

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2022 m. birželio 2 d.(1)

Byla C-1/21

MC

prieš

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

(Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tirnovo administracinis teismas, Bulgarija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – PVM – Direktyva 2006/112/EB – Nacionalinis nuostatos, numatančios solidarijų direktorių valdybos atsakomybę, kai ji nesąžiningai pasisavina bendrovės turtą ir ši bendrovė dėl to negali sumokėti savo mokesčių skolų (įskaitant PVM skolas) – Atsakomybė ir už bendrovės delspinigių skolų – Sąjungos teisės taikymo sritys – Proporcingumo principas“

I. Užanga

1. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą vėl keliamas kitaip suformuluotas klausimas dėl kompetencijos. Ar bendrojoje mokesčių teisėje tvirtinta solidarioji fizinio asmens (kuris patenka PVM mokėtojas) atsakomybė už kito asmens mokesčių skolas ir delspinigius laikoma Sąjungos teisės įgyvendinimu, kuriam PVM direktyvoje ar kituose Sąjungos teisės aktuose galėtų būti numatytos atitinkamos nuostatos? Ar asmens, kuris prisidėjo prie to, kad kitas asmuo laiku negalėjo vykdyti savo prievolės sumokėti mokesčių, solidarioji atsakomybė yra vien nacionalinė ir procesinė norma, skirta mokestinių pajamų surinkimui užtikrinti, ir Sąjungos teisė jos nereglamentuoja?

2. Tai šiek tiek primena situaciją, dėl kurios buvo priimtas daug diskusijų sukėlęs(2) Sprendimas *Åkerberg Fransson*(3), kuriame PVM mokėtojo nuteisimas baudžiamajame procese už sukėlavimą PVM srityje buvo vertinamas kaip Sąjungos teisės įgyvendinimas. Tačiau klausimas, kurį reikia išspręsti šioje byloje, yra platesnis.

3. Iš tiesų šiuo atveju kalbama ne apie PVM mokėtojo atsakomybę, o apie PVM neapmokestinamojo asmens atsakomybę. Jis taip pat nesukėlavo PVM srityje, tačiau kaip

valdybos narys, regis, nepagrįstai pasididino atlyginimų šioje bendrovėje ir taip pasisavino jos turtą. Dėl to bendrovė paskui neturėjo galimybės laiku sumokėti visą savo skolą (įskaitant PVM ir PVM delspinigių skolas).

4. Ar bendra solidarioji organo atsakomybė už bendrovei kenkiančius veiksmus (tam tikrą nelojalumą) nuo šiol patenka į PVM direktyvos, taigi, ir į Sąjungos teisės taikymo, sritį vien dėl to, kad dėl tokių veiksmų bendrovė negalėjo laiku arba visiškai sumokėti savo PVM skolą ir su jomis susijusių delspinigių? Kitaip tariant: kokia yra Sąjungos teisės taikymo srities riba, jei ryšys su PVM surinkimu yra tik netiesioginis?

II. Teisiniai pagrindai

A. Sąjungos teisė

5. Sąjungos teisės pagrindas yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos⁽⁴⁾ (toliau – PVM direktyva), 1995 m. liepos 26 d. Briuselyje pasirašyta Konvencija dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos, parengta vadovaujantis Europos Sąjungos sutarties K.3 straipsniu⁽⁵⁾ (toliau – PIF konvencija), ir SESV 325 straipsnis.

1. Pirminė teisė

6. Pagal SESV 325 straipsnio 1 dalį „Sąjunga ir valstybės narės Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiam sukčiavimui ir kitoms neteisėtoms veikoms priešinasi taikydamos pagal šį straipsnį nustatytinas priemonės, kurių paskirtis yra atgrasinti ir užtikrinti veiksmingą apsaugą valstybėse narėse ir Sąjungos institucijose, įstaigose ir organuose“.

7. Pagal SESV 325 straipsnio 2 dalį „[v]alstybės narės prieš Sąjungos finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą imasi tų pačių priemonių, kurių jos imasi prieš savo pačių finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą“.

2. PIF konvencija

8. PIF konvencijos 1 straipsnio („Bendrosios nuostatos“) 1 dalyje nustatyta:

„Šioje Konvencijoje [Sąjungos] finansiniams interesams kenkiantis sukčiavimas – tai

<...>

b) bet koks tyčinis veikimas ar neveikimas, susijęs su:

– suklastotą, neteisingą ar neišsamų pareiškimą ar dokumentų naudojimu ar pateikimu, kurio padariniai yra neteisėtas Europos Bendrijų bendrojo biudžeto arba Europos Bendrijų valdomų ar jį valdomų biudžetų išteklių mažinimas,

– tuos pačius padarinius sukeliančiu informacijos neatskleidimu pažeidžiant konkretų sąsipareigojimą,

– tuos pačius padarinius sukeliančiu netinkamu teisėtai gautos išmokos naudojimu.“

9. Šios konvencijos 2 straipsnio („Bausmės“) 1 dalyje numatyta:

„Kiekviena valstybė narė imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad už 1 straipsnyje nurodytą veiką ir dalyvavimą 1 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikoje, jos kurstymą ar kėsintis į ją padaryti būtų baudžiama veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasančiomis baudžiamosiomis sankcijomis,

„Skaitant bent stambiaus sukčiavimo atvejais laisvės atėmimo apimančias bausmes, dėl kurių gali būti taikoma ekstradicija, suprantant, kad stambiu sukčiavimu yra laikomas toks sukčiavimas, kuris yra susijęs su tam tikra mažiausia suma, kuri turi nustatyti kiekviena valstybė narė. Ši mažiausia suma negali būti nustatyta didesnė kaip 50 000 [eur].“

10. Šios konvencijos 9 straipsnyje („Vidaus nuostatos“) nustatyta:

„Jokia šios Konvencijos nuostata nekliudo valstybėms narėms priimti vidaus teisės nuostatų, griežtesnių už iš šios Konvencijos kylančiussipareigojimus.“

3. **PVM direktyva**

11. PVM direktyvos 205 straipsnyje tvirtinta tokia nuostata:

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

12. Minėtuose XI antraštinės dalies (1 skyrius) straipsniuose reglamentuojama „apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų“ mokėjimo prievolė ir apmokestinimo tvarka. Bendrovių valdybos nariai arba netinkamo atlyginimo skyrimo atvejis juose nepaminėti.

