Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2022 m. birželio 2 d.[1]

Byla C-1/21

MC
prieš
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(*Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tirnovo administracinis teismas, Bulgarija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – PVM – Direktyva 2006/112/EB – Nacionalinės nuostatos, numatančios solidariąją direktorių valdybos atsakomybę, kai ji nesąžiningai pasisavina bendrovės turtą ir ši bendrovė dėl to negali sumokėti savo mokesčių skolų (įskaitant PVM skolas) – Atsakomybė ir už bendrovės delspinigių skolą – Sąjungos teisės taikymo sritis – Proporcingumo principas“

I. Įžanga

1. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą vėl keliamas kitaip suformuluotas klausimas dėl kompetencijos. Ar bendrojoje mokesčių teisėje įtvirtinta solidarioji fizinio asmens (kuris pats nėra PVM mokėtojas) atsakomybė už kito asmens mokesčių skolas ir delspinigius laikoma Sąjungos teisės įgyvendinimu, kuriam PVM direktyvoje ar kituose Sąjungos teisės aktuose galėtų būti numatytos atitinkamos nuostatos? Ar asmens, kuris prisidėjo prie to, kad kitas asmuo laiku negalėjo įvykdyti savo prievolės sumokėti mokestį, solidarioji atsakomybė yra vien nacionalinė ir procesinė norma, skirta mokestinių pajamų surinkimui užtikrinti, ir Sąjungos teisė jos nereglamentuoja?

2. Tai šiek tiek primena situaciją, dėl kurios buvo priimtas daug diskusijų sukėlęs[2] Sprendimas *Åkerberg Fransson*[3], kuriame PVM mokėtojo nuteisimas baudžiamajame procese už sukčiavimą PVM srityje buvo vertinamas kaip Sąjungos teisės įgyvendinimas. Tačiau klausimas, kurį reikia išspręsti šioje byloje, yra platesnis.

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] Žr., pavyzdžiui, *Bundesverfassungsgericht* argumentus 2013 m. balandžio 24 d. Sprendime *Antiterrordatei* (1 BVR 1215/07, *BVerfGE* 133, 277, ECLI:DE:*BVerfG*:2013:rs20130424.1bvr121507, 91 punktas). Aiški kritika pateikiama ir Widmann, W. *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, p. 5 (p. 6 ir 7).

[3] 2013 m. vasario 26 d. sprendimas (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. Iš tiesų šiuo atveju kalbama ne apie PVM mokėtojo atsakomybę, o apie PVM *neapmokestinamojo* asmens atsakomybę. Jis taip pat nesukčiavo PVM srityje, tačiau kaip valdybos narys, regis, nepagrįstai pasididino atlyginimą šioje bendrovėje ir taip pasisavino jos turtą. Dėl to bendrovė paskui neturėjo galimybės laiku sumokėti visų savo skolų (įskaitant PVM ir PVM delspinigių skolas).

4. Ar bendra solidarioji organo atsakomybė už bendrovei kenkiančius veiksmus (tam tikrą nelojalumą) nuo šiol patenka į PVM direktyvos, taigi, ir į Sąjungos teisės taikymo, sritį vien dėl to, kad dėl tokių veiksmų bendrovė negalėjo laiku arba visiškai sumokėti savo PVM skolų ir su jomis susijusių delspinigių? Kitaip tariant: kokia yra Sąjungos teisės taikymo srities riba, jei ryšys su PVM surinkimu yra tik netiesioginis?

II. Teisiniai pagrindai

A. Sąjungos teisė

5. Sąjungos teisės pagrindas yra Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[4] (toliau – PVM direktyva), 1995 m. liepos 26 d. Briuselyje pasirašyta Konvencija dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos, parengta vadovaujantis Europos Sąjungos sutarties K.3 straipsniu[5] (toliau – PIF konvencija), ir SESV 325 straipsnis.

1. Pirminė teisė

6. Pagal SESV 325 straipsnio 1 dalį „Sąjunga ir valstybės narės Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiam sukčiavimui ir kitoms neteisėtoms veikoms priešinasi taikydamos pagal šį straipsnį nustatytinas priemones, kurių paskirtis yra atgrasinti ir užtikrinti veiksmingą apsaugą valstybėse narėse ir Sąjungos institucijose, įstaigose ir organuose“.

7. Pagal SESV 325 straipsnio 2 dalį „[v]alstybės narės prieš Sąjungos finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą imasi tų pačių priemonių, kurių jos imasi prieš savo pačių finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą“.

2. PIF konvencija

8. PIF konvencijos 1 straipsnio („Bendrosios nuostatos“) 1 dalyje nustatyta:

„Šioje Konvencijoje [Sąjungos] finansiniams interesams kenkiantis sukčiavimas – tai

<…>

b) bet koks tyčinis veikimas ar neveikimas, susijęs su:

– suklastotų, neteisingų ar neišsamių pareiškimų ar dokumentų naudojimu ar pateikimu, kurio padariniai yra neteisėtas Europos Bendrijų bendrojo biudžeto arba Europos Bendrijų valdomų ar jų vardu valdomų biudžetų išteklių mažinimas,

4 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva, OL L 347, 2006, p. 1; ginčijamais metais (2014) galiojusios redakcijos.

