



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
JULIANE KOKOTT IŠVADA,  
pateikta 2025 m. rugsėjo 4 d.<sup>1</sup>

**Byla C-121/24**

**„Vaniz“ EOOD  
prieš**

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

(*Administrativen sad Veliko Tarnovo* [Veliko Tarnovo administracinis teismas, Bulgarija]  
pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 205 straipsnis – 273 straipsnis – Deklaruoto PVM nesumokėjimas – Solidarioji trečiojo asmens atsakomybė – Apmokestinamojo asmens nemokumas ir išregistravimas – Teisinio saugumo principas – Proporciningumo principas“

### I. Įžanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su trečiojo asmens solidariąja atsakomybe už nebeegzistuojančio apmokestinamojo asmens (bendrovės) pridėtinės vertės mokesčio (PVM) skolas; ši atsakomybė buvo nustatyta tik po to, kai apmokestinamasis asmuo buvo likviduotas (šiuo atveju išregistruotas). PVM skolininką ir trečiąjį asmenį sieja sutartis dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kuri praeityje buvo tinkamai įvykdyta.

2. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo, pagal nagrinėjamą Bulgarijos teisės aktą pakanka, kad asmuo, kuriam tenka atsakomybė, žinojo arba turėjo žinoti, kad jo verslo partneris nesumokės PVM skolos. Teismas klausia, ar toks plataus poveikio teisės aktas, reglamentuojantis atsakomybę už jau išregistruoto verslo partnerio PVM skolas, yra suderinamas su PVM direktyvos reikalavimais.

3. Be to, Teisingumo Teismas įgyja progą savo jurisprudencijoje ištaisyti galimą prieštaravimą<sup>2</sup>. Viena vertus, iki šiol „sankcijų“ skyrimo įmonėms atveju jis reikalavo, kad jos bent jau būtų žinojusios apie paslaugų teikimo grandinėje trečiojo asmens įvykdytą *sukčiavimą*<sup>3</sup>. Kita vertus, neseniai priimtame sprendime buvo pripažinta, kad pakanka to, jog trečiasis asmuo turėjo žinoti

<sup>1</sup> Originalo kalba: vokiečių.

<sup>2</sup> Ši rizika atsirado po 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimo *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397) ir sustiprėjo po 2024 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Dranken Van Eetvelde* (C-331/23, EU:C:2024:1027).

<sup>3</sup> Pavyzdžiui, 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950, 39 punktą), 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 punktą), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehceмп* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 punktą), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 punktą).

apie *nesumokėtą* PVM<sup>4</sup>, nors paties PVM nesumokėjimo – šiuo klausimu taip pat yra keli Teisingumo Teismo sprendimai – nepakanka, kad būtų galima preziumuoti sukčiavimą mokesčiais<sup>5</sup>. Neaišku, kodėl turėjimas žinoti apie nesukčiavimą (PMV skolos nesumokėjimą) gali būti prilyginamas turėjimui žinoti apie sukčiavimą (PVM nedeklaravimą) teisinių pasekmių požiūriu (atsakomybė už kito asmens mokesčių skolą arba atsisakymas leisti atskaityti pirkimo PVM).

4. Tiesa, kad Teisingumo Teismas šiuo metu proporcingomis laiko daugelį valstybės priemonių, skirtų asmenims, kurie dalyvauja sukčiaujant PVM, „nubausti“. Galima net susidaryti įspūdį, kad, perfrazuojant gerai žinomą posakį, kare, meilėje ir kovoje su sukčiavimu PVM leidžiamos visos priemonės. Vis dėlto teisinėje valstybėje galiojančių valdžios ribų turi būti laikomasi ir galimų sukčiautojų atžvilgiu.

## II. Teisinis pagrindas

### A. Sąjungos teisė

5. Bylos teisinis pagrindas yra Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos<sup>6</sup> (toliau – PVM direktyva). Šios direktyvos 44 konstatuojamojoje dalyje numatyta:

„Valstybėms narėms turėtų būti užtikrinta galimybė numatyti, kad kitas asmuo, nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, būtų solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.“

6. PVM direktyvos 193 straipsnyje apibrėžiamas asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199b ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

7. PVM direktyvos 205 straipsnyje numatyta galimybė asmeniui, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM, laikyti kitą asmenį nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM:

„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.“

8. PVM direktyvos 273 straipsnio 1 dalyje numatytos, be kita ko, valstybių narių galimybės kovoti su mokesčių vengimu:

„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.“

<sup>4</sup> 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, 45 punktas).

<sup>5</sup> 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *HA.EN.* (C-227/21, EU:C:2022:687, 32 punktas) ir 2018 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 38–41 punktai).

<sup>6</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

## **B. Bulgarijos teisė**

– *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodeksas; toliau – DOPK)*:

9. DOPK 21 straipsnio 2 ir 3 dalyse reglamentuojama trečiojo asmens atsakomybės trukmė:

„2. Tretiesiems asmenims atsakomybė taip pat taikoma, jei skolininko atžvilgiu egzistuoja 168 straipsnio 5–7 punktuose nurodytos aplinkybės.

3. Tretiesiems asmenims atsakomybė netaikoma, jei baigiasi teisiškai įpareigojančiu aktu nustatytos skolos terminas. <...>“

10. DOPK 112 straipsnio 1 dalis susijusi su mokestinio patikrinimo procedūros pradžia:

„1. Mokestinio patikrinimo procedūra pradedama išdavus pavedimą atlikti mokestinį patikrinimą.“

11. DOPK 168 straipsnio 6 ir 7 punktuose reglamentuojama, kada baigiasi viešojo reikalavimo galiojimas:

„6) po to, kai paskirstomos pajamos, gautos realizavus nemokiu pripažinto juridinio asmens turtą, išskyrus atvejus, kai už viešąjį reikalavimą atsako tretieji asmenys;

7) juridinio asmens išregistravimo atveju – pasibaigus likvidavimo procedūrai, išskyrus atvejus, kai už viešąjį reikalavimą atsako tretieji asmenys.“

– *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; toliau – ZDDS)*:

12. ZDDS 177 straipsnis yra skirsnyje „Asmens atsakomybė piktnaudžiavimo atveju“ ir numato tiekimo ar teikimo gavėjo, kuris kreipėsi dėl pirkimo PVM atskaitos, atsakomybę tam tikromis aplinkybėmis:

„1. Įregistruotas asmuo, kuris yra apmokestinamojo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo gavėjas, turi atsakyti už kito įregistruoto asmens mokėtiną, bet nesumokėtą mokestį, jeigu pasinaudojo teise į pirkimo PVM, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusio su mokėtinu, bet nesumokėtu PVM, atskaitą.

2. Atsakomybė pagal 1 dalį atsiranda, jei registruotas asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad mokestis nebus sumokėtas, ir tikrinančioji institucija tai įrodo pagal *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks* 117–120 straipsnius.

