

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2021 m. sausio 14 d.(1)

Byla C-4/20

„ALTI“ OOD

prieš

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

(*Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 205 straipsnis ir 273 straipsnis – Solidarioji trečiojo asmens, kuris nėra asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, atsakomybė – Atsakomybės apimtis – Atsakomybės taikymas palėkanoms už asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, praleistą terminą – Išplėstinė atsakomybė siekiant veiksmingai kovoti su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje – Sukčiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje buvimas nesumokėjus deklaruoto pridėtinės vertės mokesčio“

I. Žanga

1. Teisingumo Teismo vėl prašoma išaiškinti PVM direktyvą – konkrečiu atveju 205 ir 273 straipsnius – apibrėžiant valstybių narių vykdomo veiksmingo PVM išieškojimo ir suinteresuotųjų asmenų pagrindinę teisę bei proporcingumo principo santykį.
2. Šį kartą prašoma išaiškinti, ar pagal PVM direktyvą valstybei narei leidžiama, be paslaugos teikėjo, „asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM“ (tiksliau – asmeniu, kuriam tenka atsakomybė už PVM sumokėjimą) laikyti ir patiekti prekių šalies viduje gavėjai ir reikalauti iš jo sumokėti ne tik kito asmens nesumokėtą PVM, bet ir svetimus delspinigius. PVM direktyvos 205 straipsnyje nustatyta, kad tam tikromis aplinkybėmis valstybės narės gali numatyti, jog kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti „PVM“, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM, tačiau šios atsakomybės apimtis nedetalizuojama.
3. Kita vertus, reikia prisiminti valstybių narių procesinę autonomiją, kuri gali būti, nepaisant PVM direktyvos 205 straipsnio, kaip tam tikrų sankcijų leidžia numatyti ir atsakomybę už kito

asmens delspinigius. Bulgarija, darydama nuorod? veiksmingos kovos su suk?iavimu tiksl?, mano, kad atsakomyb? už delspinigius yra b?tina. Nagrin?jimu atveju teigiama, kad gav?jas žinojo arba tur?jo žinoti, kad tiek?jas, kuriam jis dar? mok?jimus, nustatyta tvarka deklaravo mok?tin? PVM, ta?iau laiku nesumok?jo.

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

4. Bylos teisinis pagrindas pagal S?jungos teis? yra 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos(2) (toliau – PVM direktyva).

5. Šios direktyvos 44 konstatuojamojoje dalyje teigiama:

„Valstyb?ms nar?ms tur?t? b?ti užtikrinta galimyb? numatyti, kad kitas asmuo, nei tas, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, b?t? solidariai atsakingas už PVM sumok?jim?.“

6. PVM direktyvos 193 straipsnyje asmuo, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, apibr?žiamas taip:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinam? prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

7. PVM direktyvos 205 straipsnyje numatyta galimyb? asmeniu, kuriam tenka prievol? solidariai sumok?ti PVM, laikyti kit? asmen? nei tas, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM:

„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.“

8. Be to, PVM direktyvos 207 straipsnio antroje pastraipoje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s imasi b?tin? priemoni? užtikrinti, kad asmenys, kuriems pagal 205 straipsn? tenka prievol? sumok?ti PVM solidariai, vykdyt? šias mok?jimo prievoles.“

9. PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatytos, be kita ko, valstybi? nari? galimyb?s kovoti su mokes?io vengimu:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.“

B. Bulgarijos teis?

10. Bulgarijos *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, toliau – ZDDS) 177 straipsnyje numatyta tre?iojo asmens atsakomyb? su PVM susijusio suk?iavimo atveju. Remiantis šia nuostata, ?mon?, gavusi PVM apmokestinam? paslaug? ir pasinaudojusi teise ? pirkimo PVM atskait?, atsako už tai, kad jos tiek?jas nesumok?jo mok?tino PVM, jei žinojo ar tur?jo žinoti, kad atskaityt? pirkimo PVM atitinkan?io mokes?io tiek?jas nesumok?s.

11. Pagal *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks* (Mokes?io ir socialinio draudimo

proceso kodeksas, toliau – DOPK) 14 straipsnio 3 punktą ir 16 straipsnio 3 dalį trečiajam asmeniui tenkanti atsakomybė už mokesčių sumokėjimą, be kita ko, apima palėkanas ir išieškojimo išlaidas.

12. *Zakon za zadalzheniata i dogovorite* (statymas dėl prievolių ir sutarčių, toliau – ZZD) 121, 122 ir 126 straipsniuose reglamentuojamas sąlyginis solidariosios atsakomybės poveikis. Pagal šias nuostatas kreditorius iš pasirinkto solidariojo bendraskolio gali reikalauti padengti visą skolą. Jeigu atsakomybė dėl prievolės nevykdymo tenka tik vienam iš skolininkų, kreditorius gali iš pastarojo reikalauti atlyginti visą žalą. Likę skolininkai solidariai atsako tik už iš pradžių buvusią mokėtiną sumą. Vienam iš solidarijų bendraskolių praleidus terminą, kitiems skolininkams tai neturi poveikio.

III. Pagrindinė byla

13. „Alti“ OOD (toliau – pareiškėja) yra Bulgarijos ribotos atsakomybės bendrovė.

14. 2014 m. balandžio 10 d. pareiškėja iš Bulgarijoje įsisteigusios vienanarės ribotos atsakomybės bendrovės „Fotomag“ EOOD (toliau – tiekėja) įsigijo kombainą, traktorių ir gegužės mėn. – dar vieną žemės ūkio įrenginį. Tiekėja už patiektas prekes pareiškėjai išrašė atitinkamas sąskaitas faktūras su atskirai nurodytu PVM. Pareiškėja pervedė sąskaitose nurodytas sumas ir tiekijos sąskaitą ir pasinaudojo teise į pirkimo PVM atskaitą.