5 OL C 316, 1995, p. 48 ir paskesni.

– tuos pačius padarinius sukeliančiu informacijos neatskleidimu pažeidžiant konkretų įsipareigojimą,

– tuos pačius padarinius sukeliančiu netinkamu teisėtai gautos išmokos naudojimu.“

9. Šios konvencijos 2 straipsnio („Bausmės“) 1 dalyje numatyta:

„Kiekviena valstybė narė imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad už 1 straipsnyje nurodytą veiką ir dalyvavimą 1 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikoje, jos kurstymą ar kėsinimąsi ją padaryti būtų baudžiama veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasančiomis baudžiamosiomis sankcijomis, įskaitant bent stambaus sukčiavimo atvejais laisvės atėmimą apimančias bausmes, dėl kurių gali būti taikoma ekstradicija, suprantant, kad stambiu sukčiavimu yra laikomas toks sukčiavimas, kuris yra susijęs su tam tikra mažiausia suma, kurią turi nustatyti kiekviena valstybė narė. Ši mažiausia suma negali būti nustatyta didesnė kaip 50 000 [eurų].“

10. Šios konvencijos 9 straipsnyje („Vidaus nuostatos“) nustatyta:

„Jokia šios Konvencijos nuostata nekliudo valstybėms narėms priimti vidaus teisės nuostatų, griežtesnių už iš šios Konvencijos kylančius įsipareigojimus.“

3. PVM direktyva

11. PVM direktyvos 205 straipsnyje įtvirtinta tokia nuostata:

„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.“

12. Minėtuose XI antraštinės dalies (1 skyrius) straipsniuose reglamentuojama „apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų“ mokėjimo prievolė ir apmokestinimo tvarka. Bendrovių valdybos nariai arba netinkamo atlyginimo skyrimo atvejis juose nepaminėti.

13. PVM direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

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

B. Bulgarijos teisė

14. *Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks* (Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodeksas, toliau – DOPK) nustatyta:

15. DOPK 14 straipsnis yra susijęs su skolininku:

„Skolininkai yra fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie:

1) turi prievolę mokėti mokesčius ar privalomas socialinio draudimo įmokas; <…>“

16. DOPK 19 straipsnio 2 dalis reglamentuoja valdymo organo atsakomybę už bendrovės turto sumažėjimą ir yra suformuluota taip:

„Vadovas arba valdymo organo narys, kuris nesąžiningai sumoka išmokas pinigais arba natūra iš juridinio asmens, kuris yra skolininkas pagal 14 straipsnio 1 arba 2 punktą, turto, kai šios išmokos yra paslėptas pelno arba dividendų išmokėjimas, arba perduoda skolininko turtą neatlygintinai ar už kainą, kuri yra gerokai mažesnė už rinkos kainą, ir dėl to sumažėja skolininko turtas, todėl jis nesumoka mokesčių arba privalomojo socialinio draudimo įmokų, laikomas atsakingu už skolas, atitinkančias sumokėtos išmokos arba sumažėjusio turto dydį.“

17. DOPK 20 straipsnyje, susijusiame su reikalavimo vykdymo eilės tvarka, numatyta:

„19 straipsnyje nustatytais atvejais užtikrinimo priemonės ir priverstinis vykdymas pirmiausia taikomi skolininko, už kurio mokestinę arba socialinio draudimo prievolę atsakoma, turtui.“

18. DOPK 21 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos nuostatos dėl papildomo atsakomybės pobūdžio, palyginti su pagrindine prievole, ir ji suformuluota taip:

„Trečiųjų asmenų atsakomybė pasibaigia, kai skola, dėl kurios ji buvo nustatyta *res judicata* galią įgijusiu aktu, išnyksta. Tokiu atveju sumokėtos sumos grąžinamos 16 skyriaus 1 skirsnyje nustatyta tvarka.“

19. *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 3 straipsnio 1 dalyje apibrėžtas apmokestinamasis asmuo:

„Apmokestinamasis asmuo yra kiekvienas asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslus ir rezultatus.“

20. PVM įstatymo 89 straipsnio 1 dalyje numatytas laikas, iki kurio turi būti sumokėta mokesčio skola:

„Kai už tam tikrą laikotarpį priskaičiuojamas mokėtinas mokestis, registruotasis asmuo privalo per šio mokestinio laikotarpio pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos pateikimo terminą šį mokestį sumokėti į valstybės biudžetą, t. y. pervesti į kompetentingos *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalinės pajamų agentūros teritorinė direkcija) sąskaitą.“

21. *Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania* (Delspinigių, skaičiuojamų nuo mokesčių, rinkliavų ir kitų panašių viešosios teisės normomis grindžiamų reikalavimų, įstatymas) 1 straipsnio 1 dalyje numatyta pareiga mokėti delspinigius:

„Per savanoriško sumokėjimo terminus nesumokėti, neapskaičiuoti arba apskaičiuoti, tačiau laiku nesumokėti mokesčiai, rinkliavos, išskaitomos pelno dalys, įmokos, mokėtinos į biudžetą ir pagal kitus panašius viešosios teisės normomis grindžiamus mokestinius reikalavimus, išieškomi su pagal teisės aktus nustatytais delspinigiais.“

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, DOPK 19 straipsnio 2 dalies, siejamos su Delspinigių, skaičiuojamų nuo mokesčių, rinkliavų ir kitų panašių viešosios teisės normomis grindžiamų reikalavimų, įstatymo 1 straipsniu, aiškinimas Bulgarijos jurisprudencijoje yra nevienodas. Kartais nesąžiningo organo atsakomybė taip pat turi apimti delspinigius, o kartais – tik pagrindinę skolą.