3. Taikant 2 dalį laikoma, kad asmuo turėjo žinoti, kad minėtas mokestis nebus sumokėtas, jei tenkinamos šios kumuliacinės sąlygos:

1) mokėtino mokesčio, kaip jis suprantamas pagal 1 dalį, per mokestinį laikotarpį nesumokėjo vienas iš tiekėjų už apmokestinamąjį sandorį, kurio objektas yra ta pati prekė ar paslauga tos pačios, pakeistos ar perdirbtos formos;

- 2) apmokestinamasis sandoris yra fiktyvus, juo apeinamas įstatymas arba šio sandorio kaina labai skiriasi nuo rinkos kainos.
4. Atsakomybė, nustatyta 1 dalyje, nesusijusi su konkrečios naudos gavimu dėl mokėtino mokesčio nesumokėjimo.
5. Pagal 2 ir 3 dalyse numatytas sąlygas apmokestinamojo asmens, privalančio mokėti nesumokėtą mokestį, prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas taip pat yra atsakingas.
6. 1 ir 2 dalyse nurodytais atvejais atsakomybė tenka apmokestinamajam asmeniui, kuris yra tiesioginis gavėjas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, už kurį nebuvo sumokėtas mokėtinas mokestis, o jei išieškojimas neįmanomas, atsakomybė gali būti taikoma kiekvienam gavėjui tiekimo grandinėje.
7. 6 dalis taip pat *mutatis mutandis* taikoma prekių tiekėjams ir paslaugų teikėjams.“

### III. Faktinės aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

13. *Vaniz EOOD* (toliau – *Vaniz*) yra registruota komercinė bendrovė. Jos veiklos objektas – kelių transportas ir krovinių gabenimas. *Vaniz*, kaip apmokestinamasis asmuo, yra 2017 m. *Stars International EOOD* suteiktų apmokestinamų prekių tiekimų (sunkvežimių ir transporto priemonių pirkimas) ir paslaugų (motorinių transporto priemonių nuoma) gavėja. Akivaizdu, kad šias sąskaitas faktūras *Vaniz* apmokėjo. Dėl išrašytų sąskaitų faktūrų *Vaniz* pasinaudojo teise atskaityti pirkimo PVM.

14. Atlikusios patikrinimą mokesčių institucijos nustatė, kad nurodytais mokestiniais laikotarpiais tiekėjas deklaravo mokėtiną PVM už atliktus tiekimus (kuris buvo nurodytas *Vaniz* skirtose sąskaitose faktūrose), tačiau jo nesumokėjo. 2019 m. *Stars International EOOD* buvo iškelta bankroto byla, ji baigta nagrinėti 2020 m. rugpjūčio 4 d., nurodant bendrovę išbraukti iš komercinio registro.

15. 2022 m. *Vaniz* atžvilgiu buvo pradėta mokestinio patikrinimo procedūra, siekiant nustatyti atsakomybę pagal ZDDS 177 straipsnį dėl *Stars International EOOD* mokėtino ir nesumokėto PVM, susijusio su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu *Vaniz*. Mokestiniu sprendimu *Vaniz* pagal ZDDS 177 straipsnį buvo pripažinta atsakinga už *Stars International EOOD* skolas už 2017 m. liepos, rugpjūčio ir rugsėjo mėn. mokestinius laikotarpius. Mokesčių institucijos tai grindė ZDDS 177 straipsnio 2 dalimi, pagal kurią ZDDS 177 straipsnio 1 dalyje numatytos sąlygos yra įvykdytos, jeigu apmokestinamo tiekimo gavėjas žinojo arba turėjo žinoti, kad jam išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytas PVM nebus sumokėtas.

16. *Vaniz* nesėkmingai bandė užginčyti mokestinį sprendimą administracine tvarka. Tada ji pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Šis pabrėžia, kad atsakinga šalis (šiuo atveju *Vaniz*) pirmą kartą sužinojo apie tokios atsakomybės galimybę tik pradėjus mokestinį patikrinimą. Tuo metu jo sutarties partneris – PVM skolininkas – jau nebeegzistavo. Šiuo atžvilgiu kyla klausimas, ar toks aiškinimas atitinka PVM direktyvą.

17. Taigi *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovo administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar Direktyvos 2006/112/EB 44 konstatuojamoji dalis bei 205 straipsnis ir atitinkamai skaidrumo bei atsakomybės proporcingumo principai leidžia inicijuoti procedūrą dėl solidariojo PVM prievolių skolininko statuso ir solidariosios atsakomybės apimties nustatymo po to, kai pagrindinis skolininkas nustojo egzistuoti kaip teisės subjektas?
2. Ar išregistravus skolininką [iš komercinio registro] ir, nesant jo teisių ir pareigų perėmėjo, jiems prieštarauja įregistruoto reikalavimo šio asmens atžvilgiu, už kurį vėliau turi atsakyti trečiasis asmuo, egzistavimas?
3. Ar taip apibūdinta nacionalinių mokesčių institucijų administracinė praktika atitinka teisinio saugumo principo įgyvendinimą?“

18. Rašytines pastabas procese Teisingumo Teisme pateikė *Vaniz*, Bulgarijos Respublika, Bulgarijos mokesčių administratorius, Ispanijos Karalystė ir Europos Komisija. Remdamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio.

#### IV. Teisinis vertinimas

19. Savo trimis klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti solidariosios atsakomybės pagal PVM direktyvos 205 straipsnį apimtį, visų pirma tais atvejais, kai pagrindinis skolininkas nustojo egzistuoti kaip teisės subjektas prieš kreipiantis į jį kaip į antrinį skolininką. Todėl į visus tris klausimus atsakysiu kartu.

20. Šie klausimai tampa svarbūs, nes nacionalinė teisė, remiantis vien ZDDS 177 straipsnio 2 dalimi, pagal formuluotę tokią atsakomybę leidžia taikyti labai plačiai. Vis dėlto iš ligšiolinės Teisingumo Teismo jurisprudencijos išplaukia, kad taikyti atsakomybę už kitų asmenų mokesčių skolas yra leidžiama tik tam tikromis sąlygomis. Šias sąlygas lengviau įvykdyti, jeigu atsakomybė yra kovos su sukčiavimu priemonė, bet sunkiau, jeigu ji susijusi su „įprasta“ nemokumo rizika. Todėl Teisingumo Teismas šioje byloje turi nuspręsti, ar „turėjimas žinoti“ apie tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimą gali būti prilyginamas dalyvavimui sukčiaujant mokesčiais (žr. A dalį). Nors Teisingumo Teismas yra nagrinėjęs ZDDS 177 straipsnį byloje *ALTI*<sup>7</sup>, tas sprendimas nesuteikia pagrindo kalbėti apie neribotą trečiojo asmens atsakomybę (žr. B dalį).

21. Taigi, remiantis prejudiciniu klausimu, kurį galbūt paskatino sprendimas byloje *ALTI*, reikia išnagrinėti, ar pagal PVM direktyvos 205 straipsnį asmuo gali būti laikomas atsakingu už jau likviduotos (išregistruotos) bendrovės mokesčių skolas vien todėl, kad jis buvo jos sutarties partneris, ar vis dėlto tam būtinas specialus atsakomybės pagrindas (žr. C dalį).

<sup>7</sup> Vis dėlto tik tuo atveju, kai 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimo *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397) 40 punktas aiškinamas izoliuotai ir atsietai nuo tuometinio prašymo priimti prejudicinį sprendimą klausimo ir konteksto.

