Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 2. jūnijā [1]

Lieta C-1/21

MC

pret

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno–osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(*Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovas Administratīvā tiesa, Bulgārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – Valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēta sabiedrības valdes solidāra atbildība, ja tā negodprātīgi atņēmusi sabiedrībai mantu, un tāpēc tā nav varējusi samaksāt nodokļus (tostarp arī PVN) – Atbildība arī par sabiedrības procentu parādu – Savienības tiesību aktu piemērošanas joma – Samērīguma princips

I. Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu vēlreiz jaunā formā aktualizē jau labi zināmu kompetences jautājumu. Vai vispārējās nodokļu tiesībās paredzēta fiziskas personas (kas pati nav PVN maksātāja) solidāra atbildība par citas personas nodokļu parādiem un procentiem ir Savienības tiesību īstenošana, attiecībā uz ko PVN direktīvā vai citos Savienības tiesību aktos varētu būt noteiktas prasības? Vai arī tādas personas solidāra atbildība, kura cēloniski ir veicinājusi to, ka cita persona nav varējusi savlaicīgi izpildīt savu nodokļu maksāšanas pienākumu, ir tikai valsts procesuāls regulējums nodokļu ieņēmumu nodrošināšanai, ko Savienības tiesības neietekmē?

2. Tas zināmā mērā atgādina situāciju daudz apspriestajā [2] spriedumā lietā *Åkerberg Fransson* [3], kurā PVN maksātāja krimināls sods saistībā ar krāpšanu PVN jomā tika vērtēts kā Savienības tiesību aktu īstenošana. Tomēr šeit izskatāmais jautājums ir plašāks.

[1] Oriģinālvaloda – vācu.

[2] Skat., piemēram, *BVerfG* (Federālā Konstitucionālā tiesa, Vācija) apsvērumus spriedumā, 2013. gada 24. aprīlis, *Antiterrordatei* (1 BVR 1215/07, *BVerfGE* 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, 91. punkts). Skaidri izteikta kritika ir atrodama arī Widmann, W., *Geltung der EU–Grundrechte–Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, Umsatzsteuer–Rundschau 2014, 5. lpp. (6. un 7. lpp.).

[3] Spriedums, 2013. gada 26. februāris (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. Proti, šajā gadījumā runa ir nevis par PVN maksātāja atbildību, bet par personas, kas *nav* PVN maksātāja, atbildību. Tā arī nav izvairījusies no PVN maksāšanas, bet gan kā valdes locekle acīmredzot nepamatoti ir palielinājusi savu algu sabiedrībā un tādējādi atņēmusi tai mantu. Tā rezultātā sabiedrība līdz šim nav varējusi pilnā apmērā vai savlaicīgi samaksāt savus parādus (tostarp PVN parādus un procentus par PVN parādiem).

4. Vai vadības struktūras vispārēja solidāra atbildība par sabiedrībai kaitīgu rīcību (sava veida uzticības ļaunprātīga izmantošana) tādēļ tagad jau ietilpst PVN direktīvas un līdz ar to arī Savienības tiesību piemērošanas jomā, jo šīs rīcības rezultātā sabiedrība tostarp nav spējusi savlaicīgi vai pilnā apmērā samaksāt savus PVN parādus un procentus par tiem? Citiem vārdiem – cik tālu sniedzas Savienības tiesību piemērošanas joma, ja pastāv tikai netieša saikne ar PVN iekasēšanu?

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

5. Savienības tiesisko regulējumu veido Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [4] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), Konvencija, kas izstrādāta uz Līguma par Eiropas Savienību K.3. panta pamata par Eiropas Kopienu finanšu interešu aizsardzību un kas parakstīta Briselē 1995. gada 26. jūlijā [5] (turpmāk tekstā – "*PIF* konvencija"), un LESD 325. pants.

1. Primārās tiesības

6. Atbilstoši LESD 325. panta 1. punktam "Savienība un dalībvalstis apkaro krāpšanu un citādu nelikumīgu rīcību, kas apdraud Savienības finanšu intereses, saskaņā ar šo pantu veicot pasākumus, kuriem jāattur no šādas rīcības, kā arī jānodrošina efektīva aizsardzība dalībvalstīs, kā arī Savienības iestādēs un struktūrās".

7. Saskaņā ar LESD 325. panta 2. punktu "lai novērstu krāpšanu, kas apdraud Savienības finanšu intereses, dalībvalstis veic tādus pašus pasākumus, kādus tās veic, lai novērstu krāpšanu, kas apdraud viņu pašu finanšu intereses".

2. PIF *konvencija*

8. *PIF* konvencijas 1. panta ("Vispārējie noteikumi") 1. punktā ir noteikts:

"Šajā konvencijā krāpšana, kas ietekmē [Savienības] finansiālās intereses:

[..]

b) attiecībā uz ieņēmumiem, ir jebkāda darbība vai bezdarbība ar iepriekšēju nodomu, kura ir saistīta ar:

[4] Padomes 2006. gada 28. novembra direktīva (OV 2006, L 347, 1. lpp.) redakcijā, kas bija spēkā gadā, par kuru ir strīds (2014. gads).

[5] OV 1995, C 316, 48. un nākamās lpp.

– viltotu, kļūdainu vai nepilnīgu pārskatu vai dokumentu lietošanu vai uzrādīšanu, kuru rezultāts ir [Savienības] vispārīgā budžeta vai [Savienības] pārvaldīto vai [tās] interesēs pārvaldīto budžetu līdzekļu nelikumīga samazināšana,

– informācijas noklusēšana, pārkāpjot konkrētas saistības, ar tādu pašu rezultātu,

– likumīgi iegūta labuma nepareiza izlietošana ar tādu pašu rezultātu."

