

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. spalio 13 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 273 straipsnis – Priemonės, skirtos tinkamam PVM rinkimui užtikrinti – SESV 325 straipsnio 1 dalis – Pareiga kovoti su neteisėta veikla, kuri kelia grėsmę Europos Sąjungos finansiniams interesams – Juridinio apmokestinamojo asmens PVM skola – Nacionalinis nuostatos, numatančios solidarių juridinio asmens vadovo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, atsakomybę – Vadovo atlikti nesąžiningo disponavimo veiksmai – Juridinio asmens turto sumažėjimas, dėl kurio jis tampa nemokus – Juridinio asmens mokėtino PVM nesumokėjimas per numatytus terminus – Delspinigiai – Proporcingumas“

Byloje C-1/21

dėl *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tirnovo administracinis teismas, Bulgarija) 2020 m. lapkričio 18 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2021 m. sausio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

MC

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro septintosios kolegijos pirmininkės pareigas einanti antrosios kolegijos pirmininkė A. Prechal (pranešėja), teisėjai J. Passer ir N. Wahl,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- MC, atstovaujantį sau,
- *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo B. Nikolov,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. J. Ruiz Sánchez,
- Europos Komisijos, atstovaujamos N. Nikolova ir V. Uher,

susipažinęs su 2022 m. birželio 2 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1995 m. liepos 26 d. Briuselyje pasirašytos Konvencijos d?l Europos Bendrij? finansini? interes? apsaugos (OL C 316, 1995, p. 48, toliau – PIF konvencija) 9 straipsnio, 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 273 straipsnio ir proporcingumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant MC ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnosiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Veliko Tirnovo direkcijos „Skundai ir mokes?i? bei socialinio draudimo praktika“ prie Nacionalin?s pajam? agent?ros centrin?s administracijos direktorius, toliau – direktorius) gin?? d?l pranešimo apie perskai?iuot? mokest?, kuriuo MC buvo pripažintas solidariai atsakingu už komercin?s bendrov?s, kurios vadovas jis buvo, tam tikras mokes?i?, ?skaitant prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), skolas.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

PIF konvencija

3 Pagal PIF konvencijos konstatuojam?ias dalis šios konvencijos susitarian?iosios šalys, „siekdamos užtikrinti, kad j? baudžiamieji ?statymai pad?t? veiksmingai saugoti Europos Bendrij? finansinius interesus“, yra ?sitikinusios, kad, pirma, „siekiant apsaugoti Europos Bendrij? finansinius interesus, tuos interesus pažeidžian?iam suk?iavimui reikia taikyti baudžiam?j? persekiojim?“ ir, antra, „b?tina, kad už tok? elges? b?t? baudžiama veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasan?iomis baudžiamosiomis sankcijomis, neatmetant galimyb?s atitinkamais atvejais taikyti kitas bausmes, o bent labai pavojingais atvejais b?tina, kad už tok? elges? b?t? baudžiama laisv?s at?mimu“.

4 PIF konvencijos 1 straipsnio 1 dalyje apibr?žta s?voka „Europos Bendrij? finansiniams interesams kenkiantis suk?iavimas“. Pagal šios konvencijos 1 straipsnio 2 dal? kiekviena valstyb? nar? imasi b?tin? ir tinkam? priemoni? šio straipsnio 1 dal? perkelti ? savo nacionalin? baudžiam?j? teis? taip, kad ten apib?dintos veikos b?t? laikomos nusikaltimais.

5 PIF konvencijos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad kiekviena valstyb? nar? imasi b?tin? priemoni? užtikrinti, kad už šios konvencijos 1 straipsnyje nurodyt? veik? ir dalyvavim? 1 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikoje, jos kurstym? ar k?sinim?si j? padaryti b?t? baudžiama veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasan?iomis baudžiamosiomis sankcijomis.

PVM direktyva

6 PVM direktyvos 205 straipsnyje nustatyta:

„193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkyb?mis valstyb?s nar?s gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, turi b?ti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievol? solidariai sumok?ti PVM.“

7 Šios direktyvos 273 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip:

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

Bulgarijos teis?

8 *Danachno – osiguritelen protsesualen kodeks* (Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodeksas, toliau – DOPK) 19 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

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

9 DOPK 20 straipsnyje nurodyta:

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

10 DOPK 21 straipsnio 3 dalyje patikslinama, kad trečiųjų asmenų atsakomybė pasibaigia, kai skola, dėl kurios ji buvo nustatyta *res judicata* gali būti įgyjusi aktu, išnyksta.

11 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos *Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania* (Delspinigių, skaičiuojamų nuo mokesčių, rinkliavų ir kitų panašių viešosios teisės normomis grindžiamų reikalavimų, įstatymas; DV, Nr. 91, 1957 m. lapkričio 12 d.) 1 straipsnyje nustatyta:

„Per savanoriško sumokėjimo terminus nesumokėti, neapskaičiuoti arba apskaičiuoti, tačiau laiku nesumokėti mokesčiai, rinkliavos, išskaitomos pelno dalys, įmokos į biudžetą ir kiti panašūs viešosios teisės normomis grindžiami reikalavimai, išieškomi su pagal teisės aktus nustatytais delspinigiais.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 Nuo 2011 m. balandžio 14 d. iki 2015 m. balandžio 30 d. MC buvo komercinės bendrovės vadovas.

13 2015 m. šiai bendrovei buvo pradėta priverstinio skolų valstybei išieškojimo procedūra, be kita ko, apimanti nesumokėtas PVM sumas ir nuo šių sumų mokėtinus delspinigius.

