

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2021. gada 14. janvārī (1)

Lieta C-4/20

“ALTI” OOD

pret

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

(Varhoven administrativen sad (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 205. un 273. pants – Trešās personas, kas nav PVN maksātāja, solidāra atbildība – Atbildības apjoms – Pakārtotās atbildības attiecināšana uz nodokļa maksātāja nokavējuma procentiem – Paplašinātā atbildība, lai efektīvi cīnītos ar krāpšanu PVN jomā – Krāpšanas PVN jomā esamība deklarētā PVN parāda nesamaksāšanas gadījumā

I. Ievads

1. Tiesai vēlreiz tiek lūgts interpretēt PVN direktīvu, šajā gadījumā 205. un 273. pantu, problemātiskajā jautājumā par attiecībā mēģinātā dalībvalstu veikto efektīvu PVN iekasēšanu un attiecīgo personu pamattiesībām, skatot to kopsakarā ar samērīguma principu.
2. Šoreiz ir jāprecizē, vai ar PVN direktīvu dalībvalstij tiek atļauts lūdztekus izpildījuma sniedzējam paredzēt kā vienu “nodokļa maksātāju” (konkrēti – personu, kas ir pakārtoti atbildīga) pilnībā iekšzemes piegādes saņēmēju, un likt tam atbildēt ne tikai par citas personas PVN parādu, bet arī par citas personas nokavējuma procentiem. PVN direktīvas 205. panta noteiktos gadījumos dalībvalstīm ir paredzēta iespēja papildus nodokļa maksātējam noteikt kādu citu personu, kurai ir jāmaksā “PVN”, taču nav ietvertas turpmākas norādes par šīs atbildības apjomu.
3. Turklāt ir jāņem vērā dalībvalstu procesuālā autonomija, kas neatkarīgi no PVN direktīvas 205. panta, iespējams, varētu ļaut kādā veidā sankciju ieviest arī atbildību par citas personas nokavējuma procentiem. Bulgārija, atsaucoties uz mērķi efektīvi cīnīties pret krāpšanu, uzskata, ka atbildība par nokavējuma procentiem ir nepieciešama. Proti, šajā gadījumā runa ir par to, ka

sa??m?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka pieg?d?t?js, kuram tas samaks?jis, gan ir pien?c?gi deklar?jis savu PVN par?du, ta?u nav to samaks?jis noteiktaj? termi??.

II. Tiesiskais regul?jums

A. Savien?bas ties?bas

4. Savien?bas tiesisko regul?jumu veido Padomes Direkt?va 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (2) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”).

5. Š?s direkt?vas 44. apsv?rum? ir paredz?ts:

“Dal?bvalst?m b?tu j?sp?j nodrošin?t to, ka par PVN nomaksu t?s personas viet?, kas ir atbild?ga par PVN nomaksu, ir solid?ri atbild?ga k?da cita persona.”

6. PVN direkt?vas 193. pant? persona, kura ir atbild?ga par PVN samaksu, tiek defin?ta š?di:

“PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js, kas veic pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, iz?emot gad?jumus, kad saska?? ar 194. l?dz 199. pantu un 202. pantu nodokli maks? k?da cita persona.”

7. PVN direkt?vas 205. pant? papildus personai, kura ir atbild?ga par PVN nomaksu, ir paredz?ta iesp?ja noteikt ar? citu personu, kas ir solid?ri atbild?ga par PVN nomaksu:

“Š?s direkt?vas 193. l?dz 200. pant? un 202., 203. un 204. pant? min?tajos gad?jumos dal?bvalstis var paredz?t, ka par PVN nomaksu ir solid?ri atbild?ga k?da cita persona, nevis par PVN nomaksu atbild?g? persona.”

8. PVN direkt?vas 207. panta otraj? da?? turkl?t ir paredz?ts:

“T?pat dal?bvalstis veic vajadz?gos pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka t?s personas, kuras saska?? ar 205. pantu uzskata par solid?ri atbild?g?m par PVN nomaksu, izpilda savus maks?šanas pien?kumus.”

9. PVN direkt?vas 273. panta pirmaj? da?? ir paredz?tas dal?bvalstu iesp?jas, lai nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom? utt.:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.”

B. Bulg?rijas ties?bas

10. Bulg?rijas ties?b?s *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli, turpm?k tekst? – “ZDDS”) 177. pant? ir paredz?ts noteikt treš?s personas atbild?bu kr?pšanas PVN jom? gad?jum?. Saska?? ar to uz??mums, kas ir sa??mis ar nodokli apliekamu izpild?jumu un kas šaj? zi?? ir atskait?jis priekšnodokli, ir atbild?gs par PVN, ko t? pieg?d?t?js nav samaks?jis, ja tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka pieg?d?t?js nesamaks?s nodokli, kas atbilst priekšnodok?a atskait?jumam.

11. Saska?? ar *Danachno?osiguriteln protsesualen kodeks* (Nodok?u un soci?l?s apdrošin?šanas procesa kodekss, turpm?k tekst? – “DOPK”) 14. panta 3. punktu un 16. panta 3.

punktu trešās personas pakārtota atbildība par nodokļu parādu nodokļu tiesības ietver tostarp procentus un piedziņas izmaksas.

12. *Zakon za zadalzheniata i dogovorite* (Likums par saistībām un līgumiem, turpmāk tekstā – “ZZD”) 121., 122. un 126. pantā ir paredzēts regulējums attiecībā uz solidārs atbildības tikai relatīvo ietekmi. Saskaņā ar to kreditors solidāri atbildīgajai personai pēc savas izvēles var pieprasīt visa parāda samaksu. Ja neizpilde ir attiecināma tikai uz vienu no parādniekiem, kreditors no tā var prasīt zaudējumu atlīdzību pilnā apmērā. Pārējie parādnieki ir solidāri atbildīgi tikai par sākotnējā maksājuma summas vērtību. Solidāri atbildīgās personas nokavējums neietekmē citus parādniekus.