9. Šīs konvencijas 2. panta ("Sodi") 1. punktā ir noteikts:

"Katra dalībvalsts veic nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu, ka 1. pantā norādītā darbība un līdzdalība 1. panta 1. punktā minētajā darbībā, kūdīšana uz to vai tās mēģinājums ir sodāma ar iedarbīgiem, ar nodarījumu samērīgiem un no tālākiem noziegumiem atturošiem krimināls odiem, ieskaitot, vismaz liela apjoma krāpšanas gadījumā, sodus ar brīvības atņemšanu, kas var būt par cēloni noziedznieku izdošanai, ar liela apjoma krāpšanu saprotot krāpšanu, kas ir saistīta ar katrā dalībvalstī nosakāmo minimālo apmēru. Šo minimālo apmēru nevar noteikt lielāku par 50 000 [EUR]."

10. Šīs konvencijas 9. pantā ("Iekšējie noteikumi") ir paredzēts:

"Nekādi šīs konvencijas noteikumi nekavē dalībvalstis pieņemt savas valsts tiesību normas, kas pārsniedz no šīs konvencijas izrietošās saistības."

3. PVN direktīva

11. PVN direktīvas 205. pantā ir ietverta šāda tiesību norma:

"Šīs direktīvas 193. līdz 200. pantā un 202., 203. un 204. pantā minētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN nomaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, nevis par PVN nomaksu atbildīgā persona."

12. Iepriekš minētajos XI sadaļas (1. nodaļa) pantos ir reglamentēts "nodokļa maksātāju un dažu personu, kas nav nodokļa maksātājas" maksāšanas pienākums vai atbildība. Sabiedrību valdes locekļi vai neatbilstošas algas piešķiršanas gadījums tur nav minēts.

13. PVN direktīvas 273. pantā ir paredzēts:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā."

B. Bulgārijas tiesības

14. *Danachno–osiguritelen protsesualen kodeks* (Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodekss, turpmāk tekstā – "*DOPK*") ir noteikts šādi.

15. *DOPK* 14. pants attiecas uz parādniekiem:

"Parādnieki ir fiziskas personas un juridiskas personas, kurām:

1. ir pienākums maksāt nodokļus vai likumiskās sociālās apdrošināšanas iemaksas; [..]."

16. *DOPK* 19. panta 2. punkts, kurā ir reglamentēta vadības struktūras atbildība par sabiedrības mantas samazināšanu, ir formulēts šādi:

"Vadītājs vai vadības struktūras loceklis, kurš no juridiskas personas, kas ir parādniece 14. panta 1. vai 2. punkta izpratnē, mantas negodīgi sniedz izpildījumu natūrā vai naudā, kas ir slēpta peļņas sadale jeb dividendes, vai nodod parādnieka mantu bez atlīdzības vai par cenām, kas ir ievērojami zemākas par tirgus cenām, kā rezultātā notiek parādnieka mantas samazinājums un tādēļ nav samaksāti nodokļi vai sociālās apdrošināšanas iemaksas, ir atbildīgs par šiem parādiem līdz pat sniegtā izpildījuma vai mantas samazinājuma apmēram."

17. *DOPK* 20. pantā, kas attiecas uz izpildes kārtību, ir paredzēts:

"19. pantā paredzētajos gadījumos izpildes nodrošināšanu un piedziņas pasākumus vispirms vērš pret tā parādnieka mantu, par kura nodokļu vai sociālās apdrošināšanas iemaksu parādu viņš ir atbildīgs."

18. *DOPK* 21. panta 3. punktā ir ietvertas norādes par pakārtotās atbildības papildu raksturu attiecībā pret parāda pamatsummu, un tas ir formulēts šādi:

"Trešās personas atbildība zūd, ja parāds, kas attiecībā uz to konstatēts ar spēkā stājušos tiesību aktu, tiek dzēsts. Šādā gadījumā samaksātās summas atmaksā 16. nodaļas 1. iedaļā paredzētajā kārtībā."

19. *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli) 3. panta 1. punktā nodokļa maksātājs ir definēts šādi:

"Nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas veic patstāvīgu saimniecisku darbību – neatkarīgi no šīs darbības nolūkiem un rezultāta."

20. Likuma par pievienotās vērtības nodokli 89. panta 1. punktā ir reglamentēts termiņš, kurā jāsamaksā nodokļa parāds:

"Ja rezultātā par šo laikposmu ir jāmaksā nodoklis, reģistrētajai personai ir pienākums termiņā, kas noteikts PVN deklarācijas iesniegšanai par šo taksācijas periodu, samaksāt nodokli valsts budžeta ieņēmumos, proti, attiecīgās *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūras teritoriālā direkcija) kontā."

21. *Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania* (Likums par procentu aprēķināšanu par nodokļiem, nodevām un citiem līdzīgiem publisko tiesību prasījumiem) 1. panta 1. punktā ir paredzēts pienākums aprēķināt procentus:

"Nodokļus, nodevas, peļņas atskaitījumus, iemaksas budžetā un citus līdzīgus publisko tiesību prasījumus, kas nav samaksāti vai nav ieturēti, vai ir ieturēti, bet nav laikus samaksāti brīvprātīgās samaksas termiņā, iekasē kopā ar likumiskajiem procentiem."

22. Saskaņā ar iesniedzējtiesas norādīto *DOPK* 19. panta 2. punkta, skatot to kopsakarā ar Likuma par procentu aprēķināšanu par nodokļiem, nodevām un citiem līdzīgiem publisko tiesību prasījumiem 1. pantu, interpretācija Bulgārijas judikatūrā nav vienveidīga. Dažkārt negodīga vadības struktūras atbildība attiecas arī uz procentiem un citkārt – tikai uz pamatsummas prasījumu.