14 2018 m. rugpjūčio 28 d. ši procedūra leido išieškoti tik 287 935,35 Bulgarijos levų (BGN) (apie 148 115 eurų). Bendra skolų valstybei, kurias dar turi sumokėti ši bendrovė, suma sudarė 3 799 590,92 BGN (apie 1 954 522 eurus).

15 Konstatavęs, kad šias skolas sunku išieškoti iš pačios bendrovės, už išieškojimą atsakingas pareiškėjas kreipėsi į kompetentingą *Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalinį pajamų agentūrą) teritorinę direkciją (toliau – direkcija), kad būtų pripažinta solidarioji asmeninė MC atsakomybė pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį.

16 Per pastarąjį procedūrą buvo atliktas MC patikrinimas, kuris leido nustatyti toliau nurodytas faktines aplinkybes.

17 Nuo 2011 m. balandžio 14 d. iki 2015 m. balandžio 30 d. MC vykdė minėtos komercinės bendrovės vadovo funkcijas. Remiantis MC pateiktais paaiškinimais, atlyginimas, kurį jis už tai gaudavo, buvo nustatytas su šia bendrove sudarytoje valdymo sutartyje. Tačiau šios sutarties negalėjo pateikti nei MC, nei minėta bendrovė.

18 MC teigė, kad nuo 2014 m. kovo 1 d. jo mėnesinis bruto atlyginimas padidėjo 3 000 BGN (apie 1 543 eurus) iki 20 000 BGN (maždaug 10 288 eur?). Šis padidėjimas buvo pagrįstas tos pačios bendrovės grynųjų pajamų ir apyvartos padidėjimu sudarius naujas sutartis.

19 Direkcija nusprendė, kad suma, atitinkanti MC grynojo atlyginimo padidėjimą, t. y. 15 300 BGN (apie 7 800 eur?) per mėnesį, yra paslėptas pelno ar dividendų išmokėjimas, kaip tai suprantama pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį, už 2014 m. rugsėjo, spalio, lapkričio, gruodžio mėn. ir 2015 m. sausio mėn., iš viso 76 500 BGN (apie 39 352 eurai). Ji taip pat nusprendė, kad MC veikė nesąžiningai.

20 Konkrečiai kalbant, direkcija konstatavo, kad 2014 m. gruodžio 18 ir 23 d. į MC sutuoktinės banko sąskaitą buvo atlikti trys mokėjimai, kurių bendra suma sudarė 53 164,08 BGN (apie 27 348 eurai). Be to, per teisminį tyrimą, per kurį panaikinta banko paslaptis, buvo nustatyta, kad šie mokėjimai buvo atlikti internete iš advokato, įgalioto atstovauti komercinei bendrovei, kurios vadovas buvo MC, „kliento“ sąskaitos.

21 Direkcija nusprendė, kad bendra 53 164,08 BGN suma, pervesta į MC sutuoktinės sąskaitą, viršijo 45 900 BGN (apie 23 611 eur?) normalų MC neto atlyginimą, apskaičiuotą už trijų mėnesių laikotarpį.

22 Remdamasi DOPK 19 straipsnio 2 dalimi direkcija pateikė pranešimą apie mokesčio perskaitymą, jame pripažino MC solidariai atsakingu už komercinės bendrovės skolas valstybei, kurios sudaro 45 008,25 BGN (apie 23 152 eurus). Pagrindinėje byloje nagrinėjamos skolos valstybei apmoka fizinių asmenų pajamų mokestis, socialinio draudimo mokas ir PVM, įskaitant, be kita ko, 12 837,50 BGN (apie 6 604 eur?) sumą, atitinkančią delpinigių už 2014 m. gruodžio mėn. PVM.

23 MC pateikė administracinį skundą dėl šio pranešimo apie mokesčio perskaitymą direktoriui, šis jį atmetė.

24 Todėl MC pareiškė ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, tvirtindamas, kad DOPK 19 straipsnio 2 dalies taikymo sąlygos netenkinamos.

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme direktorius teigė, kad, pirma, MC turėjo įgaliojimą, susijusį su savo sutuoktinės sąskaita ir, antra, jis pavedė pagrindinėje byloje aptariamoms bendrovės vyriausiajam apskaitininkui atlikti pervedimus.

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šios sąlygos yra tenkinamos, todėl MC elgesiui taikomas šioje nuostatoje tvirtintas solidariosios atsakomybės mechanizmas. Šio teismo teigimu, nustatyta, kad MC trečiajam asmeniui davė nurodymą pervesti

bendrovei, kurios vadovas jis buvo, priklausan?i? sum? su juo susijusiam fiziniam asmeniui, arba bent tai, kad jis žinojo apie š? pervedim?, tod?l jis veik? nes?žiningai, kaip tai suprantama pagal DOPK 19 straipsnio 2 dal?. Be to, šis teismas patikslina, kad d?l pranešime apie mokes?io perskai?iavim? nurodyta suma sumaž?jusio bendrov?s turto nebuvo sumok?ti delspinigiai, mok?tini už 2014 m. gruodžio m?n. apskai?iuot? PVM.

27 D?l DOPK 19 straipsnio 2 dalyje numatyto solidariosios atsakomyb?s mechanizmo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pateik? tokius paaiškinimus.

28 Pirma, šioje nuostatoje numatyta solidarioji atsakomyb? taikoma tik asmeniui, kuris yra juridinio asmens status? turin?io mokes?i? mok?tojo valdymo organo vadovas ar narys.