13. PVM direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis 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.“

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

B. **Bulgarijos teisė**

14. *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks* (Mokesčių ir socialinio draudimo procedūrų kodeksas, toliau – DOPK) nustatyta:

15. DOPK 14 straipsnis yra susijęs su skolininku:

„Skolininkai yra fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie:

1) turi prievolę mokėti mokesčius ar privalomas socialinio draudimo įmokas; <...>“

16. DOPK 19 straipsnio 2 dalis reglamentuoja valdymo organo atsakomybę už bendrovės turto sumažėjimą ir yra suformuluota taip:

„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 perduoda skolininko turtą neatlygintinai ar už kainą, kuri yra gerokai mažesnė už rinkos kainą, ir dėl to sumažėja skolininko turtas, todėl jis nesumoka mokesčių arba privalomojo socialinio draudimo įmokų, laikomas atsakingu už skolas, atitinkančias sumokėtus išmokos arba sumažėjusio turto dydį.“

17. DOPK 20 straipsnyje, susijusiame su reikalavimo vykdymo eilės tvarka, numatyta:

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

18. DOPK 21 straipsnio 3 dalyje tvirtintos nuostatos dėl papildomo atsakomybės pobūdžio, palyginti su pagrindine prievole, ir ji suformuluota taip:

„Trečiųjų asmenų atsakomybė pasibaigia, kai skola, dėl kurios ji buvo nustatyta *res judicata* gali būti įgyjusi aktu, išnyksta. Tokiu atveju sumokėtą sumą grąžinamos 16 skyriaus 1 skirsnyje nustatyta tvarka.“

19. *Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 3 straipsnio 1 dalyje apibrėžtas apmokestinamasis asmuo:

„Apmokestinamasis asmuo yra kiekvienas asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslus ir rezultatus.“

20. PVM įstatymo 89 straipsnio 1 dalyje numatytas laikas, iki kurio turi būti sumokėta mokesčio skola:

„Kai už tam tikrą laikotarpį priskaičiuojamas mokėtinas mokestis, registruotasis asmuo privalo per šio mokestinio laikotarpio pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos pateikimo terminą šį mokestį sumokėti į valstybės biudžetą, t. y. pervesti į kompetentingos *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalinės pajamų agentūros teritorinę direkciją) sąskaitą.“

21. *Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania* (Delspinigė, skaičiuojama nuo mokesčių, rinkliavų ir kitų panašių viešosios teisės normomis grindžiamų reikalavimų, įstatymas) 1 straipsnio 1 dalyje numatyta pareiga mokėti delspinigius:

„Per savanoriško sumokėjimo terminus nesumokėti, neapskaičiuoti arba apskaičiuoti, tačiau laiku nesumokėti mokesčiai, rinkliavos, išskaitomos pelno dalys, įmokos, mokėtinos į biudžetą ir pagal kitus panašius viešosios teisės normomis grindžiamus mokestinius reikalavimus, išieškomi su pagal teisės aktus nustatytais delspinigiais.“

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, DOPK 19 straipsnio 2 dalies, siejamos su Delspinigė, skaičiuojama nuo mokesčių, rinkliavų ir kitų panašių viešosios teisės normomis grindžiamų reikalavimų, įstatymo 1 straipsniu, aiškinimas Bulgarijos jurisprudencijoje yra nevienodas. Kartais nesąžiningo organo atsakomybė taip pat turi apimti delspinigius, o kartais – tik pagrindinę skolą.

III. Pagrindinė byla

23. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme nagrinėjamos bylos objektas yra MC (toliau – pareiškėjas) ieškinys, kuriuo ginėjamas akto dėl atsakomybės teisėtumas. Administraciniu sprendimu pareiškėjui buvo pateikti reikalavimai už 2014 m. gruodžio mėn.

mokestin? laikotarp? d?l jo asmenin?s atsakomyb?s u? kito subjekto skolas. Ši atsakomyb? akivaizdžiai yra susijusi su dar nesumok?tomis kito apmokestinamojo subjekto, t. y. bendrov?s „ZZ“ AD (toliau – bendrov?), kurios valdybos narys atitinkamu laikotarpiu buvo pareišk?jas, PVM skolomis (ir delspinigiais).

24. Siekiant išieškoti bendrov?s nesumok?tas sumas, jos atžvilgiu buvo prad?ta priverstinio vykdymo proced?ra. Skolininkei buvo kelis kartus išsi?sti raginimai sumok?ti savo noru, ta?iau ji to nepadar?. Tod?l vykdan?ioji institucija bendrov?s skolas valstybei, kurios taip pat apima pirma nurodytus laiku nesumok?to PVM delspinigius, kvalifikavo kaip sunkiai išieškomas.