III. Pamatlieta

23. Tiesvedības priekšmets valsts tiesā, kas iesniedz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir MC (turpmāk tekstā – "prasītājs") celtā prasība, kurā viņš apstrīd lēmuma par atbildības noteikšanu tiesiskumu. Šajā lēmumā pret prasītāju tika izvirzīti prasījumi par 2014. gada decembra taksācijas periodu, pamatojoties uz viņa personisko atbildību par trešo personu parādiem. Šķiet, ka šī pakārtotā atbildība ir balstīta uz cita nodokļa maksātāja, proti, sabiedrības *ZZ AD* (turpmāk tekstā – "sabiedrība"), kuras valdes sastāvā attiecīgajā laikā bija prasītājs, vēl nesamaksātajiem PVN parādiem (pieskaitot procentus).

24. Attiecībā uz sabiedrības parāda piedziņu pret to tika sākta piespiedu izpildes procedūra. Sabiedrībai vairākkārt tika nosūtīti pieprasījumi veikt brīvprātīgu samaksu, taču tie netika izpildīti. Tādēļ izpildes iestāde sabiedrības parādus valstij, kas ietver arī iepriekš minētos procentus par PVN nesamaksāšanu paredzētajā termiņā, kvalificēja par grūti piedzenamiem.

25. Vēršanās pret prasītāju balstīta uz apstākli, ka viņš vairākkārt palielinājis savu atalgojumu, nespējot iesniegt derīgu pamatojumu par šiem palielinājumiem. Veids, kādā tika izmaksāts paaugstinātais atalgojums, arī neatbilda likumiskajām prasībām. Summas tika pārskaitītas advokātam, kurš sniedza pakalpojumus šai sabiedrībai, kurš savukārt tās pārskaitīja uz prasītāja laulātās kontu, kam varēja piekļūt arī prasītājs.

26. Prasītājs apstrīd prasījumu. Viņa galvenais arguments ir tāds, ka nepastāv cēloniska saikne starp atalgojumu, ko viņš saņēmis kā nodokļa maksātāja vadības struktūra, un to, ka trūkst naudas līdzekļu, lai segtu publisko tiesību prasījumus. Nodokļu administrācija būtībā norāda, ka prasītājs kā nodokļu (arī PVN) maksātāja vadības struktūra ir negodīgs, jo attiecīgajā taksācijas periodā viņš ir saņēmis atalgojumu tādā apmērā, par kuru nav pierādīts, ka tas ticis noteikts pienācīgi.

27. Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu vajadzībām iesniedzējtiesa uzskata, ka prasītājs ir uzdevis ar trešās personas starpniecību pārskaitīt kādu summu no sabiedrības mantas ar viņu saistītai fiziskai personai vai vismaz zinājis par to, un tādējādi rīkojies negodīgi valsts tiesību aktu izpratnē. Tā kā sabiedrības manta bija samazinājusies šīs summas apmērā, procenti par PVN, kuri bija uzkrājušies 2014. gada decembrī, netika samaksāti. Ņemot vērā prejudiciālo jautājumu, es pieņemu, ka šā iemesla dēļ netika samaksāti arī PVN parādi.

28. Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar *DOPK* 19. panta 2. punktu atbildība par nesamaksātiem nodokļiem ir solidāra atbildība, kas, lai gan rodas pēc nodokļa maksātāja atbildības iestāšanās, turpina pastāvēt līdz pat nodokļa parāda dzēšanai. Šajā ziņā šī atbildība nekādi nav saistīta ar nodokļa maksātāja (t.i., sabiedrības) krāpnieciskām vai ļaunprātīgām darbībām saistībā ar tās neatkarīgo saimniecisko darbību.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

29. *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovas Administratīvā tiesa, Bulgārija), kas izskata prasību par lēmumu par atbildības noteikšanu, ar 2020. gada 18. novembra lēmumu Tiesai iesniedza šādus prejudiciālus jautājumus:

1) Vai Konvencijas, kas izstrādāta, pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienību K3. pantu, par Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzību, 9. pants kopsakarā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 273. pantu ir jāinterpretē tādējādi, ka tas saskaņotajā PVN jomā pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā *DOPK* 19. panta 2. punktā paredzētais, kura piemērošanas rezultātā *a posteriori* iestājas tādas fiziskas personas solidāra atbildība, kas gan nav nodokļa maksātāja un nav parādā PVN, taču kuras negodīgas rīcības dēļ juridiska persona, kas ir nodokļa maksātāja un nodokļa parādniece, nav samaksājusi attiecīgo PVN?

2) Vai šo tiesību normu interpretācijai un samērīguma principa piemērošanai nav pretrunā *DOPK* 19. panta 2. punktā paredzētais valsts tiesiskais regulējums, tajā skaitā attiecībā uz procentiem par PVN, kuru nodokļa maksātājs nav samaksājis laikus?

3) Vai situācijā, kad iemesls PVN samaksas kavējumam, kura rezultātā par PVN parādu aprēķināti procenti, ir nevis minētās fiziskas personas, kas nav nodokļa maksātāja, rīcība, bet citas personas rīcība vai objektīvu apstākļu iestāšanās, *DOPK* 19. panta 2. punktā paredzētais valsts tiesiskais regulējums ir pretrunā samērīguma principam?

30. Tiesvedībā Tiesā prasītājs, Bulgārija, Spānijas Karaliste un Eiropas Komisija ir iesniegusi rakstiskus apsvērumus. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

V. Tiesiskais vērtējums

31. Visi iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir vērsti uz to, lai noskaidrotu, vai Savienības tiesībām ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar kuru fiziskai personai (personai, kas nav nodokļu maksātāja) ir noteikta solidāra atbildība, ja tās kā juridiskas personas vadības struktūras rīcības rezultātā šī juridiskā persona nav spējusi savlaicīgi vai pilnā apmērā samaksāt savus nodokļu parādus, tostarp PVN parādus. Šajos jautājumos tiek pieņemts, ka šāda personas, kas nav nodokļu maksātāja, atbildība ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā.