**A. „Antrinės prievolės sumokėti PVM“ pagal PVM direktyvos 205 straipsnį, siejamą su 273 straipsniu, ribos kovojant su sukčiavimu**

22. Nustatant atsakomybės už trečiojo asmens mokesčių skolas ribas, atskaitos taškas yra PVM direktyvos 205 straipsnis. Tačiau jeigu atsakomybė taikoma kovojant su sukčiavimu ar piktnaudžiavimu, reikia įtraukti PVM direktyvos 273 straipsnį<sup>8</sup>. Jame numatyta, kad valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į tai, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinamųjų asmenų sandoriams tarp valstybių narių taikomos vienodos sąlygos, ir su sąlyga, kad dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių nekyla su sienų kirtimu susijusių formalumų.

**1. Tyčinis dalyvavimas sukčiaujant PVM**

23. Anksčiau vyravo sutarimas, kad tokios priemonės, kaip atsisakymas leisti taikyti pirkimo PVM atskaitą arba teisės į neapmokestinimą praradimas, gali būti svarstomos tik tuo atveju, jeigu atitinkamas asmuo sąmoningai dalyvauja sukčiaujant mokesčiais<sup>9</sup>. Šis ribojimas taip pat turi būti taikomas taikant solidariąją atsakomybę. Taip yra todėl, kad beveik nėra skirtumo, ar *Vaniz* atsisakoma leisti taikyti už sandorius su sutarties partneriu sumokėto pirkimo PVM atskaitą, ar jai taikoma atsakomybė už sutarties partnerio mokesčių skolą už tuos sandorius. Suma yra lygiai tokia pati.

**2. „Turėjimas žinoti“ apie sukčiavimą PVM paslaugų teikimo grandinėje**

24. Vis dėlto ką tik minėta jurisprudencija, susijusi su kova su sukčiavimu, buvo išplėsta, jeigu asmuo turėjo žinoti<sup>10</sup>, kad sutarties partneris (arba kitas paslaugų teikimo grandinėje dalyvaujantis verslininkas) dalyvavo sukčiaujant PVM<sup>11</sup>. Tačiau net ir po šio išplėtimo joks trečiasis asmuo negalėjo būti laikomas „atsakingu“ už kito asmens veiksmus, jeigu nebuvo sukčiavimo PVM<sup>12</sup>. Negaliu rekomenduoti Teisingumo Teismui dar labiau išplėsti savo ir taip labai plačios jurisprudencijos sukčiavimo ir piktnaudžiavimo srityje. Tai taip pat prieštarautų ankstesnei jo jurisprudencijai.

<sup>8</sup> Žr. ir 2022 m. spalio 13 d. Sprendimą *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika“* (C-1/21, EU:C:2022:788, 85 punktas) dėl nelojalaus vadovo atsakomybės. Panašiai dėl valdybos atsakomybės žr. 2025 m. balandžio 30 d. Sprendimą *Genzyński* (C-278/24, EU:C:2025:299, 54 punktas) ir 2025 m. vasario 27 d. Sprendimą *Adjak* (C-277/24, EU:C:2025:130, 45 punktas).

<sup>9</sup> Žr., pavyzdžiui, 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimą *R* (C-285/09, EU:C:2010:742, 54 punktas); žr. ir santrauką 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendime *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950, 27 ir 39 punktai).

<sup>10</sup> 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950, 39 punktas), 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPIH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 punktas), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 punktas), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 56 punktas).

Kai kuriuose ankstesniuose sprendimuose Teisingumo Teismas vartoja formuluotę „galėjo žinoti“ – žr., pavyzdžiui, 2006 m. liepos 6 d. Sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 60 punktas). Tačiau atrodo, kad šiuo metu šios per plačios formulės, kuri buvo perimta iš prejudicinio klausimo, jau atsakyta. Kiek naujesniame 2022 m. gruodžio 1 d. Sprendime *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950, 45 punktas) vėl kalbama apie „būtų galėjęs žinoti“; tai greičiausiai yra tik kalbinis netikslumas, kuris galiausiai priklauso nuo nurodyto klausimo.

<sup>11</sup> Žr. 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimą *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 33 punktas – su sukčiavimu PVM susijęs sandoris). Aptardamas atsakomybę Teisingumo Teismas iš dalies kalbėjo apie įtraukimą į *sukčiavimą mokesčiais* – žr. 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 25 punktas). Tačiau jeigu PVM buvo deklaruotas, bet nesumokėtas, tai nėra sukčiavimo mokesčiais atvejis.

<sup>12</sup> Kiek 2006 m. gegužės 11 d. Sprendime *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309) dėl netiksliai suformuluotų prejudicinių klausimų ir rezoliucinėje dalyje kalbama apie visiškai ar iš dalies „nesumokėtą PVM“, tai klaidina, nes ši byla buvo susijusi su klasikiniu sukčiavimu PVM, o ne su deklaruotu, bet nesumokėtu PVM.

25. 2018 m. didžioji kolegija aiškiai išaiškino, kad paprastas deklaruoto PVM nesumokėjimas nėra sukčiavimas PVM<sup>13</sup>. Deklaruoto PVM nesumokėjimas, kaip *expressis verbis* mano Teisingumo Teismas<sup>14</sup>, nėra toks sunkus pažeidimas, kaip sukčiavimas PVM. Jeigu apmokestinamasis asmuo teisingai įvykdė savo prievolės deklaruoti, mokesčių administratorius jau turi reikiamų duomenų, kad nustatytų mokėtino PVM sumą ir galimą jo nesumokėjimą<sup>15</sup>. Teisingumo Teismas pabrėžė, kad už mokesčių skolų nesumokėjimą gali būti baudžiama baudomis *nemokančiam mokesčių apmokestinamajam asmeniui*<sup>16</sup>.

26. Taigi byloje *HA.EN.*<sup>17</sup> Teisingumo Teismas, remdamasis mano išvada<sup>18</sup>, *expressis verbis* išaiškino, kad, jei apmokestinamasis asmuo tinkamai įvykdė savo deklaravimo prievolės PVM srityje, vien tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimas negali būti laikomas sukčiavimu PVM. Taip yra neatsižvelgiant į tai, ar toks (nekilnojamojo turto pardavėjo) neveikimas yra tyčinis, ar ne<sup>19</sup>. Todėl mokesčių administratorius negalėjo kaltinti nekilnojamojo turto pirkėjo, kad jis žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas nekilnojamąjį turtą dalyvauja sandoryje, kuris yra sukčiavimo PVM dalis<sup>20</sup>, nors galbūt ir žinojo, kad nekilnojamojo turto pardavėjas dėl savo finansinės padėties greičiausiai negalės sumokėti PVM skolos.

27. Tai taikytina ir nagrinėjamoje byloje. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą teigiama, kad tiekėjas nustatyta tvarka deklaravo PVM, kurį reikėjo sumokėti už atliktus tiekimus (ir jis buvo nurodytas ir *Vaniz* skirtose sąskaitose faktūrose). Tiekėjas „tik“ nepadengė susidariusios mokesčių skolos. Tai reiškia, kad sukčiavimo PVM nėra. Tokiu atveju asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad jo sutarties partneris nesumokės deklaruoto PVM, negali būti kaltinamas dalyvavęs sukčiaujant; daugiausia jis gali būti kaltinamas dalyvavęs nesumokant PVM.

