

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 20. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 205. punkts – Personas, kurām ir jāmaksā PVN Valsts kasei – Tāda ar nodokli apliekamas piegādes saņēmēja solidārā atbildība, kurš ir izmantojis savas tiesības uz PVN atskaitēšanu, zinot, ka šis nodokļa maksātājs šo nodokli nesamaksā – Šāda saņēmēja pienākums samaksāt PVN, ko šis nodokļa maksātājs nav samaksājis, kā arī nokavējuma procentus, kas ir jāmaksā tādēļ, ka pārdzījis minētais nav samaksājis minēto nodokli

Lietā C-4/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniedza ar 2019. gada 16. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 7. janvārī, tiesvedībā

“ALTI” OOD

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [J.-C. Bonichot], tiesneši L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen], K. Toadere [C. Toader], M. Safjans [M. Safjan] (referenti) un N. Jāskinens [N. Jääskinen],

ģenerālvokāle: J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemotvārā rakstveida procesā,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – G. Arnaudov,
- Bulgārijas valdības vārdā – L. Zaharieva un E. Petranova, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – A. Armenia un Y. Marinova, pārstāves,

noklausījies ģenerālvokāles secinājumus 2021. gada 14. janvārā tiesas sēdē, pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp., un labojums OV 2018, L 329, 53. lpp.) 205. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp “*ALTI*” OOD un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danahcno osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu valsts aģentības Centrālās administrācijas direkcijas “Pārskatīšana un prakse nodokļu un sociālās apdrošināšanas jomā”, kuras kompetence attiecas uz Plovdivas pilsētu, direktors; turpmāk tekstā – “direktors”) par *ALTI* solidāro atbildību saistībā ar pievienotās vērtības nodokļa (PVN) kopā ar nokavējuma procentiem maksāšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 193. pants ir noteikts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

4 Šīs direktīvas 194.–200. un 202.–204. pants būtībā ir noteikts, ka citas personas, kas nav nodokļa maksātājas un kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kurai uzliek nodokli, var tikt uzskatītas vai pat ir jāuzskata par PVN maksātājām.

5 Minētās direktīvas 205. pants ir paredzēts:

“Šīs direktīvas 193. līdz 200. pants un 202., 203. un 204. pants minētajos gadījumos daļēbvalstis var paredzēt, ka par PVN nomaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, nevis par PVN nomaksu atbildīga persona.”

Bulgārijas tiesības

6 *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli; 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63), redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 177. pants “Personas atbildība āunprātīgas izmantošanas gadījumā” ir noteikts:

(1) Reģistrētā persona – ar nodokli apliekamas piegādes saņēmējs – ir atbildīga par PVN, kas ir jāmaksā citai reģistrētai personai, bet ko tā nav samaksājusi, ciktāl ir izmantotas tiesības uz PVN atskaitīšanu, kas ir tieši vai netieši saistītas ar PVN, kurš ir jāmaksā, bet nav samaksāts.

(2) Atbildība saskaņā ar 1. punktu iestājas gadījumā, kad reģistrētā persona zināja vai tai bija jāzina, ka šis nodoklis netiks samaksāts, un nodokļu iestādes to ir pierādījušas *Danachno – osiguriteln protsesualen kodeks* (Nodokļu un Sociālās apdrošināšanas procesa kodekss) 117.–120. pants paredzētajā kārtībā.

(3) Saistībā ar 2. punktu tiek uzskatīts, ka personai bija jāzina, ka minētais nodoklis netiks samaksāts, ja ir izpildīti šādi kumulatīvi nosacījumi:

1. maksājamo nodokli 1. punkta izpratnē taksācijas periodā nav faktiski samaksājis neviens no

ar nodokli apliekamo pre?u vai pakalpojumu sniedz?jiem par ar nodokli apliekamo dar?jumu ne t?d? paš?, ne groz?t?, ne p?rstr?d?t? form?;

2. ar nodokli apliekam? pieg?de ir tikai fikt?va, notiek likuma apiešana, vai š? dar?juma cena iev?rojami atš?iras no tirgus cenas.