15. Kaip matyti iš 2014 m. balandžio 10 d. sąskaitos faktūrų, tiekėja savo ruožtu įsigijo minėtą žemės ūkio techniką iš vienos Didžiosios Britanijos įmonės, taigi Bulgarijoje vykdė įsigijimą Bendrijos viduje. Vis dėlto 2016 m. birželį atlikus tiekijos mokesčių patikrinimą, buvo konstatuota, kad dėl šių sandorių tapęs mokėtinas PVM buvo deklaruotas, tačiau didžioji jo dalis nebuvo sumokėta. Mokestinio patikrinimo aktu (toliau – mokestinis aktas) iš tiekijos buvo pareikalauta sumokėti trūkstamą PVM su atitinkamomis palėkanomis už praleistą terminą, skaičiuojant nuo 2014 m. balandžio.

16. Mokestinis patikrinimas buvo atliktas ir pas pareiškėją. 2018 m. vasario 23 d. pastaroji mokestinio patikrinimo aktu buvo pripažinta solidariai atsakinga dėl nesumokėto PVM (toliau – aktas dėl atsakomybės). Remiantis ZDDS 177 straipsniu, ji buvo pripažinta atsakinga dėl PVM, kurį tiekėja nurodė savo išrašytuose sąskaitose faktūrose, tačiau nesumokėjo. Šiame akte dėl atsakomybės buvo nurodyta ne tik tiekijos PVM skola, bet ir palėkanos už praleistą terminą, kurias tiekėja buvo skolinga nuo 2014 m. balandžio.

17. Dėl akto dėl atsakomybės pareiškėja pateikė prieštaravimą, tačiau jis buvo atmestas; todėl ji pateikė skundą *Administrativen sad Plovdiv* (Plovdivo administracinis teismas, Bulgarija).

18. Administracinis teismas skundą atmetė. Jis nustatė, kad taikant solidarijų atsakomybę turi būti sumokėtos ir palėkanos už praleistą terminą. Tokia išvada, teismo manymu, darytina todėl, kad neatmestinas DOPK 16 straipsnio 3 dalies taikymas, o šioje nuostatoje aiškiai nurodyta, kad už apmokestinamojo asmens prievolės atsakantis asmuo atsako už mokesčius ir teisės aktuose numatytas socialinio draudimo mokas bei už palėkanas ir už jų surinkimą susidariusias išlaidas. Solidarioji atsakomybė pagal ZDDS 177 straipsnio 1 dalį neapsiriboja „mokėtiną ir nesumokėtą mokesčių“ suma. Tiekėjai praleidus terminą, ji praleidžia ir pareiškėja.

19. Pareiškėja dėl *Administrativen sad Plovdiv* (Plovdivo administracinis teismas) sprendimo pateikė kasacinį skundą *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas, Bulgarija). Atrodo, kad šios bylos dalyviai vis dar nesutaria, ar apskritai vykdytos subjektyviosios ZDDS 177 straipsnio sąlygos – žinojimas ar turėjimas žinoti, kad tiekėja PVM nesumokės.

20. Pareiškėja taip pat teigia negalinti būti skolinga palėkan už praleistą terminą, skaičiuojamą nuo tiekėjos PVM skolos atsiradimo iki akto dėl atsakomybės priėmimo. Pareiškėja tvirtina, kad, neturėdama prievolės sumokėti pradinį PVM už patiektas prekes, ji neprivalo ir pervesti šio PVM per ZDDS nustatytą terminą. Jos manymu, apmokestinamą prekę gavėjo atsakomybė pagal ZDDS 177 straipsnį neapima palėkan už praleistą terminą, atsiradusi tiekėjos asmeniui nuo tiekimo momento.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

21. *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) 2019 m. gruodžio 16 d. nutartimi pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 205 straipsnis ir proporcingumo principas aiškinotini taip, kad registruoto asmens, kuris gauna apmokestinamas prekes, solidarioji atsakomybė už tiekėjo nesumokėtą PVM apima ne tik pagrindinį tiekėjo skolą (nesumokėtą PVM), bet ir papildomą prievolę atlyginti dėl praleisto termino atsiradusį žalą, kurią sudaro teisės aktuose nustatytos palėkanos už pagrindinį skolą nuo skolininko praleisto termino pradžios iki mokestinio patikrinimo akto, kuriuo nustatoma solidarioji atsakomybė, paskelbimo arba iki prievolės vykdymo?

2. Ar PVM direktyvos 205 straipsnis ir proporcingumo principas aiškinotini taip, kad pagal juos draudžiama tokia nacionalinė teisės nuostata, kaip *Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks* (Mokesčių ir socialinio draudimo proceso kodeksas) 16 straipsnio 3 dalis, pagal kurią trečiojo asmens atsakomybė už nesumokėtus apmokestinamojo asmens mokesčius apima mokesčius ir palėkanas?“

22. Rašytines pastabas procese Teisingumo Teisme pateikė Bulgarijos mokesčių administratorius, Bulgarijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

23. Abiem savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 205 straipsnyje nustatyta galimybė laikyti atsakingu trečiąjį asmenį (toliau vadinamą asmeniu, kuriam tenka atsakomybė už PVM sumokėjimą) apima tik atsakomybę už PVM, ar ir atsakomybę už asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, delspinigius. Jeigu taip nėra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar pagal PVM direktyvos 205 straipsnį yra draudžiama apmokestinimo procedūrą reglamentuojanti Bulgarijos teisės norma, kurioje nustatyta, kad trečiojo asmens atsakomybė pagal mokesčių teisės aktus apima ir atsakomybę už asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, delspinigius. Pritartina Bulgarijos ir Komisijos nuomonei, kad abu klausimus galima nagrinėti kartu.

24. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ypač klausia, kokia yra šios atsakomybės apimtis, pirmiausia išnagrinėsiu PVM direktyvos 205 straipsnyje numatytos galimybės apimtį. Taigi reikia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 205 straipsnis, be pridėtinės vertės mokesčio, apima ir kitus mokėjimus, kaip antai delspinigius, kuriuos turi sumokėti asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, ir, jeigu neapima, ar tokiu atveju Bulgarijos teisės norma jam prieštarauja (žr. toliau A dalį).

25. Bulgarijos teisėje atsakomybė už delspinigius nustatyta tuo atveju, kai asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, jo nesumokėjo, o asmuo, kuriam tenka atsakomybė už PVM sumokėjimą, tai žinojo arba turėjo žinoti. Todėl, apibrėžiant atsakomybės apimtį, reikia atsižvelgti ir į PVM direktyvos 273 straipsnį, pagal kurį valstybės narės, siekiant užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje, leidžiama nustatyti kitas prievoles. Gali būti, kad atsakomybė už delspinigius gali

b?ti grindžiama PVM direktyvos 205 straipsniu, siejama su 273 straipsniu (žr. toliau B dal?).

A. Solidariosios prievol?s sumok?ti PVM (atsakomyb?s) apimtis pagal PVM direktyvos 205 straipsn?

1. Bendrosios pastabos

26. PVM direktyvos 205 straipsnyje valstyb?ms nar?ms suteikiama teis? 193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkyb?mis numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, turi b?ti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievol? solidariai sumok?ti PVM.

27. Iki šiol Teisingumo Teismas tur?jo nedaug prog?(3) pareikšti nuomon? d?l šio remiantis PVM direktyvos 205 straipsniu galimo prievol?s sumok?ti PVM išpl?timo, taikant j? tre?iajam asmeniui, apimties.

28. PVM direktyvos 205 straipsnyje atsakomyb? už PVM n?ra perkeliama kitam asmeniui, kaip tai daroma 196 straipsnyje. Jame, greta apmokestinamojo asmens, numatytas dar vienas asmuo, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM. Ši prievol? sumok?ti PVM yra solidari, bet kyla iš esamo kito asmens PVM ?siskolinimo ir juo grindžiama. Taigi galiausiai ši prievol? atitinka tre?iojo asmens atsakomyb? už mokest?, kur? sumok?ti prievol? tenka kitam asmeniui. Siekiant atskirti šią prievol? nuo pirmin?s prievol?s sumok?ti PVM, toliau bus vartojama atsakomyb?s už PVM sumok?jim? s?voka.

29. Nustatyti toki? atsakomyb? už PVM sumok?jim? pagal PVM direktyvos 205 straipsn? leidžiama tik tam tikrais atvejais, be kita ko, ir 193 straipsnio atveju. PVM direktyvos 193 straipsnyje reglamentuojama paslaugos teik?jo prievol? sumok?ti PVM tiekimo šalies viduje atveju, kaip nagrin?jamoje byloje. Tod?l PVM direktyvos 205 straipsnis apima ir š? „PVM teis?s poži?riu ?prast? atvej?“. Kaip jau yra nusprend?s Teisingumo Teismas, iš aiški? ir nedviprasmišk? žodži? matyti, kad ši nuostata taikytina kiekvienu joje numatytu atveju – taigi ir ?prastu tiekimo šalies viduje atveju(4).

30. Vis d?lto ?gyvendindamos pagal S?jungos direktyvas joms suteiktus ?galiojimus valstyb?s nar?s privalo paisyti bendr?j? princip?, esan?i? S?jungos teisin?s sistemos dalimi, tarp j? ir teisinio saugumo bei proporcingumo princip?(5). Konkre?iai d?l proporcingumo principo Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad pagal š? princip? 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(6). Taigi, nors valstyb?s nar?s nustatytos priemon?s turi kuo efektyviau užtikrinti valstyb?s išdo pajamas, šios priemon?s negali viršyti to, kas yra b?tina šiam tikslui pasiekti(7).

2. Atsakomyb?s už PVM sumok?jim? apimtis pagal PVM direktyvos 205 straipsn?

31. Atsižvelgiant ? tai, reikia išsiaiškinti pagal PVM direktyvos 205 straipsn? galimos atsakomyb?s už PVM sumok?jim? konkre?i? apimt?. Pati PVM direktyvos 205 straipsnio formuluot? rodo, kad tre?iasis asmuo gali b?ti atsakingas tik už „PVM“ sumok?jim?(8). PVM direktyvos 44 konstatuojamojoje dalyje taip pat minima tik atsakomyb? „už PVM sumok?jim?“. Valstyb?ms nar?ms suteikiama tik teis? nustatyti tre?i?j? asmen?, „kuriam tenka prievol? solidariai sumok?ti PVM“. Bet iš šio formuluo?i? neišplaukia, kad tre?iasis asmuo solidariai atsako ir už galin?ius atsirasti kitus mok?jimus (pavyzdžiui, pal?kanas, mokes?ius už v?lavim?, baudas ir pan.).