29 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslina, kad šis asmuo turi nes?žiningai atlikti mok?jimus iš juridinio asmens turto, kurie gali b?ti laikomi pasl?ptu pelno ar dividend? išmok?jimu, arba š? turt? perleisti neatlygintinai ar už kain?, kuri gerokai mažesn? nei rinkos kaina. Vis d?lto šis mechanizmas nesusij?s su paties juridinio asmens suk?iavimo ar piktnaudžiavimo buvimu.

30 Tre?ia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad d?l nes?žining? veism? juridinis asmuo turi prarasti galimyb? mok?ti mokes?ius (?skaitant PVM) arba privalomojo socialinio draudimo ?mokas. Kitaip tariant, taikant š? mechanizm? reikia priežastinio ryšio tarp, viena vertus, nes?žining? veism? ir, kita vertus, negal?jimo išieškoti skol? valstybei iš šio juridinio asmens.

31 Ketvirta, DOPK 19 straipsnio 2 dalyje numatytas atsakomyb?s už kito asmens skol? mechanizmas neapima vis? juridinio asmens skol? valstybei, o apsiriboja šio juridinio asmens turto sumaž?jimo d?l nes?žining? veism? suma.

32 Penkta, nustatyta papildoma atsakomyb?, nes priverstinio vykdymo priemon?s pirmiausia turi b?ti nukreiptos ? juridinio asmens turt? pagal DOPK 20 straipsn?. Be to, pagal DOPK 21 straipsnio 3 dal? ši atsakomyb? pasibaigia, kai išnyksta atitinkamos skolos valstybei.

33 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas d?l tokio solidariosios atsakomyb?s mechanizmo suderinamumo su S?jungos teise.

34 Pirma, jam kyla klausimas, ar pagal PVM direktyv?, vis? pirma jos 273 straipsn?, valstybei narei leidžiama nustatyti solidarij? atsakomyb? už PVM skol? asmeniui, kuris n?ra PVM mok?tojas, turint omenyje, kad toks mechanizmas padeda apsaugoti S?jungos finansinius interesus.

35 Antra, jei Teisingumo Teismas ? š? klausim? atsakyt? teigiamai, šis teismas kelia klausim? d?l galimyb?s ? tok? mechanizm? ?traukti delspinigius, mok?tinus pav?luoto PVM sumok?jimo atveju, vis? pirma atsižvelgiant ? proporcingumo princip?. Šiuo klausimu jis nurodo prieštarin? nacionalin? jurisprudencij?, susijusi? su DOPK 19 straipsnio 2 dalimi.

36 Tre?ia, jeigu Teisingumo Teismas taip pat atsakyt? teigiamai, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori išsiaiškinti, ar delspinigi?, mok?tin? pav?luoto mokes?io sumok?jimo atveju, ?traukim? dar galima pateisinti, be kita ko, atsižvelgiant ? proporcingumo princip?, kai nesumok?jimas per numatyt? termin? yra susij?s ne su solidariai atsakingu pripažinto asmens nes?žiningu elgesiu, bet su tre?iojo asmens elgesiu arba objektyviomis aplinkyb?mis.

37 Tokiomis aplinkyb?mis *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tirnovo administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius

klausimus:

„1. Ar [PIF konvencijos] 9 straipsnis, aiškinamas kartu su [PVM direktyvos] 273 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal jį suderintoje PVM srityje nedraudžiamas toks nacionalinis teisinis mechanizmas, kaip numatytas DOPK 19 straipsnio 2 dalyje, kur taikant atsiranda neapmokestinamojo fizinio asmens, kuris neturi prievolės sumokėti PVM, tačiau kurio nesąžiningi veiksmai nulėmė tai, kad apmokestinamasis juridinis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, jo nesumokėjo, todėl solidarieji atsakomybė“

2. Ar, aiškinant šias nuostatas ir taikant proporcingumo principą, DOPK 19 straipsnio 2 dalyje nustatytas nacionalinis teisinis mechanizmas taip pat leidžiama taikyti delspinigiams už apmokestinamojo asmens laiku nesumokėtą PVM?

3. Ar DOPK 19 straipsnio 2 dalyje nustatytas nacionalinis teisinis mechanizmas pažeidžia proporcingumo principą tokiu atveju, kai pavuluotas PVM sumokėjimas, dėl kurio už PVM skolos buvo apskaičiuoti delspinigiai, sietinas ne su neapmokestinamojo fizinio asmens veiksmis, o su kito asmens veiksmis arba objektyviomis aplinkybomis?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

38 Direktorius ginąjo viso prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą ir pateiktuose klausimuose nurodė Sąjungos teisės nuostatų taikymą pagrindinės bylos aplinkybomis.

39 Direktorius, be kita ko, teigė, kad PVM direktyva netaikoma tokiam solidariosios atsakomybės mechanizmui, susijusiam su visų rūšių mokesčiais ir socialinio draudimo mokomis, koks numatytas DOPK 19 straipsnio 2 dalyje.

40 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad aplinkybų, jog atitinkami nacionalinės teisės aktai nebuvo priimti siekiant perkelti PVM direktyvą, negali paneigti šios direktyvos taikytinumo, nes taikant šiuos teisės aktus siekiama užtikrinti, kad būtų laikomasi minėtos direktyvos nuostatų ir juo, be kita ko, siekiama gyvendinti valstyboms narėms pagal SESV 325 straipsnio 1 dalį tenkančią pareigą veiksmingai kovoti su Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiu elgesiu (šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 28 punktą)

41 Atsižvelgiant į tai, reikia nustatyti Sąjungos teisės nuostatas, kurios taikytinos esant tokioms situacijoms, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje.