(4) Atbild?ba, kas ieviesta ar 1. punktu, nav saist?ta ar konkr?tas priekšroc?bas sa?emšanu nodok?a, kas ir j?maks?, bet nav samaks?ts, d??.

(5) 2. un 3. punkt? paredz?tajos apst?k?os atbild?gs ir ar? nodok?a maks?t?ja, kurš ir par?d? maks?jamo nodokli, iepriekš?j? posma pieg?d?t?js.

(6) 1. un 2. punkt? min?tajos gad?jumos atbild?ba iest?jas nodok?u maks?t?jam, kam tieši tiek veikta pieg?de, par kuru maks?jama nodoklis nav samaks?ts, un, ja nodokli nav iesp?jams iekas?t, tad atbild?gs ir pieg?des ??d? n?kamais lejupejošais sa??m?js.

(7) 6. punktu ar? piem?ro *mutatis mutandis* iepriekš?j? posma pieg?d?t?jiem.”

7 Nodok?u un soci?l?s apdrošin?šanas procesa kodeksa (2005. gada 29. decembra DV Nr. 105) 14. pant? ir paredz?ts:

“Personas, kur?m ir j?maks? nodoklis, ir fiziskas un juridiskas personas,

1. kas ir nodevu vai oblig?to soci?l? nodrošin?juma iemaksu par?dnieki;

2. kam ir pien?kums iekas?t un samaks?t oblig?tos nodok?us vai soci?l?s apdrošin?šanas iemaksas;

3. kas atbild par 1. un 2. apakšpunkt? min?to personu par?du.”

8 Š? kodeksa 16. pant? ir noteikts:

“(1) 14. panta 3. punkt? min?t? persona, kam j?maks? [PVN], ir persona, kurai likum? paredz?tajos gad?jumos ir pien?kums samaks?t š? nodok?a vai iemaksu maks?t?ja vai t?das personas, kurai ir pien?kums ietur?t un samaks?t oblig?tos nodok?us vai soci?l?s apdrošin?šanas iemaksas, kas nav samaks?tas paredz?taj? termi??, PVN vai oblig?t?s soci?l?s apdrošin?šanas iemaksas.

(2) Uz 14. panta 3. punkt? min?taj?m person?m, kur?m ir j?maks? nodoklis, attiecas noteikumi, kas nosaka ties?bu subjekta ties?bas un pien?kumus proced?r?s š? kodeksa izpratn?.

(3) 14. panta 3. punkt? min?t? nodok?a maks?t?ja atbild?ba ietver oblig?tos nodok?us un soci?l?s apdrošin?šanas iemaksas, procentus un iekas?šanas izmaksas.”

9 *Zakon za zadalzheniata i dogovorite* (Likums par saist?b?m un l?gumiem) (1950. gada 22. novembra DV Nr. 275) 121. pant? paredz?ts:

“Iz?emot likum? paredz?tos gad?jumus, divu vai vair?ku par?dnieku solid?r? atbild?ba rodas tikai tad, ja par to ir pan?kta vienošan?s.”

10 Š? likuma 122. pant? ir noteikts:

“Kreditors var piepras?t visu pras?jumu izpildi solid?rajam par?dniekam p?c savas izv?les.

Tiesved?ba, kas tiek veikta pret vienu no solid?rajiem par?dniekiem, neaizskar kreditora ties?bas

pret citiem par?dniekiem.”

11 Min?t? likuma 126. pant? ir paredz?ts:

“Ja neizpilde ir attiecin?ma tikai uz vienu no par?dniekiem, kreditors no t? var pras?t zaud?jumu atl?dz?bu piln? apm?r?. P?r?jie par?dnieki solid?ri atbild tikai par s?kotn?ji maks?jam?s summas v?rt?bu.

Solid?ri atbild?gas personas br?din?jums nerada sekas citiem par?dniekiem.”

12 *Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania* (Likums par procentiem no nodok?iem un citiem l?dz?giem valsts pras?jumiem; 1957. gada 12. novembra DV Nr. 91) 1. pant? ir noteikts:

“Iekas?jot nodok?us, atskait?jumus no pe??as, iemaksas budžet? un citus valsts pras?jumus, kas nav samaks?ti br?vpr?t?gai iemaksai paredz?tajos termi?os, piem?ro likumiskos procentus.

