

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. gegužės 20 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 205 straipsnis – Prievolė sumokėti PVM ? valstybės biudžetą turintis asmenys – Apmokestinamo tiekimo ar teikimo gavėjo, kuris pasinaudojo teise ? PVM atskaitą, žinodamas, kad prievolė sumokėti šį mokestį turintis asmuo jo nesumokės, solidarioji atsakomybė – Tokio gavėjo prievolė sumokėti prievolę turinčio asmens nesumokėtą PVM su delspinigiais, mokėtinais dėl to, kad minėtas asmuo nesumokėjo mokesčio“

Byloje C-4/20

dėl *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) 2019 m. gruodžio 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. sausio 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„ALTI“ OOD

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot, teisėjai L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (pranešėjas) ir N. Jääskinen,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo G. Arnaudov,

– Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos L. Zaharieva ir E. Petranova,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir Y. Marinova,

susipažinęs su 2021 m. sausio 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 205 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant „ALTI“ OOD ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Plovdivo miesto Skundų ir mokesčių bei socialinio draudimo praktikos direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros centrinės valdybos direktorius, Bulgarija, toliau – direktorius) ginčą dėl ALTI solidariosios atsakomybės, susijusios su pridėtinės vertės mokesčio (PVM) su delspinigiais sumokėjimu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 193 straipsnyje nustatyta:

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

4 Šios direktyvos 194–200 ir 202–204 straipsniuose iš esmės nustatyta, kad kiti asmenys nei apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamų prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, gali ar net turi būti laikomi asmenimis, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM.

5 Minėtos direktyvos 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.“

Bulgarijos teisė

6 Pagrindinės bylos aplinkybėmis taikytinos redakcijos *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d.; toliau – PVM įstatymas) 177 straipsnyje „Asmens atsakomybė piktnaudžiavimo atveju“ nustatyta:

„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 įgyvendinama, kai įregistruotas asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad šis mokestis nebus sumokėtas, ir kai tai rodė kontroliuojanti institucija pagal *Danachno – osiguritelna protsesualen kodeks* (Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodeksas) 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 ?statymas arba šio sandorio kaina labai skiriasi nuo rinkos kainos.

4. Atsakomyb?, nustatyta 1 dalyje, nesusijusi su konkre?ios naudos gavimu d?l mok?tino mokes?io nesumok?jimo.

5. Pagal 2 ir 3 dalyse numatytas s?lygas apmokestinamojo asmens, privalan?io mok?ti nesumok?t? mokest?, tiek?jas taip pat yra atsakingas.

6. 1 ir 2 dalyse nurodytais atvejais atsakomyb? tenka apmokestinamajam asmeniui, kuris yra tiesioginis gav?jas tiekimo ar teikimo, už kur? nebuvo sumok?tas mok?tinas mokestis, o jei išieškojimas ne?manomas, atsakomyb? gali b?ti taikoma kiekvienam gav?jui tiekimo grandin?je.

7. 6 dalis taip pat *mutatis mutandis* taikoma tiek?jams.“

7 Mokes?i? ir socialinio draudimo proced?r? kodekso (DV, Nr. 105, 2005 m. gruodžio 29 d.) 14 straipsnyje numatyta:

„Mokes?i? mok?tojai yra fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie:

- 1) yra mokes?i? ar privalom? socialinio draudimo ?mok? skolininkai;
- 2) privalo apskai?iuoti ir sumok?ti mokes?ius ar privalomas socialinio draudimo ?mokas;
- 3) atsako už 1 ir 2 punktuose nurodyt? asmen? skol?.“

8 Šio kodekso 16 straipsnyje nustatyta:

„1. 14 straipsnio 3 punkte numatytas prievol? mok?ti mokest? turintis asmuo yra asmuo, kuris ?statymo numatytais atvejais privalo sumok?ti [PVM] ar ?mokos skolininko ar asmens, turin?io apskai?iuoti ir sumok?ti PVM ar privalomas socialinio draudimo ?mokas, kurie nebuvo sumok?ti per nustatyt? termin?.

2. 14 straipsnio 3 punkte nurodytiems prievol? sumok?ti mokest? turintiems asmenims taikomos teis?s subjekto procesines teises ir pareigas nustatan?ios taisykl?s, kaip tai suprantama pagal š? kodeks?.