32. Be to, PVM direktyvos 205 straipsnyje minima „solidarioji“ atsakomyb?. Kaip kitomis aplinkyb?mis jau yra paaiškin?s Teisingumo Teismas, iš paties solidariosios atsakomyb?s

pobūdžio išplaukia, kad kiekvienas skolininkas atsako už visą skolos sumą ir iš principo kreditorius gali savo nuožiūra reikalauti iš vieno ar kelių skolininkų sumokėti tą skolą(9). Tačiau PVM direktyvos 205 straipsnyje minima skola yra nesumokėtas PVM.

33. Šio straipsnio vieta direktyvos struktūroje taip pat liudija, kad atsakomybė taikoma tik dėl nesumokėto PVM. 205 straipsnis sistemaiškai yra 1 skyriuje „Prievoła sumokėti PVM“, šios skyriaus 1 skirsnyje „Asmenys, kuriems tenka prievoła sumokėti PVM mokesčiai institucijoms“. Tai reiškia, kad šiuose skyriuose reglamentuojamas tik mokesčių kreditoriams mokėtinas PVM, bet ne kiti papildomi mokėjimai ir sankcijos, kurie gali būti mokėtini mokesčių kreditoriui dėl kitų priežasčių.

34. Be to, šios nuostatos prasmė ir tikslas, mano manymu, apima tik patį nesumokėtą PVM. PVM direktyvos 205 straipsnyje numatyta valstybių narių galimybė nustatyti solidariųjų trečiojo asmens atsakomybę už nesumokėtą PVM skirta, kaip teisingai pabrėžia ir Bulgarija, mokestinių pajamų apsaugai. Tačiau mokestinių pajamų, į kurias teisė turi mokesčių kreditorius, yra mokėtinas PVM, atsirandantis sudarant sandorius. Papildomi mokėjimai į mokestines pajamas neeina.

35. Dėl akcizų teisės aktų specialios „atsakomybės reglamentuojančios nuostatos“ Teisingumo Teismas šiuo atžvilgiu jau yra nusprendęs, kad sandorio savininko garantija, skirta mokestinių prievolių, galinčių atsirasti gabenant tarp valstybių narių, vykdymui užtikrinti, neapima atsakomybės už trečiajam asmeniui skirtas sankcijas(10).

36. Tai visiškai pasakytina ir apie nagrinjamą atvejį. Delspinigiai, kuriuos yra skolingas trečiasis asmuo, nėra mokestinių pajamų; mokesčių teisėje jie galiausiai tampa tik asmeniui taikoma spaudimo priemonė (sankcija), kuria siekiama priversti vėluojantį mokesčių skolininką asmeniškai sumokėti mokestį per nustatytą terminą. Jie nėra mokestinių pajamų, į kurias teisė turi valstybė. Veikiau delspinigiais siekiama eliminuoti naudą, kuri pavėlavusių sumokėti mokestį mokesčių skolininkas gauna, palyginti su apmokestinamuoju asmeniu, kuris mokestį sumoka laiku. Atitinkamai solidarioji atsakomybė už tokius delspinigius neturėtų jokios prasmės mokestinių pajamų apsaugos aspektu, nes nebūtų nei atgrasomojo, nei naudos eliminavimo poveikio. Bet jeigu asmuo, kuriam tenka atsakomybė už PVM sumokėjimą, per vėlavimą padengia įsiskolinimą, jam gali būti taikoma tokia pat spaudimo priemonė – delspinigiai.

37. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad PVM direktyvos 205 straipsnis leidžia nustatyti solidariųjų „PVM sumokėjimo“ pareigą. Bet kitos, papildomo pobūdžio pareigos – kaip antai garantijos sumokėjimas – gali būti grindžiamos tik PVM direktyvos 207 straipsniu(11). Kadangi galimybė nustatyti tolesnes (papildomas) priemones numatyta tik direktyvos 207 straipsnio antroje pastraipoje, netikina Bulgarijos nuomonė, kad šios papildomos priemonės jau patenka (ir) į direktyvos 205 straipsnio taikymo sritį.

38. Veikiau PVM direktyvos 207 straipsnio antroje pastraipoje numatyta galimybė skirti delspinigius už pavėluotą savo mokėtiną PVM sumokėjimą reiškia, kad atsakomybė už kito asmens (asmens, kuriam tenka prievoła sumokėti PVM) delspinigius netaikoma. Antraip susiklostytų situacija, kai būtų skaičiuojami delspinigiai nuo delspinigių, o tai nedera su idėja, kad delspinigiai yra asmeniui taikoma spaudimo priemonė ir likvidumo teikiamos naudos eliminavimo būdas. Be to, tai būtų sunkiai suderinama ir su proporcingumo principu.

39. Šis aiškinimas patvirtina Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusi su PVM direktyvos 205 straipsniu. Pagal ją, nors valstybės narės nustatytos priemonės turi kuo efektyviau užtikrinti valstybės išdų pajamas, šios priemonės negali viršyti to, kas yra būtina šiam tikslui pasiekti(12). Išdų apsauga tuo atveju, kai asmuo, kuriam tenka prievoła sumokėti PVM, jo nesumoka, visiškai užtikrinama nustatant trečiojo asmens atsakomybę už šį PVM. Nustatant atsakomybę už trečiajam asmeniui skirtas sankcijas, susijusias su jo nesumokėtu PVM, viršijama tai, kas būtina

siekiant apsaugoti valstybės išdė.