Iekas?jot ?pašuma oblig?t?s apdrošin?šanas iemaksas [kas nav samaks?tas] termi??, kas paredz?ts br?vpr?t?gai samaksai, apr??ina tos pašus procentus.

Procenti par procentiem un procentiem par naudas sodiem nav j?maks?.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

13 *ALTI* ir saska?? ar Bulg?rijas ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba ar ierobežotu atbild?bu. 2014. gad? t? no “*FOTOMAG*” *EOOD*, kas ir saska?? ar Bulg?rijas ties?b?m dibin?ta vienpersoniska sabiedr?ba ar ierobežotu atbild?bu, ieg?d?j?s kombainu, traktoru un iekr?v?ju (turpm?k tekst? – “lauksaimniec?bas tehnika”), ko *FOTOMAG* bija ieg?d?jusies Kopienas iekšien? no Apvienotaj? Karalist? re?istr?tās sabiedr?bas. Par lauksaimniec?bas tehnikas pieg?di *ALTI FOTOMAG* izrakst?ja tr?s r??inus, un katr? no tiem bija nor?d?ts PVN. P?c šo r??inu samaksas ?*LTI* ?stenoja savas ties?bas uz PVN atskait?šanu un attiec?gos atskait?jumus min?ja nodok?u deklar?cij?s par 2014. gada apr?li un j?niju.

14 T? k? attiec?b? uz *FOTOMAG* bija s?kta nodok?u uzr??ina proced?ra, Bulg?rijas nodok?u iest?des ar 2016. gada 27. j?nija pazi?ojumu par nodok?a korekciju konstat?ja, ka š? sabiedr?ba nav samaks?jusi gandr?z visu PVN, kas deklar?ts par ieg?d?m Kopienas iekšien? un apr??in?ts *ALTI* adres?tajos r??inos.

15 Saist?b? ar nodok?u uzr??ina proced?ru, kas tika uzs?kta pret *ALTI*, š?s nodok?u iest?des konstat?ja, ka *ALTI* un *FOTOMAG* ir uztic?jušas vienai un tai pašai personai to gr?matved?bu, to bankas kontu p?rvald?bu un to PVN deklar?ciju iesniegšanu, ka *FOTOMAG* veikt? lauksaimniec?bas tehnikas ieg?de tika finans?ta, izmantojot trešo sabiedr?bu, kuras biedri bija *FOTOMAG* un *ALTI* vad?t?ji, un ka kombaina p?rvald?šanu no Apvienot?s Karalistes bija organiz?jis *ALTI* vad?t?js un p?rst?vis, ar citas sabiedr?bas starpniec?bu. Šie secin?jumi lika min?taj?m nodok?u iest?d?m secin?t, ka pati *ALTI* ir organiz?jusi *FOTOMAG* lauksaimniec?bas tehnikas ieg?di, veicot ieg?di Kopienas iekšien?, lai nepamatoti piem?rotu PVN, un ka *ALTI* zin?ja, ka *FOTOMAG* par attiec?gajiem trim r??iniem nesamaks?s PVN. Š?s pašas nodok?u iest?des turkl?t uzskat?ja, ka, ?emot v?r?, ka darb?bas starp *FOTOMAG* un *ALTI* m?r?is bija apiet likumu Likuma par PVN 177. panta 3. punkta 2. apakšpunkta izpratn?, *ALTI* bija j?zina, ka *FOTOMAG* nemaks?s PVN š?s ties?bu normas izpratn?.

16 Š?dos apst?k?os Bulg?rijas nodok?u iest?des 2018. gada 23. febru?ra pazi?ojum? par nodok?a korekciju, kas adres?ts *ALTI* un ir kori??ts ar 2018. gada 6. marta laboto pazi?ojumu par nodokli, noteica š?s sabiedr?bas solid?ro atbild?bu, piem?rojot Likuma par PVN 177. panta 3.

punkta 2. apakšpunktu attiecībā uz FOTOMAG nesamaksāto PVN.