III. Pagrindinė byla

23. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme nagrinėjamos bylos objektas yra MC (toliau – pareiškėjas) ieškinys, kuriuo ginčijamas akto dėl atsakomybės teisėtumas. Administraciniu sprendimu pareiškėjui buvo pateikti reikalavimai už 2014 m. gruodžio mėn. mokestinį laikotarpį dėl jo asmeninės atsakomybės už kito subjekto skolas. Ši atsakomybė akivaizdžiai yra susijusi su dar nesumokėtomis kito apmokestinamojo subjekto, t. y. bendrovės „ZZ“ AD (toliau – bendrovė), kurios valdybos narys atitinkamu laikotarpiu buvo pareiškėjas, PVM skolomis (ir delspinigiais).

24. Siekiant išieškoti bendrovės nesumokėtas sumas, jos atžvilgiu buvo pradėta priverstinio vykdymo procedūra. Skolininkei buvo kelis kartus išsiųsti raginimai sumokėti savo noru, tačiau ji to nepadarė. Todėl vykdančioji institucija bendrovės skolas valstybei, kurios taip pat apima pirma nurodytus laiku nesumokėto PVM delspinigius, kvalifikavo kaip sunkiai išieškomas.

25. Reikalavimai pareiškėjui grindžiami aplinkybe, kad jis kelis kartus pasididino atlyginimą, tačiau negalėjo pateikti galiojančio tokio padidinimo įrodymo. Būdas, kaip buvo mokamas padidintas atlyginimas, neatitinka teisės aktų reikalavimų. Sumos buvo pervestos bendrovei dirbančiam advokatui, o šis jas pervedė į pareiškėjo sutuoktinės sąskaitą, kuria gali disponuoti ir pareiškėjas.

26. Pareiškėjas nesutinka su reikalavimu. Pagrindinis pareiškėjo argumentas yra tai, kad nėra priežastinio ryšio tarp atlyginimo, kurį jis gavo kaip apmokestinamojo asmens valdymo organo narys, ir lėšų, kurios reikalingos viešosios teisės normomis grindžiamiems reikalavimams įvykdyti. Mokesčių administratorius iš esmės teigia, jog pareiškėjas kaip apmokestinamojo (ir prievolę mokėti PVM turinčio) asmens valdymo organo narys veikė nesąžiningai, nes per atitinkamą mokestinį laikotarpį gavo tokio dydžio atlyginimą, kurio tinkamo nustatymo įrodymų nebuvo pateikta.

27. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą teismas remiasi tuo, kad pareiškėjas, pasitelkdamas trečiąjį asmenį, nurodė sumą iš bendrovės turto pervesti su juo susijusiam fiziniam asmeniui arba bent jau žinojo apie tai, todėl elgėsi nesąžiningai, kaip tai suprantama pagal nacionalinės teisės

aktus. Dėl to, kad bendrovės turtas sumažėjo šios sumos dydžiu, buvo nesumokėti už 2014 m. gruodžio mėn. priskaičiuoti PVM delspinigiai. Atsižvelgdama į prejudicinį klausimą manau, kad dėl šios priežasties taip pat nebuvo sumokėtos PVM skolos.

28. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymi, kad atsakomybė už nesumokėtus mokesčius pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį yra solidari, ji, nors atsiranda po apmokestinamojo asmens atsakomybės atsiradimo, egzistuoja tol, kol išnyksta mokesčių skola. Be to, ši atsakomybė nėra niekaip susijusi su paties apmokestinamojo asmens (t. y. bendrovės) sukčiavimu arba piktnaudžiavimu jam vykdant savarankišką ekonominę veiklą.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

29. Ieškinį, susijusį su administraciniu sprendimu dėl atsakomybės, nagrinėjęs *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tirnovo administracinis teismas, Bulgarija) 2020 m. lapkričio 18 d. nutartimi pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Konvencijos dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos, parengtos vadovaujantis Europos Sąjungos sutarties K.3 straipsniu, 9 straipsnį, aiškinamą kartu su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal jį suderintoje pridėtinės vertės mokesčio srityje nedraudžiama tokia nacionalinė teisinė priemonė, kaip numatyta DOPK 19 straipsnio 2 dalyje, kurią taikant atsiranda neapmokestinamojo fizinio asmens, kuris neturi prievolės sumokėti PVM, tačiau kurio nesąžiningi veiksmai nulėmė tai, kad apmokestinamasis juridinis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, jo nesumokėjo, vėlesnė solidarioji atsakomybė?

2. Ar, aiškinant šias nuostatas ir taikant proporcingumo principą, DOPK 19 straipsnio 2 dalyje nustatytą nacionalinę tvarką taip pat leidžiama taikyti delspinigiams už apmokestinamojo asmens laiku nesumokėtą PVM?

3. Ar DOPK 19 straipsnio 2 dalyje nustatyta nacionalinė tvarka pažeidžia proporcingumo principą tokiu atveju, kai pavėluotas PVM sumokėjimas, dėl kurio už PVM skolą buvo apskaičiuoti delspinigiai, sietinas ne su neapmokestinamojo fizinio asmens veiksmais, o su kito asmens veiksmais arba objektyviomis aplinkybėmis?“

30. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė pareiškėjas, Bulgarija, Ispanijos Karalystė ir Europos Komisija. Teisingumo Teismas pagal Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalį atsisakė surengti teismo posėdį.