25. Reikalavimai pareišk?jui grindžiami aplinkybe, kad jis kelis kartus pasididino atlyginim?, ta?iau negal?jo pateikti galiojan?io tokio padidinimo ?rodymo. B?das, kaip buvo mokamas padidintas atlyginimas, neatitinka teis?s akt? reikalavim?. Sumos buvo pervestos bendrovei dirban?iam advokatui, o šis jas perved? ? pareišk?jo sutuoktin?s s?skait?, kuria gali disponuoti ir pareišk?jas.

26. Pareišk?jas nesutinka su reikalavimu. Pagrindinis pareišk?jo argumentas yra tai, kad n?ra priežastinio ryšio tarp atlyginimo, kur? jis gavo kaip apmokestinamojo asmens valdymo organo narys, ir l?š?, kurios reikalingos viešosios teis?s normomis grindžiamiems reikalavimams ?vykdyti. Mokes?i? administratorius iš esm?s teigia, jog pareišk?jas kaip apmokestinamojo (ir prievol? mok?ti PVM turin?io) asmens valdymo organo narys veik? nes?žiningai, nes per atitinkam? mokestin? laikotarp? gavo tokio dydžio atlyginim?, kurio tinkamo nustatymo ?rodym? nebuvo pateikta.

27. Prašyme priimti prejudicin? sprendim? teismas remiasi tuo, kad pareišk?jas, pasitelkdamas tre?i?j? asmen?, nurod? sum? iš bendrov?s turto pervesti su juo susijusiam fiziniam asmeniui arba bent jau žinojo apie tai, tod?l elg?si nes?žiningai, kaip tai suprantama pagal nacionalin?s teis?s aktus. D?l to, kad bendrov?s turtas sumaž?jo šios sumos dydžiu, buvo nesumok?ti u? 2014 m. gruodžio m?n. priskai?iuoti PVM delspinigiai. Atsižvelgdama ? prejudicin? klausim? manau, kad d?l šios priežasties taip pat nebuvo sumok?tos PVM skolos.

28. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat pažymi, kad atsakomyb? u? nesumok?tus mokes?ius pagal DOPK 19 straipsnio 2 dal? yra solidari, ji, nors atsiranda po apmokestinamojo asmens atsakomyb?s atsiradimo, egzistuoja tol, kol išnyksta mokes?i? skola. Be to, ši atsakomyb? n?ra niekaip susijusi su paties apmokestinamojo asmens (t. y. bendrov?s) suk?iavimu arba piktnaudžiavimu jam vykdant savarankišk? ekonomin? veikl?.

IV. Prašymas priimti prejudicin? sprendim? ir procesas Teisingumo Teisme

29. Ieškin?, susijus? su administraciniu sprendimu d?l atsakomyb?s, nagrin?j?s *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tirnovo administracinis teismas, Bulgarija) 2020 m. lapkri?io 18 d. nutartimi pateik? Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Konvencijos d?l Europos Bendrij? finansini? interes? apsaugos, parengtos vadovaujantis Europos S?jungos sutarties K.3 straipsniu, 9 straipsn?, aiškinam? kartu su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 273 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad pagal j? suderintoje prid?tin?s vert?s mokes?io srityje nedraudžiama tokia nacionalin? teisin? priemon?, kaip numatyta DOPK 19 straipsnio 2 dalyje, kuri? taikant atsiranda neapmokestinamojo fizinio asmens, kuris neturi prievol?s sumok?ti PVM, ta?iau kurio nes?žiningi veiksmai nul?m? tai, kad apmokestinamasis juridinis asmuo, kuriam tenka prievol? sumok?ti mokest?, jo nesumok?jo, v?lesn? solidarioji atsakomyb??

2. Ar, aiškinant šias nuostatas ir taikant proporcingumo princip?, DOPK 19 straipsnio 2 dalyje

nustatyt? nacionalin? tvark? taip pat leidžiama taikyti delspinigiams už apmokestinamojo asmens laiku nesumok?t? PVM?

3. Ar DOPK 19 straipsnio 2 dalyje nustatyta nacionalin? tvarka pažeidžia proporcingumo princip? tokiu atveju, kai pav?luotas PVM sumok?jimas, d?l kurio už PVM skol? buvo apskai?uoti delspinigiai, sietinas ne su neapmokestinamojo fizinio asmens veiksmis, o su kito asmens veiksmis arba objektyviomis aplinkyb?mis?“

30. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateik? pareišk?jas, Bulgarija, Ispanijos Karalyst? ir Europos Komisija. Teisingumo Teismas pagal Proced?ros reglamento 76 straipsnio 2 dal? atsisak? surengti teismo pos?d?.

V. Teisinis vertinimas

31. Visais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimais siekiama išsiaiškinti, ar pagal S?jungos teis? draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatyta solidarioji fizinio asmens (neapmokestinamasis asmuo) atsakomyb?, jei d?l šio asmens, kaip juridinio asmens organo, veism? šis juridinis asmuo negal?jo laiku arba visiškai sumok?ti savo mokes?i? skol?, ?skaitant PVM skolas. Šiais klausimais daroma prielaida, kad tokia neapmokestinamojo asmens atsakomyb? patenka ? S?jungos teis?s taikymo srit?.

A. D?l Teisingumo Teismo jurisdikcijos

32. Bulgarija savo pastabose tuo abejoja. Nagrin?damas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pagal SESV 267 straipsn? Teisingumo Teismas S?jungos teis? gali aiškinti tik nepažeisdamas jam priskirtos jurisdikcijos(6). Taigi, kai teisin? situacija nepatenka ? S?jungos teis?s taikymo srit?, Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos priimti d?l jos sprendimo(7).

33. Teisingumo Teismas gali atsakyti ? prejudicinius klausimus tik tuo atveju, jei pareišk?jui pagal DOPK 19 straipsnio 2 dal? nustatyta su atsakomybe susijusi prievol?, kuri yra pagrindin?s bylos dalykas, pagr?sta S?jungos teis?s ?gyvendinimu.