III. Pamatlieta

13. “Alti” OOD (turpmāk tekstā – “prasītāja”) ir Bulgārijas sabiedrība ar ierobežotu atbildību.

14. 2014. gada 10. aprīlī prasītāja no Bulgārijas vienpersoniskas sabiedrības ar ierobežotu atbildību “Fotomag” EOOD (turpmāk tekstā – “piegādātāja”) iegādājās kombainu, traktoru, kā arī maiju – vēl vienu lauksaimniecības iekārtu. Piegādātāja par piegādātā prasītājai izsniedza atbilstošus rēķinus, atsevišķi norēķinot PVN. Prasītāja summas pārskaitēja uz piegādātājas bankas kontu un izmantoja tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu.

15. Savukārt saskaņā ar 2014. gada 10. aprīļa rēķinu piegādātāja iegādājās minēto lauksaimniecības tehniku no uzņēmuma Apvienotajā Karalistā, tādēļ piegādātāja Bulgārijā bija štenojusi [preču] iegādes Kopienas iekšienā. Tomēr, veicot piegādātājas nodokļu revīziju, 2016. gada jūnijā tika konstatēts, ka no tām izrietošais nodokļu parāds, kaut arī bija deklarēts, tomēr lielā mērā nebija samaksāts. Pret to tika izvirzīti prasījumi lūgumā par nodokļu apmēra precizēšanu (turpmāk tekstā – “lūgums par nodokli”) par atlikušo nodokļu parādu, kam pieskaitīti attiecīgā nokavējuma procenti sākot no 2014. gada aprīļa.

16. Ar pieprasītājas tika norīkots veikt nodokļu revīziju. 2018. gada 23. februārī tā ar lūgumu par nodokļu apmēra precizēšanu (turpmāk tekstā – “lūgums par atbildības noteikšanu”) tika atzēta par solidāri atbildīgu. Saskaņā ar ZDDS 177. pantu tā ir atbildīga par PVN, kuru piegādātāja bija norēķinusi rēķinos, bet nebija samaksājusi. Šajā lūgumā par atbildības noteikšanu papildus piegādātājas nodokļa parādam bija iekārtoti arī nokavējuma procenti, kas piegādātājai bija jāmaksā no 2014. gada aprīļa.

17. Prasītāja nesekmīgi iesniedza sūdzību par lūgumu par atbildības noteikšanu un pēc tam iesniedza prasību *Administrativen sad Plovdiv* (Plovdivas Administratīvā tiesa, Bulgārija).

18. Administratīvā tiesa, kas izskatīja lietu, prasību noraidīja. Tā uzskatīja, ka solidārs atbildības ietvaros ir jāmaksā arī nokavējuma procenti. Tas izriet no tā, ka DOPK 16. panta 3. punkta piemērošana nav izslēgta un ka šajā tiesību normā ir skaidri paredzēts, ka par nodokļu maksātāja saistībām atbildīgā persona ir atbildīga par nodokļiem un likumā noteiktajām sociālās nodrošinājuma iemaksām, kā arī par procentiem un ar to iekasēšanu saistītajiem izdevumiem. Saskaņā ar ZDDS 177. panta 1. punktu solidārs atbildības nav ierobežota ar “maksājumu un nesamaksātā nodokļa” apmēru. Piegādātājas nokavējums izraisa arī prasītājas nokavējumu.

19. Prasītāja par *Administrativen sad Plovdiv* (Plovdivas administratīvā tiesa) spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija). Acīmredzami šo tiesvedības dalībnieku starpā vēl arvien ir domstarpības, vai vispār pastāv ZDDS 177. pantā paredzētā pārbaudāma subjektīvā puse, proti, tas, vai [prasītāja] zināja vai tai vajadzēja zināt, ka piegādātāja nemaksā PVN.

20. Neatkarīgi no tā, prasītāja ar apgalvo, ka tā nevar būt parādā nokavējuma procentus par laikposmu no brīža, kad piegādātāji bija jāsamaksā PVN parādus līdz lūmuma par atbildības noteikšanu pieņemšanai. Tā kā tā, pamatojoties uz piegādi, nebija saskotnējā PVN maksātāja, tā nav pārņēmusi pienākumu samaksāt šo PVN ZDDS noteiktajā termiņā. Saskaņā ar ZDDS 177. pantu ar nodokli apliekams piegādes saņēmēja atbildība neietver nokavējuma procentus, kas ir radušies piegādātājiem kopš piegādes brīža.

IV. Līgums sniegt prejudiciālu nolūmumu un tiesvedība Tiesā

21. Pamatojoties uz to, *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) ar 2019. gada 16. decembra lūmumu uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

1) Vai PVN direktīvas 205. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka reālistiskās personas, kas ir ar nodokli apliekamas piegādes saņēmēja, solidārā atbildība par tās piegādātāja nesamaksāto PVN līdztekus piegādātāja parāda pamatsummai (PVN parādam) ietver arī papildu pienākumu atlīdzināt zaudējumus, kas radušies nokavējuma dēļ, likumisko procentu no parāda pamatsummas apmērā, no parādnieka nokavējuma iestāšanās brīža līdz tāda lūmuma par nodokļu apmēra precizēšanu pieņemšanas brīdim, ar ko tiek konstatēta solidārā atbildība, vai, attiecīgi, līdz saistību izpildei?

2) Vai PVN direktīvas 205. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieauta tāda valsts tiesību norma kā *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks* [Nodokļu un apdrošināšanas procesa kodeksa] 16. panta 3. punkts, saskaņā ar kuru trešās personas atbildība par nodokļa maksātāja nesamaksājumiem ietver nodokļus un procentus?

