. sausio 24 d. Sprendimo Nr. 10 Afs 57/2021–65, *EKO Logistics*, CZ:NSS:2022:10.Afs.57.2021.65.) Solidarioji atsakomybė susijusi ne su pačios bendrovės FAU mokestine prievole, o su gautų apmokestinamų tiekimų pardavimo mokesčiu, kurį sąskaitoje faktūroje apskaičiavo bendrovė VERAMI (t. y. bendrovės FAU tiekėja) ir kurią ji privalo sumokėti į valstybės biudžetą. Taigi, nors tiek solidarioji atsakomybė, tiek atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra susiję su tuo pačiu prekybos sandoriu (apmokestinamu tiekimu), jie yra susiję su skirtingų apmokestinamųjų asmenų mokestinėmis prievolėmis. Solidarioji atsakomybė yra susijusi su bendrovės VERAMI mokestine prievole (pardavimo mokesčiu), o atsisakymas suteikti teisę į atskaitą – su bendrovės FAU mokestine prievole (pirkimo mokesčiu).
- 31 Vienintelis klausimas, dėl kurio kyla abejonių, ar abiejų priemonių vienalaikis taikymas bendrovei FAU priimtinas, yra solidariosios atsakomybės taikymo proporcingumas tada, kai galutiniu sprendimu bendrovei FAU jau buvo atsisakyta suteikti teisę į mokesčio atskaitą už tuos pačius apmokestinamus tiekimus. Proporcingumo principas, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112/EB 205 straipsnį, aiškinamas taip, kad priemonės, kuriomis valstybės narės siekia kuo veiksmingiau apsaugoti valstybės biudžeto teises, negali viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti. Siekiant išspręsti šią bylą svarbu atsakyti į klausimą, ar atsisakymas suteikti bendrovei FAU teisę į mokesčio atskaitą dėl to, kad gautas apmokestinamasis tiekimas yra su sukčiavimu mokesčiais susijusios prekybos grandinės dalis, yra pakankama priemonė apsaugoti valstybės biudžeto teises ir

pakankama kovos su sukčiavimu mokesčiais priemonė. Jeigu atsisakymo suteikti bendrovei FAU teisę į mokesčio atskaitą nepakaktų šiems viešiesiems interesams apsaugoti ir todėl, siekiant šių teisėtų tikslų, reikėtų panaudoti visas priemones nesumokėtam mokesčiui iš bendrovės VERAMI išieškoti, reikia įvertinti, ar solidariosios atsakomybės instituto taikymas bendrovei FAU (atsižvelgiant į bylos aplinkybes) atitinka proporcingumo principą.

- 32 AAT nemano, kad bendrovė FAU galėtų remtis taisykle, kylanti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal kurią rizika, kylanti dėl trečiojo asmens sukčiavimo veiksnių, turi būti padalinta tarp tiekėjų ir mokesčių administratoriaus laikantis proporcingumo principo (2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105). Bendrovė FAU bent jau galėjo ir turėjo žinoti, kad, priimdama apmokestinamą tiekimą iš bendrovės VERAMI, dalyvauja sukčiaujant mokesčiais.
- 33 Du dalykai, kurie jau buvo paminėti pirmiau, gali būti svarbūs Teisingumo Teismui nagrinėjant prejudicinį klausimą, tačiau tikslinga juos dar kartą aiškiai nurodyti. Pirmas dalykas yra tas, kad nors mokesčių administratorius atsisakė suteikti bendrovei FAU teisę į mokesčio atskaitą už iš bendrovės VERAMI gautus tiekimus, tai buvo padaryta tik po to, kai perskaičiuojant mokesčius buvo atliktas mokestinis patikrinimas. Dėl to buvo perskaičiuotas bendrovės FAU mokestis, kurio ji dėl bankroto nesumokėjo. Taigi, bendrovė FAU neįvykdė savo įsipareigojimų valstybės biudžetui, tiesiogiai susijusių su atsisakymu suteikti teisę į mokesčio atskaitą. Tai savo kasaciniame skunde nurodo atsakovė. Vis dėlto reikėtų pridurti, kad bendrovės FAU susidariusias mokestines nepriemokas apskritai galima išieškoti iš bendrovės. Verta pridėti, kad šiuo atveju tai galima padaryti tik pagal bankroto procedūrą reglamentuojančias taisykles.
- 34 Antras dalykas yra tas, kad jei bendrovė FAU sumokėtų savo tiekėjo mokestinę prievolę kaip garantas, mažai tikėtina, kad, atsižvelgiant į solidariosios atsakomybės už mokestinės nepriemokos subsidiarumą pagal nacionalinę teisę, ji galėtų iš savo tiekėjo veiksmingai susigrąžinti sumokėtą sumą (žr. pirmiau).

<...> [pakartojamas prejudicinis klausimas]

<...> [nacionalinis procesas]

<...>