34. Šiuo atveju S?jungos teis? PVM direktyvos perk?limo forma n?ra ?gyvendinama. Nacionalin?je teis?je numatyta bendroji papildoma atsakomyb?, kai bendrov?s organas iš jos pasisavina turt? ir d?l to bendrov? nebegali laiku sumok?ti savo mokes?i? skol?. Tai nepriklauso nei nuo mokes?io, už kur? atsakoma, r?šies, nei nuo to, ar atsakingas asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu, taigi nepriklauso ir nuo PVM direktyvos.

35. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, S?jungos teis? ?gyvendinama ir tada, kai taikant nacionalin? teis? siekiama nubausti už šios direktyvos nuostat? pažeidim?, taigi kartu siekiama ?gyvendinti Konvencijoje valstyb?ms nar?ms nustatyt? pareig? veiksmingai bausti už veiksmus, kuriais keliama gr?sm? S?jungos finansiniams interesams(8)

36. Taigi reikia išsiaiškinti, ar pareišk?jo atsakomybe pagal DOPK 19 straipsnio 2 dal? siekiama ?gyvendinti toki? pareig? pagal S?jungos teis?. Ji gali b?ti kildinama iš SESV 325 straipsnio (žr. 1 punkt?), PIF konvencijos (žr. 2 punkt?) ir PVM direktyvos 205 straipsnio (žr. 3 punkt?) arba 273 straipsnio (žr. 4 punkt?).

1. **SESV 325 straipsnis**

37. Pagal SESV 325 straipsn? valstyb?s nar?s su neteis?ta veikla, kuri kelia gr?sm? S?jungos finansiniams interesams, privalo kovoti atgrasan?iomis bei veiksmingomis priemon?mis. Vis? pirma kovodamos su suk?iavimu, kuris kelia gr?sm? S?jungos finansiniams interesams, jos privalo imtis t? pa?i? priemoni?, kuri? imasi kovodamos su suk?iavimu, kelian?iu gr?sm? j? pa?i?

interesams(9). Valstybės narės turi užtikrinti veiksmingą Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą. Tam šios valstybės narės turi išieškoti sumas, kurios sudaro nuosavus išteklius, dėl sukčiavimo nepatekusius į Sąjungos biudžetą(10).

38. Mūsų teisės srityje Teisingumo Teismas(11) išplėtė SESV 325 straipsnio taikymo sritį ir nustatė valstybių narių pareigą „įmesti reikiamą priemonę, kad užtikrintų veiksmingą visų mūsų surinkimą“. Tačiau šis sprendimas buvo susijęs su tuo, kad, nepaisant žinomos sukčiavimo mūsų srityje schemos, nebuvo taikomos veiksmingos mūsų kontrolės priemonės. O šiuo atveju sukčiavimo PVM srityje modelio nėra. Taip pat negalima teigti, kad šiuo atveju nebuvo taikomos veiksmingos PVM kontrolės priemonės. Be to, DOPK 19 straipsnio 2 dalis nelaikoma PVM kontrolės priemone.

39. Atsakomybė pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį taip pat nėra priemonė, skirta kovoti su bet kokiais kitais neteisėtais veiksmais, keliančiais grėsmę Sąjungos finansiniams interesams. Veikiausiai yra atsakomybė už nepagrįstą bendrovės turto sumažinimą, kai ši bendrovė dėl to paskui nebegali visiškai sumokėti tam tikrą (mokesčių) skolą. Pati bendrovė šiuo atveju neveikia neteisėtai, o paprasčiausiai nebegali sumokėti mokesčių.

40. Organas kaip fizinis asmuo elgiasi nesąžiningai (kažin ar jau vien dėl to galima kalbėti apie neteisėtus veiksmus) ir tai daro taip pat „tik“ bendrovės finansinį interesą atžvilgiu, nes netinkamą atlyginimą jis pasiskyrė iš bendrovės turto. Bet kuriuo atveju tuo metu Sąjungos finansinį interesą atžvilgiu jis neveikia neteisėtai. Tokie veiksmai tik netiesiogiai ir esant tam tikroms aplinkyboms (bendrovė vėliau nebegali sumokėti savo mokesčių) turi įtakos mokestinėms pajamoms (taigi netiesiogiai taip pat PVM pajamoms), o dėl to paskui atsiranda atsakomybės pasekmės. Tokia atsakomybė PVM pajamų praradimo riziką gali mažinti nebent netiesiogiai.

41. Tuo šiuo situacija skiriasi nuo tos, dėl kurios buvo priimtas Sprendimas *Åkerberg Fransson* (12). Tame sprendime Teisingumo Teismo nustatyta teisinė pasekmė, pagal kurią mokestinėmis sankcijomis ir baudžiamuoju persekiojimu už mokesčių vengimą dėl pateiktos neteisingos informacijos PVM srityje gyvendinamas SESV 325 straipsnis(13), buvo susijusi su tiesiogine kova su sukčiavimu PVM srityje. Tačiau šiuo atveju yra baudžiama ne už sukčiavimą PVM srityje, o už nesąžiningą elgesį bendrovės atžvilgiu (galbūt už tam tikrą nelojalumą). O su SESV 325 straipsnyje nustatyta valstybių narių pareiga neturi nieko bendra nesąžiningo bendrovės organo atsakomybė pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį.