17 ALTI iesniedza direktoram administratīvu sūdzību, tostarp apgalvojot, ka Likuma par PVN 177. panta 3. punkta 2. apakšpunktā prasītais subjektīvais elements, proti, tas, ka ALTI esot bijis jēzina, ka FOTOMAG nemaksā PVN, nav izpildīts.

18 Tā kā direktors noraidīja administratīvo sūdzību, ALTI cēla prasību Administratīven sad – Plovdiv (Plovdivas administratīvā tiesa, Bulgārija). Ar 2019. gada 22. marta spriedumu šī tiesa noraidīja ALTI prasību par paziņojumu par nodokļa korekciju kā nepamatotu.

19 Administratīven sad – Plovdiv (Plovdivas administratīvā tiesa) uzskatīja, ka no tiesvedības laikā iegūtās informācijas izriet, ka ALTI bija jēzina, ka FOTOMAG neizpildīs savu pienākumu samaksāt PVN. Šajā ziņā šī tiesa it īpaši konstatēja, ka attiecības starp ALTI un FOTOMAG patiesībā pārsniedza parastās darbījumu attiecības, ka FOTOMAG nekad nav veikusi darbību saistībā ar lauksaimniecības tehnikas pārdošanu un tai nebija nekādas pieredzes šajā jomā, ka trešās sabiedrības izpilddirektors un akcionārs, kas bija aizdevuši FOTOMAG naudas līdzekļus lauksaimniecības tehnikas iegādei, bija, attiecīgi, ALTI un FOTOMAG vadītājs, kā arī viena un tā pati persona veica bankas pārskaitījumu starp ALTI, FOTOMAG un šo trešo sabiedrību, rēķinot par ALTI, FOTOMAG un sabiedrības, kura vienojās par lauksaimniecības tehnikas pārvadāšanu no Apvienotās Karalistes, grāmatvedību un iesniedza ALTI un FOTOMAG nodokļu deklarācijas. Minētā tiesa no tā secināja, ka attiecību starp ALTI un FOTOMAG mērķis ir apiet likumu un ka, piemērojot kopā Likuma par PVN 177. panta 3. punkta 2. apakšpunkta un Nodokļu un sociālā nodrošinājuma procesa kodeksa 16. panta 3. punkta noteikumus, ALTI bija jēmaks ne tikai pats nodoklis, bet arī nokavējuma procenti, kas ir jēmaks par to, ka nodokļa maksātājs šo nodokli nav samaksājis.

20 ALTI apstrīd Administratīven sad – Plovdiv (Plovdivas administratīvā tiesa) spriedumu Varhoven administratīven sad (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija).

21 Apelācijas sūdzībā ALTI it īpaši norāda, ka, lai gan saskaņā ar Bulgārijas tiesu judikatūru ar nodokli apliekamās piegādes saņēmēja atbildība varot iestāties, pamatojoties uz Likuma par PVN 177. panta 3. punkta 2. apakšpunktu, ja šīs saņēmējs ir īstenojis savas atskaitēšanas tiesības saistībā ar maksājamo nodokli, kuru piegādātājs nav samaksājis, šī atbildība neattiecoties uz nokavējuma procentiem, kas ir jēmaks tādēļ, ka nodokļa maksātājs šo nodokli nav samaksājis.

22 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar Likuma par PVN 177. panta 3. punkta 2. apakšpunktu ar nodokli apliekamās piegādes saņēmējam esot jāatbild par nodokli, kas ir jēmaks un ko nav samaksājis cita persona, ja tas ir izmantojis tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu, kuras tieši vai netieši ir saistītas ar maksājamo, bet nesamaksāto PVN, un šāda solidārā atbildība tiek īstenota, ja saņēmējs zināja vai tam bija jāzina, ka minētais nodoklis netiks samaksāts. Šī tiesību norma atbilstot Direktīvas 2006/112 205. pantam, kā tas tostarp izriet no 2006. gada 11. maija sprieduma *Federation of Technological Industries* u.c. (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Nosakot šīs solidārās atbildības apjomu, Bulgārijas likumdevējs tomēr neesot skaidri norādījis Likuma par PVN 177. pantā, ka piegādes saņēmējam ir jēmaks ne tikai nesamaksātais nodoklis, bet arī nokavējuma procenti, kas jēmaks, sēkot no šī nodokļa iekasējamās brēža. Iesniedzējtiesa norāda, ka šāds pienākums tomēr varētu izrietēt no Nodokļu un Sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa 16. panta 3. punkta, bet Bulgārijas Augstākā administratīvā tiesa šajā ziņā ir taisījusi pretrunīgus spriedumus. Šajā ziņā iesniedzējtiesa paskaidro, ka tā šaubās par to, vai Direktīvas 2006/112 205. pantam un samērīguma principam ir pretrunā tas, ka attiecīgajai solidāras atbildības sistēmā tiek iekāuti nokavējuma procenti, kas ir jēmaks tādēļ, ka nodokļa maksātājs nav samaksājis minēto nodokli, un līdz ar to – tās valsts tiesiskais