3. 14 straipsnio 3 punkte numatyta prievol? sumok?ti mokest? turin?io asmens atsakomyb? apima mokes?ius ir privalomas socialinio draudimo ?mokas, pal?kanas ir išieškojimo išlaidas.“

9 *Zakon za zadalzheniata i dogovorite* (?statymas d?l prievoli? ir sutar?i?, DV, Nr. 275, 1950 m. lapkri?io 22 d.) 121 straipsnis suformuluotas taip:

„Išskyrus ?statyme numatytus atvejus, dviej? ar daugiau skolinink? solidarioji atsakomyb? atsiranda tik tuo atveju, jeigu ji buvo sutarta.“

10 Šios ?statymo 122 straipsnyje nustatyta:

„Kreditorius gali reikalauti, kad jo pasirinktas solidarusis skolininkas ?vykdyt? vis? reikalavim?.

Vieno iš solidari?j? skolinink? atžvilgiu iškelta byla neturi ?takos kreditoriaus teisei kit? skolinink? atžvilgiu.“

11 Šio ?statymo 126 straipsnyje numatyta:

„Jeigu atsakomyb? d?l prievol?s ne?vykdyto tenka tik vienam iš skolinink?, kreditorius gali iš jo reikalauti atlyginti vis? žal?.

Kiti skolininkai solidariai atsako tik už tai, kas iš pradži? tur?jo b?ti sumok?ta.

Vienam iš solidarių? skolinink? pareikštas reikalavimas kitiems skolininkams neturi poveikio.“

12 *Zakon za lihvite varhu danatsi, tax i drugi podobni darzhavni vzemania* (?statymas d?l delspinigi?, skai?iuojam? nuo rinkliav?, mokes?i? ir kit? panaši? valstyb?s reikalavim?; DV, Nr. 91, 1957 m. lapkri?io 12 d.) 1 straipsnyje nustatyta:

„Išieškant rinkliavas, mokes?ius, išskaitymus iš pelno, ?mokas ? biudžet? ir kitus panašaus pob?džio valstyb?s reikalavimus, neatsižvelgiant ? tai, ar jie tur?jo b?ti taikomi, nesumok?tus per savanoriškam sumok?jimui skirt? laikotarp?, kartu skai?iuojami teis?s aktuose nustatyto dydžio delspinigiai.

Tie patys delspinigiai skai?iuojami per savanoriškam sumok?jimui skirt? laikotarp? išieškant privalomas socialinio draudimo ?mokas [kurios nebuvo sumok?tos].

Pal?kanos nuo delspinigi? ir pal?kanos nuo baud? neskai?iuojamos.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

13 ALTI yra pagal Bulgarijos teis? ?steigta ribotos atsakomyb?s bendrov?. 2014 m. ji iš pagal Bulgarijos teis? ?steigtos vienanar?s ribotos atsakomyb?s bendrov?s „FOTOMAG“ EOOD ?sigijo kombain?, traktori? ir vežim? (toliau – žem?s ?kio ?ranga). Šis FOTOMAG ?sigijimas buvo Bendrijos viduje iš Jungtin?je Karalyst?je ?steigtos bendrov?s. D?l žem?s ?kio ?rangos tiekimo ALTI FOTOMAG išraš? tris s?skaitas fakt?ras, kuriose buvo nurodytas PVM. Apmok?jusi šias s?skaitas fakt?ras ?LTI pasinaudojo teise ? PVM atskait? ir nurod? atitinkamas atskaitas 2014 m. balandžio ir birželio mėn. mokes?i? deklaracijose.

14 Kadangi d?l FOTOMAG buvo prad?ta mokes?i? perskai?iavimo proced?ra, Bulgarijos mokes?i? institucijos 2016 m. birželio 27 d. pranešime apie mokes?io perskai?iavim? nustat?, kad ši bendrov? nesumok?jo beveik viso deklaruoto PVM už ?sigijimus Bendrijos viduje, apskai?iuoto pagal ALTI išrašytas s?skaitas fakt?ras.