A. Par Tiesas kompetenci

32. Bulgārija savos apsvērumos šajā sakarā pauž šaubas. Prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā atbilstoši LESD 267. pantam Tiesa var Savienības tiesības interpretēt vienīgi to kompetenču robežās, kādas ir piešķirtas Eiropas Savienībai[6]. Tādējādi, ja tiesiskā situācija neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, Tiesas kompetencē nav to izskatīt[7].

[6] Spriedumi, 2019. gada 19. novembris, A. K. u.c. (Augstākās tiesas Disciplinārlietu palātas neatkarība) (C-585/18, C-624/18 un C-625/18, EU:C:2019:982, 77. punkts); 2016. gada 15. novembris, *Ullens de Schooten* (C-268/15, EU:C:2016:874, 40. punkts).

[7] Spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 22. punkts), kā arī rīkojums, 2012. gada 12. jūlijs, *Currà* u.c. (C-466/11, EU:C:2012:465, 26. punkts).

33. Tādējādi Tiesai ir kompetence atbildēt uz prejudiciālajiem jautājumiem tikai tad, ja prasītājam saskaņā ar *DOPK* 19. panta 2. punktu noteiktā pakārtotā atbildība, kas ir pamatlietas priekšmets, izrietētu no Savienības tiesību īstenošanas.

34. Šajā gadījumā nav īstenotas Savienības tiesības, transponējot PVN direktīvu. Valsts tiesību aktos ir paredzēta vispārēja pakārtota atbildība, ja sabiedrības vadības struktūra atņem tai mantu tā, ka sabiedrība vairs nespēj laikus samaksāt savus nodokļu parādus. Tas nav atkarīgs ne no nodokļa veida, par kuru ir iestājusies atbildība, ne no tā, vai atbildīgā persona ir nodokļu maksātāja, un tādējādi nav atkarīgs no PVN direktīvas.

35. Tomēr, kā Tiesa jau ir nospriedusi, Savienības tiesības tiek īstenotas arī tad, ja valsts tiesību aktu piemērošana ir vērsta uz to, lai sodītu par šīs direktīvas normu pārkāpumu, un to mērķis tātad ir īstenot līgumā dalībvalstīm noteikto pienākumu efektīvi sodīt par rīcību, kas apdraud Savienības finanšu intereses [8].

36. Tādēļ jāpārbauda, vai prasītāja atbildība saskaņā ar *DOPK* 19. panta 2. punktu ir paredzēta, lai izpildītu šādu Savienības tiesībās noteiktu pienākumu. Tas var izrietēt no LESD 325. panta (par to 1. punktā), no *PIF* konvencijas (par to 2. punktā), no PVN direktīvas 205. panta (par to 3. punktā) vai 273. panta (par to 4. punktā).

1. LESD 325. pants

37. Saskaņā ar LESD 325. pantu dalībvalstīm ir jāveic atturoši un efektīvi pasākumi, lai apkarotu nelikumīgu rīcību, kas apdraud Savienības finanšu intereses. Tām it īpaši ir pienākums veikt tādus pašus pasākumus krāpšanas, kas apdraud Savienības finanšu intereses, apkarošanai, kādus tās veic, lai apkarotu krāpšanu, kas apdraud viņu pašu finanšu intereses [9]. Dalībvalstīm jānodrošina Savienības pašu resursu efektīva iekasēšana. Šādi minēto dalībvalstu pienākums ir atgūt pašu resursus, kuri krāpšanas dēļ nav tikuši ieskaitīti Savienības budžetā [10].

38. Muitas tiesību jomā Tiesa [11] ir paplašinājusi LESD 325. panta piemērošanas jomu, attiecinot to uz dalībvalstu pienākumu "veikt nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu muitas nodokļu efektīvu un pilnīgu piedziņu". Tomēr šis nolēmums attiecās uz efektīvas muitas kontroles neveikšanu, lai gan bija zināma krāpšanas shēma muitas jomā. Taču šajā gadījumā nepastāv PVN krāpšanas shēma. Nav arī acīmredzams, ka šajā gadījumā nebūtu veikta efektīva PVN kontrole. Tāpat *DOPK* 19. panta 2. punkts nav uzskatāms par PVN kontroli.

39. Atbildība saskaņā ar *DOPK* 19. panta 2. punktu nav arī pasākums, kas paredzēts, lai apkarotu citādu nelikumīgu rīcību, kas apdraud Savienības finanšu intereses. Drīzāk runa ir par atbildību par sabiedrības mantas nepamatotu samazināšanu, kā rezultātā tā vairs nespēj pilnā apmērā samaksāt noteiktus parādus (nodokļu parādus). Šajā ziņā sabiedrība pati nerīkojas nelikumīgi, bet tā vienkārši vairs nav spējīga samaksāt nodokļus.

8 Spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 28. punkts).

9 Spriedumi, 2022. gada 8. marts, Komisija/Apvienotā Karaliste (Krāpšanas, kas saistīta ar pārāk zemas vērtības noteikšanu, novēršana) (C-213/19, EU:C:2022:167, 208. un nākamie punkti); 2021. gada 14. oktobris, *Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei* (C-360/20, EU:C:2021:856, 36. punkts); 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. punkts).

10 Spriedums, 2017. gada 5. decembris, *M.A.S.* un *M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 32. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 7. aprīlis, *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, 21. punkts).

11 Spriedums, 2022. gada 8. marts, Komisija/Apvienotā Karaliste (Krāpšanas, kas saistīta ar pārāk zemas vērtības noteikšanu, novēršana) (C-213/19, EU:C:2022:167, 211. punkts).