40. Taigi PVM direktyvos 205 straipsnyje valstybės narės tik suteikiama galimybė nustatyti trečiojo asmens atsakomybę už apmokestinamojo asmens nesumokėtą PVM, bet ne atsakomybę už vėluojančio asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, delspinigius. Vis dėlto, remiantis PVM direktyvos 207 straipsnio antra pastraipa, atskiri delspinigiai gali būti skirti pačiam vėluojančiam asmeniui, kuriam tenka atsakomybė už PVM sumokėjimą. Tačiau nagrinėjamu atveju taip nebuvo.

3. Ar pagal PVM direktyvos 205 straipsnį yra draudžiama išplėsti atsakomybę už PVM sumokėjimą, taikant jį ir kito asmens delspinigiams?

41. Nors PVM direktyvos 205 straipsnyje valstybių narių galimybė nustatyti kitą asmenį, kuris turi sumokėti PVM, yra apribotos tik pačiu PVM, tai dar nebūtinai reiškia, kad pagal jį valstybės narės draudžiama savo apmokestinimo procedūrą reglamentuojančiuose teisės aktuose numatyti tolesnes priemones.

42. Kitaip nei PVM skolos atsiradimo atveju, tai, kada ir kaip atsiranda atsakomybė už PVM sumokėjimą, išplaukia ne iš PVM direktyvos. Atsakomybė už PVM, kurį sumokėti prievolė tenka kitam asmeniui, sumokėjimą nustatoma pagal nacionalinės proceso teisės aktus. Tas pats pasakytina apie atitinkamas spaudimo priemones (pavyzdžiui, delspinigius) ir sankcijas už pavėluotą sumokėjimą. PVM direktyvos 207 straipsnio antroje pastraipoje *expressis verbis* numatyta, kad valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, jog asmenys, kuriems pagal 205 straipsnį tenka atsakomybė už PVM sumokėjimą, vykdytų šias mokėjimo prievole.

43. Kaip savo suformuotoje jurisprudencijoje pabrėžia Teisingumo Teismas, nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytą sąlygą, valstybės narės turi teisę pasirinkti sankcijas, kurios joms atrodo tinkamos(13).

44. Vis dėlto minėti valstybių narių procesinė autonomija nustatyti sankcijas neapima PVM direktyvos 205 straipsnyje numatytos trečiojo asmens atsakomybės už PVM sumokėjimą išplėtimo. Juk tai nėra sankcija už asmens, kuriam tenka atsakomybė už PVM sumokėjimą, padarytą pažeidimą. Veikiau ji tiesiogiai susijusi su atsakomybės už kito asmens padarytą pažeidimą apimtimi. Bet atsakomybės už PVM sumokėjimą apimtis Sąjungos teisės lygiu reglamentuojama PVM direktyvos 205 straipsnyje ir yra apribota tik nesumokėtu PVM.

45. Tai neprieštarauja ir Teisingumo Teismo sprendimui(14), susijusiam su pagal Sąjungos teisės aktus reikalaujama sandėlio savininko garantija, skirta apsidrausti nuo rizikų akcizais apmokestinamų prekių judėjimo Bendrijos viduje atveju. Tame sprendime Teisingumo Teismas priėjo prie išvados, kad valstybės narės, peržengdamos Sąjungos teisės ribas, gali nustatyti, kad garantija, skirta apsidrausti nuo rizikų, apima ir kitam asmeniui skirtas sankcijas. Tačiau šis sprendimas buvo priimtas atsižvelgiant į akcizų teisės aktų ypatumus.

46. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas aiškiai pabrėžia, kad cigarečių rinkai ypač būdinga nelegalios prekybos plėtra(15). Be to, tame sprendime aiškintoje normoje (Direktyvos 92/12/EB 13 ir paskesni straipsniai) buvo daug griežčiau nei PVM direktyvos 205 straipsnyje apibrėžtos specifinės su prekių vežimu susijusios rizikos, pažeidimai ir neatitikimai(16). Taip pat reikėtų pažymėti specifinę sandėlio savininko atsakomybę pagal akcizų teisės aktus už jo sandėlyje saugomas prekes – tiekiamų prekių gavėjas pagal PVM teisės aktus tokios atsakomybės neturi.

47. Kadangi pagal Sąjungos teisę atsakomybės už PVM sumokėjimą apimtis PVM teisės aktuose (žr. šios išvados 26 ir paskesnius punktus) apibojama nesumokėtu PVM, pagal PVM direktyvos 205 straipsnį yra draudžiama nacionalinės proceso teisės aktuose išplėsti šią

atsakomyb? už PVM sumok?jim? (nagrin?jamu atveju taikant j? ir delspinigiams, kuriuos yra skolinga tiek?ja). Vis d?lto Bulgarija, remdamasi PVM direktyvos 207 straipsnio antra pastraipa, gali numatyti galimyb? skirti atitinkamus delspinigius asmeniui, kuriam tenka atsakomyb? už PVM sumok?jim?, jeigu jis pradelsia termin?.

B. Išpl?stin? atsakomyb? pagal PVM direktyvos 205 straipsn?, siejam? su 273 straipsnio pirma pastraipa, siekiant užkirsti keli? suk?iavimui mokes?i? srityje?

48. Tiesa, nagrin?jamu atveju pareišk?ja buvo patraukta atsakomyb?n siekiant veiksmingai kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje. Tod?l galb?t atsakomyb? gali b?ti išpl?sta, taikant j? ir asmens, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, delspinigiams.