15 Per d?l ALTI prad?t? mokes?i? perskai?iavimo proced?r? šios mokes?i? institucijos konstatavo, kad ALTI ir FOTOMAG samd? vien? ir t? pat? asmen? j? apskaitai tvarkyti, banko s?skaitoms administruoti ir PVM deklaracijoms teikti, FOTOMAG atlikt? žem?s ?kio ?rangos ?sigijim? finansavo tre?ioji bendrov?, kurios nariai buvo FOTOMAG ir ALTI vadovai, ir kombaino transportavim? iš Jungtin?s Karalyst?s organizavo ALTI vadovas ir atstovas tarpininkaujant kitai bendrovei. D?l ši? aplinkybi? min?tos mokes?i? institucijos padar? išvad?, kad pati ALTI organizavo tai, kad FOTOMAG ?sigijo žem?s ?kio ?rang? ir ?vykd? ?sigijim? Bendrijos viduje tam, kad nepagr?stai taikyt? PVM, ir kad ALTI žinojo, jog FOTOMAG nesumok?jo PVM pagal tris atitinkamas s?skaitas fakt?ras. Be to, tos pa?ios mokes?i? institucijos nusprend?: kadangi sandoriu tarp FOTOMAG ir ALTI buvo siekiama apeiti ?statym?, kaip tai suprantama pagal PVM ?statymo 177 straipsnio 3 dalies 2 punkt?, ALTI tur?jo žinoti, kad FOTOMAG nesumok?s PVM, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?.

16 Šiomis aplinkyb?mis Bulgarijos mokes?i? institucijos ALTI skirtame 2018 m. vasario 23 d. pranešime apie mokes?io perskai?iavim?, ištaisyta 2018 m. kovo 6 d. pranešimu apie

mokesčio perskaičiavimui, nustatant šios bendrovės solidarijės atsakomybę pagal PVM įstatymo 177 straipsnio 3 dalies 2 punktą, kiek tai susiję su FOTOMAG nesumokėtu PVM.

17 ALTI pateikė administracinį skundą direktoriui, jame, be kita ko, teigė, kad PVM įstatymo 177 straipsnio 3 dalies 2 punkte reikalaujamo subjektyvaus elemento, t. y. kad ALTI turėjo žinoti, jog FOTOMAG nesumokės PVM, nėra.

18 Kai direktorius atmetė administracinį skundą, ALTI pateikė skundą *Administrativen sad – Plovdiv* (Plovdivo administracinis teismas, Bulgarija). 2019 m. kovo 22 d. sprendimu šis teismas atmetė ALTI skundą dėl pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą kaip nepagrįstą.

19 *Administrativen sad – Plovdiv* (Plovdivo administracinis teismas) nusprendė, kad iš per procedūrą surinkti rodymai matyti, jog ALTI turėjo žinoti, kad FOTOMAG nevykdys prievolės sumokėti PVM. Šiuo klausimu šis teismas, be kita ko, konstatavo, kad ALTI ir FOTOMAG santykiai iš tikrųjų viršijo prastini verslo santykių ribas, FOTOMAG niekada nevykdė veiklos, susijusios su žemės ūkio rangos pardavimu, ir neturėjo jokios patirties šioje srityje, trečiosios bendrovės, paskolinusios lėšas FOTOMAG žemės ūkio rangai sigyti, vykdomasis direktorius ir akcininkas buvo atitinkamai ALTI ir FOTOMAG vadovai, vienas ir tas pats asmuo, kuris vykdė banko pervedimus tarp ALTI, FOTOMAG ir šios trečiosios bendrovės, tvarkė ALTI, FOTOMAG ir bendrovės, kuri derėjosi dėl žemės ūkio rangos gabenimo iš Jungtinės Karalystės, apskaitą ir teikė ALTI ir FOTOMAG mokesčių deklaracijas. Šis teismas padarė išvadą, kad ALTI ir FOTOMAG santykiais siekta apeiti įstatymą ir kad pagal PVM įstatymo 177 straipsnio 3 dalies 2 punktą, siejamą su Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso 16 straipsnio 3 dalimi, ALTI turėjo sumokėti ne tik patį mokestį, bet ir delspinigius, mokėtinus dėl to, kad prievolę mokėti mokestį turėjus asmuo jo nesumokėjo.