regulējums k? š? kodeksa 16. panta 3. punkts.

24 Šajos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [Direktīvas 2006/112] 205. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka reālistiskās personas, kas ir ar nodokli apliekamas piegādes saņēmēja, solidāri atbildē par tās piegādātāja nesamaksāto PVN līdztekus piegādātāja PVN par da pamtsummai ietver arī papildu pienākumu atlīdzināt zaudējumus, kuri radušies nokavējuma dēļ, likumisko procentu no par da pamtsummas apmēra, no par dnieka nokavējuma iestāšanās brīža līdz tādā lēmuma par nodokļu apmēra precizēšanu pieņemšanas brīdim, ar ko tiek konstatēta solidāri atbildēba, vai, attiecīgi, līdz saistību izpildei?

2) Vai [Direktīvas 2006/112] 205. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieauta tādā valsts tiesību norma k? [Nodokļu un apdrošināšanas procesa kodeksa] 16. panta 3. punkts, saskaņā ar kuru trešās personas atbildēba par nodokļa maksātāja nesamaksājtiem nodokļiem ietver nodokļus un procentus?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

25 Ar abiem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 205. pants, skatīts samērīguma principa gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru personai, kas ir atzēta par solidāri atbildēgu š? panta izpratnē, papildus PVN summai, kuru š? nodokļa maksātājs nav samaksājis, ir jāmaksā nokavējuma procenti, kas par šo summu ir jāmaksā nodokļa maksātājam.

26 Šaj? ziņā j?norāda, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 205. pantu šīs direktīvas 193.–200. un 202.–204. pant? paredzētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN samaksu ir solidāri atbildēga cita persona, kas nav nodokļa maksātāja.

27 Direktīvas 2006/112 193.–200. un 202.–204. pant? ir noteiktas personas, kurām ir jāmaksā PVN, atbilstoši šīs direktīvas XI sadaļas 1. nodaļas 1. iedaļas “Personas, kurām jāmaksā nodoklis Valsts kasei” priekšmetam. Lai gan minētās direktīvas 193. pant? k? pamatnoteikums ir paredzēts, ka PVN maksā nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, š? panta formulējums ir precizēts, ka citas personas var maksāt vai tām ir jāmaksā šis nodoklis šīs pašas direktīvas 194.–199.b un 202. pant? paredzētajos gadījumos.

28 No konteksta, ko veido Direktīvas 2006/112 193.–205. pants, izriet, ka šīs direktīvas 205. pants iekļaujas to tiesību normu kopumā, kuru mērķis ir noteikt PVN maksātāju dažādās situācijās. Tādējādi šo tiesību normu mērķis ir nodrošināt Valsts kasei efektīvu PVN iekasēšanu no personas, kas ir vispiemērotākā, ievērojot konkrēto situāciju, it īpaši, ja līgumslēdzēja puses neatrodas vien? un taj? paš? dalībvalst? vai ja ar PVN apliekamais darījums attiecas uz darījumiem, kuru pašais raksturs prasa identificēt citu personu, nevis to, kas minēta šīs direktīvas 193. pant?.

29 Līdz ar to Direktīvas 2006/112 205. pants principā ļauj dalībvalstīm, lai efektīvi iekasētu PVN, veikt pasākumus, saskaņā ar kuriem par minēt? nodokļa samaksu solidāri ir atbildēga persona, kas nav t?, kurai parasti ir jāmaksā minētais nodoklis saskaņā ar šīs direktīvas 193.–200. pantu un 202.–204. pantu.

