TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 20. maijā*

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

Lietā C-4/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 danachno-osiguritelna 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*] (referents) un N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna 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,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2021. gada 14. janvāra tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums 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 aģentūras Centrālās administrācijas direkcijas "Pārsūdzēšana 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. pantā 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. pantā 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. pantā ir paredzēts:

"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."

Bulgārijas tiesības

6 *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli; 2006. gada 4. augusta *DV* Nr. 63), redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem (turpmāk tekstā – "Likums par PVN"), 177. pantā "Personas atbildība ļaunprātīgas 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 – osiguritelen protsesualen kodeks* (Nodokļu un Sociālās apdrošināšanas procesa kodekss) 117.–120. pantā 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 preču vai pakalpojumu sniedzējiem par ar nodokli apliekamo darījumu ne tādā pašā, ne grozītā, ne pārstrādātā formā;

2. ar nodokli apliekamā piegāde ir tikai fiktīva, notiek likuma apiešana, vai šī darījuma cena ievērojami atšķiras no tirgus cenas.

(4) Atbildība, kas ieviesta ar 1. punktu, nav saistīta ar konkrētas priekšrocības saņemšanu nodokļa, kas ir jāmaksā, bet nav samaksāts, dēļ.

(5) 2. un 3. punktā paredzētajos apstākļos atbildīgs ir arī nodokļa maksātāja, kurš ir parādā maksājamo nodokli, iepriekšējā posma piegādātājs.

(6) 1. un 2. punktā minētajos gadījumos atbildība iestājas nodokļu maksātājam, kam tieši tiek veikta piegāde, par kuru maksājamais nodoklis nav samaksāts, un, ja nodokli nav iespējams iekasēt, tad atbildīgs ir piegādes ķēdē nākamais lejupejošais saņēmējs.

(7) 6. punktu arī piemēro *mutatis mutandis* iepriekšējā posma piegādātājiem."

7 Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa (2005. gada 29. decembra *DV* Nr. 105) 14. pantā ir paredzēts:

"Personas, kurām ir jāmaksā nodoklis, ir fiziskas un juridiskas personas,

1. kas ir nodevu vai obligāto sociālā nodrošinājuma iemaksu parādnieki;

2. kam ir pienākums iekasēt un samaksāt obligātos nodokļus vai sociālās apdrošināšanas iemaksas;

3. kas atbild par 1. un 2. apakšpunktā minēto personu parādu."

8 Šā kodeksa 16. pantā ir noteikts:

"(1) 14. panta 3. punktā minētā persona, kam jāmaksā [PVN], ir persona, kurai likumā paredzētajos gadījumos ir pienākums samaksāt šī nodokļa vai iemaksu maksātāja vai tādas personas, kurai ir pienākums ieturēt un samaksāt obligātos nodokļus vai sociālās apdrošināšanas iemaksas, kas nav samaksātas paredzētajā termiņā, PVN vai obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas.

(2) Uz 14. panta 3. punktā minētajām personām, kurām ir jāmaksā nodoklis, attiecas noteikumi, kas nosaka tiesību subjekta tiesības un pienākumus procedūrās šā kodeksa izpratnē.

(3) 14. panta 3. punktā minētā nodokļa maksātāja atbildība ietver obligātos nodokļus un sociālās apdrošināšanas iemaksas, procentus un iekasēšanas izmaksas."

9 *Zakon za zadalzheniata i dogovorite* (Likums par saistībām un līgumiem) (1950. gada 22. novembra *DV* Nr. 275) 121. pantā paredzēts:

"Izņemot likumā paredzētos gadījumus, divu vai vairāku parādnieku solidārā atbildība rodas tikai tad, ja par to ir panākta vienošanās."

10 Šī likuma 122. pantā ir noteikts:

"Kreditors var pieprasīt visu prasījumu izpildi solidārajam parādniekam pēc savas izvēles.

Tiesvedība, kas tiek veikta pret vienu no solidārajiem parādniekiem, neaizskar kreditora tiesības pret citiem parādniekiem."

11 Minētā likuma 126. pantā ir paredzēts:

"Ja neizpilde ir attiecināma tikai uz vienu no parādniekiem, kreditors no tā var prasīt zaudējumu atlīdzību pilnā apmērā. Pārējie parādnieki solidāri atbild tikai par sākotnēji maksājamās summas vērtību.

Solidāri atbildīgas personas brīdinājums nerada sekas citiem parādniekiem."