20 ALTI skundžia *Administrativen sad – Plovdiv* (Plovdivo administracinis teismas) sprendimą *Varhoven administrativen sad* (Vyriausias administracinis teismas, Bulgarija).

21 Apeliaciniame skunde ALTI, be kita ko, teigia, kad nors pagal Bulgarijos teismų praktiką apmokestinamojo tiekimo ar teikimo gavėjo atsakomybę gali kilti remiantis PVM įstatymo 177 straipsnio 3 dalies 2 punktu, kai gavėjas pasinaudojo teise atsiskaityti, kiek tai susiję su jo tiekėjo mokėtinu, bet nesumokėtu mokesčiu, ši atsakomybę neapima delspinigių, mokėtinų dėl to, kad prievolę mokėti mokestį turintis asmuo jo nesumokėjo.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal PVM įstatymo 177 straipsnio 3 dalies 2 punktą apmokestinamojo tiekimo ar teikimo gavėjas turi atsakyti už kito asmens mokėtiną, bet nesumokėtą mokestį, jei pasinaudojo teise atsiskaityti, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusia su mokėtinu ir nesumokėtu PVM, nes tokia solidari atsakomybė atsiranda, kai gavėjas žinojo arba turėjo žinoti, kad šis mokestis nebus sumokėtas. Ši nuostata atitinka Direktyvos 2006/112 205 straipsnį, kaip, be kita ko, matyti iš 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Vis dėlto nustatydamas solidarios atsakomybės apimtį Bulgarijos įstatymai leidžia PVM įstatymo 177 straipsnyje aiškiai nenurodant, kad tiekimo ar teikimo gavėjas turi prievolę sumokėti ne tik nesumokėtą mokestį, bet ir delspinigius, mokėtinus nuo šio mokesčio apskaičiavimo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad tokia pareiga vis dėlto galėtų būti kildinama iš Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso 16 straipsnio 3 dalies, net jei Bulgarijos vyriausiasis administracinis teismas šiuo klausimu priėmė prieštarigus sprendimus. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad jam kyla klausimas, ar pagal Direktyvos 2006/112 205 straipsnį ir proporcingumo principą draudžiama atitinkamai solidariosios atsakomybės sistemai traukti delspinigius, mokėtinus dėl to, kad prievolę mokėti mokestį turintis asmuo jo nesumokėjo, taigi draudžiamos ir nacionalinės teisės

nuostatos, kaip antai šio kodekso 16 straipsnio 3 dalis.

24 Šiomis aplinkybėmis *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos [2006/112] 205 straipsnis ir proporcingumo principas aiškinotini taip, kad registruoto asmens, apmokestinamo tiekimo ar teikimo gavėjo, solidarioji atsakomybė už tiekėjo nesumokėtą PVM apima ne tik tiekėjo pagrindinį PVM skolą, bet ir papildomą prievolę atlyginti dėl praleisto termino atsiradusį žalą, kurią sudaro teisės aktuose nustatyti delspinigiai nuo pagrindinės sumos, skaičiuojami nuo skolininko praleisto termino pradžios iki pranešimo apie perskaitytą mokestį, kuriuo nustatoma solidarioji atsakomybė, priemimo arba iki skolos grąžinimo?

2. Ar Direktyvos [2006/112] 205 straipsnis ir proporcingumo principas aiškinotini taip, kad pagal juos draudžiama tokia nacionalinės teisės nuostata, kaip [Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso] 16 straipsnio 3 dalis, pagal kurią trečiojo asmens atsakomybė už apmokestinamojo asmens nesumokėtus mokesčius apima mokesčius ir delspinigius?“

Dėl prejudicinių klausimų

25 Dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 205 straipsnis, siejamas su proporcingumo principu, turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias asmuo, pripažintas solidariai atsakingu, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, turi sumokėti ne tik prievolę sumokėti šį mokestį turinčio asmens nesumokėtą PVM sumą, bet ir nuo šios sumos mokėtinus delspinigius.

26 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal Direktyvos 2006/112 205 straipsnį šios direktyvos 193–200 ir 202–204 straipsniuose numatytais atvejais valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.

