TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. gegužės 20 d.*

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

Byloje C-4/20

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

„ALTI“ OOD

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

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

susipažinęs su 2021 m. sausio 14 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: bulgarų.

priima šį

Sprendimą

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

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 193 straipsnyje nustatyta:

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

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

5 Minėtos direktyvos 205 straipsnyje numatyta:

„193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkybėmis valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM.“

Bulgarijos teisė

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

„1. Įregistruotas asmuo, kuris yra apmokestinamojo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo gavėjas, turi atsakyti už kito įregistruoto asmens mokėtiną, bet nesumokėtą mokestį, jeigu pasinaudojo teise į pirkimo PVM, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusio su mokėtinu, bet nesumokėtu PVM, atskaitą.

2. Atsakomybė pagal 1 dalį įgyvendinama, kai įregistruotas asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad šis mokestis nebus sumokėtas, ir kai tai įrodė kontroliuojanti institucija pagal *Danachno – osiguritelen protsesualen kodeks* (Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodeksas) 117–120 straipsnius.

3. Taikant 2 dalį laikoma, kad asmuo turėjo žinoti, kad minėtas mokestis nebus sumokėtas, jei tenkinamos šios kumuliacinės sąlygos:

1) mokėtino mokesčio, kaip jis suprantamas pagal 1 dalį, per mokestinį laikotarpį nesumokėjo vienas iš tiekėjų už apmokestinamąjį sandorį, kurio objektas yra ta pati prekė ar paslauga tos pačios, pakeistos ar perdirbtos formos;

2) apmokestinamasis sandoris yra fiktyvus, juo apeinamas įstatymas arba šio sandorio kaina labai skiriasi nuo rinkos kainos.

4. Atsakomybė, nustatyta 1 dalyje, nesusijusi su konkrečios naudos gavimu dėl mokėtino mokesčio nesumokėjimo.

5. Pagal 2 ir 3 dalyse numatytas sąlygas apmokestinamojo asmens, privalančio mokėti nesumokėtą mokestį, tiekėjas taip pat yra atsakingas.

6. 1 ir 2 dalyse nurodytais atvejais atsakomybė tenka apmokestinamajam asmeniui, kuris yra tiesioginis gavėjas tiekimo ar teikimo, už kurį nebuvo sumokėtas mokėtinas mokestis, o jei išieškojimas neįmanomas, atsakomybė gali būti taikoma kiekvienam gavėjui tiekimo grandinėje.

7. 6 dalis taip pat *mutatis mutandis* taikoma tiekėjams.“

7 Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso (DV, Nr. 105, 2005 m. gruodžio 29 d.) 14 straipsnyje numatyta:

„Mokesčių mokėtojai yra fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie:

1) yra mokesčių ar privalomų socialinio draudimo įmokų skolininkai;

2) privalo apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius ar privalomas socialinio draudimo įmokas;

3) atsako už 1 ir 2 punktuose nurodytų asmenų skolą.“

8 Šio kodekso 16 straipsnyje nustatyta:

„1. 14 straipsnio 3 punkte numatytas prievolę mokėti mokestį turintis asmuo yra asmuo, kuris įstatymo numatytais atvejais privalo sumokėti [PVM] ar įmokos skolininko ar asmens, turinčio apskaičiuoti ir sumokėti PVM ar privalomas socialinio draudimo įmokas, kurie nebuvo sumokėti per nustatytą terminą.

2. 14 straipsnio 3 punkte nurodytiems prievolę sumokėti mokestį turintiems asmenims taikomos teisės subjekto procesines teises ir pareigas nustatančios taisyklės, kaip tai suprantama pagal šį kodeksą.

3. 14 straipsnio 3 punkte numatyta prievolę sumokėti mokestį turinčio asmens atsakomybė apima mokesčius ir privalomas socialinio draudimo įmokas, palūkanas ir išieškojimo išlaidas.“

9 *Zakon za zadalzheniata i dogovorite* (Įstatymas dėl prievolių ir sutarčių, DV, Nr. 275, 1950 m. lapkričio 22 d.) 121 straipsnis suformuluotas taip:

„Išskyrus įstatyme numatytus atvejus, dviejų ar daugiau skolininkų solidarioji atsakomybė atsiranda tik tuo atveju, jeigu ji buvo sutarta.“

10 Šios įstatymo 122 straipsnyje nustatyta:

„Kreditorius gali reikalauti, kad jo pasirinktas solidarusis skolininkas įvykdytų visą reikalavimą.