40. Vadības struktūra kā fiziska persona rīkojas negodprātīgi (vai tādējādi jau var runāt par nelikumīgu rīcību, ir diezgan apšaubāmi) un arī "tikai" attiecībā uz sabiedrības finanšu interesēm, jo tā ir piešķīrusi sev neatbilstošu atalgojumu uz sabiedrības mantas rēķina. Katrā ziņā tā šajā brīdī nerīkojas nelikumīgi attiecībā uz Savienības finanšu interesēm. Tikai netieši šāda rīcība, iestājoties turpmākiem apstākļiem, – sabiedrība vēlāk vairs nespēj samaksāt savus nodokļus – var ietekmēt nodokļu ieņēmumus (un līdz ar to netieši arī PVN ieņēmumus), kā sekas pēc tam ir atbildība. Šāda atbildība labākajā gadījumā netieši var novērst PVN ieņēmumu zaudējumu risku.

41. Tas atšķir šo situāciju no tās, kas bija sprieduma lietā *Åkerberg Fransson* [12] pamatā. Tajā Tiesas pieņemtās tiesiskās sekas, saskaņā ar kurām nodokļa uzrēķins un kriminālvajāšana par krāpšanu nodokļu jomā nepatiesi sniegtās informācijas PVN jomā dēļ ir LESD 325. panta īstenošana [13], attiecās uz tiešu cīņu pret krāpšanu PVN jomā. Tomēr šajā gadījumā tiek sodīta nevis krāpšana PVN jomā, bet gan negodīga rīcība, kas rada kaitējumu sabiedrībai (iespējams, sava veida uzticības ļaunprātīga izmantošana). Turpretim sabiedrības negodprātīgas vadības struktūras pakārtotajai atbildībai saskaņā ar *DOPK* 19. panta 2. punktu nav nekāda sakara ar LESD 325. pantā paredzēto dalībvalstu pienākumu.

2. PIF *konvencija*

42. *PIF* konvencija nav piemērojama līdzīgu iemeslu dēļ. Tas tādēļ, ka arī tā ir saistīta ar krāpniecisku darbību efektīvu apkarošanu. Tādējādi šīs konvencijas 1. pantā ir skaidri minēta viltotu, kļūdainu vai nepilnīgu pārskatu vai dokumentu lietošana vai uzrādīšana, kuru rezultāts ir Savienības vispārīgā budžeta vai Savienības pārvaldīto vai tās interesēs pārvaldīto budžetu līdzekļu nelikumīga samazināšana. Līdz ar to *PIF* konvencijas 1. panta 1. punktā minētais jēdziens "krāpšana, kas ietekmē [Savienības] finanšu intereses", noteikti jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir ietverta apzināta tādu viltotu vai nepareizu paziņojumu lietošana, kuri iesniegti pēc projekta, kas saņem finansējumu, īstenošanas [14].

43. Šajā gadījumā tas tā nav. Kā jau minēts iepriekš, prasītājs nav iesniedzis šādus paziņojumus un tādējādi nav nelikumīgi samazinājis Savienības budžeta līdzekļus. Tas, ka viņš kā sabiedrības vadības struktūra ir piešķīris sev neatbilstošu algu un tādējādi ir radījis kaitējumu sabiedrības finanšu interesēm vai tās mantai, nav *PIF* konvencijas priekšmets.

3. PVN direktīvas 205. pants

44. Pirmšķietami *DOPK* 19. panta 2. punktā paredzētā pakārtotā atbildība varētu tomēr izrietēt no PVN direktīvas 205. panta. Proti, tajā ir noteikts, ka konkrētos gadījumos (proti, 193. līdz 200. pantā, 202., 203. un 204. pantā minētajos gadījumos) dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN nomaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, nevis par PVN nomaksu atbildīgā persona.

[12] Spriedums, 2013. gada 26. februāris (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] Spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. punkts), ko apstiprina spriedumi, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 39. un nākamie punkti), un 2017. gada 5. decembris, *M.A.S.* un *M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 32. un nākamie punkti).

[14] Spriedums, 2021. gada 14. oktobris, *Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei* (C-360/20, EU:C:2021:856, 29. punkts).

45. Šīs tiesību normas mērķis ir nodrošināt Valsts kasei efektīvu PVN iekasēšanu no personas, kas ir vispiemērotākā, ievērojot konkrēto situāciju, it īpaši, ja līgumslēdzējas puses neatrodas vienā un tajā pašā dalībvalstī vai ja ar PVN apliekamais darījums attiecas uz darījumiem, kuru īpašais raksturs prasa identificēt citu personu, nevis to, kas minēta šīs direktīvas 193. pantā [15].

46. Šis nav tāds gadījums. To pamatoti uzsver arī Komisija un Spānija.

47. PVN direktīvas 204. pants attiecas uz (ārēja) pārstāvja nodokļa jautājumos iecelšanu, ja nodokļa maksātājs neveic uzņēmējdarbību tajā pakalpojuma sniegšanas vietas dalībvalstī, kurā tas ir veicis darījumus. Taču prasītājs nav iecelts pārstāvis nodokļa jautājumos. PVN direktīvas 203. pants attiecas uz nodokļa saistībām, kas izriet no nepamatotas PVN norādīšanas rēķinā. Šajā gadījumā nedz prasītājs, nedz sabiedrība nav izsniegusi šādu rēķinu. PVN direktīvas 202. pants attiecas uz precēm, kas atrodas muitas noliktavās vai tiek nosūtītas starp šādām noliktavām. Šajā gadījumā par to nav runa.