42 Pirma, dėl PIF konvencijos 9 straipsnio primintina, kad ši konvencija buvo pakeista 2017 m. liepos 5 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2017/1371 dėl kovos su Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiu sukčiavimu taikant baudžiamąjį teisę (OL L 198, 2017, p. 29). Vis dėlto, kadangi ši direktyva įsigaliojo tik 2017 m. rugpjūčio 17 d., o pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės susiklostė 2014 ir 2015 m., pagrindinėje byloje gali būti taikoma tik PIF konvencija.

43 Reikia pažymėti, kad PIF konvencijoje valstyboms naroms nustatomos pareigos baudžiamosios teis srityje. Iš tiesų, be kita ko, iš šios konvencijos konstatuojamųjų dalių ir 1 bei 2 straipsnių matyti, kad pagal ją valstyboms naroms pareigojamos, pirma, pripažinti nusikalstama veika elgesį, apimantį „Sąjungos finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą“ ir, antra, užtikrinti, kad už šį elgesį būtų baudžiama veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasančiomis baudžiamosiomis sankcijomis.

44 Nagrinėjamu atveju neginėjama, kad pagal mechanizmą, kaip numatytas DOPK 19 straipsnio 2 dalyje, pirma, elgesys, dėl kurio gali kilti solidarioji atsakomybė už juridinio asmens PVM skolas, nėra nusikalstama veika ir, antra, šiuo atžvilgiu nenumatyta jokios baudžiamosios sankcijos.

45 Taigi, kaip teisingai teigė direktorius ir Europos Komisija, PIF konvencija netaikytina tokiam solidariosios atsakomybės mechanizmui, koks numatytas DOPK 19 straipsnio 2 dalyje.

46 Antra, direktorius subsidiariai nurodė, kad DOPK 19 straipsnio 2 dalyje tvirtintas atsakomybės mechanizmas kyla iš PVM direktyvos 205 straipsnio, pagal kurį valstyboms naroms tam tikrais atvejais gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.

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

48 PVM direktyvos 193–200 ir 202–204 straipsniuose nustatyti asmenys, turintys prievolę mokėti PVM pagal šios direktyvos XI antraštinės dalies 1 skirsnio „Asmenys, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM mokesčių institucijoms“ tikslą. Nors minėtos direktyvos 193 straipsnyje kaip pagrindinis taisyklė numatyta, kad PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, šio straipsnio tekste patikslinta, kad PVM gali ar privalo mokėti kiti asmenys tos pačios direktyvos 194–199b ir 202 straipsniuose numatytais atvejais (2021 m. gegužės 20 d. Sprendimo *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, 27 punktą).

49 Iš Direktyvos 2006/112 193–205 straipsnių konteksto matyti, kad šios direktyvos 205 straipsnis yra tarp nuostatų, kuriomis siekiama nustatyti asmenis, turintys prievolę sumokėti PVM, atsižvelgiant į įvairias situacijas. Taigi šiomis nuostatomis siekiama užtikrinti, kad valstybės biudžetui 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 (2021 m. gegužės 20 d. Sprendimo *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, 28 punktą).

50 Taigi pagal Direktyvos 2006/112 205 straipsnį valstyboms naroms 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 (2021 m. gegužės 20 d. Sprendimo *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, 29 punktą).

51 Nagrinėjamu atveju, kaip teisingai nurodė Ispanijos vyriausybė ir Komisija, vis dėlto reikia konstatuoti, kad pagrindiniuose bylose nagrinėjamu solidariosios atsakomybės mechanizmu nesiekama nustatyti asmens, turinčio prievolę sumokėti mokestį už konkretų apmokestinamąjį sandorį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 205 straipsnį.

52 Iš tiesų, viena vertus, pagal šį mechanizmą nustatytas asmuo tampa ne prievolių sumokėti PVM už konkretų apmokestinamąjį sandorą turiniu asmeniu, o solidariai atsakingu už visas juridinio asmens PVM skolas ar jų dalį, neatsižvelgiant į atitinkamus apmokestinamuosius sandorius.

53 Kita vertus, šio mechanizmo taikymo sritis neapima viso PVM, nesumokėto už konkretų apmokestinamąjį sandorą, o apsiriboja turto sumažėjimo, kurį juridinis asmuo patyrė dėl solidariai atsakingo asmens nesąžiningų veiksmų, suma.

54 Toks mechanizmas reikia skirti, be kita ko, nuo mechanizmo, nurodytą prašymuose priimti prejudicinę sprendimą byloje, kuriose priimti 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309), 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871) ir 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397). Skirtingai nuo pagrindinėje byloje nagrinėjamo mechanizmo, šiais mechanizmais asmuo laikomas solidariai turiniu prievolių sumokėti visų mokėtinų PVM už konkretų apmokestinamąjį sandorą, pagal PVM direktyvos 205 straipsnį.

55 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad PVM direktyvos 205 straipsnis netaikomas pagrindinės bylos aplinkybomis.

56 Trečia, dėl PVM direktyvos 273 straipsnio primintina, kad jame numatyta, jog valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui.

57 Šiuo klausimu SESV 325 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad valstybės narės su Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiu sukčiavimu ir kitomis neteisėtomis veikimais pareigojamos kovoti atgrasomomis ir veiksmingomis priemonėmis (2018 m. birželio 5 d. Sprendimo *Kolev ir kt.*, C-612/15, EU:C:2018:392, 50 punktas ir 2022 m. kovo 8 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė (Kova su sukčiavimu nuvertinant prekes)*, C-213/19, EU:C:2022:167, 209 punktas).