22. Tiesvedībā Tiesā rakstveida atbildē iesniedza Bulgārijas nodokļu administrācija, Bulgārijas Republika un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

23. Ar abiem jautājumiem iesniedzējtiesa jautā, vai trešās personas (turpmāk tekstā – “persona, kas ir atbildīga citās personas vietā”) atbildība, kas paredzēta PVN direktīvas 205. pantā, ietver tikai nodokļa maksātāja atbildību par nodokļa vai arī nokavējuma procentu samaksu. Gadījumā, ja tas tā nav, tā jautā, vai PVN direktīvas 205. pantam pretrunā ir Bulgārijas procesuālo nodokļu tiesību norma, ar kuru trešās personas atbildības apjoms nodokļu tiesībā tiek ietverti arī nodokļa maksātāja nokavējuma procenti. Saskaņā ar Bulgārijas un Komisijas viedokli abus jautājumus var izskatīt kopā.

24. Tā kā iesniedzējtiesa it īpaši jautā par šīs atbildības apjomu, es vispirms pievērsšos PVN direktīvas 205. pantā paredzētās iespējas apjomam. Tādējādi ir jāprecizē, vai PVN direktīvas 205. pants papildus PVN attiecas arī uz citiem blakus maksājumiem kā, piemēram, nokavējuma procentiem, kas jāmaksā nodokļa maksātājam, un, ja tas tā nav, vai tad ar to netiek pieauts Bulgārijas tiesiskais regulējums (par to A iedaļa).

25. Bulgārija atbildē uz nokavējuma procentiem ir paredzējusi gadījumā, ja nodokļa maksātājs nav samaksājis nodokli un persona, kas ir pakārtoti atbildīga, par to zināja vai tai tas bija jāzina. Tādējādi attiecībā uz atbildības apjomu ir jāņem vērā arī PVN direktīvas 273. pants, kurā dalībvalstīm ir jāauts paredzēt citus pienākumus krāpšanas nodokļu jomā novēršanai. Iespējams, atbildība par nokavējuma procentu samaksu var tikt pamatota ar PVN direktīvas 205. pantu, skatot to kopsakarā ar 273. pantu (par to B daļa).

A. Solid?r? samaksas pien?kuma (pak?rtota atbild?ba par nodok?a samaksu) apjoms saska?? ar PVN direkt?vas 205. pantu

1. *Visp?r?gi*

26. PVN direkt?vas 205. pant? dal?bvalst?m tiek ?auts 193. l?dz 200. pant? un 202., 203. un 204. pant? min?tajos gad?jumos paredz?t, ka par PVN samaksu ir solid?ri atbild?ga k?da cita persona, nevis nodok?a maks?t?js.

27. L?dz šim Tiesai bija tikai dažas iesp?jas (3) lemt par šo nodok?a samaksas pien?kuma, kuru saska?? ar PVN direkt?vas 205. pantu iesp?jams attiecin?t uz trešo personu, apjomu.

28. Ar PVN direkt?vas 205. panta noteikumu nodok?u par?ds netiek p?rcelts uz citu personu, k? tas ir, piem?ram, 196. panta gad?jum?. Taj? papildus nodok?a maks?t?jam ir paredz?ta v?l viena persona, kurai ir pien?kums samaks?t nodokli. Turkl?t šis samaksas pien?kums ir solid?rs un tom?r atvasin?ti izriet no citas personas esošu nodok?u par?da. T?d?j?di tas galu gal? atbilst treš?s personas atbild?bai par citas personas nodokli. Lai šo par?du j?dzieniski noš?irtu no s?kotn?j? nodok?a par?da, turpm?k t?d?? tiks run?ts par pak?rtotu atbild?bu par nodok?a samaksu.

29. PVN direkt?vas 205. pant? š?ds no atbild?bas izrietošs par?ds ir at?auts tikai noteiktos gad?jumos, tostarp 193. pant? min?taj? gad?jum?. PVN direkt?vas 193. pants attiecas uz izpild?juma sniedz?ja nodok?u maks?šanas pien?kumu piln?b? iekšzemes pieg?des gad?jum?, k?da t? ir šaj? gad?jum?. T?d?? PVN direkt?vas 205. pants attiecas ar? uz šo "parasto situ?ciju PVN zi??". K? Tiesa jau ir nospriedusi, no skaidr? un viennoz?m?g? formul?juma izriet, ka š? ties?bu norma ir piem?rojama visos taj? min?tajos gad?jumos, t?tad ar? parastaj? pieg?des iekšzem? situ?cij? (4).

30. Tom?r dal?bvalst?m, ?stenojot pilnvaras, ko t?m pieš?ir Savien?bas direkt?vas, ir j?iev?ro visp?r?jie ties?bu principi, kas ir da?a no Savien?bas ties?bu sist?mas un starp kuriem it ?paši ir juridisk?s noteikt?bas un sam?r?guma principi (5). It ?paši attiec?b? uz sam?r?guma principu Tiesa jau ir atzinusi, ka atbilstoši šim principam dal?bvalst?m ir j?izmanto l?dzek?i, kas, ?aujot efekt?vi sasniegt valsts ties?b?s paredz?to m?r?i, vismaz?k apdraud attiec?gos Savien?bas ties?bu aktos paredz?tos m?r?us un principus (6). T?d?j?di, kaut ar? par pamatotu tiek atz?ts, ka dal?bvalstu pie?emtie pas?kumi tiek virz?ti uz p?c iesp?jas efekt?v?ku Valsts kases ties?bu aizsarg?šanu, tom?r tie nevar p?rsniegt to, kas nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (7).

2. *Pak?rtot?s atbild?bas apjoms saska?? ar PVN direkt?vas 205. pantu*

31. Šaj? kontekst? ir j?preciz? konkr?tais pak?rtot?s atbild?bas apjoms, kas ir iesp?jams saska?? ar PVN direkt?vas 205. pantu. Jau PVN direkt?vas 205. panta formul?jums nor?da uz treš?s personas atbild?bas ierobežošanu, attiecinot to uz "PVN" (8). Ar? PVN direkt?vas 44. apsv?rum? ir min?ta atbild?ba par "PVN nomaksu". Proti, dal?bvalst?m tikai ir ?auts noteikt trešo personu, kas "par PVN nomaksu ir solid?ri atbild?ga". Turpretim tas, ka treš? persona ir solid?ri atbild?ga ar? par citiem blakus maks?jumiem, kuri v?l var b?t j?maks? (piem?ram, procenti, nokav?juma naudas, soda maks?jumi u.c.), no t? neizriet.