V. Teisinis vertinimas

31. Visais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimais siekiama išsiaiškinti, ar pagal Sąjungos teisę draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta solidarioji fizinio asmens (neapmokestinamasis asmuo) atsakomybė, jei dėl šio asmens, kaip juridinio asmens organo, veiksmų šis juridinis asmuo negalėjo laiku arba visiškai sumokėti savo mokesčių skolų, įskaitant PVM skolas. Šiais klausimais daroma prielaida, kad tokia neapmokestinamojo asmens atsakomybė patenka į Sąjungos teisės taikymo sritį.

A. Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos

32. Bulgarija savo pastabose tuo abejoja. Nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas Sąjungos teisę gali aiškinti tik nepažeisdamas jam priskirtos jurisdikcijos [6]. Taigi, kai teisinė situacija nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį, Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos priimti dėl jos sprendimo [7].

33. Teisingumo Teismas gali atsakyti į prejudicinius klausimus tik tuo atveju, jei pareiškėjui pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį nustatyta su atsakomybe susijusi prievolė, kuri yra pagrindinės bylos dalykas, pagrįsta Sąjungos teisės įgyvendinimu.

34. Šiuo atveju Sąjungos teisė PVM direktyvos perkėlimo forma nėra įgyvendinama. Nacionalinėje teisėje numatyta bendroji papildoma atsakomybė, kai bendrovės organas iš jos pasisavina turtą ir dėl to bendrovė nebegali laiku sumokėti savo mokesčių skolų. Tai nepriklauso nei nuo mokesčio, už kurį atsakoma, rūšies, nei nuo to, ar atsakingas asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu, taigi nepriklauso ir nuo PVM direktyvos.

35. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, Sąjungos teisė įgyvendinama ir tada, kai taikant nacionalinę teisę siekiama nubausti už šios direktyvos nuostatų pažeidimą, taigi kartu siekiama įgyvendinti Konvencijoje valstybėms narėms nustatytą pareigą veiksmingai bausti už veiksmus, kuriais keliama grėsmė Sąjungos finansiniams interesams [8].

36. Taigi reikia išsiaiškinti, ar pareiškėjo atsakomybe pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį siekiama įgyvendinti tokią pareigą pagal Sąjungos teisę. Ji gali būti kildinama iš SESV 325 straipsnio (žr. 1 punktą), PIF konvencijos (žr. 2 punktą) ir PVM direktyvos 205 straipsnio (žr. 3 punktą) arba 273 straipsnio (žr. 4 punktą).

1. SESV 325 straipsnis

37. Pagal SESV 325 straipsnį valstybės narės su neteisėta veikla, kuri kelia grėsmę Sąjungos finansiniams interesams, privalo kovoti atgrasančiomis bei veiksmingomis priemonėmis. Visų pirma kovodamos su sukčiavimu, kuris kelia grėsmę Sąjungos finansiniams interesams, jos privalo imtis tų pačių priemonių, kurių imasi kovodamos su sukčiavimu, keliančiu grėsmę jų pačių interesams [9]. Valstybės narės turi užtikrinti veiksmingą Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą. Tam šios valstybės narės turi išieškoti sumas, kurios sudaro nuosavus išteklius, dėl sukčiavimo nepatekusius į Sąjungos biudžetą [10].

6 2019 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *A. K. ir kt. (Aukščiausiojo Teismo drausmės bylų kolegijos nepriklausomumas)* (C-585/18, C-624/18 ir C-625/18, EU:C:2019:982, 77 punktas), 2016 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Ullens de Schooten* (C-268/15, EU:C:2016:874, 40 punktas).

7 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 22 punktas), taip pat 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *Currà ir kt.* (C-466/11, EU:C:2012:465, 26 punktas).

8 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 28 punktas).

9 2022 m. kovo 8 d. Sprendimas *Komisija / Jungtinė Karalystė (Kova su sukčiavimu nuvertinant prekes)* (C-213/19, EU:C:2022:167, 208 ir paskesni punktai), 2021 m. spalio 14 d. Sprendimas *Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației* (C-360/20, EU:C:2021:856, 36 punktas), 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktas).

10 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimas *M.A.S. ir M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 32 punktas); šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 7 d. Sprendimą *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, 21 punktas).

38. Muitų teisės srityje Teisingumo Teismas [11] išplėtė SESV 325 straipsnio taikymo sritį ir nustatė valstybių narių pareigą „imtis reikiamų priemonių, kad užtikrintų veiksmingą visų muitų surinkimą“. Tačiau šis sprendimas buvo susijęs su tuo, kad, nepaisant žinomos sukčiavimo muitų srityje schemos, nebuvo taikomos veiksmingos muitų kontrolės priemonės. O šiuo atveju sukčiavimo PVM srityje modelio nėra. Taip pat negalima teigti, kad šiuo atveju nebuvo taikomos veiksmingos PVM kontrolės priemonės. Be to, DOPK 19 straipsnio 2 dalis nelaikoma PVM kontrolės priemone.

39. Atsakomybė pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį taip pat nėra priemonė, skirta kovoti su bet kokiais kitais neteisėtais veiksmais, keliančiais grėsmę Sąjungos finansiniams interesams. Veikiau tai yra atsakomybė už nepagrįstą bendrovės turto sumažinimą, kai ši bendrovė dėl to paskui nebegali visiškai sumokėti tam tikrų (mokesčių) skolų. Pati bendrovė šiuo atveju neveikia neteisėtai, o paprasčiausiai nebegali sumokėti mokesčių.