58 Pagal 2014 m. gegužės 26 d. Tarybos sprendimą 2014/335/ES, Euratomas, dėl Europos Sąjungos nuosavų išteklių sistemos (OL L 168, 2014, p. 105) Sąjungos nuosavus išteklius sudaro, be kita ko, pajamos, gaunamos taikant vienodą tarifą suderintai PVM apmokestinamajai vertei, nustatytai pagal Sąjungos taisykles. Be to, yra tiesioginis ryšys tarp pajamų iš PVM gavimo laikantis taikytinos Sąjungos teisės ir atitinkamo lėšų iš PVM patekimo į Sąjungos biudžetą, nes bet koks trūkumas gaunant pirmąsias potencialiai sumažins antrąsias (2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *M.A.S. ir M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, 31 punktas ir 2019 m. sausio 17 d. Sprendimo *Dzivev ir kt.*, C-310/16, EU:C:2019:30, 26 punktas).

59 Siekdamas užtikrinti Sąjungos finansinių interesų apsaugą valstybės narės privalo, be kita ko, imtis reikiamų priemonių, kad užtikrintų veiksmingą visų nuosavų išteklių, kuriuos sudaro pajamos, gaunamos suderintai PVM apmokestinamajai vertei taikant vienodą tarifą, surinkimą (2021 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Euro Box Promotion ir kt.*, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 ir C-840/19, EU:C:2021:1034, 182 punktas).

60 Taigi vis? pirma iš PVM direktyvos 2 ir 273 straipsni?, aiškinam? atsižvelgiant ? ESS 4 straipsnio 3 dal? ir SESV 325 straipsn?, matyti, kad jos privalo imtis vis? teis?k?ros ir administracini? priemoni?, kurios b?t? tinkamos siekiant užtikrinti viso PVM surinkim? j? teritorijoje ir kovoti su suk?iavimu (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 47 punkt?; 2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C?524/15, EU:C:2018:197, 18 punkt? ir 2018 m. geguž?s 17 d. Sprendimo *Vámos*, C?566/16, EU:C:2018:321, 37 punkt?).

61 Šiuo atveju tokia solidariosios atsakomyb?s sistema, kokia nustatyta DOPK 19 straipsnio 2 dalyje, padeda išieškoti PVM sumas, kuri? apmokestinamasis juridinis asmuo nesumok?jo per PVM direktyvos nuostatose numatytus imperatyvius terminus. Toks mechanizmas padeda užtikrinti tinkam? PVM surinkim? ir (arba) užkirsti keli? suk?iavimui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 273 straipsn?, laikantis SESV 325 straipsnio 1 dalyje nustatytos pareigos.

62 Šios išvados negali paneigti aplinkyb?, kad asmenys, pripažinti solidariai atsakingais pagal pagrindin?je byloje nagrin?jam? mechanizm?, t. y. juridinio asmens vadovas ar valdybos narys, patys d?l savo statuso n?ra apmokestinami PVM.

63 Šiuo klausimu vis? pirma iš PVM direktyvos 273 straipsnio formuluot?s nematyti, kad pagal ši? nuostat? valstybi? nari? nustatytos pareigos gali b?ti taikomos tik PVM apmokestinamiems asmenims.

64 Be to, kalbant apie šios nuostatos kontekst?, reikia pažym?ti, kad ji yra PVM direktyvos XI antraštin?s dalies, kurios pavadinime aiškiai nurodytos „apmokestinam?j? asmen? ir tam tikr? neapmokestinam?j? asmen? prievol?s“, dalis.

65 Galiausiai, kiek tai susij? su PVM direktyvos 273 straipsnio tikslais, valstyb?ms nar?ms tenkanti pareiga imtis vis? tinkam? priemoni? užtikrinti viso PVM surinkim? ir kovoti su suk?iavimu, apie kuri? priminta šio sprendimo 60 punkte, tam tikromis aplinkyb?mis gali reikšti reikalavim?, kad valstyb? nar? taikyt? sankcijas neapmokestinamiesiems asmenims, dalyvaujantiems priimant apmokestinamojo juridinio asmens sprendimus, antraip b?t? pakenkta toki? priemoni? veiksmingumui.

66 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad solidariosios atsakomyb?s mechanizmas, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, patenka ? PVM direktyvos 273 straipsnio, aiškinamo atsižvelgiant ? SESV 325 straipsnio 1 dal?, taikymo srit?.

67 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus reikia suprasti taip, kad jais prašoma išaiškinti PVM direktyvos 273 straipsn? ir proporcingumo princip?.

D?l pirmojo klausimo

68 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 273 straipsnis ir proporcingumo principas turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatytas juridinio asmens solidariosios atsakomyb?s už PVM skolas mechanizmas tokiomis aplinkyb?mis:

– solidariai atsakingas asmuo yra juridinio asmens vadovas arba jo valdymo organo narys,

- solidariai atsakingas asmuo nes?žiningai atliko mok?jimus iš juridinio asmens turto, kurie gali b?ti laikomi pasl?ptu pelno ar dividend? išmok?jimu, arba š? turt? perleido neatlygintinai ar už kain?, kuri gerokai mažesn? nei rinkos kaina,
- d?l nes?žining? veiksm? juridinis asmuo negali sumok?ti viso ar dalies PVM, kur? sumok?ti jis turi prievol?,
- solidarioji atsakomyb? apribojama juridinio asmens turto sumaž?jimo d?l nes?žining? veiksm? suma ir
- ši solidarioji atsakomyb? atsiranda tik subsidiariai, kai paaišk?ja, kad ne?manoma surinkti iš juridinio asmens mok?tin? PVM sum?.