28. Vis dėlto apmokestinamojo asmens „dalyvavimas nesumokant mokesčių“ nėra toks sunkus pažeidimas kaip dalyvavimas sukčiaujant PVM, nes ir šiuo atveju mokesčių administratorius jau turi reikiamų duomenų, kad nustatytų mokėtino PVM sumą ir galimą jo nesumokėjimą. Didžiosios kolegijos argumentai byloje *Scialdone*<sup>21</sup> gali būti taikomi ir nagrinėjamoje situacijoje. Vien „dalyvavimas nesumokant mokesčių“ nepateisina nei sukčiavimo PVM prielaidos, nei atsisakymo leisti taikyti pirkimo PVM atskaitą, nei atsakomybės už kitų asmenų mokesčių skolas.

### 3. Piktnaudžiavimas pasinaudojant turto trūkumu

29. Taigi kitoks požiūris gali būti taikomas tik tuo atveju, jeigu *Vaniz* būtų galima apkaltinti piktnaudžiavimu (sąmoningai) pasinaudojus sutarties partnerio turto trūkumu; tokią prielaidą, atrodo, daro mokesčių administratorius, kiek galima spręsti iš jo pastabų. Tokie veiksmai, pavyzdžiui, taip pat galėtų būti kliūtis pirkimo PVM atskaitai, jeigu šią teisę pagrindžiantys sandoriai yra piktnaudžiavimas<sup>22</sup>.

<sup>13</sup> 2018 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 37–43 punktai).

<sup>14</sup> 2018 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 41 punktas).

<sup>15</sup> 2018 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 42 punktas).

<sup>16</sup> 2018 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 49 punktas).

<sup>17</sup> 2022 m. rugsėjo 15 d. sprendimas (C-227/21, EU:C:2022:687, 37–38 punktai).

<sup>18</sup> Žr. mano išvadą byloje *HA.EN.* (C-227/21, EU:C:2022:364)

<sup>19</sup> 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *HA.EN.* (C-227/21, EU:C:2022:687, 32 punktas).

<sup>20</sup> 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *HA.EN.* (C-227/21, EU:C:2022:687, 33 punktas).

<sup>21</sup> 2018 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 41 ir 42 punktai).

<sup>22</sup> Žr. 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *HA.EN.* (C-227/21, EU:C:2022:687, 34 punktas), 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, 26 punktas), 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 85 punktas).

30. Kadangi *Vaniz* pirkimo PVM atskaitos suma yra identiška sutarties partnerio mokesčių skola, turėtų būti galima kaip švelnesnę priemonę pagal PVM direktyvos 273 straipsnį taikyti atsakomybę už šią mokesčių skolą, o ne atsisakyti leisti taikyti pirkimo PVM atskaitą, jeigu *Vaniz* galima apkaltinti piktnaudžiavimu. Tačiau, žvelgiant į šią situaciją, ji nepatenka į atvejų, kuriems paprastai taikomas PVM direktyvos 205 straipsnis, grupę (žr. C dalį). Kaip nurodo ir Bulgarijos vyriausybė, ZDDS 177 straipsnyje veikia kalbama apie tam tikrą sankciją, kuri reiškia papildomo mokesčių skolininko apibrėžimą siekiant apsaugoti mokestines pajamas nuo sukčiavimo ir piktnaudžiavimo.

31. Vis dėlto nėra piktnaudžiavimas sumokėti savo sutarties partneriui, net jeigu tiekimo ar teikimo gavėjas žino arba turėjo žinoti (kad ir iš kokio šaltinio), kad jo sutarties partneris ateityje deklaruos į kainą įskaiciuotą PVM, bet laiku jo nesumokės. Pagal civilinę teisę tiekimo ar teikimo gavėjas privalo sumokėti kainą. Todėl paprastai pagal civilinę teisę mokėtino atlygio sumokėjimas negali būti piktnaudžiavimas ir negali sukelti atsakomybės už kitų asmenų mokesčių skolas.

32. Situacija gali būti kitokia, jeigu pati *Vaniz*, pavyzdžiui, darydama bendrovių teisėje reglamentuojamą įtaką, paskatina deklaruoto PVM nesumokėjimą. Tokiu atveju *Vaniz* galėtų sąmoningai pasinaudoti sutarties partnerio nemokumu tam, kad praturtėtų per pirkimo PVM atskaitą ir pakenktų mokesčių pajamoms dėl paslaugos teikėjo nemokumo<sup>23</sup>. Tačiau prašyme priimti prejudicinį sprendimą nepateikiama jokių su tuo susijusių duomenų.

33. Vis dėlto savo pastabose mokesčių administratorius atkreipė dėmesį į ypatingą ryšį tarp abiejų sutarties partnerių. Aprašytos faktinės aplinkybės gali būti panašios į piktnaudžiavimą pirkimo PVM atskaita ir bankroto teise. Tačiau faktinių aplinkybių vertinimas yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo kompetencija. Todėl išvada turi būti grindžiama faktinėmis aplinkybėmis, kurias nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Pagal jas abi bendrovės yra vienas nuo kito nepriklausomi tretieji asmenys. Tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

#### 4. Tarpinė išvada

34. ZDDS 177 straipsnio 2 dalį Bulgarijos teismai turi aiškinti siaurai arba kartu su 3 dalimi. ZDDS 177 straipsnio 2 dalyje, vertinamoje atskirai, nesiremiamas sukčiavimo (arba mokesčių vengimo ar piktnaudžiavimo teise) buvimu. Veikia atsakomybė taikoma, „kai registruotas asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad mokesčiai nebus sumokėti“<sup>24</sup>.

35. Vis dėlto pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad antrinis skolininkas žinotų arba būtų turėjęs žinoti, kad dalyvauja mokesčių skolininkui sukčiaujant PVM (arba vengiant sumokėti PVM), arba kad jis pats, pavyzdžiui, sąmoningai įtraukdamas nemokų paslaugos teikėją, piktnaudžiautų. Tokią išvadą galima padaryti aiškinant ZDDS 177 straipsnio 2 dalį kartu su jo 3 dalimi. ZDDS 177 straipsnio 3 dalyje nustatyta sąlyga, kad apmokestinamasis sandoris turi būti tik tariamas, juo apeinamas įstatymas arba jis įvyksta už kainą, kuri labai skiriasi nuo rinkos kainos. Todėl, Bulgarijos teigimu, ZDDS 177 straipsnyje reglamentuojama tik atsakomybė piktnaudžiavimo arba sukčiavimo atveju. Kaip kovos su sukčiavimu nuostata, t. y. tiek, kiek 3 dalis yra 2 dalies taikymo *conditio sine qua non*, ZDDS 177 straipsnis iš esmės neprieštarauja Sąjungos teisei.

<sup>23</sup> Žr. mano išvadą byloje *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:12, 65 punktas).

<sup>24</sup> Šiuo atžvilgiu 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimo *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397) rezoliucinė dalis yra klaidinanti.

36. Vis dėlto prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra pakankamai duomenų, kad būtų galima nustatyti, ar šios ZDDS 177 straipsnio 3 dalyje numatytos sąlygos yra įvykdytos. Tačiau be tokių išvadų, kurias gali padaryti tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal PVM direktyvos 205 straipsnį, siejamą su 273 straipsniu, siekiant kovoti su sukčiavimu yra neleidžiama taikyti atsakomybės už kitų asmenų mokesčių skolas.