1. D?l klausimo, kada tre?i?j? asmen? apskritai galima traukti atsakomyb?n

49. Šioje byloje nagrin?jamomis PVM direktyvos 193 straipsnyje nurodytomis aplinkyb?mis reikia atsižvelgti ? tai, kad pa?iam vienam paslaug? teikian?iam prekybininkui tenkanti prievol? sumok?ti PVM atitinka PVM, kaip netiesioginio mokes?io, koncepcij?. Principin?s gav?jo atsakomyb?s už tiek?jo prievol? sumok?ti PVM nustatymas prieštaraut? šiam PVM pob?džiui. Kaip suformuotoje jurisprudencijoje pabr?žia Teisingumo Teismas, paslaugos teik?jas (nagrin?jamu atveju – tiek?ja) veikia kaip „mokes?i? rink?jas valstyb?s naudai ir ? valstyb?s išd?“(17).

50. Tad kai paslaugos gav?jas, kaip antai pareišk?ja šioje byloje, apmok?damas patiektas prekes, jau yra sumok?j?s atsiradus? PVM, kaip ir numatyta taikomoje sistemoje, nes PVM (žr. PVM direktyvos 73 ir 78 straipsnius) buvo ?trauktas ? kain?, tolesn? papildoma paslaugos gav?jo atsakomyb? už š? PVM, atsižvelgiant ? proporcingumo princip?, reikalauja ypatingo pagrindimo ir pateisinimo.

51. Taigi turi b?ti ypatingos aplinkyb?s, kuriomis paslaugos gav?jas, nepaisant to, kad jau sumok?jo PVM sumok?damas nustatyt? kain?, turi atsakyti už tre?iojo asmens mok?tin? PVM. Tod?l, atsižvelgiant ? paslaugos gav?jo pagrindines teises (nagrin?jamoje byloje bet kuriuo atveju b?t? taikytinas Pagrindini? teisi? chartijos 16 straipsnis), pagal PVM direktyvos 205 straipsn?, siejam? su 193 straipsniu, iš principo neleidžiama nustatyti bendro pob?džio arba bes?lygin?s paslaugos gav?jo atsakomyb?s už PVM, jeigu jis, laikydamasis taikomos sistemos, sumok?jo š? mokest? asmeniui, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM (paslaugos teik?jui).

52. Teisingumo Teismas jau yra pagr?stai konstatav?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 išd?(18). Tod?l atsakomyb?s sumok?ti PVM nustatymas kitam asmeniui nei š? mokest? privalantis sumok?ti asmuo, neleidžiant jam išvengti atsakomyb?s pateikiant ?rodymus, kad jis visiškai nesusij?s su šio mokest? privalan?io sumok?ti asmens veiksmis, turi b?ti laikomas nesuderinamu su proporcingumo principu(19). Akivaizdžiai neproporcinga šiam asmeniui be išlyg? priskirti mokestini? pajam? praradim? d?l tre?iojo apmokestinamojo asmens veiksm?, kuriems jis netur?jo jokios ?takos(20).

53. Atrodo, kad Bulgarijos ZDDS 177 straipsnio nuostatose ?tvirtinta tokia bes?lygiška atsakomyb?. Pagal jas atsakomyb? taikoma jau tuo atveju, kai paslaugos gav?jas žinojo arba tur?jo žinoti, kad paslaugos teik?jas PVM nesumok?s. Ta?iau tuo atveju, kai, kaip nagrin?jamoje byloje, paslaugos gav?jas sumoka PVM, sumok?damas paslaugos teik?jui jo nustatyt? kain?, o paslaugos teik?jas mok?tin? PVM nustatyta tvarka deklaruoja, atsakomyb? už tai, ar ir kiek deklaruoto PVM bus sumok?ta, priklausyt? tik nuo paslaugos teik?jo veiksm?. Bet tam paslaugos teik?jas paprastai neturi jokios ?takos.

54. Kita vertus, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją⁽²¹⁾ Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad kitas nei mokestis turintis sumokėti asmuo imtųsi bet kokių priemonių, kurių gali būti pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų, jog jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje. Todėl aplinkybės, kad kitas nei mokestis turintis sumokėti asmuo veikęs žinotai, kaip apdairus tokio subjektas, kuris įmėsi visą protingą priemonių, kurių galėjo imtis, ir kad nedalyvavo sukčiaujant, yra veiksniai, kuriuos reikia atsižvelgti nustatant, ar galima šį asmenį solidariai pareigoti sumokėti mokėtiną PVM⁽²²⁾.

55. Ši jurisprudencija sutampa su PVM direktyvos 273 straipsnio pirmos pastraipos vertinimu. Pagal ją valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui. Todėl, siekiant užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje, remiantis PVM direktyvos 205 straipsniu, siejama su 273 straipsnio pirma pastraipa, paslaugos gavėjui gali būti taikoma išplėstinė atsakomybė už kito asmens delspinigius.

2. Išplėstinė atsakomybė remiantis PVM direktyvos 205 straipsniu, siejama su 273 straipsnio pirma pastraipa, siekiant užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje

56. Kaip jau minėta (šios išvados 54 punktas), pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad kitas nei mokestis turintis sumokėti asmuo (t. y. asmuo, kuriam tenka atsakomybė už PVM sumokėjimą) imtųsi bet kokių priemonių, kurių gali būti pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų, jog jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje⁽²³⁾.

57. Tiesa, šie teiginiai apie trečiojo asmens atsakomybę šiek tiek prieštarauja Teisingumo Teismo jurisprudencijai, susijusiai su pirmosios teisės į pirkimo PVM atskaitą sukčiavimo PVM srityje kontekste. Pagal šią jurisprudenciją tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti⁽²⁴⁾, jog dalyvauja sandoryje, kuris įtrauktas į sukčiavimą PVM srityje, šis asmuo PVM direktyvos tikslais turi būti laikomas dalyvaujančiu sukčiaujant⁽²⁵⁾. Tokiu atveju valstybės narės *privalo* atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į PVM atskaitą (kai jis, kaip nagrinėjamo atveju, yra paslaugos gavėjas)⁽²⁶⁾.