27 Direktyvos 2006/112 193–200 ir 202–204 straipsniuose apibrėžiami asmenys, turintys prievolę sumokėti PVM pagal šios direktyvos XI antraštinės dalies 1 skyriaus 1 skirsnio „Asmenys, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM mokesčių institucijoms“ tikslą. Nors minėtos direktyvos 193 straipsnyje kaip pagrindinis taisyklė numatyta, kad PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, šio straipsnio tekste patikslinama, kad PVM gali ar privalo mokėti kiti asmenys tos pačios direktyvos 194–199b ir 202 straipsniuose numatytais atvejais.

28 Iš Direktyvos 2006/112 193–205 straipsnių konteksto matyti, kad šios direktyvos 205 straipsnis yra tarp nuostatų, kuriomis siekiama nustatyti asmenį, turintį prievolę sumokėti PVM, atsižvelgiant į įvairias situacijas. Taigi šiomis nuostatomis siekiama užtikrinti, kad šios valstybės biudžetui būtų veiksmingai renkamas PVM iš tinkamiausio asmens, atsižvelgiant į numatytą situaciją, ypač kai kontrahentai nėra toje pačioje valstybėje narėje arba kai PVM apmokestinamas sandoris susijęs su sandoriais, kurių specifika reikalauja nustatyti kitą asmenį, nei nurodytas šios direktyvos 193 straipsnyje.

29 Taigi Direktyvos 2006/112 205 straipsniu valstybėms narėms iš esmės leidžiama siekiant veiksmingo PVM surinkimo imtis priemonių, pagal kurias kitas asmuo nei tas, kuris paprastai turi prievolę sumokėti šį mokestį pagal šios direktyvos 193–200 ir 202–204 straipsnius, yra solidariai atsakingas už minėto mokesčio sumokėjimą.

30 Be to, šis aiškinimas patvirtina 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 19 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija), susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB (OL L 15, 2002, p. 24; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 352), 21 straipsnio 3 dalies išaiškinimu.

31 Vis dėlto Direktyvos 2006/112 205 straipsnyje nepatiksinti nei asmenys, kuriuos valstybės narės gali paskirti solidariai atsakingais skolininkais, nei situacijos, kurioms esant toks paskyrimas galimas, todėl valstybės narės turi nustatyti šiame straipsnyje numatytos solidariosios atsakomybės taikymo sąlygas ir tvarką.

32 Šiuo klausimu reikia priminti, kad naudodamasi tokia diskrecija valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių, be kita ko, yra teisinio saugumo ir proporcingumo principai (2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, 20 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Konkretiai dėl proporcingumo principo Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad pagal šį principą valstybės narės privalo naudoti priemones, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teise siekiamus tikslus, kuo mažiau pakenktų atitinkamais Sąjungos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams. Taigi, nors teisėta, kad valstybių narių priimtomis priemonėmis siekiama kuo veiksmingiau apsaugoti valstybės biudžeto teises, jos negali viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, 21 ir 22 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

34 Šiomis aplinkybomis valstybių narių teisės paskirti solidariai atsakingi skolininkai, kitų nei prievolė sumokėti mokestį turintį asmenį, kad būtų užtikrintas veiksmingas mokesčio surinkimas, gyvendinimas turi būti pateisinamas dviem atitinkamais asmenų faktiniais ir (arba) teisiniais santykiais teisinio saugumo ir proporcingumo principų atžvilgiu. Konkretiai kalbant, valstybės narės turi nurodyti konkrečias aplinkybes, kuriomis toks asmuo, koks yra apmokestinamojo sandorio gavėjas, turi būti laikomas solidariai atsakingu už mokesčio, kurį turi sumokėti jo kontrahentas, sumokėjimą, nors jis jį sumokėjo, mokėdamas sandorio kainą.

35 Šiomis aplinkybomis reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Sąjungos teisės aktuose, susijusiuose su bendra PVM sistema, pripažintas ir skatinamas tikslas, o draudimo piktnaudžiauti teise principas lemia tai, kad draudžiami visiškai dirbtini, ekonomiškai nepagręsti dariniai, kuriais siekiama vienintelio tikslo – gauti mokestiną naudą (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 46 punktą).