Vieno iš solidariųjų skolininkų atžvilgiu iškelta byla neturi įtakos kreditoriaus teisei kitų skolininkų atžvilgiu.“

11 Šio įstatymo 126 straipsnyje numatyta:

„Jeigu atsakomybė dėl prievolės neįvykdymo tenka tik vienam iš skolininkų, kreditorius gali iš jo reikalauti atlyginti visą žalą.

Kiti skolininkai solidariai atsako tik už tai, kas iš pradžių turėjo būti sumokėta.

Vienam iš solidariųjų skolininkų pareikštas reikalavimas kitiems skolininkams neturi poveikio.“

12 *Zakon za lihvite varhu danatsi, tax i drugi podobni darzhavni vzemania* (Įstatymas dėl delspinigių, skaičiuojamų nuo rinkliavų, mokesčių ir kitų panašių valstybės reikalavimų; DV, Nr. 91, 1957 m. lapkričio 12 d.) 1 straipsnyje nustatyta:

„Išieškant rinkliavas, mokesčius, išskaitymus iš pelno, įmokas į biudžetą ir kitus panašaus pobūdžio valstybės reikalavimus, neatsižvelgiant į tai, ar jie turėjo būti taikomi, nesumokėtus per savanoriškam sumokėjimui skirtą laikotarpį, kartu skaičiuojami teisės aktuose nustatyto dydžio delspinigiai.

Tie patys delspinigiai skaičiuojami per savanoriškam sumokėjimui skirtą laikotarpį išieškant privalomas socialinio draudimo įmokas [kurios nebuvo sumokėtos].

Palūkanos nuo delspinigių ir palūkanos nuo baudų neskaičiuojamos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 ALTI yra pagal Bulgarijos teisę įsteigta ribotos atsakomybės bendrovė. 2014 m. ji iš pagal Bulgarijos teisę įsteigtos vienanarės ribotos atsakomybės bendrovės „FOTOMAG“ EOOD įsigijo kombainą, traktorių ir vežimą (toliau – žemės ūkio įranga). Šis FOTOMAG įsigijimas buvo Bendrijos viduje iš Jungtinėje Karalystėje įsteigtos bendrovės. Dėl žemės ūkio įrangos tiekimo ALTI FOTOMAG išrašė tris sąskaitas faktūras, kuriose buvo nurodytas PVM. Apmokėjusi šias sąskaitas faktūras ALTI pasinaudojo teise į PVM atskaitą ir nurodė atitinkamas atskaitas 2014 m. balandžio ir birželio mėn. mokesčių deklaracijose.

14 Kadangi dėl FOTOMAG buvo pradėta mokesčių perskaičiavimo procedūra, Bulgarijos mokesčių institucijos 2016 m. birželio 27 d. pranešime apie mokesčio perskaičiavimą nustatė, kad ši bendrovė nesumokėjo beveik viso deklaruoto PVM už įsigijimus Bendrijos viduje, apskaičiuoto pagal ALTI išrašytas sąskaitas faktūras.

15 Per dėl ALTI pradėtą mokesčių perskaičiavimo procedūrą šios mokesčių institucijos konstatavo, kad ALTI ir FOTOMAG samdė vieną ir tą patį asmenį jų apskaitai tvarkyti, banko sąskaitoms administruoti ir PVM deklaracijoms teikti, FOTOMAG atliktą žemės ūkio įrangos įsigijimą finansavo trečioji bendrovė, kurios nariai buvo FOTOMAG ir ALTI vadovai, ir kombaino transportavimą iš Jungtinės Karalystės organizavo ALTI vadovas ir atstovas tarpininkaujant kitai bendrovei. Dėl šių aplinkybių minėtos mokesčių institucijos padarė išvadą, kad pati ALTI organizavo tai, kad FOTOMAG įsigijo žemės ūkio įrangą ir įvykdė įsigijimą Bendrijos viduje tam, kad nepagrįstai taikytų PVM, ir kad ALTI žinojo, jog FOTOMAG nesumokėjo PVM pagal tris atitinkamas sąskaitas faktūras. Be to, tos

pačios mokesčių institucijos nusprendė: kadangi sandoriu tarp FOTOMAG ir ALTI buvo siekiama apeiti įstatymą, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 177 straipsnio 3 dalies 2 punktą, ALTI turėjo žinoti, kad FOTOMAG nesumokės PVM, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

16 Šiomis aplinkybėmis Bulgarijos mokesčių institucijos ALTI skirtame 2018 m. vasario 23 d. pranešime apie mokesčio perskaičiavimą, ištaisytame 2018 m. kovo 6 d. pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą, nustatė šios bendrovės solidariąją atsakomybę pagal PVM įstatymo 177 straipsnio 3 dalies 2 punktą, kiek tai susiję su FOTOMAG nesumokėtu PVM.