12 *Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania* (Likums par procentiem no nodokļiem un citiem līdzīgiem valsts prasījumiem; 1957. gada 12. novembra *DV* Nr. 91) 1. pantā ir noteikts:

"Iekasējot nodokļus, atskaitījumus no peļņas, iemaksas budžetā un citus valsts prasījumus, kas nav samaksāti brīvprātīgai iemaksai paredzētajos termiņos, piemēro likumiskos procentus.

Iekasējot īpašuma obligātās apdrošināšanas iemaksas [kas nav samaksātas] termiņā, kas paredzēts brīvprātīgai samaksai, aprēķina tos pašus procentus.

Procenti par procentiem un procentiem par naudas sodiem nav jāmaksā."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13 *ALTI* ir saskaņā ar Bulgārijas tiesībām dibināta sabiedrība ar ierobežotu atbildību. 2014. gadā tā no "*FOTOMAG" EOOD*, kas ir saskaņā ar Bulgārijas tiesībām dibināta vienpersoniska sabiedrība ar ierobežotu atbildību, iegādājās kombainu, traktoru un iekrāvēju (turpmāk tekstā – "lauksaimniecības tehnika"), ko *FOTOMAG* bija iegādājusies Kopienas iekšienē no Apvienotajā Karalistē reģistrētas sabiedrības. Par lauksaimniecības tehnikas piegādi *ALTI FOTOMAG* izrakstīja trīs rēķinus, un katrā no tiem bija norādīts PVN. Pēc šo rēķinu samaksas *ALTI* īstenoja savas tiesības uz PVN atskaitīšanu un attiecīgos atskaitījumus minēja nodokļu deklarācijās par 2014. gada aprīli un jūniju.

14 Tā kā attiecībā uz *FOTOMAG* bija sākta nodokļu uzrēķina procedūra, Bulgārijas nodokļu iestādes ar 2016. gada 27. jūnija paziņojumu par nodokļa korekciju konstatēja, ka šī sabiedrība nav samaksājusi gandrīz visu PVN, kas deklarēts par iegādēm Kopienas iekšienē un aprēķināts *ALTI* adresētajos rēķinos.

15 Saistībā ar nodokļu uzrēķina procedūru, kas tika uzsākta pret *ALTI*, šīs nodokļu iestādes konstatēja, ka *ALTI* un *FOTOMAG* ir uzticējušas vienai un tai pašai personai to grāmatvedību, to bankas kontu pārvaldību un to PVN deklarāciju iesniegšanu, ka *FOTOMAG* veiktā lauksaimniecības tehnikas iegāde tika finansēta, izmantojot trešo sabiedrību, kuras biedri bija *FOTOMAG* un *ALTI* vadītāji, un ka kombaina pārvadāšanu no Apvienotās Karalistes bija organizējis *ALTI* vadītājs un pārstāvis, ar citas sabiedrības starpniecību. Šie secinājumi lika minētajām nodokļu iestādēm secināt, ka pati *ALTI* ir organizējusi *FOTOMAG* lauksaimniecības tehnikas iegādi, veicot iegādi Kopienas iekšienē, lai nepamatoti piemērotu PVN, un ka *ALTI* zināja, ka *FOTOMAG* par attiecīgajiem trim rēķiniem nesamaksās PVN. Šīs pašas nodokļu iestādes turklāt uzskatīja, ka, ņemot vērā, ka darbības starp *FOTOMAG* un *ALTI* mērķis bija apiet likumu Likuma par PVN 177. panta 3. punkta 2. apakšpunkta izpratnē, *ALTI* bija jāzina, ka *FOTOMAG* nemaksās PVN šīs tiesību normas izpratnē.

16 Šādos apstākļos Bulgārijas nodokļu iestādes 2018. gada 23. februāra paziņojumā par nodokļa korekciju, kas adresēts *ALTI* un ir koriģēts ar 2018. gada 6. marta laboto paziņojumu par nodokli, noteica šīs sabiedrības solidāro atbildību, piemērojot 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 jāzina, ka *FOTOMAG* nemaksās PVN, nav izpildīts.

18 Tā kā direktors noraidīja administratīvo sūdzību, *ALTI* cēla prasību *Administrativen 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 *Administrativen sad – Plovdiv* (Plovdivas administratīvā tiesa) uzskatīja, ka no tiesvedības laikā iegūtās informācijas izriet, ka *ALTI* bija jāzina, ka *FOTOMAG* neizpildīs savu pienākumu samaksāt PVN. Šajā ziņā šī tiesa it īpaši konstatēja, ka attiecības starp *ALTI* un *FOTOMAG* patiesībā pārsniedza parastās darījumu 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 pārskaitījumus starp *ALTI*, *FOTOMAG* un šo trešo sabiedrību, rūpējas 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 jāmaksā ne tikai pats nodoklis, bet arī nokavējuma procenti, kas ir jāmaksā par to, ka nodokļa maksātājs šo nodokli nav samaksājis.