36 Teisingumo Teismas nusprendė, kad nors pagal Direktyvos 2006/112 205 straipsnį leidžiama valstybei narei laikyti asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM, jei vykdamas sandorį jis žinojo ar turėjo žinoti, jog už šį, ankstesnį ar vėlesnį sandorį mokėtinas PVM liks nesumokėtas, ir šiuo atžvilgiu remtis prielaidomis, su sąlyga, kad šios prielaidos negali būti suformuluotos taip, jog apmokestinamajam asmeniui taptų praktiškai neįmanoma ar per daug sudėtinga parodyti kitaip ir kad tokiu būdu būtų sukurta atsakomybės be kaltės sistema, peržengianti tai, kas būtina valstybės biudžeto teisėtumui išsaugoti. Iš tikrųjų tokio subjektai, besiiimantys bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagręstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jie sandoriai nesudaro grandinės, kurioje piktnaudžiaujama ar sukčiaujama, turi galėti pasitikėti šiuo sandorių teisėtumu be rizikos būti solidariai atsakingi sumokėti šį kito apmokestinamojo asmens privalomą sumokėti mokestį (šiuo klausimu žr. 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, EU:C:2006:309, 32 ir 33 punktus ir juose

nurodyt? jurisprudencij?).

37 Teisingumo Teismas taip pat nusprend?, kad aplinkyb?s, kad kitas nei mokest? turintis sumok?ti asmuo veik? s?žiningai, kaip apdairus ?kio subjektas, ir ?m?si vis? proting? priemoni?, kuri? gal?jo imtis, ir kad nedalyvavo piktnaudžiaujant ar suk?iaujant, yra veiksniai, ? kuriuos reikia atsižvelgti nustatant, ar galima š? asmen? ?pareigoti solidariai sumok?ti mok?tin? PVM (šiuo klausimu žr. 2011 gruodžio 21 d. Sprendimo *Vlaamse Oliemaatschappij*, C?499/10, EU:C:2011:871, 26 punkt? ir jame nurodyta jurisprudencij?).

38 Nagrin?jamu atveju iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad PVM ?statymo 177 straipsnio „Asmens atsakomyb? piktnaudžiavimo atveju“ 2 dalyje numatyta, kad asmuo turi b?ti laikomas solidariai atsakingu už mok?tino mokes?io sumok?jim?, jei pasinaudojo teise ? atskait?, nors žinojo arba tur?jo žinoti, kad asmuo, turintis prievol? sumok?ti mokest?, neketino jo sumok?ti, o kontrol?s institucija turi pateikti toki? ?rodym?. Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat matyti, kad šio ?statymo 177 straipsnio 3 dalies 2 punkte nustatyta, jog tam, kad b?t? galima preziumuoti, jog atitinkamas asmuo tur?jo žinoti, kad prievol? sumok?ti mokest? turintis asmuo neketino mok?ti mok?tino mokes?io, reikia ne tik to, kad šio mokes?io iš tikr?j? nesumok?jo kuris nors iš tiek?j?, bet ir kad apmokestinamasis sandoris b?t? fiktyvus, kad juo b?t? apeinamas ?statymas arba kad jo kaina labai nukrypt? nuo rinkos kainos.

39 Tiek iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, tiek iš Bulgarijos vyriausyb?s rašytini? pastab? matyti, kad tokia prezumpcija yra nuginjama. Be to, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, kad b?t? praktiškai ne?manoma ar pernelyg sud?tinga paneigti toki? prezumpcij?. Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar suinteresuotasis asmuo turi galimyb? šiuo tikslu ?rodyti savo s?žiningum?.

40 Šiomis aplinkyb?mis reikia konstatuoti, kad, kaip nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, tokia nuostata, kaip PVM ?statymo 177 straipsnis, atitinka šio sprendimo 36 ir 37 punktuose primintus Direktyvos 2006/112 205 straipsnio taikymo reikalavimus.

41 Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad nors pagal PVM ?statymo 177 straipsn? šiame straipsnyje nurodyti asmenys gali b?ti laikomi solidariai atsakingais tik už PVM sumok?jim?, šie asmenys pagal Mokes?i? ir socialinio draudimo proced?r? kodekso 16 straipsnio 3 dal? taip pat gali b?ti ?pareigoti sumok?ti delspinigius, mok?tinus d?l to, kad prievol? sumok?ti mokest? turintis asmuo nesumok?jo šio mokes?io.