### ***B. Sprendimas byloje ALTI: neribotos atsakomybės nebuvimas***

37. Šiuo atveju nieko nekeičia ir sprendimas byloje ALTI<sup>25</sup>. Tiesa, Teisingumo Teismas jame nurodė, kad pagal PVM direktyvos 205 straipsnį valstybei narei yra leidžiama laikyti asmenį solidariai atsakingu už PVM sumokėjimą, jeigu jis turėjo žinoti, kad už šį sandorį mokėtinas PVM liks nesumokėtas<sup>26</sup>.

38. Vis dėlto Teisingumo Teismas pažymėjo, kad taip neturėtų būti sukurta atsakomybės be kaltės sistema. Ūkio subjektai, besiuimantys bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, *kad būtų užtikrinta, kad jų sandoriai nesudaro grandinės, kurioje piktnaudžiaujama ar sukčiaujama*, turi galėti pasitikėti šių sandorių teisėtumu be rizikos būti solidariai atsakingi sumokėti šį kito apmokestinamojo asmens privalomą sumokėti mokestį<sup>27</sup>.

39. Teisingumo Teismas pabrėžė, kad aplinkybės, jog trečiasis asmuo nedalyvavo piktnaudžiaujant ar sukčiaujant, yra veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti nustatant, ar galima šį asmenį įpareigoti solidariai sumokėti mokėtiną PVM<sup>28</sup>. Tokiomis aplinkybėmis, pasak Teisingumo Teismo, reikia konstatuoti, kad tokia nuostata, kaip PVM įstatymo 177 straipsnis, atitinka PVM direktyvos 205 straipsnio taikymo reikalavimus<sup>29</sup>. Atrodo, kad Teisingumo Teismas, nepaisydamas klaidinančios rezoliucinės dalies, preziumavo, kad piktnaudžiavimo ar sukčiavimo atvejis yra pagrindinė sąlyga taikyti ZDDS 177 straipsnį.

40. Vis dėlto nagrinėjamu atveju gali būti kitaip. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą teigiama, kad reikalavimas prieš *Vaniz* buvo grindžiamas tik ZDDS 177 straipsnio 2 dalyje numatytų požymių buvimu. Pasak prašymo, ZDDS 177 straipsnio 1 dalies sąlygos jau yra įvykdytos, kai apmokestinamo tiekimo gavėjas žinojo arba turėjo žinoti, kad jam išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytas PVM nebus sumokėtas, ir mokesčių administratorius gali tai įrodyti. Remiantis tokia interpretacija, pagal ZDDS 177 straipsnio 2 dalį daroma prielaida, kad šis (įrodytas) žinojimas apie (nagrinėjamu atveju netgi nustatyta tvarka deklaruoto) PVM nesumokėjimą yra susijęs su žinojimu, kad sutarties partneris dalyvauja sukčiaujant PVM. Jeigu tokia prezumpcija būtų nenuginčijama, ji akivaizdžiai prieštarautų Sąjungos teisei<sup>30</sup>. Ir net jeigu būtų nuginčijama, ji prieštarautų Teisingumo Teismo jurisprudencijai (žr. A dalį).

41. Be to, Sprendimas *ALTI*, kuris dažnai cituojamas nagrinėjamoje byloje, šiuo atveju neturi reikšmės. Jame Teisingumo Teismas pirmiausia rėmėsi ZDDS 177 straipsnio 3 *dalimi* ir nagrinėjo tik klausimą, ar solidarioji atsakomybė pagal PVM direktyvos 205 straipsnį apima ne tik

<sup>25</sup> 2021 m. gegužės 20 d. sprendimas (C-4/20, EU:C:2021:397,

<sup>26</sup> 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, rezoliucinė dalis).

<sup>27</sup> 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, 36 punktas).

<sup>28</sup> 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, 37 punktas).

<sup>29</sup> 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, 40 punktas).

<sup>30</sup> Taip pat žr. nagrinėjamai bylai tinkančius Teisingumo Teismo paaiškinimus muitų teisės srityje – 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Aebtri* (C-224/16, EU:C:2017:880, 109–112 punktai).

mokesčių skolininko PVM skolą, bet ir mokėtinus delspinigius. Tačiau tame sprendime nėra jokių nuorodų į ZDDS 177 straipsnio 2 dalį, kurios Sąjungos teisę atitinkančio išaiškinimo prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

42. Šiuo atžvilgiu nagrinėjamoje byloje svarbu tai, ar *Vaniz* galima kaltinti piktnaudžiavimu (pavyzdžiui, susitarus pasinaudoti sutarties partnerio nemokumu). Tuomet pagal Sąjungos teisę iš esmės būtų leidžiama taikyti atsakomybę *Vaniz*, pavyzdžiui, atsisakant leisti jai pasinaudoti pirkimo PVM atskaita<sup>31</sup>. Tai reikštų pačios *Vaniz* mokesčių skolą, kuri nesusijusi su trečiojo asmens mokesčių skola. Tuomet – bent jau pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją – neturėtų reikšmės, ar pastarasis buvo likviduotas, ar jo mokesčių skola vis dar egzistuoja, ar ne. Tokiu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimų nekiltų. Tas pats pasakytina ir apie atvejus, kai tokia sankcija taikoma remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu ir vadinama atsakomybe, tačiau galiausiai yra tik papildoma mokesčių skola.

43. Vis dėlto, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šios sąlygos nėra įvykdytos. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra jokių duomenų, kad abu sutarties partneriai yra tarpusavyje artimi ar buvo sudarę susitarimą. Jeigu tai tiesa, vien dėl faktinių bylos aplinkybių negalima atsisakyti leisti pasinaudoti pirkimo PVM atskaita (žr. A dalį).

### **C. Atsakomybės pagal 205 straipsnį sąlygos**

44. Šiuo atveju reikšmės turėtų tai, ar PVM direktyvos 205 straipsnis leidžia laikyti *Vaniz* atsakinga už jau likviduoto (ar išregistruoto) sutarties partnerio mokesčių skolas. Todėl reikia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 205 straipsnis leidžia taikyti antrinę prievolę sumokėti PVM, numatytą ZDDS 177 straipsnio 2 dalyje, ir, jei taip, kokios yra ribos.

45. Tai susiję su pagrindiniais klausimais dėl solidariosios atsakomybės už kito asmens mokesčių skolas viešosios teisės srityje. Kitaip nei civilinėje teisėje, atsakomybė už kito asmens skolas atsiranda ne todėl, kad kas nors savanoriškai sutinka prisiimti atsakomybę už kito asmens skolas, o todėl, kad tai vienašališkai nurodo valstybė. Tačiau, kitaip nei civilinės teisės srities garantijos už kito asmens prievolės atveju, valstybės valdžios nurodymui taikyti solidariąją atsakomybę už kito asmens mokestines prievolės galioja specialūs konstituciniai įpareigojimai. Jie susiję su teisiniu pagrindu, pateisinančiu atsakomybės taikymą (žr. 1 skyriaus a punktą), taip pat su mokesčio skolos (žr. 1 skyriaus b punktą) bei mokesčių skolininko (žr. 1 skyriaus c punktą) egzistavimu atsakomybės nustatymo metu.