48. Savukārt 193.–200. pants attiecas uz konkrētiem darījumiem (piegādēm un citiem pakalpojumiem), kas nodokļa maksātājam vai konkrētām personām, kuras nav nodokļa maksātājas, rada nodokļu saistības. Šāda darījuma gadījumā tad arī kādu citu personu, nevis par PVN nomaksu atbildīgo personu, var noteikt par personu, kas ir pakārtoti atbildīga. Tomēr nepamatotas algas piešķiršana nav piegāde vai cits pakalpojums, kas ir apliekami ar nodokli un par ko nodoklis ir jāmaksā, un kā rezultātā personai rodas nodokļu saistības. Ja nav šādu nodokļu saistību, nav arī personas, kas atbildīga par PVN nomaksu. Tad arī nevienu citu personu, nevis par PVN nomaksu atbildīgo personu, nevar atzīt par atbildīgu.

49. Tātad nav izpildīti PVN direktīvas 205. panta, kas attiecas tikai uz šīs direktīvas 193.–204. pantā minētajām situācijām, nosacījumi. PVN direktīvas 205. pants nav *DOPK* 19. panta 2. punktā paredzētās pakārtotās atbildības pamatā.

4. PVN direktīvas 273. pants

50. Tādējādi vēl atliek PVN direktīvas 273. pants. Saskaņā ar to dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, ievērojot vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

51. Tādēļ izšķiroša nozīme, pirmkārt, ir tam, vai *DOPK* 19. panta 2. punktā noteiktā sabiedrības vadības struktūras pakārtotā atbildība nodrošina "pareizi iekasētu PVN" PVN direktīvas 273. panta izpratnē, lai novērstu krāpšanu (par to b) punktā), un, otrkārt, vai citi pienākumi, par kuriem ir runa PVN direktīvas 273. pantā, var attiekties arī uz personu, kas nav nodokļa maksātāja un kurai līdz šim vispār vēl nav bijis jāpilda nekādi pienākumi saskaņā ar PVN direktīvu (par to a) punktā).

[15] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 20. maijs, *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, 28. punkts).

a) Citi personas, kas nav nodokļa maksātāja, pienākumi?

52. Kā izriet no PVN direktīvas 273. panta formulējuma, iespējamā pienākumu paplašināšana attiecas uz nodokļa maksātāju pienākumiem PVN direktīvas izpratnē. Tas tādēļ, ka prasībai par "vienādu režīmu pret nodokļa maksātājiem" ir jēga tikai tad, ja papildu pienākumi attiecas uz (citu) nodokļa maksātāju. Darījumā neiesaistītas personas, kas nav nodokļa maksātāja, papildu pienākumi *per se* nevarētu būt uzskatāmi par atšķirīgiem režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm.

53. Tādējādi ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstīm netiek ļauts noteikt papildu pienākumus jebkādām personām (darbiniekiem, ģimenes locekļiem, kaimiņiem utt.), kurām ir jebkāda netieša saikne ar trešās personas PVN parādu, un tādā veidā paplašināt PVN direktīvas piemērošanas jomu arī uz tām.

54. Tāpat formulējums "citi pienākumi" (vai arī "papildu pienākumi" citās valodu versijās), manuprāt, nozīmē jau iepriekš pastāvējušus pienākumus PVN direktīvas izpratnē, kurus konkrētu iemeslu dēļ vēl var papildināt, izmantojot PVN direktīvas 273. pantu. Tādēļ uzskatu, ka ar šo formulējumu netiek pieļauts radīt jaunus pirmreizējus pienākumus personām, uz kurām līdz šim PVN direktīva neattiecās.

55. Šis secinājums atbilst PVN direktīvas sistēmai un mērķim. Jo tā reglamentē (materiālās) PVN tiesības, t.i., PVN maksātāja PVN saistību rašanos. Tādēļ pamatnosacījums (PVN direktīvas 2. panta 1. punkts) paredz *nodokļa maksātāja* veiktu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. PVN direktīvas 9. pantā ir noteikts, kas ir nodokļa maksātājs. Tās ir tikai personas, kas patstāvīgi veic saimniecisku darbību. Tajā principā neietilpst algoti sabiedrības vadības struktūras locekļi [16].

56. Arī 273. pants ir iekļauts XI sadaļas "Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas" 7. nodaļā (Dažādi noteikumi). Kamēr ar 272. pantu tiek pieļauts noteiktus nodokļa maksātājus atbrīvot no dažiem pienākumiem, kas paredzēti 2. līdz 6. nodaļā, 273. pantā tiek paplašināti pienākumi, iekļaujot papildu/citus pienākumus. Tādējādi no sistēmiskā viedokļa tie var būt tikai nodokļa maksātāju un dažu personu, kas nav nodokļa maksātājas, pienākumi, kas minēti XI sadaļā.

57. Ja PVN direktīva principā [17] neattiecas uz personām, kas nav PVN maksātājas, tad ar PVN direktīvas 273. pantu diez vai dalībvalstīm var atļaut noteikt īpašus (papildu/citus) pienākumus personām, uz kurām PVN direktīva līdz šim neattiecās, tikai tāpēc, ka direktīvas mērķis arī ir PVN ieņēmumu nodrošināšana un krāpšanas nodokļu jomā novēršana. Tādējādi lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu, uz kuriem Tiesa ir sniegusi atbildes saistībā ar PVN direktīvas 273. pantu, vienmēr ir attiekušies uz gadījumiem, kuros nodokļa maksātājam tika uzlikti papildu pienākumi vai sodi [18].

[16] Pat attiecībā uz uzraudzības padomi, kas nav algota, skat. spriedumu, 2019. gada 13. jūnijs, IO (PVN – uzraudzības padomes locekļa darbība) (C-420/18, EU:C:2019:490).

[17] Izņēmumi pastāv, piemēram, attiecībā uz juridiskām personām, kas nav nodokļa maksātājas, jo tās, piemēram, arī veic preču iegādes Kopienas iekšienē (skat. PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu un 20. panta 2. punktu) vai var kļūt par PVN parādniecēm (skat. PVN direktīvas 197. panta 1. punkta b) apakšpunktu).