20 *ALTI* apstrīd *Administrativen sad – Plovdiv* (Plovdivas administratīvā tiesa) spriedumu *Varhoven administrativen 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 šis saņēmējs ir īstenojis savas atskaitīšanas tiesības saistībā ar maksājamo nodokli, kuru piegādātājs nav samaksājis, šī atbildība neattiecoties uz nokavējuma procentiem, kas ir jāmaksā 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 jāmaksā un ko nav samaksājusi cita persona, ja tas ir izmantojis tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, 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 izrietot no 2006. gada 11. maija sprieduma *Federation of Technological Industrie*s 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 jāmaksā ne tikai nesamaksātais nodoklis, bet arī nokavējuma procenti, kas jāmaksā, sākot no šī nodokļa iekasējamības brīža. 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 attiecīgajā solidāras

atbildības sistēmā tiek iekļauti nokavējuma procenti, kas ir jāmaksā tādēļ, ka nodokļa maksātājs nav samaksājis minēto nodokli, un līdz ar to – tāds valsts tiesiskais regulējums kā šī 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 reģistrētas personas, kas ir ar nodokli apliekamas piegādes saņēmēja, solidārā atbildība par tās piegādātāja nesamaksāto PVN līdztekus piegādātāja PVN parāda pamatsummai ietver arī papildu pienākumu atlīdzināt zaudējumus, kuri radušies nokavējuma dēļ, likumisko procentu no parāda pamatsummas apmērā, no parādnieka nokavējuma iestāšanās brīža līdz tāda lēmuma par nodokļu apmēra precizēšanu pieņemšanas brīdim, ar ko tiek konstatēta solidārā atbildība, vai, attiecīgi, līdz saistību izpildei?

2) Vai [Direktīvas 2006/112] 205. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauta tāda valsts tiesību norma kā [Nodokļu un apdrošināšanas procesa kodeksa] 16. panta 3. punkts, saskaņā ar kuru trešās personas atbildība par nodokļa maksātāja nesamaksātajiem 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 tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru personai, kas ir atzīta par solidāri atbildīgu šī panta izpratnē, papildus PVN summai, kuru šī nodokļa maksātājs nav samaksājis, ir jāmaksā nokavējuma procenti, kas par šo summu ir jāmaksā nodokļa maksātājam.

26 Šajā ziņā jānorāda, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 205. pantu šīs direktīvas 193.–200. un 202.–204. pantā paredzētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN samaksu ir solidāri atbildīga cita persona, kas nav nodokļa maksātāja.

27 Direktīvas 2006/112 193.–200. un 202.–204. pantā 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. pantā kā pamatnoteikumā ir paredzēts, ka PVN maksā nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, šī panta formulējumā ir precizēts, ka citas personas var maksāt vai tām ir jāmaksā šis nodoklis šīs pašas direktīvas 194.–199.b un 202. pantā 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 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.

29 Līdz ar to Direktīvas 2006/112 205. pants principā ļauj dalībvalstīm, lai efektīvi iekasētu PVN, veikt pasākumus, saskaņā ar kuriem par minētā nodokļa samaksu solidāri ir atbildīga persona, kas nav tā, 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 tajā minētā judikatūra), kas attiecas uz to, kā interpretēt Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvu 2001/115/EK (OV 2002, L 15, 24. lpp.), 21. panta 3. punktu, kura noteikumi atbilda Direktīvas 2006/112 205. pantam.

31 Tomēr, tā kā Direktīvas 2006/112 205. pantā nav precizētas ne personas, kuras dalībvalstis var noteikt kā solidāras parādnieces, ne situācijas, kurās šāda noteikšana var notikt, dalībvalstu ziņā ir noteikt nosacījumus un kārtību šajā pantā paredzētās solidārās atbildības īstenošanai.