#### **1. Atsakomybės taikymo sąlygos pagal PVM direktyvos 205 straipsnį**

46. Taigi, atsižvelgiant į prejudicinį klausimą, reikia paaiškinti „įprastos“ atsakomybės pagal PVM direktyvos 205 straipsnį sąlygas. Kaip jau esu kelis kartus paaiškinusi<sup>32</sup>, PVM direktyvos 205 straipsnyje valstybėms narėms suteikiama teisė 193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkybėmis numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM<sup>33</sup>. Tai yra papildoma atsakomybė – kitaip nei, pavyzdžiui, atsisakymo leisti atskaityti

<sup>31</sup> Žr. 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *HA.EN.* (C-227/21, EU:C:2022:687, 34 punktas), 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, 26 punktas), 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 85 punktas).

<sup>32</sup> Mano išvados byloje *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:12, 26 ir paskesni punktai) ir byloje *Dranken Van Eetvelde* (C-331/23, EU:C:2024:700, 33 punktas).

<sup>33</sup> Žr. ir 2024 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Dranken Van Eetvelde* (C-331/23, EU:C:2024:1027, 19 ir paskesni punktai).

pirkimo PVM piktnaudžiavimo atveju (žr. 29 ir paskesnius punktus). Kitaip tariant, jos dydis ir tolesnis egzistavimas priklauso nuo mokesčių skolininko mokesčių skolos (žr. 57 ir paskesnius punktus).

47. PVM direktyvos 205 straipsnyje mokestinė prievolė nėra perkeliama kitam asmeniui, kaip antai tai daroma 196 straipsnyje. Jame, greta apmokestinamojo asmens, numatytas dar vienas asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM. Ši prievolė sumokėti PVM yra solidari, bet kyla iš esamos kito asmens PVM skolos. Taigi galiausiai ji atitinka trečiojo asmens atsakomybę už kito asmens mokesčių skolą. Siekiant atskirti šią skolą nuo pirminės mokesčio skolos, toliau bus vartojama (papildomos) antrinės prievolės sumokėti PVM sąvoka.

48. PVM direktyvos 205 straipsnyje iš principo leidžiama taikyti tokią antrinę prievolę sumokėti PVM. Tačiau valstybės narės, pasinaudodamos Sąjungos direktyvų suteiktais įgaliojimais, privalo paisyti bendrųjų principų, esančių Sąjungos teisinės sistemos dalimi, tarp jų ir teisinio saugumo bei proporcingumo principų<sup>34</sup>. Pagal proporcingumo principą, nors valstybės narės nustatytos priemonės turi kuo veiksmingiau užtikrinti valstybės išdo pajamas, šios priemonės negali viršyti to, kas yra būtina šiam tikslui pasiekti<sup>35</sup>.

#### *a) Atsakomybės pagrindo buvimas*

49. Taigi neribota atsakomybė už kito asmens mokesčių skolą negali būti taikoma. Veikiau 205 straipsnyje reikalaujama specialaus solidariosios atsakomybės taikymo pagrindo.

50. Tiesa, PVM direktyvos 205 straipsnyje, kuriuo remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nėra aiškiai numatytas atsakomybės pagrindas. Tačiau jo būtinybė kyla iš proporcingumo principo. Antraip bet kuris trečiasis asmuo, nesusijęs su mokesčių skolininku, galėtų būti laikomas atsakingas už mokesčių skolininko mokesčių skolą. Toks rimtas įsikišimas į trečiojo asmens teises negali būti pateisinamas siekiu užtikrinti valstybės mokestines pajamas ir viršija tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti<sup>36</sup>.

51. Teisingumo Teismas taip pat jau yra nusprendęs, kad priemonės, kuriomis *de facto* įvedama solidarioji atsakomybė be kaltės, yra neproporcingos<sup>37</sup>. Veikiau „valstybių narių teisės nustatyti kitą solidarųjį skolininką nei prievolę sumokėti mokestį turintis asmuo, kad būtų užtikrintas veiksmingas mokesčio surinkimas, įgyvendinimas turi būti pateisinamas dviejų atitinkamų

<sup>34</sup> 2024 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Dranken Van Eetvelde* (C-331/23, EU:C:2024:1027, 22 punktas), 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 20 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 18 punktas) ir 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 29 punktas).

<sup>35</sup> 2024 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Dranken Van Eetvelde* (C-331/23, EU:C:2024:1027, 23 punktas), 2022 m. spalio 13 d. Sprendimas *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika“* (C-1/21, EU:C:2022:788, 73 punktas), 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 22 punktas), 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimas *R* (C-285/09, EU:C:2010:742, 45 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 20 punktas) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 53 punktas); panašiai 2006 m. gegužės 11 d. Sprendime *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 30 punktas).

<sup>36</sup> Dėl mažiau ribojančių priemonių, nepažeidžiančių pagrindinių laisvių, žr. 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-433/04, EU:C:2006:702, 40 punktas). Šiuo atveju proporcinga priemonė, ko gero, būtų nedelsiant išieškoti deklaruotą PVM iš mokesčių skolininko.

<sup>37</sup> 2025 m. balandžio 30 d. Sprendimas *Genzyński* (C-278/24, EU:C:2025:299, 61 punktas), 2024 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Herdijk* (C-613/23, EU:C:2024:961, 25 punktas), 2022 m. spalio 13 d. Sprendimas *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika“* (C-1/21, EU:C:2022:788, 74 punktas); dėl anksčiau galiojusios Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies nuostatos žr. 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 24 punktas) ir 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimą *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 32 punktas).

asmenų *faktiniais ir (arba) teisiniais santykiais*, atsižvelgiant į teisinio saugumo ir proporcingumo principus.“<sup>38</sup> (išskirta mano). Tai yra ne kas kita, kaip pakankamo atsakomybės pagrindo reikalavimas.

52. Faktas, kad sutarties partneris, t. y. nepriklausomas trečiasis asmuo, gauto mokėjimo nepanaudojo susidariusiai PVM skola padengti, nėra pakankama priežastis atsakomybei pagrįsti. Viena vertus, tai rizika, kuri būdinga netiesioginių mokesčių sistemai ir kurią sąmoningai prisiėmė teisės aktų leidėjas. Pavyzdžiui, tokios rizikos nėra tiesioginių mokesčių surinkimo atveju (mokestinės prievolės perkėlimo taikymo srityje pagal PVM direktyvos 196 straipsnį).

53. Kita vertus, mokantysis sutarties partneris (šiuo atveju tai būtų *Vaniz*) paprastai neturi jokios įtakos trečiojo asmens elgesiui (šiuo atveju – įsipareigojimo nevykdymui, t. y. tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimui ateityje). Tačiau pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tokia įtaka yra būtina sąlyga. Būtų „iš tiesų akivaizdžiai neproporcinga šiam asmeniui be išlygų priskirti mokestinių pajamų praradimą dėl trečiojo apmokestinamojo asmens veiksmų, kuriems jis neturėjo jokios įtakos.“<sup>39</sup> To nekeičia ir civilinėje teisėje numatyta galimybė – šiuo atveju šiaip ar taip nieko neduodanti – solidariai mokamų sumų paskirstymo būdu pareikšti atgręžtinį reikalavimą<sup>40</sup>.

54. Sisteminis palyginimas su pripažintais solidariosios atsakomybės atvejais taip pat rodo, kad visada turi būti atsakomybės pagrindas, užtikrinantis pakankamą ryšį su atsakingu trečiuoju asmeniu<sup>41</sup>.