30 Turklāt šo interpretāciju atbalsta 2011. gada 21. decembra spriedums *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 19. punkts un taj? minēt? judikatūra), kas attiecas

uz to, k? interpret?t Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kur? groz?jumi ir izdar?ti ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direkt?vu 2001/115/EK (OV 2002 L 15, 24. lpp.), 21. panta 3. punktu, kura noteikumi atbilda Direkt?vas 2006/112 205. pantam.

31 Tom?r, t? k? Direkt?vas 2006/112 205. pant? nav preciz?tas ne personas, kuras dal?bvalstis var noteikt k? solid?ras par?dnieces, ne situ?cijas, kur?s š?da noteikšana var notikt, dal?bvalstu zi?? ir noteikt nosac?jumus un k?rt?bu šaj? pant? paredz?t?s solid?r?s atbild?bas ?stenošanai.

32 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka dal?bvalst?m, ?stenojot š?s pilnvaras, ko t?m pieš?ir Savien?bas direkt?vas, ir j?iev?ro visp?r?jie ties?bu principi, kas ir da?a no Savien?bas ties?bu sist?mas un starp kuriem it ?paši ir tiesisk?s droš?bas un sam?r?guma principi (spriedums, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C?499/10, EU:C:2011:871, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 It ?paši attiec?b? uz sam?r?guma principu Tiesa jau ir atzinusi, ka atbilstoši šim principam dal?bvalst?m ir j?izmanto l?dzek?i, kas, ?aujot efekt?vi sasniegt valsts ties?b?s paredz?to m?r?i, vismaz?k apdraud attiec?gajos Savien?bas ties?bu aktos paredz?tos m?r?us un principus. T?d?j?di, kaut ar? par pamatotu tiek atz?ts, ka dal?bvalstu pie?emtie pas?kumi tiek virz?ti uz p?c iesp?jas efekt?v?ku Valsts kases ties?bu aizsarg?šanu, tom?r tie nevar p?rsniegt to, kas nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (spriedums, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C?499/10, EU:C:2011:871, 21. un 22. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

34 Š?dos apst?k?os dal?bvalstu ties?bas noteikt solid?ru par?dnieku, kas nav nodok?a maks?t?js, lai nodrošin?tu nodok?a efekt?vu iekas?šanu, ir j?pamato ar faktisk?m un/vai juridisk?m attiec?b?m, kuras past?v starp ab?m iesaist?taj?m person?m, ?emot v?r? tiesisk?s droš?bas un sam?r?guma principus. It ?paši dal?bvalst?m ir j?preciz? ?pašie apst?k?i, k?dos t?da persona k? ar nodokli apliekam? dar?juma sa??m?js ir j?uzskata par solid?ri atbild?gu par t?s l?gumpartnera maks?jam? nodok?a samaksu, ja t? to ir samaks?jusi, samaks?jot dar?juma cenu.

35 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka c??a pret kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu ir Savien?bas ties?bu aktos atz?ts un veicin?ts m?r?is attiec?b? uz kop?jo PVN sist?mu un ka ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma princips liek aizliegt piln?b? fikt?vus meh?nismus, kam nav nek?da sakara ar saimniecisko realit?ti un kas tiek veikti tikai ar m?r?i ieg?t nodok?u priekšroc?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 20. j?nijs, *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 46. punkts).