32. T?pat PVN direkt?vas 205. pant? runa ir par samaksu, kas j?veic "solid?ri". K? Tiesa, lai gan cit? kontekst?, jau ir nor?d?jusi, no solid?ras atbild?bas rakstura izriet, ka katrs par?dnieks ir atbild?gs par kop?jo par?da apjomu un ka kreditors princip? var pras?t š? *par?da* samaksu no viena vai vair?kiem par?dniekiem p?c savas izv?les (9). Ta?u PVN direkt?vas 205. pant? paredz?tais par?ds ir nodok?a par?ds.

33. Ar? sist?miskais izk?rtojums liecina par atbild?bu tikai nodok?u par?da apm?r?. 205. pants sist?miski ir iek?auts 1. noda?? "Maks?šanas pien?kums" un t?s 1. ieda?? "Personas, kas atbild?gas par PVN samaksu nodok?u iest?d?m". L?dz ar to šaj? noda?? runa ir vien?gi par nodok?u par?du nodok?u kreditoram, nevis par citiem [nodok?u] blakus maks?jumiem un sankcij?m, kas v?l var b?t j?maks? nodok?u kreditoram citu iemeslu d??.

34. T?pat š?s ties?bu normas j?ga un m?r?is, manupr?t, attiecas tikai uz pašu nodok?u par?du. PVN direkt?vas 205. pant? paredz?t?s dal?bvalstu iesp?jas likt trešajai personai solid?ri atbild?t par nodok?u par?du m?r?is, k? to pamatoti uzsver ar? Bulg?rija, ir nodrošin?t nodok?u ie??mumus. Ta?u nodok?u ie??mumi, kas pien?kas nodok?u kreditoram, ir nodok?u par?ds, kas izriet no dar?juma. Turpretim blakus maks?jumi nav da?a no nodok?u ie??mumiem.

35. Attiec?b? uz ?pašu "ties?bu normu par atbild?bu" ties?bu aktos par akc?zes nodokli Tiesa šaj? zi?? jau ir nospriedusi, ka Savien?bas ties?b?s paredz?t? noliktavas saimnieka garantija, lai segtu ar pre?u p?rvad?šanu Kopienas iekšien? saist?tos riskus, neietver atbild?bu par sankcij?m pret trešo personu (10).

36. Tas t? v?l jo vair?k ir šaj? gad?jum?. Nokav?juma procenti, kas ir j?maks? trešajai personai, nav uzskat?mi par nodok?u ie??mumiem, bet nodok?u ties?bas galu gal? ir tikai l?dzeklis person?ga spiediena izdar?šanai (vai sankcija), lai nodok?a maks?t?ju, kas nav samaks?jis nodokli, person?gi mudin?tu veikt savlaic?gu samaksu. Tie nav uzskat?mi par nodok?u ie??mumiem, kas pien?kas valstij. Dr?z?k ar š?diem procentiem parasti tiek nov?rsta priekšroc?ba, ko persona, kas ir pak?rtoti atbild?ga, g?st no maks?juma kav?juma sal?dzin?jum? ar nodok?a maks?t?ju, kurš samaks? laikus. Attiec?gi solid?rai atbild?bai par š?diem nokav?juma procentiem neb?tu j?gas attiec?b? uz nodok?u ie??mumu nodrošin?šanu, jo netiktu sasniegts nedz izvair?šan?s, nedz nov?ršanas efekts. Turpretim, ja persona, kas ir pak?rtoti atbild?ga, nov?loti samaks? savu no pak?rtot?s atbild?bas izrietošo par?du, tai tad var piem?rot to pašu l?dzekli spiediena izdar?šanai, proti, noteikt nokav?juma procentus.

37. T?d?j?di ar? Tiesa jau ir nospriedusi, ka PVN direkt?vas 205. pant? ir gan at?auts solid?rs "PVN nomaksas" pien?kums. Turpretim papildu pien?kumi, piem?ram, garantijas sniegšana, k? sava veida papildu pien?kums var tikt pamatots tikai ar PVN direkt?vas 207. pantu (11). Ja tikai direkt?vas 207. panta otraj? da?? ir at?auti citi (papildu) pas?kumi, nep?rliecina Bulg?rijas uzskats, saska?? ar kuru šos papildu pas?kumus ietver (ar?) jau direkt?vas 205. pants.

38. PVN direkt?vas 207. panta otraj? da?? paredz?t? iesp?ja noteikt nokav?juma procentus par nov?lotu sava no atbild?bas izrietoš? par?da samaksu dr?z?k izsl?dz atbild?bu par citas personas (personas, kas ir pak?rtoti atbild?ga) nokav?juma procentiem. Pret?j? gad?jum? b?tu j?maks? nokav?juma procenti par nokav?juma procentiem, kas b?tu pretrun? idejai par nokav?juma procentiem k? (person?gu) l?dzekli spiediena izdar?šanai un naudas pl?smas priekšroc?bas nov?ršanai. Tas ar? b?tu gr?ti savienojams ar sam?r?guma principu.

39. Šo interpret?cijas rezult?tu apstiprina Tiesas judikat?ra attiec?b? uz PVN direkt?vas 205. pantu. Saska?? ar to, kaut ar? par pamatotu tiek atz?ts, ka dal?bvalstu pie?emtie pas?kumi tiek virz?ti uz p?c iesp?jas efekt?v?ku Valsts kases ties?bu aizsarg?šanu, tom?r tie nevar p?rsniegt to, kas nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (12). Valsts kases ties?bu aizsardz?ba personai, kas ir

pakārtoti atbildīga, nesamaksājot maksājamo PVN, jau pilnībā tiek nodrošināta ar trešās personas atbildību par šo PVN. Savukārt atbildība par sankcijām, kas tiek noteikta trešajai personai saistībā ar šīm tiesībām, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu Valsts kases tiesību aizsardzību.

40. Attiecīgi PVN direktīvas 205. pantā daļēbvalstī ir ļauns vienīgi noteikt trešās personas atbildību par nodokļa maksājuma nodokļu parādu, bet ne atbildību par nodokļa maksājuma, kas nav samaksājis nodokli, nokavējuma procentiem. Turpretim saskaņā ar PVN direktīvas 207. panta otro daļu personai, kas ir pakārtoti atbildīga un kas nav izpildījusi savas saistības, var tikt noteikti pašai savi nokavējuma procenti. Taču pārdējais minētais šajā gadījumā nav noticis.

3. Vai ar PVN direktīvas 205. pantu netiek pieļauts, ka pakārtota atbildība attiecas arī uz citas personas nokavējuma procentiem?

41. Pat ja PVN direktīvas 205. pantā daļēbvalstī iespējams noteikt citu personu, kurai ir jāmaksā PVN, attiecas tikai uz PVN, no tās obligāti neizriet, ka ar to netiek pieļauti citi daļēbvalstī pasākumi atbilstoši to valsts procesūlajām nodokļu tiesībām.

42. Proti, atšķirībā no nodokļu parāda rašanās, tas, kad un kā rodas pakārtota atbildība par citas personas nodokļu parādu, neizriet no PVN direktīvas. Tādējādi pakārtotās atbildības rašanās par citas personas nodokļu parādu tiek noteikta saskaņā ar valsts procesūlajām tiesību normām. Tas pats attiecas uz atbilstošiem lūdzekšiem spiediena izdarīšanai (piemēram, nokavējuma procentiem), lūdz pat sankciju piemērošanai par novēlotu maksājumu. PVN direktīvas 207. panta otrajā daļā, skatot to saistībā ar 205. pantā minētajām personām, kas ir pakārtoti atbildīgas, ir skaidri paredzēts, ka daļēbvalstīs veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka tās izpilda savus maksāšanas pienākumus.

43. Kā Tiesa pastāvīgajā judikatūrā ir uzsvērusi, ja nav veikta Savienības tiesību saskaņošana attiecībā uz piemērojamajām sankcijām par tās nosacījumu neievērošanu, kas paredzēti ar šīm tiesībām izveidotajās sistēmās, daļēbvalstī kompetencē ir izvēlēties sankcijas, ko tās uzskata par piemērotām (13).

44. Taču PVN direktīvā reglamentētās trešās personas pakārtotās atbildības paplašināšana saskaņā ar PVN direktīvas 205. pantu neietilpst minētajā daļēbvalstī procesūlajā autonomijā sankciju jomā. Tas tādēļ, ka to nevar uzskatīt par sankciju, kas paredzēta par tās personas pārkāpumu, kura ir pakārtoti atbildīga. Drīzāk tā tieši attiecas uz pakārtotās atbildības saistībā ar citas personas pārkāpumu apjomu. Taču Savienības tiesības noteikto pakārtotās atbildības apjomu reglamentē Savienības tiesības PVN direktīvas 205. pantā, un tas ietver tikai nodokļu parādu.

45. Tam nav pretrunā ar Tiesas nolūmums (14) saistībā ar akcīzes preču pārvadāšanas Kopienas iekšienē risku segšanu, ko nodrošina Savienības tiesības paredzētā akcīzes preču noliktavas saimnieka garantija. Tajā Tiesa secināja, ka daļēbvalstīs, izmantojot garantijas, var attiecināt risku segumu arī uz citu personu sankcijām, kas pārsniedz Savienības tiesības noteikto. Tomēr šis nolūmums ir saistīts ar akcīzes nodokļa tiesību patinām.

46. Tādējādi Tiesa ir skaidri uzsvērusi, ka cigarešu tirgus ir paši labvēlīgākie nelegālas tirdzniecības attīstībai (15). Ar tajā interpretētais tiesību normas (Direktīvas 92/12/EK 13. un 14. pantā) bija ievērojami vairāki piemērotas tādā pašā risku segšanai, kas saistīti ar preču pārvadāšanu un tajā aplūkotajiem pārkāpumiem un nelikumībām, nekā PVN direktīvas 205. pants (16). Papildus ir jānorāda uz akcīzes nodokļa tiesību aktos paredzēto noliktavas saimnieka pašo atbildību par precēm, kas atrodas tās noliktavā, kāda attiecībā uz piegādes saņēmēju tiesību aktos PVN jomā nepastāv.

47. Tā kā Savienības tiesību sistēmā no pakārtotās atbildības apjoms tiesību aktos PVN jomā (par to iepriekš 26. un 14. pantā) ir ierobežots ar nodokļu parādu, ar PVN direktīvas 205. pantu netiek pieļauts, ka valsts procesuālās tiesību sistēmās šīs no atbildības izrietošais parāds tiktu palielināts (šajā gadījumā par nokavējuma procentiem, kas jāmaksā piegādātājam). Tomēr saskaņā ar PVN direktīvas 207. panta otro daļu nekāds neliedz Bulgārijai personu, kas ir pakārtoti atbildīga, sodīt par samaksas kavējumu, nosakot tai attiecīgus nokavējuma procentus.

B. Paplašinātā atbildība saskaņā ar PVN direktīvas 205. pantu, skatot to kopsakarā ar PVN direktīvas 273. panta pirmo daļu, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā

48. Tomēr šajā gadījumā pret prasītāju tika izvirzīti prasījumi, lai efektīvi cīnītos pret krāpšanu nodokļu jomā. Iespējams, ka tādēļ ir apsverama paplašinātā atbildība, tādā, kas ietver personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, nokavējuma procentus.