40. Organas kaip fizinis asmuo elgiasi nesąžiningai (kažin ar jau vien dėl to galima kalbėti apie neteisėtus veiksmus) ir tai daro taip pat „tik“ bendrovės finansinių interesų atžvilgiu, nes netinkamą atlyginimą jis pasiskyrė iš bendrovės turto. Bet kuriuo atveju tuo metu Sąjungos finansinių interesų atžvilgiu jis neveikia neteisėtai. Tokie veiksmai tik netiesiogiai ir esant tam tikroms aplinkybėms (bendrovė vėliau nebegali sumokėti savo mokesčių) turi įtakos mokestinėms pajamoms (taigi netiesiogiai taip pat PVM pajamoms), o dėl to paskui atsiranda atsakomybės pasekmės. Tokia atsakomybė PVM pajamų praradimo riziką gali mažinti nebent netiesiogiai.

41. Tuo ši situacija skiriasi nuo tos, dėl kurios buvo priimtas Sprendimas *Åkerberg Fransson* [12]. Tame sprendime Teisingumo Teismo nustatyta teisinė pasekmė, pagal kurią mokestinėmis sankcijomis ir baudžiamuoju persekiojimu už mokesčių vengimą dėl pateiktos neteisingos informacijos PVM srityje įgyvendinamas SESV 325 straipsnis [13], buvo susijusi su tiesiogine kova su sukčiavimu PVM srityje. Tačiau šiuo atveju yra baudžiama ne už sukčiavimą PVM srityje, o už nesąžiningą elgesį bendrovės atžvilgiu (galbūt už tam tikrą nelojalumą). O su SESV 325 straipsnyje nustatyta valstybių narių pareiga neturi nieko bendra nesąžiningo bendrovės organo atsakomybė pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį.

2. PIF konvencija

42. PIF konvencija netaikytina dėl panašių priežasčių. Iš tiesų ji taip pat skirta veiksmingai kovai su sukčiavimu. Šios konvencijos 1 straipsnyje aiškiai minimas suklastotų, neteisingų ar neišsamių pareiškimų ar dokumentų naudojimas ar pateikimas, kurio padariniai yra neteisėtas Sąjungos biudžeto arba Sąjungos ar jos vardu valdomų biudžetų išteklių mažinimas. Taigi PIF konvencijos 1 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą sąvoką „finansiniams interesams kenkiantis sukčiavimas“ reikia aiškinti taip, kad ji apima sąmoningą suklastotų ar neteisingų pareiškimų, pateiktų įgyvendinus projektą, kuriam skirtas finansavimas, naudojimą [14].

[11] 2022 m. kovo 8 d. Sprendimas *Komisija / Jungtinė Karalystė (Kova su sukčiavimu nuvertinant prekes)* (C-213/19, EU:C:2022:167, 211 punktas).

[12] 2013 m. vasario 26 d. sprendimas (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27 punktas), patvirtintas 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimu *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 39 ir paskesni punktai) ir 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimu *M.A.S. ir M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 32 ir paskesni punktai).

[14] 2021 m. spalio 14 d. Sprendimas *Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației* (C-360/20, EU:C:2021:856, 29 punktas).

43. Šiuo atveju taip nėra. Kaip jau minėta, pareiškėjas nepateikė tokių pareiškimų ir taip neteisėtai nesumažino Sąjungos biudžeto išteklių. Tai, kad jis, kaip bendrovės organas, pasiskyrė netinkamą darbo užmokestį ir taip pakenkė bendrovės finansiniams interesams arba jos turtui, nėra PIF konvencijos objektas.

3. PVM direktyvos 205 straipsnis

44. Vis dėlto iš pirmo žvilgsnio DOPK 19 straipsnio 2 dalyje numatyta atsakomybė galėtų būti grindžiama PVM direktyvos 205 straipsniu. Jame numatyta, kad tam tikromis aplinkybėmis (t. y. paminėtomis 193–200 bei 202, 203 ir 204 straipsniuose) valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM.

45. Šia nuostata siekiama užtikrinti, kad į valstybės biudžetą 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 [15].

46. Šiuo atveju tokios situacijos nėra. Tai taip pat pagrįstai pabrėžia Komisija ir Ispanija.

47. PVM direktyvos 204 straipsnyje reglamentuojamas (išorinio) fiskalinio agento paskyrimas, jeigu apmokestinamasis asmuo nėra įsisteigęs prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vietos valstybėje narėje, kurioje vykdė sandorius. Tačiau pareiškėjas nėra paskirtas fiskalinis agentas. PVM direktyvos 203 straipsnis apima mokesčio skolą, atsirandančią sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodžius PVM. Šiuo atveju nei pareiškėjas, nei bendrovė nepateikė tokios sąskaitos faktūros. PVM direktyvos 202 straipsnis apima prekes, laikomas muitinės sandėliuose arba siunčiamas tarp jų. Šiuo atveju taip nėra.