32 Šajā ziņā jāatgādina, ka dalībvalstīm, īstenojot šīs pilnvaras, ko tām piešķir Savienības direktīvas, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas un starp kuriem it īpaši ir tiesiskās drošības un samērīguma principi (spriedums, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 It īpaši attiecībā uz samērīguma principu Tiesa jau ir atzinusi, ka atbilstoši šim principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesībās paredzēto mērķi, vismazāk apdraud attiecīgajos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus. Tādējādi, kaut arī par pamatotu tiek atzīts, ka dalībvalstu pieņemtie pasākumi tiek virzīti uz pēc iespējas efektīvāku Valsts kases tiesību aizsargāšanu, tomēr tie nevar pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (spriedums, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, 21. un 22. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

34 Šādos apstākļos dalībvalstu tiesības noteikt solidāru parādnieku, kas nav nodokļa maksātājs, lai nodrošinātu nodokļa efektīvu iekasēšanu, ir jāpamato ar faktiskām un/vai juridiskām attiecībām, kuras pastāv starp abām iesaistītajām personām, ņemot vērā tiesiskās drošības un samērīguma principus. It īpaši dalībvalstīm ir jāprecizē īpašie apstākļi, kādos tāda persona kā ar nodokli apliekamā darījuma saņēmējs ir jāuzskata par solidāri atbildīgu par tās līgumpartnera maksājamā nodokļa samaksu, ja tā to ir samaksājusi, samaksājot darījuma cenu.

35 Šajā ziņā jāatgādina, ka cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir Savienības tiesību aktos atzīts un veicināts mērķis attiecībā uz kopējo PVN sistēmu un ka tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips liek aizliegt pilnībā fiktīvus mehānismus, kam nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kas tiek veikti tikai ar mērķi iegūt nodokļu priekšrocību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 46. punkts).

36 Tādējādi Tiesa nosprieda, ka Direktīvas 2006/112 205. pants ļauj dalībvalstij atzīt personu par solidāri atbildīgu par PVN samaksu, ja darījuma, kas veikts tās labā, brīdī tā zināja vai tai bija jāzina, ka par šo darījumu vai agrāk veiktu vai vēlāk veiktu darījumu maksājamais nodoklis joprojām nav samaksāts, kā arī pamatoties uz šajā ziņā pastāvošajiem prezumpcijām, ar nosacījumu, ka šādas prezumpcijas nav formulētas tādā veidā, ka nodokļu maksātājam būtu praktiski neiespējami vai pārmērīgi grūti tās atspēkot ar pierādījumiem par pretējo un ka tādējādi tiktu izveidota atbildības bez vainas sistēma, kas pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu Valsts kases tiesības. Uzņēmējiem, kuri veic visus pasākumus, ko no tiem saprātīgi var prasīt, lai pārliecinātos, ka to darījumi nav daļa no ļaunprātīgas vai krāpnieciskas ķēdes, ir jāspēj paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot, ka tie būs solidāri atbildīgi par šī nodokļa samaksu, kas jāmaksā citam nodokļa maksātājam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries* u.c., C-384/04, EU:C:2006:309, 32. un 33. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

37 Tiesa ir arī nospriedusi – tas, ka persona, kas nav nodokļu maksātāja, ir rīkojusies labticīgi, ievērojot saprātīga komersanta rūpību, ir veikusi visus tai iespējamos atbilstošos pasākumus un tās dalība ļaunprātīgā izmantošanā vai krāpšanā ir izslēgta, ir apstākļi, kuri ir jāņem vērā, nosakot iespēju uzlikt šai personai pienākumu solidāri maksāt maksājamo PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka Likuma par PVN 177. panta "Personas atbildība ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā" 2. punktā ir paredzēts, ka persona ir solidāri atbildīga par maksājamā nodokļa samaksu, ja šī persona ir īstenojusi savas atskaitīšanas tiesības, lai gan tā zināja vai tai bija jāzina, ka parādniekam nebija nodoma maksāt nodokli, un uzraudzības iestādei ir jāiesniedz pierādījumi par šādu apstākļu esamību. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu arī izriet, ka šī likuma 177. panta 3. punkta 2. apakšpunktā ir noteikts, ka, lai varētu prezumēt, ka attiecīgajai personai bija jāzina, ka nodokļa maksātājam nav nodoma samaksāt maksājamo nodokli, nepietiek ar to, ka šo nodokli faktiski nav samaksājis neviens no iepriekšējiem piegādātājiem, bet ar nodokli apliekamajam darījumam ir jābūt fiktīvam, ar to jātiek apietam likumam vai tā cenai ir būtiski jāatšķiras no tirgus cenas.