36 T?d?j?di Tiesa nosprieda, ka Direkt?vas 2006/112 205. pants ?auj dal?bvalstij atz?t personu par solid?ri atbild?gu par PVN samaksu, ja dar?juma, kas veikts t?s lab?, br?d? t? zin?ja vai tai bija j?zina, ka par šo dar?jumu vai agr?k veiktu vai v?l?k veiktu dar?jumu maks?jamais nodoklis joproj?m nav samaks?ts, k? ar? pamatoties uz šaj? zi?? past?vošajiem prezumpcij?m, ar nosac?jumu, ka š?das prezumpcijas nav formul?tas t?d? veid?, ka nodok?u maks?t?jam b?tu praktiski neiesp?jami vai p?rm?r?gi gr?ti t?s atsp?kot ar pier?d?jumiem par pret?jo un ka t?d?j?di tiktu izveidota atbild?bas bez vainas sist?ma, kas p?rsniedz to, kas ir vajadz?gs, lai nodrošin?tu Valsts kases ties?bas. Uz??m?jiem, kuri veic visus pas?kumus, ko no tiem sapr?t?gi var pras?t, lai p?rliecin?tos, ka to dar?jumi nav da?a no ?aunpr?t?gas vai kr?pnieciskas ??des, ir j?sp?j pa?auties uz šo dar?jumu likum?bu, nerisk?jot, ka tie b?s solid?ri atbild?gi par š? nodok?a samaksu, kas j?maks? citam nodok?a maks?t?jam (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.*, C?384/04, EU:C:2006:309, 32. un 33. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

37 Tiesa ir ar? nospriedusi – tas, ka persona, kas nav nodok?u maks?t?ja, ir r?kojusies labtic?gi, iev?rojot sapr?t?ga komersanta r?p?bu, ir veikusi visus tai iesp?jamos atbilstošos pas?kumus un t?s dal?ba ?aunpr?t?g? izmantošan? vai kr?pšan? ir izsl?gta, ir apst?k?i, kuri ir j??em v?r?, nosakot iesp?ju uzlikt šai personai pien?kumu solid?ri maks?t maks?jamo PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C?499/10, EU:C:2011:871, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 Šaj? gad?jum? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka Likuma par PVN 177. panta “Personas atbild?ba ?aunpr?t?gas izmantošanas gad?jum?” 2. punkt? ir paredz?ts, ka persona ir solid?ri atbild?ga par maks?jam? nodok?a samaksu, ja š? persona ir ?stenojusi savas atskait?šanas ties?bas, lai gan t? zin?ja vai tai bija j?zina, ka par?dniekam nebija nodoma maks?t nodokli, un uzraudz?bas iest?dei ir j?iesniedz pier?d?jumi par š?du apst?k?u esam?bu. No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu ar? izriet, ka š? likuma 177. panta 3. punkta 2. apakšpunkt? ir noteikts, ka, lai var?tu prezum?t, ka attiec?gajai personai bija j?zina, ka nodok?a maks?t?jam nav nodoma samaks?t maks?jamo nodokli, nepietiek ar to, ka šo nodokli faktiski nav samaks?jis neviens no iepriekš?jiem pieg?d?t?jiem, bet ar nodokli apliekamajam dar?jumam ir j?b?t fikt?vam, ar to j?tiek apietam likumam vai t? cenai ir b?tiski j?atš?iras no tirgus cenas.

39 Gan no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, gan no Bulg?rijas vald?bas rakstveida apsv?rumiem izriet, ka š?da prezumpcija ir atsp?kojama. Turkl?t no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem neizriet, ka b?tu praktiski neiesp?jami vai p?rm?r?gi gr?ti atsp?kot š?du prezumpciju. Tom?r iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai attiec?gajai personai šaj? zi?? ir ties?bas pier?d?t savu labtic?bu.

40 Š?dos apst?k?os ir j?uzskata, k? to nor?da iesniedz?jtiesa, ka t?da ties?bu norma k? Likuma par PVN 177. pants atbilst pras?b?m saist?b? ar Direkt?vas 2006/112 205. panta piem?rošanu, kas ir atg?din?tas š? sprieduma 36. un 37. punkt?.

41 Iesniedz?jtiesa tom?r nor?da, ka, lai gan Likuma par PVN 177. pant? nav at?auts šaj? pant? min?t?s personas atz?t par solid?ri atbild?g?m tikai par PVN samaksu, š?s personas saska?? ar Nodok?u un soci?l? nodrošin?juma iemaksu kodeksa 16. panta 3. punktu var tikt atz?tas par atbild?g?m ar? par nokav?juma procentu samaksu, kas j?maks? t?d??, ka nodok?u maks?t?js nav samaks?jis šo nodokli.