58. Vis dėlto, jeigu pareiškėjui pagal šią jurisprudenciją būtų buvę atsisakyta ar bus atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą, valstybės išdui nebūtų padaryta žalos, nuo kurios reikėtų apsidrausti nustatant atsakomybę pagal PVM direktyvos 205 straipsnį. Atsakomybės taikymas už pirkimo PVM atskaitos dydžio kito asmens mokėtiną PVM ir teisės į tokį pat pirkimo PVM atskaitą nesuteikimas vienu metu dėl vieno ir to paties sukčiavimo atvejo, ko gero, yra nesuderinama su proporcingumo principu, juolab kad valstybių narių nacionalinėje teisėje (o ne PVM direktyvoje) paprastai dar bus nustatytos ir baudžiamosios sankcijos.

59. Taigi, atsižvelgiant į PVM direktyvos tekstą ir suderinimo tikslą, kelia abejonių tai, ar valstybės narės turi teisę pasirinktinai arba atsisakyti suteikti paslaugos gavėjui teisę į pirkimo PVM atskaitą, arba nustatyti solidariją jo atsakomybę už PVM sumokėjimą. Bent PVM direktyvoje tokios pasirinkimo teisės nenumatyta *expressis verbis*. Veikiau netgi gali būti, kad laikantis proporcingumo principo solidarioji atsakomybė, kaip tokia pat tinkama švelnesnė mokestinė pajamų užtikrinimo priemonė, turėtų turėti viršenybę prieš (gali būti, kad kelis kartus taikomą) atsisakymą suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą.

60. Vis dėlto Teisingumo Teismui šioje byloje nereikia išspręsti šio prieštaravimo. Nagrinėjamu atveju, nesant sukčiavimo PVM srityje, netaikytinas nei atsisakymas suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitę (remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija), nei atsakomybė už kito asmens delspinigius pagal PVM direktyvos 205 straipsnį, siejamą su 273 straipsnio pirma pastraipa.

3. **Nustatyta tvarka deklaruoto PVM nesumokėjimas kaip sukčiavimas mokesčių srityje**

61. Iš bylos medžiagos(27) matyti, kad Bulgarijos mokesčių administratorius pareiškėjos tiekį kaltina laiku nesumokėjus sandorį su pareiškėja pagrindu atsiradusio ir deklaruoto PVM. Tačiau pavuotas deklaruoto PVM sumokėjimas arba nesumokėjimas negali būti laikomas sukčiavimu mokesčių ar PVM srityje, kaip tai suprantama pagal pirma minėtą jurisprudenciją.

62. Kaip jau byloje *Scialdone* yra nusprendusi Teisingumo Teismo didžioji kolegija, reikia atskirti atvejus, kai asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, tiesiog jo nesumoka, ir atvejus, kai jis PVM nedeklaruoja(28). Nesumokėdamas deklaruoto PVM per įstatyme nustatytus terminus, apmokestinamasis asmuo jokios naudos negauna, nes ir toliau lieka šis mokesčių skolingas. Taigi deklaruoto PVM nesumokėjimo atveju Teisingumo Teismo SESV 325 straipsnio 1 dalies aiškinimas, susijęs su sukčiavimu PVM srityje, netaikomas.

63. Tas pats pasakytina ir apie kitą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su sukčiavimu, nes, kaip toliau aiškina Teisingumo Teismas(29), tokie deklaruoto PVM nesumokėjimo atvejai nėra tokio paties sunkumo kaip sukčiavimo šio mokesčio srityje atvejai. Kai apmokestinamasis asmuo teisingai įvykdė savo prievolės deklaruoti, mokesčių administratorius jau turi reikiamą duomenį, kad nustatytą mokėtino PVM sumą ir galimą jo nesumokėjimą.

64. Kitaip nei, rodos, mano Komisija, fakto, kad trečiasis asmuo žino, jog asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, jo nesumokėjo ar nesumokės, nepakanka norint preziumuoti, kad šis trečiasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiaujant PVM srityje – tai vėliausiai paaiškino didžioji kolegija byloje *Scialdone*(30). Veikiau šis trečiasis asmuo turi arba turėjo žinoti, kad sandoriai nėra nustatyta tvarka deklaruojami siekiant apgauti mokesčių administratorių. *Nustatyta tvarka deklaruoto PVM nesumokėjimas netaikytinas mokesčių administratoriaus apgaule (siekiant sukčiauti).*

65. Gali būti, kad būtų kitaip tuo atveju, jeigu pareiškėja būtų tikslingai pasinaudojusi tiekįja kaip turto neturinčia bendrove tarpininke, kuri per se nebūtų įstengusi sumokėti deklaruoto PVM. Tačiau tokių faktų iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą neišplaukia. Faktas, kad pareiškėja sumokėjo tiekįjai, todėl pastaroji iš principo buvo pajėgi sumokėti deklaruotą PVM, veikiau liudija priešingai. Bet galiausiai ši aplinkybė išsiaiškinti arba konstatuoti turėtų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

66. Jo apibūdintos faktinės aplinkybės nerodo, kad nagrinėjamas atvejis yra sukčiavimas PVM srityje. Todėl neturi reikšmės, ar pareiškėja žinojo ar turėjo žinoti, kad teisingai deklaruotas PVM nebuvo sumokėtas laiku ir buvo sumokėtas nevisas. Taigi atsakomybė už trečiojo asmens delspinigius pagal PVM direktyvos 205 straipsnį, siejamą su 273 straipsnio pirma pastraipa, taip pat negali būti taikoma.