2. **PIF konvencija**

42. PIF konvencija netaikytina dėl panašios priežasties. Iš tiesų ji taip pat skirta veiksmingai kovai su sukčiavimu. Šios konvencijos 1 straipsnyje aiškiai minimas suklastotų, neteisingų ar neišsamų pareiškimų ar dokumentų naudojimas ar pateikimas, kurio padariniai yra neteisėtas Sąjungos biudžeto arba Sąjungos ar jos vardu valdomo biudžeto išteklių mažinimas. Taigi PIF konvencijos 1 straipsnio 1 dalyje tvirtintą sąvoką „finansiniams interesams kenkiantis sukčiavimas“ reikia aiškinti taip, kad ji apima sąmoningą suklastotą ar neteisingą pareiškimą, pateiktą gyvendinus projektą, kuriam skirtas finansavimas, naudojimą(14).

43. Šiuo atveju taip nėra. Kaip jau minėta, pareiškėjas nepateikė tokių pareiškimų ir taip neteisėtai nesumažino Sąjungos biudžeto išteklių. Tai, kad jis, kaip bendrovės organas, pasiskyrė netinkamą darbo užmokestį ir taip pakenkė bendrovės finansiniams interesams arba jos turtui, nėra PIF konvencijos objektas.

3. **PVM direktyvos 205 straipsnis**

44. Vis dėlto iš pirmo žvilgsnio DOPK 19 straipsnio 2 dalyje numatyta atsakomybė galėtų būti

grindžiama PVM direktyvos 205 straipsniu. Jame numatyta, kad tam tikromis aplinkybomis (t. y. paminėtomis 193–200 bei 202, 203 ir 204 straipsniuose) valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM.

45. Šia nuostata siekiama užtikrinti, kad ? valstybės biudžet? būtų veiksmingai renkamas PVM iš tinkamiausio asmens, atsižvelgiant ? numatyt? situacij?, ypa? kai kontrahentai nėra toje pa?ioje valstybėje narėje arba kai PVM apmokestinamas sandoris susijęs su sandoriais, kuri? specifika reikalauja nustatyti kit? asmen?, nei nurodytas šios direktyvos 193 straipsnyje(15).

46. Šiuo atveju tokios situacijos nėra. Tai taip pat pagrįstai pabrėžia Komisija ir Ispanija.

47. PVM direktyvos 204 straipsnyje reglamentuojamas (išorinio) fiskalinio agento paskyrimas, jeigu apmokestinamasis asmuo nėra ?sisteig?s prekį tiekimo ar paslaugų teikimo vietos valstybėje narėje, kurioje vykdomi sandoriai. Tačiau pareiškėjas nėra paskirtas fiskalinis agentas. PVM direktyvos 203 straipsnis apima mokesčio skolą, atsirandančią s?skaitoje fakt?roje nepagrįstai nurodžius PVM. Šiuo atveju nei pareiškėjas, nei bendrovė nepateik? tokios s?skaitos fakt?ros. PVM direktyvos 202 straipsnis apima prekes, laikomas muitinės sandėliuose arba siunčiamas tarp jų. Šiuo atveju taip nėra.

48. Vis dėlto 193–200 straipsniai apima tam tikrus sandorius (prekių tiekimą ir kitas paslaugas), dėl kurių atsiranda apmokestinamojo asmens arba tam tikr? neapmokestinam?j? asmen? mokesčio skola. Vykdamas tokį sandorį asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, taip pat gali būti paskirtas kitas asmuo nei mokesčio mokėtojo atstovas. Tačiau nepagrįsto darbo užmokesčio skyrimas nėra apmokestinamasis prekų tiekimas ar paslaugų teikimas, dėl kurio asmeniui atsiranda mokesčio skola. Nesant tokios mokesčio skolos, asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, nėra. Tokiu atveju jokiam kitam asmeniui negalima taikyti atsakomybės kaip asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį.

49. Taigi PVM direktyvos 205 straipsnyje, kuris yra susijęs su šios direktyvos 193–204 straipsniuose aprašytomis situacijomis, nustatytos s?lygos netenkinamos. DOPK 19 straipsnio 2 dalyje numatyta atsakomybė nėra grindžiama PVM direktyvos 205 straipsniu.

4. **PVM direktyvos 273 straipsnis**

50. Taigi dar lieka PVM direktyvos 273 straipsnis. Jame numatyta, kad valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos ? tai, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinam?j? asmen? sandoriams tarp valstybių narių taikomos vienodos s?lygos, ir su s?lyga, kad dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių nekyla su sienų kirtimu susijusi? formalum?.

51. Taigi, viena vertus, lemiama? reikšm? turi tai, ar DOPK 19 straipsnio 2 dalyje nustatyta bendrovės organo atsakomybe užtikrinamas „tinkamas PVM rinkimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 273 straipsnį, kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui (žr. b punktą), ir, kita vertus, ar kitos prievolės, kurios minimos PVM direktyvos 273 straipsnyje, gali būti taikomos ir neapmokestinamajam asmeniui, kuris pagal PVM direktyvą dar netur?jo vykdyti jokių prievolių (žr. a punktą).

a) **Kitos neapmokestinamojo asmens prievolės?**

52. Kaip matyti iš pa?ios PVM direktyvos 273 straipsnio formuluotės, galimas prievolių išplėtimas yra susijęs su apmokestinam?j? asmen?, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvą,

prievol?mis. Iš ties? išlyga dėl „vienodo apmokestinam?j? asmen? traktavimo“ turi prasm? tik tuo atveju, jei papildomos prievol?s yra susijusios su (kitu) apmokestinamuoju asmeniu. Papildomos neapmokestinamojo asmens, kuris nedalyvauja vykdan? sandor?, prievol?s *per se* negali b?ti laikomos nevienodu vidaus sandori? ir sandori? Bendrijos viduje traktavimu.

53. Taigi pagal PVM direktyvos 273 straipsn? valstyb?ms nar?ms neleidžiama numatyti papildom? prievoli? bet kokiems asmenims (darbuotojai, šeimos nariai, kaimynai ir kt.), kurie yra kaip nors netiesiogiai susij? su tre?iojo asmens PVM skola, ir taip išpl?sti PVM direktyvos taikymo srit? ?traukiant ir juos.

54. Be to, manau, kad formuluot? „papildomos prievol?s“ (arba taip pat „kitos prievol?s“ kitose kalbin?se versijose) reiškia, kad turi b?ti jau esamos prievol?s, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?, kurias dėl tam tikr? priežas?i? dar galima prid?ti vadovaujantis PVM direktyvos 273 straipsniu. Todėl, mano nuomone, nustatyti naujas dar nenaudotas prievolės asmenims, kuriems iki tol nebuvo taikoma PVM direktyva, remiantis tokia formuluote negalima.

55. Tokia išvada atitinka PVM direktyvos bendr? sistem? ir tiksl?. Nes šia direktyva reglamentuojama (materialin?) PVM teis?, t. y. PVM skolos atsiradimas PVM apmokestinamajam asmeniui. Todėl b?tina esminio momento (PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis) sąlyga yra *apmokestinamojo asmens* vykdomas prek? tiekimas ar paslaug? teikimas. Be to, PVM direktyvos 9 straipsnyje apibr?žiama, kas yra apmokestinamasis asmuo. Tai yra tik savarankiškai ekonomin? veikl? vykdan?ys asmenys. Paprastai samdomi bendrov?s organai tokie nėra(16).

56. Be to, min?tas 273 straipsnis yra XI antraštin?s dalies „Apmokestinam?j? asmen? ir tam tikr? neapmokestinam?j? asmen? prievol?s“ 7 skyriuje („vairios nuostatos“). 272 straipsnis leidžia tam tikrus apmokestinamuosius asmenis atleisti nuo tam tikr? 2–6 skyriuose numatyt? prievoli?, o 273 straipsnyje nustatomos papildomos (kitos) prievol?s. Sisteminiu poži?riu tai gali reikšti tik apmokestinam?j? asmen? ir tam tikr? neapmokestinam?j? asmen? prievolės, numatytas XI antraštin?je dalyje.

57. Jei PVM direktyvos taikymo sritis iš esm?s(17) neapima asmen?, kurie nėra PVM apmokestinamieji asmenys, pagal PVM direktyvos 273 straipsn? vargu ar gali b?ti leidžiama numatyti specialias (papildomas arba kitas) prievolės asmenims, kuriems iki tol PVM direktyva nebuvo taikoma, vien dėl to, kad tai irgi padeda užtikrinti PVM pajam? surinkim? ir užkirsti keli? suk?iavimui. Taigi Teisingumo Teismo nagrin?tuose su PVM direktyvos 273 straipsniu susijusiuose prašymuose priimti prejudicin? sprendim? visada buvo kalbama apie atvejus, kai apmokestinamajam asmeniui buvo nustatytos papildomos prievol?s ar sankcijos(18).

58. Išpl?sti prievolės remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu galima nebent tokiems asmenims, kuriems, nors ir nėra apmokestinamieji asmenys, vis dėlto jiems jau yra taikoma PVM direktyva. Pavyzdys yra neapmokestinamieji juridiniai asmenys, kurie yra registruoti kaip PVM mok?tojai ir kurie dėl to taip pat gali tapti asmenimis, kuriems tenka prievol? sumok?ti PVM (žr. PVM direktyvos 197 straipsnio 1 dalies b punkt?).

59. Tai taip pat paaiškina PVM direktyvos 273 straipsnio antr? pastraip?. Iš ties? šio straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? „negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusias prievolės, be t?, kurios nustatytos [XI antraštin?s dalies „Apmokestinam?j? asmen? ir tam tikr? neapmokestinam?j? asmen? prievol?s“] 3 skyriuje [„S?skaita fakt?ra“]“. Jame nurodytos prievol?s taip pat galioja tik apmokestinamiesiems asmenimis ir tam tikriems neapmokestinamiesiems asmenims, kuriems ši direktyva jau taikoma.

60. Vis? pirma taip yra atsižvelgiant ? PVM direktyvos 205 straipsn?. Kadangi jis aiškiai susij?s tik su tam tikromis apibr?žtomis situacijomis, pagr?sti jo taikym? kitiems atvejams, remiantis PVM

direktyvos 273 straipsniu, yra sunku. Taigi, žinoma, lygiagrečiai kliento atsakomybė? monės paslaugų teikėjos PVM skolos atžvilgiu taip pat padėtų užtikrinti mokestinių pajamų surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui. Tas pats pasakytina apie kiekvieno vagies atsakomybę, dėl kurio vykdytos vagystės atsitinka taip, kad apvogtasis asmuo negali sumokėti savo PVM skolų. Vis dėlto pagal PVM direktyvos 273 straipsnio formuluotą tokių neapmokestinamųjų asmenų atsakomybę negalima.

b) *Ar atsakomybė būtų, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui mokesčių srityje?*

61. Taip pat jau dabar kyla klausimas, ar DOPK 19 straipsnio 2 dalyje numatyta atsakomybė apskritai yra tinkama siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui.

62. Juk tai yra bendroji (šiuo atveju net neapmokestinamojo asmens) atsakomybė kito asmens atžvilgiu. Taigi suma, kuri yra skolingas pareiškėjas, nėra pridėtinės vertės mokestis. Šis prievolė ir toliau turi būti vykdyti apmokestinamasis asmuo. Tai matyti iš DOPK 21 straipsnio 3 dalies. Pagal ją, kai tik mokesčio skola išnyksta ir jau sumokėtos sumos grąžinamos atsakingam asmeniui, atsakomybės nebelieka. Taigi dėl to, kad atsakingas asmuo atlieka mokėjimą, mokesčio skola net neišnyksta.