42 Šaj? zi?? j?nor?da, ka, lai gan saska?? ar Direkt?vas 2006/112 205. panta formul?jumu šaj? pant? paredz?t? solid?r? atbild?ba attiecas tikai uz PVN samaksu, šis formul?jums neizsl?dz, ka dal?bvalstis var uzlikt solid?rajam par?dniekam visus ar šo nodokli saist?tos elementus, k?, piem?ram, nokav?juma procentus, kas j?maks? t?d??, ka š? nodok?a maks?t?js nav samaks?jis min?to nodokli. Tom?r j?preciz?, ka dal?bvalstis solid?r?s atbild?bas sist?mu nevar paplašin?t t?d?j?di, ka t? ietver š?dus elementus, iz?emot, ja š?da paplašin?šana ir pamatota, ?emot v?r? Direkt?vas 2006/112 205. panta m?r?us, un, k? tas ir atg?din?ts š? sprieduma 32. punkt?, atbilst tiesisk?s droš?bas un sam?r?guma principiem.

43 Šaj? zi?? j?uzskata, ka, t? k? valsts ties?bu norma, saska?? ar kuru solid?ri atbild?gajam par?dniekam ir j?maks? nokav?juma procenti saist?b? ar galveno par?du, ?auj c?n?ties pret ?aunpr?t?gu izmantošanu PVN jom?, t? pal?dz sasniegt m?r?i nodrošin?t Valsts kasei efekt?vu PVN iekas?šanu, kas ir Direkt?vas 2006/112 205. panta m?r?is. Turkl?t, t? k? š?da noteikuma piem?rošanai ir nepieciešams, lai tiktu pier?d?ts, ka maks?jam? nodok?a maks?t?ja l?gumsl?dz?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka attiec?gais nodok?a maks?t?js nesamaks?s šo nodokli, un pats ?stenoja savas atskait?šanas ties?bas, š?da l?gumpartnera, kas tiek uzskat?ts par t?du, kurš savas br?vpr?t?g?s dal?bas PVN jom? d?? ir ap??mies no paša s?kuma uz?emties atbild?bu par š? nodok?a maks?t?ja prettiesisko nodomu nemaks?t šo nodokli, pien?kums atbild?t

par ar nodokļa samaksas nokavējumu saistītajam sekām, par kurām tas arī ir daļēji atbildīgs, šī iet vienlaikus samērīgs un atbilstošs tiesiskās drošības principam.

44 Šāda pieeja turklāt atbilst Direktīvas 2006/112/205. pants, kurā ir aprakstīts šis sprieduma 28. un 29. punkts, proti, kaut daļēji valsts nodrošināt Valsts kasei efektīvu PVN iekasšanu no konkrētajā situācijā vispiemērotākajam personām. Tāda āunprātīgā izmantošanas PVN jomā gadījumā, kurā ir paredzēts pamatlieta aplūkotajai valsts tiesiskajai regulai, Valsts kasei ir jābūt iespējai efektīvātes nolūkā atgūt maksājamo nodokli un visus ar to saistītos elementus no katra līgumpartnera, kas ir piedalījies šajā āunprātīgajā izmantošanā.

45 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112/205. pants, skatīts samērīguma principa gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru personai, kas ir atzīta par solidāri atbildīgu šā panta izpratnē, papildus PVN summai, kuru šis nodokļa maksātājs nav samaksājis, ir jāmaksā nokavējuma procenti, kas par šo summu ir jāmaksā nodokļa maksātājam, ja ir konstatēts, ka, ņemot vērā atskaitēšanas tiesības, šī persona zināja vai tai bija jāzina, ka minētais nodokļa maksātājs minēto nodokli nesamaksās.

Par tiesības izdevumiem

46 Attiecībā uz pamatlītas pusēm šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesības izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmā 205. pants, skatīts samērīguma principa gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru personai, kas ir atzīta par solidāri atbildīgu šā panta izpratnē, papildus pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summai, kuru šis nodokļa maksātājs nav samaksājis, ir jāmaksā nokavējuma procenti, kas par šo summu ir jāmaksā nodokļa maksātājam, ja ir konstatēts, ka, ņemot vērā atskaitēšanas tiesības, šī persona zināja vai tai bija jāzina, ka minētais nodokļa maksātājs minēto nodokli nesamaksās.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru.