

Byla C-384/04

Commissioners of Customs & Excise ir Attorney General

prieš

Federation of Technological Industries ir kt.

(Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 21 straipsnio 3 dalis ir 22 straipsnio 8 dalis – Nacionalinės kovos su sukaviavimu priemonės – Solidarioji atsakomybė sumokėti PVM – Kito subjekto mokėtino PVM sumokėjimo garantijos pateikimas“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Mokesčių mokėtojai*

(Tarybos direktyvos 77/388 21 straipsnio 3 dalis)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Mokesčių mokėtojų pareigos*

(Tarybos direktyvos 77/388 21 straipsnio 3 dalis ir 22 straipsnio 8 dalis)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/65 ir Direktyva 2001/115, 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms priimti priemones, kuriomis remiantis kitas asmuo yra solidariai su kitu asmeniu, pagal minėto straipsnio 1 ir 2 dalis privalančio sumokėti mokestį, atsakingas sumokėti tam tikrą sumą kaip pridėtinės vertės mokestį.

Ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad ji leidžia valstybei narei priimti teisės aktus, numatančius, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamas prekė ar suteikta paslauga ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo tarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visą ankstesnį ar vėlesnį tiekimą ar teikimą mokėtinas mokestis ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokestį kartu su asmeniu, privalančiu jį mokėti.

Tačiau šiais teisės aktais privaloma paisyti bendrąjį teisės principą, esančią Bendrijos teisinės sistemos dalimi, tarp jų ir teisinio saugumo bei proporcingumo principą. Konkrečiai kalbant, nors Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybei narei remtis prielaidomis, kad atitinkamas asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog mokestis bus nesumokėtas, šios prielaidos negali būti suformuluotos taip, jog pastarajam taptų praktiškai neįmanoma ar labai sunku parodyti priešingai.

(žr. 28, 32, 35 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/65 ir Direktyva 2001/115, 22 straipsnio 8 dalis turi būti aiškinama taip, jog ji neleidžia valstybei narei priimti nei teisės aktų, numatančių jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo

įtarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visą ankstesnį ar vėlesnį tiekimą ar teikimą mokėtinas pridėtinasis vertės mokestis ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokestį kartu su asmeniu, privalančiu mokėti mokestį, nei teisės aktų, numatančių, kad apmokestinamasis asmuo turi pateikti minėto mokesčio, mokėtino ar galinčio būti mokėtinu kito apmokestinamo asmens, kuriam jis tiekia prekes ar teikia paslaugas arba per kurį jos jam yra tiekiamos ar teikiamos, sumokėjimo garantiją.

Tačiau ši nuostata nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pareigojančių bet kurį asmenį, pagal nacionalinę priemonę, priimtą Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies pagrindu, privalantį solidariai sumokėti mokestį, pateikti garantiją, užtikrinančią mokėtino mokesčio sumokėjimą.

(žr. 47–48 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. gegužės 11 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 21 straipsnio 3 dalis ir 22 straipsnio 8 dalis – Nacionalinės kovos su sukaviavimu priemonės – Solidarioji atsakomybė sumokėti PVM – Kito subjekto mokėtino PVM sumokėjimo garantijos pateikimas“

Byloje C-384/04,

dėl *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Jungtinė Karalystė) 2004 m. liepos 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. rugsėjo 4 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

prieš

Federation of Technological Industries ir kt.,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. P. Puissochet, S. von Bahr (pranešėjas), U. Løhmus ir A. Ó Caoimh,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2005 m. spalio 5 d. posėdžiui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- *Federation of Technological Industries ir kt.*, atstovaujamos barrister A. Young ir advokato D. Waelbroeck,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Jackson, padedamos QC J. Peacock ir barrister T. Ward,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos C. Schulze-Bahr,
- Airijos, atstovaujamos D. J. O'Hagan, padedamo SC G. Clohessy, SC E. Fitzsimons ir Barrister-at-Law B. Conway,
- Kipro vyriausybės, atstovaujamos N. Charalampidou,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir C. A. H. M. ten Dam,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. I. Fernandes,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažinęs su 2005 m. gruodžio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB (OL L 269, p. 44) ir 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB (OL L 15, 2002, p. 24) (toliau – Šeštoji direktyva) 21 straipsnio 3 dalies ir 22 straipsnio 8 dalies aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas „judicial review“ tvarka nagrinėjant bylą, kurioje 53 mobiliųjų telefonų ir kompiuterių procesorių sektoriaus prekybininkai bei jų profesinė organizacija *Federation of Technological Industries* (toliau – Federacija) bylinėjasi su *Commissioners of Customs & Excise* ir *H. M. Attorney-General* (toliau – *Commissioners*) dėl 2003 metų finansų įstatymo (*Finance Act 2003*) 17 ir 18 straipsnių nuostatų, priimtų siekiant kovoti su sukaviimu pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sistemoje, atitikimo Bendrijos teisės.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 21 straipsnis nustato:

„1. Pagal vidaus sistemą, toliau išvardyti asmenys privalo mokėti pridėtinės vertės mokestį:

a) apmokestinamasis asmuo, tiekiantis apmokestinamas prekes arba teikiantis apmokestinamas paslaugas, išskyrus nurodytas b ir c punktuose;