39 Gan no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, gan no Bulgārijas valdības rakstveida apsvērumiem izriet, ka šāda prezumpcija ir atspēkojama. Turklāt no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, ka būtu praktiski neiespējami vai pārmērīgi grūti atspēkot šādu prezumpciju. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai attiecīgajai personai šajā ziņā ir tiesības pierādīt savu labticību.

40 Šādos apstākļos ir jāuzskata, kā to norāda iesniedzējtiesa, ka tāda tiesību norma kā Likuma par PVN 177. pants atbilst prasībām saistībā ar Direktīvas 2006/112 205. panta piemērošanu, kas ir atgādinātas šī sprieduma 36. un 37. punktā.

41 Iesniedzējtiesa tomēr norāda, ka, lai gan Likuma par PVN 177. pantā nav atļauts šajā pantā minētās personas atzīt par solidāri atbildīgām tikai par PVN samaksu, šīs personas saskaņā ar Nodokļu un sociālā nodrošinājuma iemaksu kodeksa 16. panta 3. punktu var tikt atzītas par atbildīgām arī par nokavējuma procentu samaksu, kas jāmaksā tādēļ, ka nodokļu maksātājs nav samaksājis šo nodokli.

42 Šajā ziņā jānorāda, ka, lai gan saskaņā ar Direktīvas 2006/112 205. panta formulējumu šajā pantā paredzētā solidārā atbildība attiecas tikai uz PVN samaksu, šis formulējums neizslēdz, ka dalībvalstis var uzlikt solidārajam parādniekam visus ar šo nodokli saistītos elementus, kā, piemēram, nokavējuma procentus, kas jāmaksā tādēļ, ka šī nodokļa maksātājs nav samaksājis minēto nodokli. Tomēr jāprecizē, ka dalībvalstis solidārās atbildības sistēmu nevar paplašināt tādējādi, ka tā ietver šādus elementus, izņemot, ja šāda paplašināšana ir pamatota, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 205. panta mērķus, un, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 32. punktā, atbilst tiesiskās drošības un samērīguma principiem.

43 Šajā ziņā jāuzskata, ka, tā kā valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru solidāri atbildīgajam parādniekam ir jāmaksā nokavējuma procenti saistībā ar galveno parādu, ļauj cīnīties pret ļaunprātīgu izmantošanu PVN jomā, tā palīdz sasniegt mērķi nodrošināt Valsts kasei efektīvu PVN iekasēšanu, kas ir Direktīvas 2006/112 205. panta mērķis. Turklāt, tā kā šāda noteikuma piemērošanai ir nepieciešams, lai tiktu pierādīts, ka maksājamā nodokļa maksātāja līgumslēdzējs zināja vai tam bija jāzina, ka attiecīgais nodokļa maksātājs nesamaksās šo nodokli, un pats īstenoja savas atskaitīšanas tiesības, šāda līgumpartnera, kas tiek uzskatīts par tādu, kurš savas brīvprātīgās dalības PVN jomā dēļ ir apņēmies no paša sākuma uzņemties atbildību par šī nodokļa maksātāja prettiesisko nodomu nemaksāt šo nodokli, pienākums atbildēt par ar nodokļa samaksas nokavējumu saistītajām sekām, par kurām tas arī ir daļēji atbildīgs, šķiet vienlaikus samērīgs un atbilstošs tiesiskās drošības principam.

44 Šāda pieeja turklāt atbilst Direktīvas 2006/112 205. panta mērķim, kāds tas ir aprakstīts šī sprieduma 28. un 29. punktā, proti, ļaut dalībvalstīm nodrošināt Valsts kasei efektīvu PVN iekasēšanu no konkrētajā situācijā vispiemērotākajām personām. Tāda ļaunprātīgas izmantošanas PVN jomā

gadījumā, kāds ir paredzēts pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā, Valsts kasei ir jābūt iespējai efektivitātes nolūkā atgūt maksājamo nodokli un visus ar to saistītos elementus no katra līgumpartnera, kas ir piedalījies šajā ļaunprātīgajā izmantošanā.

45 Ņemot 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 tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru personai, kas ir atzīta par solidāri atbildīgu šī panta izpratnē, papildus PVN summai, kuru šī nodokļa maksātājs nav samaksājis, ir jāmaksā nokavējuma procenti, kas par šo summu ir jāmaksā nodokļa maksātājam, ja ir konstatēts, ka, īstenojot atskaitīšanas tiesības, šī persona zināja vai tai bija jāzina, ka minētais nodokļa maksātājs minēto nodokli nesamaksās.

Par tiesāšanās izdevumiem

46 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

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

[Paraksti]