1. Par jautājumu, kad trešās personas atbildība vispār ir iespējama

49. Šeit aplūkotajā PVN direktīvas 193. panta situācijā ir jāņem vērā, ka viengais izpildījuma sniedzējs uzņēmēja nodokļu parāds atbilst PVN kā netieša nodokļa struktūrai. Vispārīgi noteikta saņēmēja atbildība par piegādātāja nodokļu parādu būtu pretrunā šādam PVN raksturam. Proti, kā Tiesa pastāvīgajā judikatūrā ir uzsvērusi, izpildījuma sniedzējs (šajā gadījumā – piegādātāja) rīkojas “kā nodokļa iekasētājs valsts labā un Valsts kases interesēs” (17).

50. Tādēļ, ja izpildījuma saņēmējs, kā šajā gadījumā prasītāja, atbilstoši sistēmai, samaksājot par piegādi, jau ir samaksājis ar to saistīto PVN, jo tas (skat. PVN direktīvas 73. un 78. pantu) jau bija iekasējis, tad citas, papildu izpildījuma saņēmēja atbildības noteikšana par šo nodokli, ņemot vērā samērīguma principu, prasa pašu pamatojumu un attaisnojumu.

51. Tādēļ ir jāpastāv pašiem apstākļiem, kuru dēļ, neraugoties uz nodokļa samaksu kopā ar cenu, izpildījuma saņēmējam tomēr ir jābūt atbildīgam par šo trešās personas nodokli. Līdz ar to, ņemot vērā izpildījuma saņēmēja pamattiesības (šajā gadījumā katrā ziņā Hartas 16. pants būtu piemērojams), PVN direktīvas 205. pants, skatot to kopsakarā ar 193. pantu, principā nav atļauta vispārīga vai beznosacījuma izpildījuma saņēmēja atbildība par PVN, ja tas to atbilstoši sistēmai ir samaksājis personai, kas ir atbildīga par PVN samaksu (izpildījuma sniedzējam).

52. Tādēļ Tiesa pamatoti jau ir lūmusi, ka valsts tiesību akti, kas *de facto* rada solidāras atbildības sistēmu neatkarīgi no vainas, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai īstenotu Valsts kases tiesību aizsardzību (18). Tas, ka atbildība par pievienotās vērtības nodokļa maksāšanu tiek noteikta personai, kurai nav jāmaksā šis nodoklis, no kuras viņa nevar izvairīties, sniegtot pierādījumu par to, ka viņai nav pilnīgi nekādas saistības ar attiecīgā nodokļu maksātāja rīcību, ir jāuzskata par neatbilstošu samērīguma principam (19). Būtu acīmredzami nesamērīgi bez nosacījumiem paredzēt šādi personai pienākumu maksāt nodokļu ieņēmuma zaudējumus, ko radījušas trešās personas nodokļu maksātāja darbības, pār kurām tai nav bijis nekādas ietekmes (20).

53. Šīet, ka Bulgārijas tiesiskais regulējums ZDDS 177. pantā ir orientēts uz šādu beznosacījuma atbildību. Saskaņā ar to atbildība iestājas jau tad, ja izpildījuma saņēmējs zināja vai tam bija jāzina, ka izpildījuma sniedzējs nemaksās nodokli. Tomēr, ja, kā tas ir šajā gadījumā, izpildījuma saņēmējs samaksā PVN izpildījuma sniedzējam, samaksājot cenu, un izpildījuma sniedzējs pienācīgi deklarē nodokli parādu, tad atbildība būtu atkarīga vienīgi no izpildījuma sniedzēja rīcības, proti, vai un kādā apmērā deklarētais nodoklis tiek samaksāts. Tomēr izpildījuma saņēmējam parasti nav ietekmes šajā ziņā.

54. Taču saskaņā ar Tiesas judikatūru (21) Savienības tiesbūm pretrunā nav prasība, ka persona, kas nav nodokļu maksātājs, veic visus pasākumus, ko no tās saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tās veiktās darbības nav saistītas ar krāpniecību nodokļu jomā. Tādēļ tas, ka persona, kas nav nodokļu maksātāja, ir rīkojusies labticīgi, ievērojot visu kārtīga komersanta rūpību, ir veikusi visus iespējamās atbilstošos pasākumus un tās daļēji krāpšana ir izslēgta, ir apstākļi, kas ir jāņem vērā, nosakot iespēju uzlikt šai personai pienākumu solidāri maksāt pievienotās vērtības nodokli parādu (22).

55. Šī judikatūra šajā ziņā atbilst PVN direktīvas 273. panta pirmās daļas vērtīgam. Ar to tiek ņauts daļēji vērā uzlikt citus pienākumus, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu. Tādēļ ir apsverama izpildījuma saņēmēja paplašinātā atbildība par citas personas nokavējuma procentiem, iespējams, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā saskaņā ar PVN direktīvas 205. pantu, skatot to kopsakarā ar 273. panta pirmo daļu.

2. *Paplašinātā atbildība, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā saskaņā ar PVN direktīvas 205. pantu, skatot to kopsakarā ar 273. panta pirmo daļu*

56. Kā jau iepriekš (54. punktā) norādīts, saskaņā ar Tiesas judikatūru Savienības tiesbūm pretrunā nav prasība, ka persona, kas nav nodokļu maksātāja (tātad persona, kas ir pakārtoti atbildīga), veic visus pasākumus, ko no tās saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tās veiktās darbības nav saistītas ar krāpniecību nodokļu jomā (23).

57. Tomēr šie paziņojumi par trešās personas atbildību atrodas zināmā konfliktā ar Tiesas judikatūru par uzņēmuma tiesbūm uz priekšnodokļa atskaitēšanu saistībā ar krāpšanu PVN jomā. Saskaņā ar to nodokļa maksātājs, kas zināja vai kam bija jāzina (24), ka tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darījumā, PVN direktīvas piemērošanas nolūkš ir jāuzskata par šādas krāpšanas daļēji (25). Tas daļēji vērā ņem *uzliek pienākumu* atteikt nodokļa maksātājam (ja, kā tas ir šajā gadījumā, tas ir izpildījuma saņēmējs) priekšnodokļa atskaitēšanu (26).