VI. **Išvada**

67. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas Bulgarija) pateiktą klausimą:

Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 205 straipsnis turi būti

aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama laikyti trečiąjį asmenį atsakingu už delspinigius, kuriuos asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra skolingas dėl to, kad pavėlavo sumokėti PVM.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 OL L 347, 2006, p. 1, laikotarpiu, dėl kurio vyksta ginčas, galiojusi redakcija.

3 Galima paminėti tik šiuos sprendimus: 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 19 ir paskesni punktai) ir 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 25 ir paskesni punktai) – abu sprendimai priimti dar dėl anksčiau galiojusios to paties turinio nuostatos. Tiesą sakant, būtį galima paminėti ir 2015 m. kovo 26 d. Sprendimas *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), bet jame atsakomybės problema išsprendžiama nesiimant PVM direktyvos 205 straipsnio aiškinimo (tačiau šiuo atžvilgiu žr. mano išvadą toje byloje (C-499/13, EU:C:2014:2351, 58 ir paskesni punktai).

4 Dėl anksčiau galiojusios Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies nuostatos žr. 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 26 punktas).

5 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 20 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 18 punktas) ir 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 29 punktas).

6 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 21 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 19 punktas) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 52 punktas).

7 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 22 punktas), 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimas *R* (C-285/09, EU:C:2010:742, 45 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 20 punktas) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 53 punktas), panašiai 2006 m. gegužės 11 d. Sprendime *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 30 punktas).

8 PVM direktyvos 205 straipsnio versijoje anglų kalba kalbama apie „payment of VAT“, versijoje prancūzų kalba – apie „acquitter la TVA“.

9 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Aebtri* (C-224/16, EU:C:2017:880, 80 punktas) ir 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimas *Latvijas Dzelzcešs* (C-154/16, EU:C:2017:392, 85 punktas).

10 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398, 38 ir paskesni punktai); žr. ir generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:66, 37 punktas).

11 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 43 ir paskesni punktai) – priimtas dar dėl anksčiau galiojusios nuostatos.

12 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 22 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 20 punktas), panašiai 2006 m. gegužės 11 d. Sprendime *Federation of Technological Industries ir kt.*

(C-384/04, EU:C:2006:309, 30 punktas).

13 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 38 punktas), 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 59 punktas), šiuo klausimu žr., be kita ko, 2014 m. vasario 6 d. Sprendimas *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 50 punktas) ir 2000 m. gruodžio 7 d. Sprendimas *de Andrade* (C-213/99, EU:C:2000:678, 20 punktas).

14 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398).

15 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398, 37 punktas).

16 Žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398, 9 punktas).

17 2020 m. spalio 15 d. Sprendimas *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)* (C-335/19, EU:C:2020:829, 31 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 punktas), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas) ir 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas).

18 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Mahagében* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 48 punktas), 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 24 punktas) ir 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 32 punktas), taip pat generalinio advokato M. Poiareso Maduro išvada byloje *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2005:745, 27 punktas).

19 Žr. 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 24 punktas).

20 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 24 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 23 punktas).

21 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 25 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 24 punktas), 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 65 punktas) ir 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 33 punktas).

22 Žr. 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 26 punktas), panašiai 2008 m. vasario 21 d. Sprendime *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 25 punktas) ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendime *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 66 punktas).

23 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 25 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 24 punktas), 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 65 punktas) ir 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 33 punktas).

24 Keliuose senesniuose sprendimuose Teisingumo Teismas vartoja formuluotę „gal?jo žinoti“

– žr., pavyzdžiui, 2006 m. liepos 6 d. Sprendim? *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 60 punktas). Ta?iau atrodo, kad ?iuo metu ?ios per pla?ios formuluot?s, kuri buvo perimta i? prejudicinio klausimo, jau atsisakyta.

25 2018 m. bir?elio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 94 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 48 punktas), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 27 punktas), 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimas *Mecsek-Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 54 punktas), 2012 m. gruod?io 6 d. Sprendimas *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 39 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 56 punktas).

26 ?r. 2015 m. spalio 22 d. Sprendim? *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 47 punktas), 2014 m. gruod?io 18 d. Sprendim? *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti* (C?131/13, C?163/13 ir C?164/13, EU:C:2014:2455, 62 punktas), 2014 m. kovo 13 d. Sprendim? *FIRIN* (C?107/13, EU:C:2014:151, 40 punktas), 2014 m. vasario 13 d. Sprendim? *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 26 punktas), 2012 m. gruod?io 6 d. Sprendim? *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 37 punktas), 2012 m. bir?elio 21 d. Sprendim? *Mahagében* (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 42 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendim? *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 59 ir 61 punktai).

27 ?r. pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? versijos pranc?z? kalba 5 punkt? (originalo p. 4) ir pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? santraukos versijos vokie?i? kalba 3 punkt?.

28 2018 m. gegu?s 2 d. Sprendimas *Scialdone* (C?574/15, EU:C:2018:295, 39 ir 40 punktai).

29 2018 m. gegu?s 2 d. Sprendimas *Scialdone* (C?574/15, EU:C:2018:295, 41 ir 42 punktai).

30 2018 m. gegu?s 2 d. Sprendimas *Scialdone* (C?574/15, EU:C:2018:295).