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

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

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

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

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

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

23 Vis dėlto nustatydamas solidarios atsakomybės apimtį Bulgarijos įstatymų leidėjas PVM įstatymo 177 straipsnyje aiškiai nenurodė, kad tiekimo ar teikimo gavėjas turi prievolę sumokėti ne tik nesumokėtą mokestį, bet ir delspinigius, mokėtinus nuo šio mokesčio apskaičiavimo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad tokia pareiga vis dėlto galėtų būti kildinama iš Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso 16 straipsnio 3 dalies, net jei Bulgarijos vyriausiasis administracinis teismas šiuo klausimu priėmė prieštaringus sprendimus. Šiomis

aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad jam kyla klausimas, ar pagal Direktyvos 2006/112 205 straipsnį ir proporcingumo principą draudžiama į atitinkamą solidariosios atsakomybės sistemą įtraukti delspinigius, mokėtinus dėl to, kad prievolę mokėti mokestį turintis asmuo jo nesumokėjo, taigi draudžiamos ir nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai šio kodekso 16 straipsnio 3 dalis.

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

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

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

Dėl prejudicinių klausimų

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

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

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

28 Iš Direktyvos 2006/112 193–205 straipsnių konteksto matyti, kad šios direktyvos 205 straipsnis yra tarp nuostatų, kuriomis siekiama nustatyti asmenį, turintį prievolę sumokėti PVM, atsižvelgiant į įvairias situacijas. Taigi šiomis nuostatomis siekiama užtikrinti, kad 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.

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

30 Be to, šį aiškinimą patvirtina 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 19 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB (OL L 15, 2002, p. 24; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 352), 21 straipsnio 3 dalies, kurios nuostata atitinka Direktyvos 2006/112 205 straipsnį, išaiškinimu.

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

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

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

34 Šiomis aplinkybėmis valstybių narių teisės paskirti solidariai atsakingą skolininką, kitą nei prievolę sumokėti mokestį turintį asmenį, kad būtų užtikrintas veiksmingas mokesčio surinkimas, įgyvendinimas turi būti pateisinamas dviejų atitinkamų asmenų faktiniais ir (arba) teisiniais santykiais teisinio saugumo ir proporcingumo principų atžvilgiu. Konkrečiai kalbant, valstybės narės turi nurodyti konkrečias aplinkybes, kuriomis toks asmuo, koks yra apmokestinamojo sandorio gavėjas, turi būti laikomas solidariai atsakingu už mokesčio, kurį turi sumokėti jo kontrahentas, sumokėjimą, nors jis jį sumokėjo, mokėdamas sandorio kainą.

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

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

37 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad aplinkybės, kad kitas nei mokestį turintis sumokėti asmuo veikė sąžiningai, kaip apdairus ūkio subjektas, ir ėmėsi visų protingų priemonių, kurių galėjo imtis, ir kad nedalyvavo piktnaudžiaujant ar sukčiaujant, yra veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti nustatant, ar galima šį asmenį įpareigoti solidariai sumokėti mokėtiną PVM (šiuo klausimu žr. 2011 gruodžio 21 d. Sprendimo *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, 26 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

38 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad PVM įstatymo 177 straipsnio „Asmens atsakomybė piktnaudžiavimo atveju“ 2 dalyje numatyta, kad asmuo turi būti laikomas solidariai atsakingu už mokėtino mokesčio sumokėjimą, jei pasinaudojo teise į atskaitą, nors žinojo arba turėjo žinoti, kad asmuo, turintis prievolę sumokėti mokestį, neketino jo sumokėti, o kontrolės institucija turi pateikti tokių įrodymų. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad šio įstatymo 177 straipsnio 3 dalies 2 punkte nustatyta, jog tam, kad būtų galima preziumuoti, jog atitinkamas asmuo turėjo žinoti, kad prievolę sumokėti mokestį turintis asmuo neketino mokėti mokėtino mokesčio, reikia ne tik to, kad šio mokesčio iš tikrųjų nesumokėjo kuris nors iš tiekėjų, bet ir kad apmokestinamasis sandoris būtų fiktyvus, kad juo būtų apeinamas įstatymas arba kad jo kaina labai nukryptų nuo rinkos kainos.

39 Tiek iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, tiek iš Bulgarijos vyriausybės rašytinių pastabų matyti, kad tokia prezumpcija yra nuginčijama. Be to, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, kad būtų praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga paneigti tokią prezumpciją. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar suinteresuotasis asmuo turi galimybę šiuo tikslu įrodyti savo sąžiningumą.