[18] Skat. rīkojumu, 2021. gada 21. oktobris, *EuroChem Agro Hungary* (C-583/20, nav publicēts, 25. punkts); spriedumi, 2021. gada 15. aprīlis, *Grupa Warzywna* (C-935/19, EU:C:2021:287, 24. punkts); 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374); 2017. gada 26. oktobris, *BB construct* (C-534/16, EU:C:2017:820, 22. punkts, attiecās uz jauno nodokļa maksātāju garantiju); 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 55. punkts); 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740, 42. punkts), un 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 54. punktā ir runa par tirgus dalībniekiem, 61. punktā – par nodokļa maksātājiem).

58. Pienākumu paplašināšana, pamatojoties uz PVN direktīvas 273. pantu, labākajā gadījumā ir iespējama attiecībā uz personām, uz kurām, lai gan tās nav nodokļa maksātājas, PVN direktīva tomēr jau attiecas. Viens piemērs ir juridiskas personas, kas nav nodokļa maksātājas, bet ir identificētas PVN nolūkā un tādējādi var arī kļūt par personām, kas atbildīgas par PVN nomaksu (skat. PVN direktīvas 197. panta 1. punkta b) apakšpunktu).

59. To atspoguļo arī PVN direktīvas 273. panta otrā daļa. Tas tādēļ, ka šī panta pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju tomēr "nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti [XI sadaļas ("Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas")] 3. nodaļā [("Rēķinu piesūtīšana")]". Arī tajā minētie pienākumi attiecas tikai uz nodokļa maksātājiem un dažām personām, kas nav nodokļa maksātājas, uz kurām direktīva jau attiecas.

60. Tā tas it īpaši ir, ņemot vērā PVN direktīvas 205. pantu. Tā kā tas nepārprotami attiecas tikai uz konkrētām situācijām, paplašināšanu uz citām situācijām diez vai var pamatot ar PVN direktīvas 273. pantu. Tādējādi ir tiesa, ka, lai nodrošinātu nodokļu ieņēmumus un novērstu krāpšanu nodokļu jomā, paralēla pakārtota klienta atbildība par izpildījuma sniedzēja uzņēmuma PVN saistībām arī būtu lietderīga. Tas pats attiecas uz jebkura zagļa atbildību, kura zādzības rezultātā apzagtā persona nespēj samaksāt savas PVN saistības. Tomēr PVN direktīvas 273. panta formulējums nepieļauj šādu personu, kas nav nodokļa maksātājas, atbildību.

b) Pakārtotās atbildības nepieciešamība pareizai PVN iekasēšanai un krāpšanas nodokļu jomā novēršanai?

61. Turklāt ir apšaubāmi, vai *DOPK* 19. panta 2. punktā paredzētā pakārtotā atbildība vispār ir piemērota, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu *un* novērstu krāpšanu nodokļu jomā.

62. Proti, tā joprojām ir vispārēja pakārtota – šajā gadījumā pat personas, kas nav nodokļa maksātāja, – atbildība par trešās personas nodokli. Tādējādi summa, kas prasītājam jāmaksā, nav PVN. Tā joprojām ir jāmaksā nodokļa maksātājam. Tas izriet no *DOPK* 21. panta 3. punkta. Saskaņā ar to pakārtotā atbildība zūd, tiklīdz nodokļu parāds ir dzēsts un jau samaksātās summas tiek atmaksātas atbildīgajai personai. Tādējādi atbildīgās personas nodokļu parāda samaksa pat nenozīmē nodokļu parāda dzēšanu.

63. Tomēr, ja prasītājam nav jāmaksā PVN, arī no *DOPK* 19. panta 2. punkta izrietošā pakārtotā atbildība nevar nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu. Tas, ko ar šo pakārtoto atbildību cenšas sodīt vai novērst, ir negodīga mantas samazināšana uz sabiedrības rēķina, kura tādēļ nevar samaksāt savus parādus (šajā gadījumā nodokļu parādus). Līdz ar to *DOPK* 19. panta 2. punktā paredzētā atbildība nedz kavē, nedz veicina pareizu PVN iekasēšanu. Tas tādēļ, ka PVN joprojām tieši tādā pašā apmērā ir jāiekasē no PVN maksātāja.

64. Turklāt ar personas, kas nav nodokļa maksātāja, atbildību netiek novērsta nodokļa maksātāja veiktā krāpšana nodokļu jomā. Atbildība ir saistīta tikai ar nodokļa nesamaksāšanu nodokļa maksātāja aktīvu trūkuma dēļ. Tomēr tikai deklarēta PVN nesamaksāšana nav uzskatāma par krāpšanu nodokļu jomā [19]. Arī šajā ziņā PVN direktīvas 273. panta piemērošanas nosacījumi nav izpildīti.

[19] Spriedums, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 39. un 40. punkts); šajā nozīmē sīkāk skat. arī manus 2022. gada 5. maija secinājumus lietā *HA.EN.* (C-227/21, EU:C:2022:364, 35. un nākamie punkti).

B. Starpsecinājumi

65. Tādējādi, kā ir uzsvērusi Bulgārija, ar *DOPK* 19. panta 2. punktu netiek īstenotas Savienības tiesības. Ar to sods tiek piemērots nevis par PVN direktīvas tiesību normu pārkāpumu, bet gan par lojalitātes pienākuma pret sabiedrību pārkāpumu. Šim pārkāpumam labākajā gadījumā ir netieša ietekme uz trešās personas veikto PVN maksājumu.