69 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprend?s: kadangi PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatose, išskyrus jose nustatytus apribojimus, nenurodomos nei s?lygos, nei prievol?s, kurias valstyb?s nar?s gali numatyti, šiomis nuostatomis valstyb?ms nar?ms suteikiama diskrecija d?l priemoni?, skirt? viso mok?tino PVM surinkimui j? teritorijoje užtikrinti ir kovoti su suk?iavimu (be kita ko, žr. 2018 m. geguž?s 17 d. Sprendimo *Vámos*, C?566/16, EU:C:2018:321, 38 punkt? ir 2018 m. lapkri?io 21 d. Sprendimo *Fontana*, C?648/16, EU:C:2018:932, 35 punkt?).

70 Nagrin?jamu atveju reikia pažym?ti, kad solidariosios atsakomyb?s mechanizmas, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, susij?s su PVM sum?, kuri? nesumok?jo apmokestinamasis juridinis asmuo per PVM direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus, surinkimu, tod?l jis padeda užtikrinti tinkam? PVM surinkim? ir (arba) užkirsti keli? suk?iavimui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 273 straipsnio pirm? pastraip?. Taigi tok? mechanizm? iš esm?s apima valstybi? nari? diskrecija ?gyvendinant PVM direktyvos 273 straipsn?.

71 Reikia pridurti, kad toks mechanizmas padeda laikytis šio sprendimo 60 punkte primintos kiekvienos valstyb?s nar?s pareigos imtis vis? teis?k?ros ir administracini? priemoni?, kurios b?t? tinkamos siekiant užtikrinti viso PVM surinkim? j? teritorijoje ir kovoti su suk?iavimu, kaip numatyta, be kita ko, SESV 325 straipsnio 1 dalyje.

72 Vis d?lto ?gyvendindamos savo kompetencij? valstyb?s nar?s turi paisyti S?jungos teis?s ir jos bendr?j? princip?, taigi, ir proporcingumo principo (be kita ko, žr. 2018 m. lapkri?io 21 d. Sprendimo *Fontana*, C?648/16, EU:C:2018:932, 35 punkt? ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Grupa Warzywna*, C?935/19, EU:C:2021:287, 26 punkt?).

73 D?l proporcingumo principo Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad valstyb?s nar?s privalo naudoti priemones, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teise siekiamus tikslus, kuo mažiau pakenkt? atitinkamais S?jungos teis?s aktais nustatytiems tikslams ir principams. Taigi, nors teis?ta, kad valstybi? nari? priimtomis priemon?mis siekiama kuo veiksmingiau apsaugoti valstyb?s biudžeto teises, jos negali viršyti to, kas b?tina šiam tikslui pasiekti (2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Vlaamse Oliemaatschappij*, C?499/10, EU:C:2011:871, 21 ir 22 punktai ir 2021 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *ALTI*, C?4/20, EU:C:2021:397, 33 punktas).

74 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad nacionalin?s priemon?s, d?l kuri? *de facto* sukuriama solidariosios atsakomyb?s be kalt?s sistema, viršija tai, kas b?tina siekiant apsaugoti valstyb?s biudžet?. Atsakomyb?s sumok?ti PVM nustatymas kitam asmeniui nei tas, kuriam tenka prievol? j? sumok?ti, neleidžiant jam išvengti atsakomyb?s pateikiant ?rodymus, kad jis visiškai nesusij?s su šio prievol? sumok?ti š? mokest? turinio asmens veiksmis, turi b?ti laikomas nesuderinamu su proporcingumo principu. Iš ties? akivaizdžiai neproporcinga šiam asmeniui be išlyg? priskirti mokestin? pajam? praradim? d?l tre?iojo apmokestinamojo asmens

veiksm?, kuriems jis netur?jo jokios ?takos (2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Vlaamse Oliemaatschappij*, C?499/10, EU:C:2011:871, 24 punktas).

75 Šiomis aplinkyb?mis valstybi? nari? teis?s nustatyti solidariai atsaking? skolinink?, kit? nei prievol? sumok?ti mokest? turint? asmen?, kad b?t? užtikrintas veiksmingas mokes?io surinkimas, ?gyvendinimas turi b?ti pateisinamas dviej? atitinkam? asmen? faktiniais ir (arba) teisiniais santykiais teisinio saugumo ir proporcingumo princip? atžvilgiu. Konkre?iai kalbant, valstyb?s nar?s turi nurodyti konkre?ias aplinkybes, kuriomis toks asmuo, koks yra apmokestinamojo sandorio gav?jas, turi b?ti laikomas solidariai atsakingu už mokes?io, kur? turi sumok?ti jo kontrahentas, sumok?jim?, nors jis j? sumok?jo, mok?damas sandorio kain? (2021 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *ALTI*, C?4/20, EU:C:2021:397, 34 punktas).

76 Teisingumo Teismas taip pat nusprend?, kad aplinkyb?s, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievol? sumok?ti mokest?, veik? s?žiningai, kaip apdairus ?kio subjektas, ir ?m?si vis? proting? priemoni?, kuri? gal?jo imtis, ir kad nedalyvavo piktnaudžiaujant ar suk?iaujant, yra veiksniai, ? kuriuos reikia atsižvelgti nustatant, ar galima š? asmen? ?pareigoti solidariai sumok?ti mok?tin? PVM (2021 gruodžio 21 d. Sprendimo *Vlaamse Oliemaatschappij*, C?499/20, EU:C:2011:397, 26 punktas ir 2021 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *ALTI*, C?4/20, EU:C:2021:397, 37 punktas).