40 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tokia nuostata, kaip PVM įstatymo 177 straipsnis, atitinka šio sprendimo 36 ir 37 punktuose primintus Direktyvos 2006/112 205 straipsnio taikymo reikalavimus.

41 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nors pagal PVM įstatymo 177 straipsnį šiame straipsnyje nurodyti asmenys gali būti laikomi solidariai atsakingais tik už PVM sumokėjimą, šie asmenys pagal Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodekso 16 straipsnio 3 dalį taip pat gali būti įpareigoti sumokėti delspinigius, mokėtinus dėl to, kad prievolę sumokėti mokestį turintis asmuo nesumokėjo šio mokesčio.

42 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad nors pagal Direktyvos 2006/112 205 straipsnio formuluotę šiame straipsnyje numatyta solidarioji atsakomybė susijusi tik su PVM sumokėjimu, ši formuluotė nereiškia, kad valstybės narės negali nustatyti solidariojo skolininko atsakomybės visų su šiuo mokesčiu susijusių elementų, kaip antai delspinigių, mokėtinų dėl to, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti šį mokestį, jo nesumokėjo, atžvilgiu. Vis dėlto reikia pažymėti, kad valstybės narės gali išplėsti solidariosios atsakomybės tvarką taip, kad ji apimtų tokius elementus, tik jei toks išplėtimas pateisinamas atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 205 straipsniu siekiamus tikslus ir, kaip priminta šio sprendimo 32 punkte, atitinka teisinio saugumo ir proporcingumo principus.

43 Šiuo klausimu reikia nuspręsti: kadangi nacionalinės teisės norma, pagal kurią solidarusis skolininkas įpareigojamas sumokėti delspinigius už pagrindinę skolą, leidžia kovoti su piktnaudžiavimu PVM srityje, ji padeda įgyvendinti Direktyvos 2006/112 205 straipsniu siekiamą tikslą užtikrinti veiksmingą PVM surinkimą į valstybės biudžetą. Be to, kadangi tokios taisyklės taikymas reiškia, kad turi būti nustatyta, jog prievolę mokėti mokėtiną mokestį turinčio asmens kontrahentas žinojo arba turėjo žinoti, kad tas asmuo nesumokės šio mokesčio ir pats įgyvendino savo teisę į atskaitą, tokio kontrahento, kuris savo noru dalyvavo piktnaudžiaujant PVM srityje ir nuo pat pradžių pritarė prievolę mokėti mokestį turinčio asmens ketinimui nemokėti šio mokesčio, pareiga atsakyti už vėlavimo sumokėti šį mokestį, dėl ko jis taip pat iš dalies atsakingas, pasekmes atrodo tiek proporcinga, tiek atitinkanti teisinio saugumo principą.

44 Be to, toks požiūris atitinka tikslą, kuriuo grindžiamas Direktyvos 2006/112 205 straipsnis, aprašytą šio sprendimo 28 ir 29 punktuose, t. y. leisti valstybėms narėms užtikrinti, kad į valstybės biudžetą būtų veiksmingai renkamas PVM iš tinkamiausių asmenų, atsižvelgiant į numatytą situaciją. Piktnaudžiavimo PVM srityje atveju, kaip antai numatytu pagrindinėje byloje nagrinėjamose nacionalinės teisės nuostatose, valstybės biudžetas turi turėti galimybę veiksmingai susigrąžinti mokėtiną mokestį ir visus su juo susijusius elementus iš kiekvieno šiame piktnaudžiavime dalyvavusio kontrahento.

45 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 205 straipsnis, siejamas su proporcingumo principu, turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias solidariai atsakingas asmuo, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, turi sumokėti ne tik šį mokestį turinčio prievolę sumokėti asmens nesumokėtą PVM sumą, bet ir nuo šios sumos prievolę sumokėti mokestį turinčio asmens mokėtinus delspinigius, kai įrodyta, kad šis asmuo, pasinaudojęs teise į atskaitą, žinojo ar turėjo žinoti, kad šis mokestis nebus sumokėtas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 205 straipsnis, siejamas su proporcingumo principu, turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias solidariai atsakingas asmuo, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, turi sumokėti ne tik šį mokestį turinčio prievolę sumokėti asmens nesumokėtą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sumą, bet ir nuo šios sumos prievolę sumokėti mokestį turinčio asmens mokėtinus delspinigius, kai įrodyta, kad šis asmuo, pasinaudojęs teise į atskaitą, žinojo ar turėjo žinoti, kad šis mokestis nebus sumokėtas.

Parašai.