48. Vis dėlto 193–200 straipsniai apima tam tikrus sandorius (prekių tiekimą ir kitas paslaugas), dėl kurių atsiranda apmokestinamojo asmens arba tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų mokesčio skola. Vykdant tokį sandorį asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, taip pat gali būti paskirtas kitas asmuo nei mokesčių mokėtojo atstovas. Tačiau nepagrįsto darbo užmokesčio skyrimas nėra apmokestinamasis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, dėl kurio asmeniui atsiranda mokesčio skola. Nesant tokios mokesčio skolos, asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, nėra. Tokiu atveju jokiam kitam asmeniui negalima taikyti atsakomybės kaip asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį.

49. Taigi PVM direktyvos 205 straipsnyje, kuris yra susijęs su šios direktyvos 193–204 straipsniuose aprašytomis situacijomis, nustatytos sąlygos netenkinamos. DOPK 19 straipsnio 2 dalyje numatyta atsakomybė nėra grindžiama PVM direktyvos 205 straipsniu.

4. PVM direktyvos 273 straipsnis

50. Taigi dar lieka PVM direktyvos 273 straipsnis. Jame numatyta, kad valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į tai, kad sandoriams šalies

[15] Šiuo klausimu žr. 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimą ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, 28 punktas).

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.

51. Taigi, viena vertus, lemiamą reikšmę turi tai, ar DOPK 19 straipsnio 2 dalyje nustatyta bendrovės organo atsakomybe užtikrinamas „tinkamas PVM rinkimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 273 straipsnį, kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui (žr. b punktą), ir, kita vertus, ar kitos prievolės, kurios minimos PVM direktyvos 273 straipsnyje, gali būti taikomos ir neapmokestinamajam asmeniui, kuris pagal PVM direktyvą dar neturėjo vykdyti jokių prievolių (žr. a punktą).

a) Kitos neapmokestinamojo asmens prievolės?

52. Kaip matyti iš pačios PVM direktyvos 273 straipsnio formuluotės, galimas prievolių išplėtimas yra susijęs su apmokestinamųjų asmenų, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvą, prievolėmis. Iš tiesų išlyga dėl „vienodo apmokestinamųjų asmenų traktavimo“ turi prasmę tik tuo atveju, jei papildomos prievolės yra susijusios su (kitu) apmokestinamuoju asmeniu. Papildomos neapmokestinamojo asmens, kuris nedalyvauja vykdant sandorį, prievolės *per se* negali būti laikomos nevienodu vidaus sandorių ir sandorių Bendrijos viduje traktavimu.

53. Taigi pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybėms narėms neleidžiama numatyti papildomų prievolių bet kokiems asmenims (darbuotojai, šeimos nariai, kaimynai ir kt.), kurie yra kaip nors netiesiogiai susiję su trečiojo asmens PVM skola, ir taip išplėsti PVM direktyvos taikymo sritį įtraukiant ir juos.

54. Be to, manau, kad formuluotė „papildomos prievolės“ (arba taip pat „kitos prievolės“ kitose kalbinėse versijose) reiškia, kad turi būti jau esamos prievolės, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, kurias dėl tam tikrų priežasčių dar galima pridėti vadovaujantis PVM direktyvos 273 straipsniu. Todėl, mano nuomone, nustatyti naujas dar nenaudotas prievoles asmenims, kuriems iki tol nebuvo taikoma PVM direktyva, remiantis tokia formuluote negalima.

55. Tokia išvada atitinka PVM direktyvos bendrą sistemą ir tikslą. Nes šia direktyva reglamentuojama (materialinė) PVM teisė, t. y. PVM skolos atsiradimas PVM apmokestinamajam asmeniui. Todėl būtina esminio momento (PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis) sąlyga yra *apmokestinamojo asmens* vykdomas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. Be to, PVM direktyvos 9 straipsnyje apibrėžiama, kas yra apmokestinamasis asmuo. Tai yra tik savarankiškai ekonominę veiklą vykdantys asmenys. Paprastai samdomi bendrovės organai tokie nėra [16].

56. Be to, minėtas 273 straipsnis yra XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 7 skyriuje („Įvairios nuostatos“). 272 straipsnis leidžia tam tikrus apmokestinamuosius asmenis atleisti nuo tam tikrų 2–6 skyriuose numatytų prievolių, o 273 straipsnyje nustatomos papildomos (kitos) prievolės. Sisteminiu požiūriu tai gali reikšti tik apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievoles, numatytas XI antraštinėje dalyje.

[16] Žr. jurisprudenciją net ir dėl nesamdomų stebėtojų tarybos narių: 2019 m. birželio 13 d. Sprendimas *IO (PVM – Stebėtojų tarybos nario veikla)* (C-420/18, EU:C:2019:490).

57. Jei PVM direktyvos taikymo sritis iš esmės[17] neapima asmenų, kurie nėra PVM apmokestinamieji asmenys, pagal PVM direktyvos 273 straipsnį vargu ar gali būti leidžiama numatyti specialias (papildomas arba kitas) prievoles asmenims, kuriems iki tol PVM direktyva nebuvo taikoma, vien dėl to, kad tai irgi padeda užtikrinti PVM pajamų surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui. Taigi Teisingumo Teismo nagrinėtuose su PVM direktyvos 273 straipsniu susijusiuose prašymuose priimti prejudicinį sprendimą visada buvo kalbama apie atvejus, kai apmokestinamajam asmeniui buvo nustatytos papildomos prievolės ar sankcijos[18].