77 Nagrin?jamu atveju reikia konstatuoti, kad solidariosios atsakomyb?s mechanizmas, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, neviršija to, kas b?tina tinkamam PVM surinkimui užtikrinti ir užkirsti keli? suk?iavimui.

78 Konkre?iau kalbant, atsižvelgiant ? tokio mechanizmo požymius, jis negali b?ti prilygintas solidariosios atsakomyb?s be kalt?s sistema, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 74–76 punktuose nurodyt? jurisprudencij?, kuri nesuderinama su proporcingumo principu.

79 Pirma, solidariai atsakingas asmuo turi b?ti juridinio asmens, turin?io sumok?ti nesumok?to PVM skolas, vadovas ar valdybos narys, tod?l gali b?ti laikomas dalyvaujan?iu priimant min?to juridinio asmens sprendimus.

80 Antra, solidariai atsakingu pripažintas asmuo turi b?ti nes?žiningai atlik?s mok?jimus iš juridinio asmens turto, kurie gali b?ti laikomi pasl?ptu pelno ar dividend? išmok?jimu, arba turi b?ti perleid?s vis? ar dal? šio turto neatlygintinai arba už kain?, kuri gerokai mažesn? nei rinkos kaina.

81 Tre?ia, turi b?ti priežastinis ryšys tarp asmens, pripažinto solidariai atsakingu, nes?žining? veiksm? ir juridinio asmens negal?jimo sumok?ti PVM, kur? jis turi prievol? sumok?ti.

82 Ketvirta, solidariosios atsakomyb?s apimtis apribojama juridinio asmens turto sumaž?jimu d?l nes?žining? veiksm?.

83 Galiausiai, penkta, ši atsakomyb? ?gyvendinama tik subsidiariai, kai paaišk?ja, kad ne?manoma surinkti iš juridinio asmens mok?tin? PVM sum?.

84 Atsižvelgiant ? šio sprendimo 72–76 punktuose primint? jurisprudencij?, reikia konstatuoti, kad tokio mechanizmo nustatymas neviršija to, kas b?tina tinkamam mokes?io surinkimui užtikrinti ir suk?iavimui išvengti.

85 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, šis pirmasis klausimas reikalauja atsakyti, kad PVM direktyvos 273 straipsnis ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatytas solidariosios juridinio asmens atsakomybės dėl PVM skolų mechanizmas tokiomis aplinkybėmis:

- solidariai atsakingas asmuo yra juridinio asmens vadovas arba jo valdymo organo narys,
- solidariai atsakingas asmuo nesąžiningai atliko mokėjimus iš juridinio asmens turto, kurie gali būti laikomi paslėptu pelno ar dividendų išmokėjimu, arba šis turtas perleido neatlygintinai ar už kainą, kuri gerokai mažesnė nei rinkos kaina,
- dėl nesąžiningo veiksmo juridinis asmuo negali sumokėti viso ar dalies PVM, kurį sumokėti jis turi priversti,
- solidarioji atsakomybė apribojama juridinio asmens turto sumažėjimo dėl nesąžiningo veiksmo suma ir
- ši solidarioji atsakomybė atsiranda tik subsidiariai, kai paaiškėja, kad neįmanoma surinkti iš juridinio asmens mokėtino PVM sumą.

Dėl antrojo klausimo

86 Antruoju klausimu prašoma priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 273 straipsnis ir proporcingumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatytas solidariosios atsakomybės mechanizmas, kaip aprašytas pirmajame klausime, kuris taikomas ir juridinio asmens mokėtiniesiems delspinigiams už PVM nesumokėjimą per šios direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus.

87 Šiuo klausimu iš sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos matyti, kad pirmajame klausime nurodytas solidariosios atsakomybės mechanizmas, kaip toks, ribojamas juridinio asmens dėl nesąžiningo veiksmo atsiradusio turto sumažėjimo suma. Vis dėlto nacionalinės teisės aktuose, be kita ko, numatyta, kad mokesčiai, kurie nebuvo sumokėti per nustatytą terminą, išieškomi „su delspinigiais“, kaip nurodyta šio sprendimo 11 punkte, ir prašoma priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar ši priemonė gali būti papildomai taikoma kartu su nagrinjamu solidariosios atsakomybės mechanizmu.

88 Pirmiausia reikia pažymėti, kad delspinigių rinkimas PVM nesumokėjimo per PVM direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus atveju padeda užtikrinti tinkamą šio mokesčio surinkimą pagal šios direktyvos 273 straipsnį.

89 Iš tiesų delspinigių rinkimas padeda kompensuoti žalą valstybės biudžetui dėl negautų PVM, sumokėto pavėluotai, sumą už laikotarpį nuo tos dienos, kai šios sumos turi būti sumokėtos, iki tos dienos, kai jos faktiškai sumokamos (pagal analogiją žr. 2012 m. liepos 25 d. Sprendimo *Littlewoods Retail ir kt.*, C-591/10, EU:C:2012:478, 25 ir 26 punktus ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, 25 punktą).

90 Be to, delspinigių rinkimas taip pat skatina atitinkamus asmenis sumokėti PVM per PVM direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus arba kuo greičiau jiems pasibaigus.

91 Teisingumo Teismas nusprendė, kad delspinigių mokėjimas gali būti tinkama sankcija PVM nesumokėjimo per imperatyvius terminus atveju, nes neviršija to, kas būtina pasiekti tinkamo PVM surinkimo ir kelio sukėlavimui užkirtimo tikslą (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*

, C?284/11, EU:C:2012:458, 75 punkt? ir 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Equoland*, C?272/13, EU:C:2014:2091, 46 punkt?).