63. Vis dėlto, jei pareiškėjas neturi mokėti PVM, iš DOPK 19 straipsnio 2 dalies kylanti atsakomybė taip pat negali užtikrinti tinkamo PVM surinkimo. Tai, ką siekiama nubauti arba kam siekiama užkirsti kelią šia atsakomybe, yra nesąžiningas bendrovės turto sumažinimas, dėl kurio bendrovė negali vykdyti savo prievolių (šiuo atveju – mokestinių). Taigi, atsakomybė pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį nei trukdo tinkamai surinkti PVM, nei padeda tai padaryti. Iš tiesų ir toliau iš PVM apmokestinamojo asmens turi būti renkamas lygiai tokio paties dydžio PVM.

64. Be to, ši neapmokestinamojo asmens atsakomybė taip pat neužkerta kelio apmokestinamojo asmens sukčiavimui. Atsakomybė siejama tik su mokesčių nesumokėjimu dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neturi turto. Tačiau vien tinkamai deklaruoto mokesčio nesumokėjimas nereiškia sukčiavimo(19). Šiuo klausimu PVM direktyvos 273 straipsnyje numatytos sąlygos taip pat netenkinamos.

B. Tarpinė išvada

65. Taigi, kaip pabrėžė Bulgarija, DOPK 19 straipsnio 2 dalimi Sąjungos teisė neįgyvendinama. Taip baudžiama ne už PVM direktyvos nuostatų pažeidimą, bet už lojalumo sąsipaigojimą bendrovei nevykdymą. Šis pažeidimas turi nebent netiesioginį poveikį trečiojo asmens PVM mokėjimui.

66. Vis dėlto, kaip jau pažymėjau kitu atveju, bet kokio netiesioginio ryšio su PVM teise nepakanka Sąjungos teisės taikymui pagrįsti(20). Šis požiūris atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su Chartijos taikymo srities nustatymu(21). Chartijos taikymo sąlyga taip pat yra ta, kad tarp Sąjungos teisės akto ir ginijamos nacionalinės priemonės turi būti sąsaja, kuri yra platesnė nei nagrinėjamo srities netiesioginis poveikis kitai.

67. Taigi Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti ? šioje byloje pateiktus klausimus. Bendrovės organo (šiuo atveju – neapmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą) solidarioji atsakomybė už bendrovei kenkiančius veiksmus (šiuo atveju – nepagrįstai didelio atlyginimo pasiskyrimas), kurie lemia tai, kad bendrovė nesumoka mokėtinų mokesčių skolų, nėra PVM direktyvos objektas ir nepatenka ? Sąjungos teisės taikymo sritį. Tas pats pasakytina ir tuo atveju, kai nesumokėti ar pavoluotai sumokėti bendrovės mokesčių skolų dalį sudaro PVM skolos arba delspinigiai dėl pavoluotai sumokėtų PVM skolų.

C. Subsidiariai: ar pagal Sąjungos teisę negalima solidari atsakomybė už PVM skolas, skaitant delspinigius?

68. Jei Teisingumo Teismas, priešingai, nuspręstų, kad turi jurisdikciją atsakyti ? pateiktus klausimus, nes pagal DOPK 19 straipsnio 2 dalį atsakomybė jis laiko PVM direktyvos įgyvendinimu, ? tris prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo prejudicinius klausimus galima atsakyti taip: Sąjungos teisėje reikalavimo dėl tokios su atsakomybe susijusios prievolės nėra, tačiau ji taip pat nėra draudžiama.

69. Teisingumo Teismo nuomone, kalbant apie atsakomybę pagal PVM direktyvos 205 straipsnį, aišku tai, kad atsakomybė apima ne tik trečiojo asmens mokesčių skolų, bet ir delspinigius(22). Nors pagal PVM direktyvos 205 straipsnio formuluotą solidarioji atsakomybė yra susijusi tik su PVM sumokėjimu, pagal šią nuostatą valstybės narės nedraudžiama nustatyti solidariją atsakomybę turinčiam asmeniui prievolės sumokėti visą su šiuo mokesčiu susijusią išlaidą. Ji taip pat apima delspinigius, kurių skola asmeniui, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, atsiranda nesumokėjus šio mokesčio(23).

70. Tai, mano nuomone, kaip, be kita ko, teigia Komisija ir Ispanija, galioja ir šiuo atveju, jei papildoma atsakomybė gali būti grindžiama PVM direktyvos 273 straipsniu. Jei dėl bendrovės organo veiksmų (nepagrįsto atlyginimo pasiskyrimas) atsitiko taip, kad bendrovė negalėjo laiku sumokėti savo PVM skolos, su atsakomybe už šiuos nesumokėtus mokesčius susijusi prievolė ir su tuo susijęs trečiojo asmens praturtėjimas (palėkaną nauda) padeda siekti teisėto tikslo (apsaugoti bendrovės turtą taikant atsakomybę už visus mokėtinus mokesčius ir su tuo susijusią dėl vėlavimo patiriamą žalą).

71. Ši atsakomybė taip pat neprieštarauja kitoms proporcingumo principo(24) sąlygoms. Ji yra tinkama šiam tikslui pasiekti ir būtina. Kitos tinkamos švelnesnės priemonės nėra. Jeigu ji taikoma už tai atsakingam asmeniui, kuris sumažindamas bendrovės turtą pats praturtėjo, ir tai lėmė mokesčio ir delspinigių skolos nesumokėjimą, tokia atsakomybė taip pat yra ir tinkama priemonė.