55. Nustatant fiskalinio atstovo atsakomybę pagal PVM direktyvos 204 straipsnio 1 dalį atsižvelgiama, pavyzdžiui, į tai, kad fiskalinis atstovas veikia sunkiai identifikuojamo išorinio apmokestinamojo asmens vardu ir gali įskaiciuoti šią antrinę prievolę sumokėti PVM į savo atlygį, be to, jis neprivalo prisiimti atstovavimo. Tas pats pasakytina ir apie solidariąją vadovo atsakomybę už įmonės mokesčių skolą<sup>42</sup>, jeigu ir kadangi jis turi lemiamą įtaką įmonei sumokant mokesčių skolas<sup>43</sup>.

56. Taigi PVM direktyvos 205 straipsnyje nustatyta, kad atsakomybė už kito asmens mokesčių skolas atsiranda tik esant (jos taikymą pateisinančiam) atsakomybės pagrindui. Toks pagrindas taikyti atsakomybę, siejant su PVM direktyvos 273 straipsniu, gali būti dalyvavimas sukčiaujant arba piktnaudžiavimas (žr. 29 ir paskesnius punktus). Remiantis jurisprudencija, tai sukelia ir atskirą mokesčių skolą dalyvaujančiai šaliai<sup>44</sup>. Tačiau žinojimo, kad sutarties partneris ateityje gali neįvykdyti savo tinkamai deklaruotų mokesčių skolų, nepakanka.

<sup>38</sup> 2025 m. balandžio 30 d. Sprendimas *Genzyński* (C-278/24, EU:C:2025:299, 62 punktas), 2024 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Herdijk* (C-613/23, EU:C:2024:961, 26 punktas), 2024 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Dranken Van Eetvelde* (C-331/23, EU:C:2024:1027, 24 punktas), 2022 m. spalio 13 d. Sprendimas *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika“* (C-1/21, EU:C:2022:788, 75 punktas) ir 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, 34 punktas).

<sup>39</sup> Eksplicitiškai ir visiškai tiksliai: 2025 m. balandžio 30 d. Sprendimas *Genzyński* (C-278/24, EU:C:2025:299, 61 punktas), 2024 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Herdijk* (C-613/23, EU:C:2024:961, 25 punktas).

<sup>40</sup> Galimai kita pozicija – tiesa, be išsamesnio pagrindimo – 2024 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Dranken Van Eetvelde* (C-331/23, EU:C:2024:1027, 36 ir 37 punktai).

<sup>41</sup> Žr. 2022 m. spalio 13 d. Sprendimą *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika“* (C-1/21, EU:C:2022:788, 75 punktas).

<sup>42</sup> Tokia situacija buvo nagrinėta 2022 m. spalio 13 d. Sprendime *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika“* (C-1/21, EU:C:2022:788, 75 punktas).

<sup>43</sup> Žr. 2025 m. balandžio 30 d. Sprendimą *Genzyński* (C-278/24, EU:C:2025:299, 64 punktas), 2024 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Herdijk* (C-613/23, EU:C:2024:961, 29 punktas), 2025 m. vasario 27 d. Sprendimą *Adjak* (C-277/24, EU:C:2025:130, 40 ir 45 punktai), 2022 m. spalio 13 d. Sprendimą *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika“* (C-1/21, EU:C:2022:788, 77 ir paskesni punktai).

<sup>44</sup> Kartais ji dar vadinama „antrine prievole sumokėti PVM“, o tai gali būti ir pagrindinė ZDDS 177 straipsnio idėja.

*b) Mokesčių skolos egzistavimas tuo metu, kai nustatoma antrinė prievolė sumokėti PVM*

57. Be to, PVM direktyvos 205 straipsnyje numatyta, kad nustatant antrinę prievolę sumokėti PVM mokestinė prievolė privalo dar egzistuoti. Taip yra todėl, kad antrinė prievolė sumokėti PVM grindžiama trečiojo asmens mokestine prievole<sup>45</sup>, už kurią prisiimama atsakomybė. Jei ši mokestinė prievolė išnyksta (kaip gali būti šiuo atveju dėl bankroto bylos užbaigimo), nebėra jokio pateisinančio pagrindo trečiajam asmeniui iš savo turto dengti jau išnykusią mokesčių skolą. Kitaip nei sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atveju (žr. 29 ir 30 punktus), šioje byloje kyla „tik“ papildomos antrinės prievolės sumokėti PVM klausimas.

58. Tai susiję su tuo, kad trečiojo asmens atsakomybės nustatymas yra tinkamas kompensuoti mokestinių pajamų praradimą ir yra teisėtas tikslas. Vis dėlto šios priemonės taip pat turi būti būtinos ir proporcingos. Tačiau taip nėra, jeigu, *a posteriori* nustatant trečiojo asmens atsakomybę, mokesčių kreditoriaus padėtis yra geresnė, nei būtų priešingu atveju. Atsakomybė turi užtikrinti mokestinį reikalavimą, o ne jį išplėsti. Todėl tokia trečiojo asmens antrinė prievolė sumokėti PVM mokesčių teisės srityje visada siejama su kito asmens mokestinės prievolės buvimu.

59. Pagal proporcingumo principą galima užtikrinti tik esamą mokesčių skolą. Todėl šiuolaikinėje mokesčių teisėje, įskaitant Bulgarijos teisę (žr. DOPK 21 straipsnio 3 dalį) arba Vokietijos teisę (žr. *Abgabenordnung* (Vokietijos mokesčių kodeksas) 69 ir paskesnius straipsnius), yra įprasta praktika preziumuoti, kad antrinė prievolė sumokėti PVM papildo<sup>46</sup> mokesčių skolą. Jeigu nėra materialinio mokestinio reikalavimo apmokestinamojo asmens atžvilgiu, antrinio reikalavimo negali būti. Taigi, jeigu PVM mokesčių skolininkui dar nebuvo nustatytas ir nebegali būti nustatytas, nes, pavyzdžiui, suėjo senaties terminas, antrinė prievolė sumokėti PVM nebegali būti nustatyta.

60. Tai taikoma ir tuo atveju, kai mokestinis reikalavimas apmokestinamojo asmens atžvilgiu yra išnykęs, nes pasibaigus bankroto bylai apmokestinamasis asmuo buvo išregistruotas (antrame klausime nurodyta, kad nėra išregistruotos bendrovės teisių perėmėjo). Tai logiškai išplaukia iš (viešosios teisės srityje) trečiajam asmeniui taikomos antrinės prievolės sumokėti PVM papildomo pobūdžio, palyginti su mokesčių skolininko mokesčių skola.

*c) Mokesčių skolininko egzistavimas*

61. Dar viena būtina sąlyga, kad atsirastų bendroji papildoma antrinė prievolė sumokėti PVM, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 205 straipsnį, yra ta, kad, be mokestinės prievolės, antrinės prievolės sumokėti PVM nustatymo metu mokesčių skolininkas turi vis dar egzistuoti. Šiuo atveju tai abejotina, nes mokesčių skolininkui iškelta bankroto byla yra užbaigta.