66. Tomēr, kā jau esmu norādījusi citviet, jebkāda veida pievienotās vērtības nodokļa tiesību netieša ietekme nav pietiekama, lai pietiktu Savienības tiesību piemērošanas jomas pamatojumam [20]. Šī pieeja atbilst Tiesas judikatūrai par Hartas piemērošanas jomas noteikšanu [21]. Hartas piemērojamība arī paredz, ka starp Savienības tiesību aktu un attiecīgo valsts pasākumu ir jābūt pietiekamai saiknei, kas ir ciešāka nekā divu jomu līdzīgums vai vienas jomas netiešā ietekme uz otru jomu.

67. Tāpēc Tiesai nav kompetences atbildēt uz šajā lietā uzdotajiem jautājumiem. Uz sabiedrības vadības struktūras (personas, kas nav nodokļa maksātāja PVN direktīvas izpratnē) vispārējo solidāro atbildību par sabiedrībai kaitīgu rīcību (šajā gadījumā – algas piešķiršana neatbilstošā apmērā), kas ir cēlonis tam, ka sabiedrība nav samaksājusi maksājamos nodokļu parādus, neattiecas PVN direktīva, un tā neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā. Tas attiecas arī uz gadījumiem, ja daļa no sabiedrības nesamaksātajiem vai novēloti samaksātajiem nodokļu parādiem ir PVN parādi vai procenti par novēloti samaksātiem PVN parādiem.

C. Pakārtoti: vai ar Savienības tiesībām netiek pieļauta solidāra atbildība par PVN parādiem, tostarp procentiem?

68. Savukārt, ja Tiesa uzskatītu, ka tai ir kompetence atbildēt uz prejudiciālajiem jautājumiem, jo pakārtoto atbildību saskaņā ar *DOPK* 19. panta 2. punktu tā saprot kā PVN direktīvas īstenošanu, uz trīs iesniedzējtiesas uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem var atbildēt šādi: Savienības tiesībās šāda pakārtota atbildība nav nedz prasīta, nedz aizliegta.

69. Tiesa uzskata, ka saistībā ar PVN direktīvas 205. pantā paredzēto atbildību nav iebilstams, ka atbildība attiecas ne tikai uz nodokļu parādu, bet arī uz trešās personas nokavējuma procentiem [22]. Pat ja saskaņā ar PVN direktīvas 205. panta formulējumu šajā pantā paredzētā solidārā atbildība attiecas tikai uz PVN nomaksu, šī tiesību norma neizslēdz, ka dalībvalstis var uzlikt solidārajam parādniekam visus ar šo nodokli saistītos elementus. Tas ietver arī nokavējuma procentus, kas jāmaksā tādēļ, ka šī nodokļa maksātājs nav samaksājis minēto nodokli [23].

70. Manuprāt – saskaņā ar Komisijas un Spānijas viedokli –, tas attiecas arī uz šo gadījumu, ja papildu pakārtotā atbildība var tikt pamatota ar PVN direktīvas 273. pantu. Gadījumā, ja sabiedrības vadības struktūra ar pašas rīcību (neatbilstošas algas piešķiršana) cēloniski ir izraisījusi to, ka sabiedrība nav spējusi savlaicīgi samaksāt savu PVN parādu, atbildībai par šiem

[20] Skat. manus secinājumus apvienotajās lietās IN un JM (C-469/18 un C-470/18, EU:C:2019:597, 65. punkts). Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2019. gada 24. oktobris, *Belgische Staat* (C-469/18 un C-470/18, EU:C:2019:895, 18. punkts).

[21] Spriedumi, 2016. gada 6. oktobris, *Paoletti* u.c. (C-218/15, EU:C:2016:748, 14. punkts); 2014. gada 10. jūlijs, *Julián Hernández* u.c. (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34. punkts), un 2014. gada 6. marts, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 24. punkts).

[22] Spriedums, 2021. gada 20. maijs, *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, 40. un nākamie punkti).

[23] Spriedums, 2021. gada 20. maijs, *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, 42. punkts), Tiesa nav piekritusi manis ierosinātajai PVN direktīvas 205. panta šaurākai interpretācijai – skat. manus secinājumus lietā *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:12, 31. un nākamie punkti).

nesamaksātajiem nodokļiem un tam, ka tā rezultātā trešā persona ir iedzīvojusies (procentu priekšrocība), ir leģitīms mērķis (sabiedrības mantas aizsardzība, paredzot atbildību par maksājamiem nodokļiem un ar tiem saistītajiem kavējuma radītajiem zaudējumiem).

71. Šī atbildība atbilst arī pārējiem samērīguma principa nosacījumiem [24]. Tā ir piemērota, lai sasniegtu šo mērķi, un ir nepieciešama. Līdzvērtīgs mazāk ierobežojošs pasākums nav acīmredzams. Ciktāl tas skar attiecīgi atbildīgo personu, kas pati ir iedzīvojusies, pasliktinot sabiedrības finansiālo situāciju, un tas ir bijis cēlonis nodokļu parāda, tostarp procentu parāda, nenomaksāšanai, šāda atbildība ir arī piemērots pasākums.

VI. Secinājumi

72. Tādējādi es ierosinu Tiesai uz *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovas Administratīvā tiesa, Bulgārija) jautājumiem atbildēt šādi:

Uz sabiedrības vadības struktūras (kas nav nodokļa maksātāja PVN direktīvas izpratnē) vispārējo solidāro atbildību par sabiedrībai kaitīgu rīcību (šajā gadījumā – algas piešķiršana neatbilstošā apmērā), kas ir cēlonis tam, ka sabiedrība nav samaksājusi maksājamos nodokļu parādus, neattiecas PVN direktīva, un tā neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā. Tādējādi Tiesai nav kompetences atbildēt uz lietā uzdotajiem jautājumiem.

[24] Piemēram: spriedumi, 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 57. punkts), un 2009. gada 27. janvāris, *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 52. punkts).