VI. Išvada

72. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tirnovo administracinis teismas, Bulgarija):

Bendrovės organo (šiuo atveju – neapmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą) solidarioji atsakomybė už bendrovei kenkiančius veiksmus (šiuo atveju – nepagrįstai didelio atlyginimo pasiskyrimas), kurie lemia tai, kad bendrovė nesumoka mokėtinų mokesčių skolų, nėra PVM direktyvos objektas ir nepatenka ? Sąjungos teisės taikymo sritį. Todėl Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti ? pateiktus klausimus.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 Žr., pavyzdžiui, *Bundesverfassungsgericht* argumentus 2013 m. balandžio 24 d. Sprendime *Antiterrordatei*

(1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, 91 punktas).
Aiški kritika pateikiama ir Widmann, W. *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, p. 6 ir 7.

3 2013 m. vasario 26 d. sprendimas (C-617/10, EU:C:2013:105).

4 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva, OL L 347, 2006, p. 1; ginamasis metai (2014) galiojusios redakcijos.

5 OL C 316, 1995, p. 48 ir paskesni.

6 2019 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *A. K. ir kt. (Aukštojo Teismo drausmės bylų kolegijos nepriklausomumas)* (C-585/18, C-624/18 ir C-625/18, EU:C:2019:982, 77 punktas), 2016 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Ullens de Schooten* (C-268/15, EU:C:2016:874, 40 punktas).

7 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 22 punktas), taip pat 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *Curà ir kt.* (C-466/11, EU:C:2012:465, 26 punktas).

8 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 28 punktas).

9 2022 m. kovo 8 d. Sprendimas *Komisija / Jungtinė Karalystė (Kova su sukaviimu nuvertinant prekes)* (C-213/19, EU:C:2022:167, 208 ir paskesni punktai), 2021 m. spalio 14 d. Sprendimas *Ministerul Lucrurilor Publice, Dezvoltării și Administrației* (C-360/20, EU:C:2021:856, 36 punktas), 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktas).

10 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimas *M.A.S. ir M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 32 punktas); šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 7 d. Sprendimą *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, 21 punktas).

11 2022 m. kovo 8 d. Sprendimas *Komisija / Jungtinė Karalystė (Kova su sukaviimu nuvertinant prekes)* (C-213/19, EU:C:2022:167, 211 punktas).

12 2013 m. vasario 26 d. sprendimas (C-617/10, EU:C:2013:105).

13 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27 punktas), patvirtintas 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimu *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 39 ir paskesni punktai) ir 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimu *M.A.S. ir M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 32 ir paskesni punktai.).

14 2021 m. spalio 14 d. Sprendimas *Ministerul Lucrurilor Publice, Dezvoltării și Administrației* (C-360/20, EU:C:2021:856, 29 punktas).

15 Šiuo klausimu žr. 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimą *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, 28 punktas).

16 Žr. jurisprudenciją net ir dėl nesamdomų stebėtojų tarybos narių: 2019 m. birželio 13 d. Sprendimas *IO (PVM – Stebėtojų tarybos nario veikla)* (C-420/18, EU:C:2019:490).

17 Išimtys taikomos, pvz., neapmokestinamiems juridiniams asmenims, nes jie galbūt vykdo ir sąsigijimus Bendrijos viduje (žr. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punktą ir 20 straipsnio 2 dalį) arba gali tapti asmenimis, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM (žr. PVM direktyvos 197 straipsnio 1 dalies b punktą).

18 Žr. 2021 m. spalio 21 d. Nutartį *EuroChem Agro Hungary* (C-583/20, nepaskelbta Rink., 25 punktas), 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimą *Grupa Warzywna* (C-935/19, EU:C:2021:287, 24 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), 2017 m. spalio 26 d. Sprendimą *BB construct* (C-534/16, EU:C:2017:820, 22 punktas, susijęs su naujų apmokestinamųjų asmenų pateikiamu užstatu), 2017 m. spalio 19 d. Sprendimą *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 55 punktas), 2016 m. spalio 5 d. Sprendimą *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740, 42 punktas) ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 54 punktas, kuriame kalbama apie šio subjekto, ir 61 punktas, kuriame kalbama apie apmokestinamuosius asmenis).

19 2018 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 39 ir 40 punktai); taip pat žr. išsamiai mano 2022 m. gegužės 5 d. išvadą byloje HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, 35 ir paskesni punktai).

20 Žr. mano išvadą sujungtose bylose *IN ir JM* (C-469/18 ir C-470/18, EU:C:2019:597, 65 punktas). Taip pat žr. 2019 m. spalio 24 d. Sprendimą Belgijos valstybų (C-469/18 ir C-470/18, EU:C:2019:895, 18 punktas).

21 2016 m. spalio 6 d. Sprendimas *Paoletti ir kt.* (C-218/15, EU:C:2016:748, 14 punktas), 2014 m. liepos 10 d. Sprendimas *Julián Hernández ir kt.* (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34 punktas) ir 2014 m. kovo 6 d. Sprendimas *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 24 punktas).

22 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, 40 ir paskesni punktai).

23 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimas ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, 42 punktas); mano siūlytu siauresniu PVM direktyvos 205 straipsnio aiškinimu (žr. mano išvadą byloje ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, 31 ir paskesni punktai) Teisingumo Teismas nesivadovavo.

24 Pavyzdžiai: 2010 m. spalio 26 d. Sprendimas *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 57 punktas) ir 2009 m. sausio 27 d. Sprendimas *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 52 punktas).