42 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad nors pagal Direktyvos 2006/112 205 straipsnio formuluot? šiame straipsnyje numatyta solidarioji atsakomyb? susijusi tik su PVM sumok?jimu, ši formuluot? nereiškia, kad valstyb?s nar?s negali nustatyti solidariojo skolininko atsakomyb?s vis? su šiuo mokes?iu susijusi? element?, kaip antai delspinigi?, mok?tin? d?l to, kad asmuo, kuriam tenka prievol? sumok?ti š? mokest?, jo nesumok?jo, atžvilgiu. Vis d?lto reikia pažym?ti, kad valstyb?s nar?s gali išpl?sti solidariosios atsakomyb?s tvark? taip, kad ji apimt? tokius elementus, tik jei toks išpl?timas pateisinamas atsižvelgiant ? Direktyvos 2006/112 205 straipsniu siekiamus tikslus ir, kaip priminta šio sprendimo 32 punkte, atitinka teisinio saugumo ir proporcingumo principus.

43 Šiuo klausimu reikia nuspr?sti: kadangi nacionalin?s teis?s norma, pagal kuri? solidarūs skolininkas ?pareigojamas sumok?ti delspinigius už pagrindin? skol?, leidžia kovoti su piktnaudžiavimu PVM srityje, ji padeda ?gyvendinti Direktyvos 2006/112 205 straipsniu siekiam? tiksl? užtikrinti veiksming? PVM surinkim? ? valstyb?s biudžet?. Be to, kadangi tokios taisykl?s taikymas reiškia, kad turi b?ti nustatyta, jog prievol? mok?ti mok?tin? mokest? turin?io asmens kontrahentas žinojo arba tur?jo žinoti, kad tas asmuo nesumok?s šio mokes?io ir pats ?gyvendino savo teis? ? atskait?, tokio kontrahento, kuris savo noru dalyvavo piktnaudžiaujant PVM srityje ir

nuo pat pradži? pritar? prievol? mok?ti mokest? turin?io asmens ketinimui nemok?ti šio mokes?io, pareiga atsakyti už v?lavimo sumok?ti š? mokest?, d?l ko jis taip pat iš dalies atsakingas, pasekmes atrodo tiek proporcinga, tiek atitinkanti teisinio saugumo princip?.

44 Be to, toks poži?ris atitinka tiksl?, kuriuo grindžiamas Direktyvos 2006/112 205 straipsnis, aprašyt? šio sprendimo 28 ir 29 punktuose, t. y. leisti valstyb?ms nar?ms užtikrinti, kad ? valstyb?s biudžet? b?t? veiksmingai renkamas PVM iš tinkamiausi? asmen?, atsižvelgiant ? numatyt? situacij?. Piktnaudžiavimo PVM srityje atveju, kaip antai numatytu pagrindin?je byloje nagrin?jamoje nacionalin?s teis?s nuostatose, valstyb?s biudžetas turi tur?ti galimyb? veiksmingai susigr?žinti mok?tin? mokest? ir visus su juo susijusius elementus iš kiekvieno šiame piktnaudžiavime dalyvavusio kontrahento.

45 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 205 straipsnis, siejamas su proporcingumo principu, turi b?ti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias solidariai atsakingas asmuo, kaip tai suprantama pagal š? straipsn?, turi sumok?ti ne tik š? mokest? turin?io prievol? sumok?ti asmens nesumok?t? PVM sum?, bet ir nuo šios sumos prievol? sumok?ti mokest? turin?io asmens mok?tinus delspinigius, kai ?rodyta, kad šis asmuo, pasinaudoj?s teise ? atskait?, žinojo ar tur?jo žinoti, kad šis mokestis nebus sumok?tas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

46 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 205 straipsnis, siejamas su proporcingumo principu, turi b?ti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias solidariai atsakingas asmuo, kaip tai suprantama pagal š? straipsn?, turi sumok?ti ne tik š? mokest? turin?io prievol? sumok?ti asmens nesumok?t? prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) sum?, bet ir nuo šios sumos prievol? sumok?ti mokest? turin?io asmens mok?tinus delspinigius, kai ?rodyta, kad šis asmuo, pasinaudoj?s teise ? atskait?, žinojo ar tur?jo žinoti, kad šis mokestis nebus sumok?tas.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgar?.