58. Ja saskaņā ar šo judikatūru prasītājam būtu tikusi atteikta priekšnodokļa atskaitēšana vai tā vāļ tiks atteikta, Valsts kasei nebūtu radušies nekādi zaudējumi, pret kuriem vāļ varētu nodrošināties ar atbildību, kas paredzēta PVN direktīvas 205. pantā. Vienlaicīga atbildība par citas personas nodokli priekšnodokļa atskaitējuma apmērā un tās pašā priekšnodokļa atskaitējuma atteikums, pamatojoties uz vienu un to pašu krāpšanas gadījumu, šīet, nav savienojams ar samērīguma principu, vāļ jo vairāk tāpēc, ka daļēji vāļstus tiesbūšs (nevis PVN direktīvā) parasti vāļ ir paredzēts arī piemērot kriminālsodu.

59. Tādēļ tas, vai daļēji vāļstus ir tiesbūšs izvāļties, vai tās atsaka priekšnodokļa atskaitēšanu izpildījuma saņēmējam vai arī tas solidāri atbild par nodokļa samaksu, ņemot vērā PVN direktīvas formulējumu un saskaņošanas mērķi, drīzāk šīet apšaubāms. Katrā ziņā šādas tiesbūšs izvāļties skaidri neizriet no PVN direktīvas. No samērīguma viedokļa, iespējams, solidāri atbildība drīzāk pat būtu jāpiemēro pirms (iespējams, vairākkārtēja) priekšnodokļa atteikuma kā vienlīdz piemērots, mazāk ierobežojošs līdzeklis nodokļu ieņēmumu

nodrošināšanai.

60. Tomēr Tiesai nav pienākuma šeit atrisināt šo konfliktsituāciju. Proti, šajā gadījumā, nepastāvot krāpšanai PVN jomā, nevar apsvērt nedz atteikumu atskaitīt priekšnodokli (atbilstoši Tiesas judikatūrai), nedz atbildību par citas personas nokavējuma procentiem saskaņā ar PVN direktīvas 205. pantu, skatot to kopsakarā ar 273. panta pirmo daļu.

3. **Pienācīgi deklarēta nodokļa nemaksāšana kā krāpšana nodokļu jomā?**

61. No lietas materiāliem (27) izriet, ka Bulgārijas nodokļu administrācijas pārrēķinājumā prasītāja piegādātājam veido tas, ka tā nav savlaicīgi samaksājusi deklarēto PVN, kas izriet no darījumiem, kuri veikti ar prasītāju. Tomēr deklarēta PVN novēlots vai neveikts maksājums nav uzskatāms par nodokļu nemaksāšanu vai krāpšanu PVN jomā iepriekš minētās judikatūras izpratnē.

62. Proti, kā Tiesas virspalēta lietā *Scialdone* jau ir nospriedusi, ir jānoskaidro situācija, kad nodokļa maksātājs vienkārši nav samaksājis PVN, un situācija, kad tas to nav deklarējis (28). Šajā ziņā tas, ka deklarētais PVN nav samaksāts likumā noteiktajos termiņos, nodokļa maksātājam nerada nekādu priekšrocību, jo tam joprojām nodoklis ir jāsamaksā. Attiecīgi, Tiesas veiktā LESD 325. panta 1. punkta interpretācija attiecībā uz krāpšanu PVN jomā nav piemērojama deklarēta PVN nesamaksāšanas gadījumiem.

63. Tas pats attiecas uz pārējo Tiesas judikatūru krāpšanas jomā, jo, kā tādā gadījumā Tiesa (29), šāda deklarētā PVN nesamaksāšana nav tāda paša smaguma rādītājs kā ar šo nodokli saistīta krāpšana. Ja nodokļa maksātājs ir pienācīgi izpildījis savu deklarēšanas pienākumu, nodokļu administrācijas rādītājs jau ir visa informācija, kas vajadzīga, lai noteiktu maksājamo PVN un konstatētu, ka tas, iespējams, netiek samaksāts.

64. Pretēji tam, kā, šīet, uzskata Komisija, nepietiek ar to, ka trešā persona zināja, ka nodokļa maksātājs nesamaksā nodokļu parādu, ko virspalēta precizēja, vīlākais, *Scialdone* (30) lietā, lai varētu uzskatīt, ka šā trešā persona zināja vai tai bija jāzina, ka ar savu piegādātā būs iesaistīta krāpšanā PVN jomā vai PVN nemaksāšanā. Drīzāk šai trešajai personai ir jāzina vai tai bija jāzina, ka darījumi netiek pienācīgi deklarēti, lai šādi apkrāptu nodokļu administrāciju. *Pienācīgi deklarēta nodokļa nemaksāšana* nav uzskatāma par nodokļu administrācijas (krāpniecisku) maldināšanu.

65. Iespējams, ka citādi būtu, ja prasītāja būtu mērķtiecīgi izmantojusi piegādātāju kā starpnieksabiedrību bez līdzekļiem, kas *per se* nevarētu samaksāt deklarēto PVN. Taču tas neizriet no līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma. Tas, ka prasītāja ir samaksājusi piegādātājam, kā rezultātā tā principā varēja samaksāt savu deklarēto PVN parādu, drīzāk liecina par pretējo. Visbeidzot, tas tomēr ir iesniedzējtiesas pienākums šo apstākli precizēt vai konstatēt.

66. Tā, kā iesniedzējtiesa šeit ir atspoguļojusi faktiskos apstākļus, šajā gadījumā nav notikusi krāpšana PVN jomā. Tādēļ tam, vai prasītāja zināja vai tai bija jāzina, ka pareizi deklarētais PVN nav savlaicīgi un pilnībā samaksāts, nav nozīmes. Tādējādi ir izslēgta arī atbildība par trešās personas nokavējuma procentiem atbilstoši PVN direktīvas 205. pantam, skatot to kopsakarā ar 273. panta pirmo daļu.