92 Taigi delspinigi? rinkimas padeda kovoti su deklaruoto PVM sum? nesumok?jimu per nustatyt? termin?, laikantis valstyb?ms nar?ms, be kita ko, pagal PVM direktyvos 273 straipsn? ir 325 straipsnio 1 dal?, tenkan?ios pareigos imtis vis? teis?k?ros ir administracini? priemoni?, kad b?t? u?tikrintas viso PVM, mok?tino atitinkamose j? teritorijose, surinkimas ir kovojama su suk?iavimu.

93 Galiausiai d?l šio sprendimo 77–84 punktuose nurodyt? motyv? delspinigi? ?traukimas ? solidariosios atsakomyb?s mechanizm?, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, atitinka proporcingumo princip? tiek, kiek šie delspinigiai susij? su prievol? sumok?ti PVM turin?io juridinio asmens šio mokes?io nesumok?jimu per PVM direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus d?l solidariai atsakingu pripažinto asmens nes?žining? veiksma? (pagal analogij? žr. 2021 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *ALTI*, C?4/20, EU:C:2021:397, 43 ir 44 punktus).

94 Iš ties?, kaip iš esm?s priminta šio sprendimo 74 punkte, proporcingumo principas turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiama kit? asmen? nei prievol? sumok?ti PVM turint? asmen?, laikyti atsakingu už mokestini? pajam? praradim? d?l tre?iojo asmens veiksma?, kuriems jis neturi jokios ?takos.

95 Taigi delspinigi? ?traukimas ? DOPK 19 straipsnio 2 dalyje ?tvirtint? solidariosios atsakomyb?s mechanizma? gali b?ti laikomas suderinamu su proporcingumo principu tik tiek, kiek šie delspinigiai susij? su PVM nesumok?jimu per PVM direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus d?l solidariai atsakingu pripažinto asmens nes?žining? veiksma?.

96 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 273 straipsnis ir proporcingumo principas turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatytas solidariosios atsakomyb?s mechanizmas, kaip aprašytas pirmajame klausime, kuris apima ir juridinio asmens mok?tinus delspinigius už PVM nesumok?jim? per šios direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus d?l solidariai atsakingu pripažinto asmens nes?žining? veiksma?.

D?l tre?iojo klausimo

97 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar proporcingumo principas turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatytas solidariosios atsakomyb?s mechanizmas, kaip aprašytas pirmajame klausime, apimantis juridinio asmens už PVM nesumok?jim? per PVM direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus mok?tinus delspinigius, kai pav?luotas mok?jimas susij?s ne su asmens, kuris pripažintas solidariai atsakingu, bet su kito asmens elgesiu arba objektyviomis aplinkyb?mis.

98 Primintina, kad, remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Atsisakyti pateikti atsakymų nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, būtinai tam, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (be kita ko, žr. 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Trepsa International*, C-248/07, EU:C:2008:607, 33 punktą ir 2022 m. vasario 22 d. Sprendimo *Stichting Rookpreventie Jeugd ir kt.*, C-160/20, EU:C:2022:101, 82 punktą).

99 Nagrinėjamo atveju taikant DOPK 19 straipsnio 2 dalyje tvirtintą solidariosios atsakomybės mechanizmą, kaip jį apibūdino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikalaujama, kad juridinio asmens negalėjimui sumokėti visas skolas valstybei ar jį dalį lemti solidarčiai atsakingo asmens nesąžiningi veiksmai. Taigi taikant šį mechanizmą neįmanoma, kad PVM nesumokėjimas per PVM direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus būtų susijęs su kito asmens elgesiu ar objektyviomis aplinkybėmis.

100 Be to, kiek tai susiję su pagrindine byla, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė kito asmens elgesio ar objektyvių aplinkybių, dėl kurių PVM buvo nesumokėtas per nustatytą terminą.

101 Taigi reikia konstatuoti, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 98 punkte primintą jurisprudenciją, todėl trečiasis klausimas yra nepriimtinas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

102 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnis ir proporcingumo principas

turi būti aiškinami taip:

jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatytas solidariosios juridinio asmens atsakomybės dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) skolų mechanizmas tokiomis aplinkybėmis:

- **solidariai atsakingas asmuo yra juridinio asmens vadovas arba jo valdymo organo narys,**
- **solidariai atsakingas asmuo nesąžiningai atliko mokėjimus iš juridinio asmens turto, kurie gali būti laikomi paslėptu pelno ar dividendų išmokėjimu, arba šį turtą perleido neatlygintinai arba už kainą, kuri gerokai mažesnė nei rinkos kaina,**

- d?l nes?žining? veiksma? juridinis asmuo negali sumok?ti viso ar dalies PVM, kur? sumok?ti jis turi prievol?,
- solidarioji atsakomyb? apribojama juridinio asmens turto sumaž?jimo d?l nes?žining? veiksma? suma ir
- ši solidarioji atsakomyb? atsiranda tik subsidiariai, kai paaišk?ja, kad ne?manoma surinkti iš juridinio asmens mok?tin? PVM suma?.

2. Direktyvos 2006/112 273 straipsnis ir proporcingumo principas

turi b?ti aiškinami taip:

pagal juos nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatytas solidariosios atsakomyb?s mechanizmas, kaip aprašytas šio sprendimo rezoliucin?s dalies 1 punkte, kuris apima ir juridinio asmens mok?tinus delspinigius už prid?tin?s vert?s mokes?io nesumok?jim? per šios direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus d?l solidariai atsakingu pripažinto asmens nes?žining? veiksma?.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgar?.