58. Išplėsti prievoles remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu galima nebent tokiems asmenims, kuriems, nors ir nėra apmokestinamieji asmenys, vis dėlto jiems jau yra taikoma PVM direktyva. Pavyzdys yra neapmokestinamieji juridiniai asmenys, kurie yra registruoti kaip PVM mokėtojai ir kurie dėl to taip pat gali tapti asmenimis, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM (žr. PVM direktyvos 197 straipsnio 1 dalies b punktą).

59. Tai taip pat paaiškina PVM direktyvos 273 straipsnio antrą pastraipą. Iš tiesų šio straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė „negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be tų, kurios nustatytos [XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“] 3 skyriuje [„Sąskaita faktūra“]“. Jame nurodytos prievolės taip pat galioja tik apmokestinamiesiems asmenimis ir tam tikriems neapmokestinamiesiems asmenims, kuriems ši direktyva jau taikoma.

60. Visų pirma taip yra atsižvelgiant į PVM direktyvos 205 straipsnį. Kadangi jis aiškiai susijęs tik su tam tikromis apibrėžtomis situacijomis, pagrįsti jo taikymą kitiems atvejams, remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu, yra sunku. Taigi, žinoma, lygiagreti kliento atsakomybė įmonės paslaugų teikėjos PVM skolos atžvilgiu taip pat padėtų užtikrinti mokestinių pajamų surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui. Tas pats pasakytina apie kiekvieno vagies atsakomybę, dėl kurio įvykdytos vagystės atsitinka taip, kad apvogtasis asmuo negali sumokėti savo PVM skolų. Vis dėlto pagal PVM direktyvos 273 straipsnio formuluotę tokių neapmokestinamųjų asmenų atsakomybė negalima.

b) Ar atsakomybė būtina, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui mokesčių srityje?

61. Taip pat jau dabar kyla klausimas, ar DOPK 19 straipsnio 2 dalyje numatyta atsakomybė apskritai yra tinkama siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą *ir* užkirsti kelią sukčiavimui.

62. Juk tai yra bendroji (šiuo atveju net neapmokestinamojo asmens) atsakomybė kito asmens atžvilgiu. Taigi suma, kurią yra skolingas pareiškėjas, nėra pridėtinės vertės mokestis. Šią prievolę ir toliau turi įvykdyti apmokestinamasis asmuo. Tai matyti iš DOPK 21 straipsnio 3 dalies. Pagal ją, kai tik mokesčio skola išnyksta ir jau sumokėtos sumos grąžinamos atsakingam asmeniui, atsakomybės nebelieka. Taigi dėl to, kad atsakingas asmuo atlieka mokėjimą, mokesčio skola net neišnyksta.

[17] Išimtys taikomos, pvz., neapmokestinamiems juridiniams asmenims, nes jie galbūt vykdo ir įsigijimus Bendrijos viduje (žr. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punktą ir 20 straipsnio 2 dalį) arba gali tapti asmenimis, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM (žr. PVM direktyvos 197 straipsnio 1 dalies b punktą).

[18] Žr. 2021 m. spalio 21 d. Nutartį *EuroChem Agro Hungary* (C-583/20, nepaskelbta Rink., 25 punktas), 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimą *Grupa Warzywna* (C-935/19, EU:C:2021:287, 24 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), 2017 m. spalio 26 d. Sprendimą *BB construct* (C-534/16, EU:C:2017:820, 22 punktas, susijęs su naujų apmokestinamųjų asmenų pateikiamu užstatu), 2017 m. spalio 19 d. Sprendimą *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 55 punktas), 2016 m. spalio 5 d. Sprendimą *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740, 42 punktas) ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 54 punktas, kuriame kalbama apie ūkio subjektus, ir 61 punktas, kuriame kalbama apie apmokestinamuosius asmenis).

63. Vis dėlto, jei pareiškėjas neturi mokėti PVM, iš DOPK 19 straipsnio 2 dalies kylanti atsakomybė taip pat negali užtikrinti tinkamo PVM surinkimo. Tai, ką siekiama nubausti arba kam siekiama užkirsti kelią šia atsakomybe, yra nesąžiningas bendrovės turto sumažinimas, dėl kurio bendrovė negali įvykdyti savo prievolių (šiuo atveju – mokestinių). Taigi, atsakomybė pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį nei trukdo tinkamai surinkti PVM, nei padeda tai padaryti. Iš tiesų ir toliau iš PVM apmokestinamojo asmens turi būti renkamas lygiai tokio paties dydžio PVM.

64. Be to, ši neapmokestinamojo asmens atsakomybė taip pat neužkerta kelio apmokestinamojo asmens sukčiavimui. Atsakomybė siejama tik su mokesčių nesumokėjimu dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neturi turto. Tačiau vien tinkamai deklaruoto mokesčio nesumokėjimas nereiškia sukčiavimo[19]. Šiuo klausimu PVM direktyvos 273 straipsnyje numatytos sąlygos taip pat netenkinamos.

B. Tarpinė išvada

65. Taigi, kaip pabrėžė Bulgarija, DOPK 19 straipsnio 2 dalimi Sąjungos teisė neįgyvendinama. Taip baudžiama ne už PVM direktyvos nuostatų pažeidimą, bet už lojalumo įsipareigojimų bendrovei nevykdymą. Šis pažeidimas turi nebent netiesioginį poveikį trečiojo asmens PVM mokėjimui.