VI. **Secinājumi**

67. Tādējādi ierosinu Tiesai uz *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) jautājumam atbildēt šādi:

Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 205. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts trešās personas pakārtotajai atbildībai ieskaitīt nokavējuma procentus, kas ir jāmaksā nodokļa maksātājam novēlotas PVN samaksas dēļ.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp., redakcijā, kas bija spēkā strādīgajā laikposmā.

3 Šajā ziņā norādīt var tikai uz spriedumiem, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 19. un nākamie punkti), un 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 25. un nākamie punkti), abi vāļ attiecībā uz satura ziņā identisko iepriekš spēkā esošo tiesību normu. Patiesībā vāļ ir arī jāmin 2015. gada 26. marta spriedums *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), kurā, gan neinterpretējot PVN direktīvas 205. pantu, ir atrisināta tajā izvirzītā atbildības problēma (tomēr šajā ziņā skat. manus secinājumus šajā lietā (C-499/13, EU:C:2014:2351, 58. un nākamie punkti)).

4 Šādi vāļ attiecībā uz iepriekš spēkā esošo Sestās direktīvas 21. panta 3. punkta noteikumu spriedums, 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 26. punkts).

5 Spriedumi, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 20. punkts); 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 18. punkts), un 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 29. punkts).

6 Spriedumi, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 21. punkts); 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 19. punkts), un 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 52. punkts).

7 Spriedumi, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 22. punkts); 2010. gada 7. decembris, *R* (C-285/09, EU:C:2010:742, 45. punkts); 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 20. punkts), un 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 53. punkts), līdzīgi arī spriedums, 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 30. punkts).

8 PVN direktīvas 205. panta angļu valodas redakcijā ir minēts “payment of VAT” un franču valodas redakcijā – “acquitter la TVA”.

9 Spriedumi, 2017. gada 22. novembris, *Aebtri* (C-224/16, EU:C:2017:880, 80. punkts), un 2017. gada 18. maijs, *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 85. punkts).

10 Spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398, 38. un nākamie punkti); tātad arī ģenerālvoklētājs. Bots [Y. Bot] secinājumi lietā *Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:66, 37. punkts).

11 Spriedums, 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 43. un nākamie punkti), vāļ attiecībā uz iepriekš spēkā esošo tiesību normu.

12 Spriedumi, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 22. punkts); 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06,

EU:C:2008:105, 20. punkts), t?pat ar? spriedums, 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.* (C?384/04, EU:C:2006:309, 30. punkts).

13 Spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.* (C?712/17, EU:C:2019:374, 38. punkts); 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas* (C?564/15, EU:C:2017:302, 59. punkts); šaj? noz?m? skat. tostarp spriedumus, 2014. gada 6. febru?ris, *Fatorie* (C?424/12, EU:C:2014:50, 50. punkts), un 2000. gada 7. decembris, *de Andrade* (C?213/99, EU:C:2000:678, 20. punkts).

14 Spriedums, 2016. gada 2. j?nijs, *Kapnoviomichania Karelia* (C?81/15, EU:C:2016:398).

15 Spriedums, 2016. gada 2. j?nijs, *Kapnoviomichania Karelia* (C?81/15, EU:C:2016:398, 37. punkts).

16 Skat. spriedumu, 2016. gada 2. j?nijs, *Kapnoviomichania Karelia* (C?81/15, EU:C:2016:398, 9. punkts).

17 Spriedumi, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – nodok?a b?zes samazin?šana) (C?335/19, EU:C:2020:829, 31. punkts); 2019. gada 8. maijs, *A?PACK CZ* (C?127/18, EU:C:2019:377, 22. punkts); 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts); 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).

18 Spriedumi, 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 48. punkts); 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C?499/10, EU:C:2011:871, 24. punkts); 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.* (C?384/04, EU:C:2006:309, 32. punkts), k? ar? ?ener?ladvok?ta M. Pojareša Maduru [*M. Poirares Maduro*] secin?jumi liet? *Federation of Technological Industries u.c.* (C?384/04, EU:C:2005:745, 27. punkts).

19 Skat. nep?rprotami: spriedums, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C?499/10, EU:C:2011:871, 24. punkts).

20 Spriedumi, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C?499/10, EU:C:2011:871, 24. punkts), un 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 23. punkts).

21 Spriedumi, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C?499/10, EU:C:2011:871, 25. punkts); 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 24. punkts); 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 65. punkts), un 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.* (C?384/04, EU:C:2006:309, 33. punkts).

22 Skat. spriedumu, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C?499/10, EU:C:2011:871, 26. punkts); t?pat ar? spriedumu, 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 25. punkts), un 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 66. punkts).

23 Spriedumi, 2011. gada 21. decembris, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C?499/10, EU:C:2011:871, 25. punkts); 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 24. punkts); 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 65. punkts), un 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries u.c.* (C?384/04, EU:C:2006:309, 33. punkts).

24 Dažos iepriekš?jos nol?mumos Tiesa v?l min “nevar?ja zin?t” – skat., piem?ram,

spriedumu, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 60. punkts). Taču šis pārkāpuma plašais formulējums, kas bija balstīts tikai uz prejudiciālo jautājumu, šī ietvaros tagad pamatoti netiek izmantots.

25 Spriedumi, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. punkts); 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. punkts), un 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts).

26 Skat. spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 47. punkts); 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. punkts); 2014. gada 13. marts, *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, 40. punkts); 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 26. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 37. punkts); 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 42. punkts), un 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 59. un 61. punkts).

27 Skat. līguma sniegt prejudiciālu nolikumu 5. punktu franču valodas versijā (oriģinālā 4. lpp.) un līguma sniegt prejudiciālu nolikumu kopsavilkuma 3. punktu vācu valodas versijā.

28 Spriedums, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 39. un 40. punkts).

29 Spriedums, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 41. un 42. punkts).

30 Spriedums, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295).