62. Minėtos sąlygos išplaukia iš „solidaraus“ sumokėjimo ar atsakomybės, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 205 straipsnį. Tai reiškia, kad tuo metu, kai nustatoma antrinė prievolė sumokėti PVM, turi būti bent du asmenys, kuriems tenka bendra prievolė sumokėti šį PVM. Tai patvirtina Teisingumo Teismo jurisprudencija. Pagal ją tam, kad įstatyme numatyta solidarioji

<sup>45</sup> Žr. mano išvadas byloje *Dranken Van Eetvelde* (C-331/23, EU:C:2024:700, 33 ir 41 punktai) ir byloje *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:12, 28 punktas).

<sup>46</sup> Mano išvada byloje *Dranken Van Eetvelde* (C-331/23, EU:C:2024:700, 33 punktas). Panašiai mano išvada byloje *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:12, 28 punktas).

prievolė būtų proporcinga, būtina, kad solidarūs skolininkas turėtų galimybę pareikšti atgręžtinį reikalavimą pagrindiniam skolininkui<sup>47</sup>. Tačiau jei pagrindinis skolininkas nustoja egzistuoti kaip teisės subjektas prieš nustatant antrinę prievolę sumokėti PVM, tai neįmanoma *per se*.

63. Jeigu tikrasis mokesčių skolininkas yra išregistruotas, vietoj pradinio mokesčių skolininko prievolė sumokėti PVM teks vienam vieninteliam asmeniui (šiuo atveju *Vaniz*). Tačiau tai būtų ne atsakomybė, o tik *a posteriori* atliktas mokesčių skolos perkėlimas nuo faktinio mokesčių skolininko trečiajam asmeniui (šiuo atveju *Vaniz*).

64. Vis dėlto mokesčių skolos perkėlimas yra galutinai reglamentuotas PVM direktyvos 196 ir paskesniuose straipsniuose ir apima tik tam tikrus atvejus, kurie nagrinėjamoje byloje nėra aktualūs. Be to, būtinoji tokio mokesčių skolos perkėlimo sąlyga yra tai, kad ši skola turi būti nustatyta ir žinoma iki sandorio sudarymo, taigi *iki atlygio sumokėjimo*. Tik šitaip tiekimo gavėjas, mokėdamas atlygį už sandorį, gali atsižvelgti į šį mokesčių skolos perkėlimą ir iš mokėtino atlygio atskačiuoti dabar jo paties mokėtiną PVM.

65. Šiuo atveju suprantu pagrįstą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo susirūpinimą dėl teisinio saugumo. Mokesčių skolos perkėlimas *a posteriori* (net jei įvardijamas kaip atsakomybė) neleidžia suinteresuotajai šaliai (šiuo atveju *Vaniz*) prisitaikyti ir išvengti dvigubo PVM sumokėjimo. Veikiau dėl mokesčių skolos ir bruto kainos sumokėjimo ji turi sumokėti PVM du kartus, tačiau negali du kartus pasinaudoti pirkimo PVM atskaita. Tai prieštarautų neutralumo principui ir PVM mokėtojo (mokesčių rinkėjo valstybės naudai<sup>48</sup>) funkcijai.

66. Galiausiai Teisingumo Teismas jau yra išaiškinęs, kad „įprasta“ įsipareigojimų nevykdančio mokesčių skolininko nemokumo rizika (arba mokestinių pajamų praradimo rizika) turi būti sumažinta kitomis priemonėmis (veiksminga kontrolė, savalaikis vykdymas), o ne perkelti šią riziką trečiajam asmeniui. Todėl, pavyzdžiui, trečiajam asmeniui negalėjo būti atsisakyta sumažinti apmokestinamąją vertę pagal PVM direktyvos 90 straipsnį po to, kai buvo iškelta bankroto byla, susijusi su jo sutarties partnerio turtu<sup>49</sup>. Tas pats turi būti taikoma ir *a posteriori* reiškiamiems reikalavimams antriniam skolininkui po to, kai bankroto byla, susijusi su mokesčių skolininko turtu, buvo baigta.

## 2. Tarpinė išvada

67. Trečiojo asmens antrinė prievolė sumokėti PVM pagal PVM direktyvos 205 straipsnį gali būti taikoma tik esant atsakomybės pagrindui ir papildo apmokestinamojo asmens mokesčių skolą. Jeigu mokesčių skola išnyksta išnykus mokesčių skolininkui, o teisių perėmėjo nėra, išnyksta ir antrinė prievolė sumokėti PVM. Be to, papildoma solidarioji atsakomybė gali būti taikoma tik tuomet, jeigu mokesčių skolininkas vis dar egzistuoja tuo metu, kai nustatoma antrinė prievolė sumokėti PVM.

<sup>47</sup> *Expressis verbis* ne PVM teisės srityje: 2010 m. liepos 1 d. Sprendimas *Speranza* (C-35/09, EU:C:2010:393, 56 ir paskesni punktai). PVM teisės srityje 2024 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Dranken Van Eetvelde* (C-331/23, EU:C:2024:1027, 36 ir 37 punktai) grindžiamas civilinėje teisėje egzistuojančia galimybe teismine tvarka pareikšti atgręžtinį reikalavimą.

<sup>48</sup> Žr., pavyzdžiui, 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 punktas), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas) ir 1993 m. spalio 20 d. Sprendimą *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas). Panašiai 2020 m. spalio 15 d. Sprendimas E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas) (C-335/19, EU:C:2020:829, 48 punkto pabaiga). Šiuo klausimu žr. ir mano išvadą byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 21 punktas).

<sup>49</sup> 2020 m. spalio 15 d. Sprendimas E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas) (C-335/19, EU:C:2020:829, 42 punktas).

68. Vis dėlto mokesčių administratoriui paliekama teisė nustatyti atsakomybę tiekimo ar teikimo gavėjui kaip papildomam *mokesčių skolininkui*, jeigu tiekimo ar teikimo gavėjas pats tyčia sukčiauja PVM, jeigu jis turi žinoti apie kito asmens sukčiavimą PVM paslaugų teikimo grandinėje arba jeigu atsakingas skolininkas piktnaudžiauja. PVM direktyvos 205 straipsnis nedraudžia taikyti tokios atsakomybės.

## V. Išvada

69. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovo administracinis teismas, Bulgarija) prejudicinius klausimus:

1. Direktyvos 2006/112 205 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo neleidžiama perkelti mokesčių skolos trečiajam asmeniui, o leidžiama tik papildoma atsakomybė už (vis dar) egzistuojančio mokesčių skolininko mokesčių skolą, kuri dar nėra išnykusi. Todėl PVM direktyvos 205 straipsnis neapima atvejų, kai antrinė prievolė sumokėti PVM nustatoma pasibaigus bankroto bylai ir išregistravus apmokestinamąjį asmenį.
2. PVM direktyvos 205 straipsnis, siejamas su 273 straipsniu, taip pat leidžia nustatyti atsakomybę tiekimo ar teikimo gavėjui, jeigu jis žinojo arba turėjo žinoti, kad su savo sandoriu buvo įtrauktas į sutarties partnerio sukčiavimą arba pats piktnaudžiauja. Tačiau vien deklaruoto mokesčio nesumokėjimas nėra sukčiavimas PVM. Jeigu tiekimo ar teikimo gavėjas negali būti kaltinamas piktnaudžiavimu, vien tai, kad jis žinojo arba turėjo žinoti, jog sutarties partneris nesumokės deklaruoto mokesčio, nėra pagrindas jo paties atsakomybei atsirasti.