66. Vis dėlto, kaip jau pažymėjau kitu atveju, bet kokio netiesioginio ryšio su PVM teise nepakanka Sąjungos teisės taikymui pagrįsti[20]. Šis požiūris atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su Chartijos taikymo srities nustatymu[21]. Chartijos taikymo sąlyga taip pat yra ta, kad tarp Sąjungos teisės akto ir ginčijamos nacionalinės priemonės turi būti sąsaja, kuri yra platesnė nei nagrinėjamų sričių panašumas arba vienos srities netiesioginis poveikis kitai.

67. Taigi Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į šioje byloje pateiktus klausimus. Bendrovės organo (šiuo atveju – neapmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą) solidarioji atsakomybė už bendrovei kenkiančius veiksmus (šiuo atveju – nepagrįstai didelio atlyginimo pasiskyrimas), kurie lemia tai, kad bendrovė nesumoka mokėtinų mokesčių skolų, nėra PVM direktyvos objektas ir nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį. Tas pats pasakytina ir tuo atveju, kai nesumokėtų ar pavėluotai sumokėtų bendrovės mokesčių skolų dalį sudaro PVM skolos arba delspinigiai dėl pavėluotai sumokėtų PVM skolų.

C. Subsidiariai: ar pagal Sąjungos teisę negalima solidari atsakomybė už PVM skolas, įskaitant delspinigius?

68. Jei Teisingumo Teismas, priešingai, nuspręstų, kad turi jurisdikciją atsakyti į pateiktus klausimus, nes pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį atsakomybę jis laiko PVM direktyvos įgyvendinimu, į tris prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudicinius klausimus galima atsakyti taip: Sąjungos teisėje reikalavimo dėl tokios su atsakomybe susijusios prievolės nėra, tačiau ji taip pat nėra draudžiama.

[19] 2018 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 39 ir 40 punktai); taip pat žr. išsamią mano 2022 m. gegužės 5 d. išvadą byloje HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, 35 ir paskesni punktai).

[20] Žr. mano išvadą sujungtose bylose *IN ir JM* (C-469/18 ir C-470/18, EU:C:2019:597, 65 punktas). Taip pat žr. 2019 m. spalio 24 d. Sprendimą Belgijos valstybė (C-469/18 ir C-470/18, EU:C:2019:895, 18 punktas).

[21] 2016 m. spalio 6 d. Sprendimas *Paoletti ir kt.* (C-218/15, EU:C:2016:748, 14 punktas), 2014 m. liepos 10 d. Sprendimas *Julián Hernández ir kt.* (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34 punktas) ir 2014 m. kovo 6 d. Sprendimas *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 24 punktas).

69. Teisingumo Teismo nuomone, kalbant apie atsakomybę pagal PVM direktyvos 205 straipsnį, aišku tai, kad atsakomybė apima ne tik trečiojo asmens mokesčių skolą, bet ir delspinigius [22]. Nors pagal PVM direktyvos 205 straipsnio formuluotę solidarioji atsakomybė yra susijusi tik su PVM sumokėjimu, pagal šią nuostatą valstybėms narėms nedraudžiama nustatyti solidariąją atsakomybę turinčiam asmeniui prievolės sumokėti visų su šiuo mokesčiu susijusių išlaidų. Ji taip pat apima delspinigius, kurių skola asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, atsiranda nesumokėjus šio mokesčio [23].

70. Tai, mano nuomone, kaip, be kita ko, teigia Komisija ir Ispanija, galioja ir šiuo atveju, jei papildoma atsakomybė gali būti grindžiama PVM direktyvos 273 straipsniu. Jei dėl bendrovės organo veiksmų (nepagrįsto atlyginimo pasiskyrimas) atsitiko taip, kad bendrovė negalėjo laiku sumokėti savo PVM skolos, su atsakomybe už šiuos nesumokėtus mokesčius susijusi prievolė ir su tuo susijęs trečiojo asmens praturtėjimas (palūkanų nauda) padeda siekti teisėto tikslo (apsaugoti bendrovės turtą taikant atsakomybę už visus mokėtinus mokesčius ir su tuo susijusią dėl vėlavimo patiriamą žalą).

71. Ši atsakomybė taip pat neprieštarauja kitoms proporcingumo principo [24] sąlygoms. Ji yra tinkama šiam tikslui pasiekti ir būtina. Kitos tinkamos švelnesnės priemonės nėra. Jeigu ji taikoma už tai atsakingam asmeniui, kuris sumažindamas bendrovės turtą pats praturtėjo, ir tai lėmė mokesčio ir delspinigių skolos nesumokėjimą, tokia atsakomybė taip pat yra ir tinkama priemonė.

VI. Išvada

72. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tirnovo administracinis teismas, Bulgarija):

Bendrovės organo (šiuo atveju – neapmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą) solidarioji atsakomybė už bendrovei kenkiančius veiksmus (šiuo atveju – nepagrįstai didelio atlyginimo pasiskyrimas), kurie lemia tai, kad bendrovė nesumoka mokėtinų mokesčių skolų, nėra PVM direktyvos objektas ir nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį. Todėl Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į pateiktus klausimus.

[22] 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, 40 ir paskesni punktai).

[23] 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, 42 punktas); mano siūlytu siauresniu PVM direktyvos 205 straipsnio aiškinimu (žr. mano išvadą byloje ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, 31 ir paskesni punktai) Teisingumo Teismas nesivadovavo.

[24] Pavyzdžiai: 2010 m. spalio 26 d. Sprendimas *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 57 punktas) ir 2009 m. sausio 27 d. Sprendimas *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 52 punktas).