Jeigu apmokestinamas prekes tiekia arba paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra šioje šalyje, valstybės narės gali, pagal savo nustatytas sąlygas, numatyti, kad asmuo,

privalantis mokėti mokesčius, yra asmuo, kuriam tiekiamos apmokestinamos prekės arba teikiamos apmokestinamos paslaugos;

b) apmokestinamieji asmenys, kuriems teikiamos paslaugos, nurodytos 9 straipsnio 2 dalies e punkte, arba asmenys, identifikuoti pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais šalies teritorijoje, kuriems teikiamos paslaugos nurodytos 28b straipsnio C, D, E ir F skirsniuose, jeigu paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra šios šalyje;

c) asmuo, kuriam tiekiamos prekės, kai tenkinamos toliau išvardytos sąlygos:

– apmokestinamas sandoris yra prekės tiekimas pagal 28c straipsnio E skirsnio 3 dalyje nustatytas sąlygas,

– asmuo, kuriam tiekiamos prekės, yra kitas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, identifikuotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju šalies teritorijoje,

– apmokestinamojo asmens, kuris nėra šios šalyje, išrašyta sąskaita faktūra atitinka 22 straipsnio 3 dalies nuostatas.

Tačiau valstybės narės gali taikyti nukrypimą nuo šios prievolės, kai apmokestinamasis asmuo, kuris nėra šios šalyje, paskiria mokesčių atstovą toje šalyje;

d) bet kuris asmuo, kuris sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiavertame dokumente išskiria pridėtinės vertės mokesčius;

e) bet kuris asmuo, vykdomas apmokestinamą prekę priimančiam Bendrijoje.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies nuostatų:

a) kai pagal 1 dalies nuostatas apmokestinamasis asmuo nėra šios šalyje, valstybės narės gali jam leisti paskirti mokesčių atstovą kaip asmenį, atsakingą už pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimą. Kiekviena valstybė narė nustato šios nuostatos taikymo sąlygas ir procedūras;

b) kai apmokestinamasis asmuo, kuris nėra šios šalyje, sudaro apmokestinamą sandorį, o su ta šalimi, kurioje šios šalyje apmokestinamasis asmuo arba kurioje yra jo buveinė, nėra sukurta jokių teisinių priemonių, numatančių tarpusavio pagalbą, savo apimtimi panašią tų, kuri išdėstyta Direktyvoje 76/308/EEB ir 77/799/EEB bei 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamente (EEB) Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginio apmokestinimo (PVM) srityje, valstybės narės gali imtis priemonių nustatydamos, kad sumokėti pridėtinės vertės mokesčius privalo mokesčių atstovas, kurį vietoj savęs paskiria šalyje nešios šalyje apmokestinamasis asmuo.

3. Valstybės narės 1 ir 2 dalyse nurodytose situacijose gali nustatyti, kad kas nors kitas, o ne asmuo, privalantis mokėti mokesčius, būtų solidariai atsakingas už mokesčių sumokėjimą.

4. Importuojant asmuo ar asmenys, kuriuos valstybė narė, į kurią importuojamos prekės, paskiria ar pripažįsta kaip privalančius mokėti pridėtinės vertės mokesčius.“ (Pataisytas vertimas)

4 Pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 7 ir 8 dalis:

„7. Valstybės narės imasi būtinų priemonių, kad asmenys, kurie pagal 21 straipsnio 1 ir 2 dalis turi mokėti pridėtinės vertės mokesčius vietoj apmokestinamojo asmens, kuris nėra šios šalyje; be to, jos imasi priemonių, kad pagal 21 straipsnio 3 dalį asmenys, solidariai atsakingi už minėtų

mokesčio sumokėjimą, laikytis pirmiau nurodytą deklaravimo ir mokėjimo sąsipareigojimą.

8. Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimams, laikydamosi nuostatos, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinamųjų asmenų sandoriams tarp valstybių narių turi būti taikomos vienodos sąlygos ir kad tokios prievolės nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.

<...>“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

5 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Act* 1994, toliau – 1994 metų PVM įstatymas), iš dalies pakeisto 2003 m. Finansų įstatymo 17 straipsniu, 11 priedo 4 straipsnis nustato:

„1) *Commissioners* gali kaip išankstinės leidimo suteikimo ar pirkimo mokesčio grąžinimo sąlygos iš bet kurio asmens reikalauti pateikti bet kokį rodymą, susijusį su jį nurodytu PVM.

1A) Jei siekiant apsaugoti pajamas *Commissioners* mano esant būtina, kaip išankstinės PVM kredito suteikimo sąlygos jie gali reikalauti pateikti bet kokią garantiją, kokią jie mano esant tinkamą atsižvelgiant į mokėtiną sumą.

2) Jei siekiant apsaugoti pajamas *Commissioners* mano esant būtina, kaip galimybės tiekti arba gauti apmokestinamas prekes arba teikti arba gauti apmokestinamas paslaugas išankstinės sąlygos jie gali reikalauti pateikti bet kokio mokėtinio ar galinčio būti mokėtinu PVM sumokėjimo garantiją ar naują garantiją:

a) iš paties apmokestinamojo asmens arba

b) iš bet kurio asmens, kuris tiekia atitinkamas prekes ar suteikia atitinkamas paslaugas arba kuriam atitinkamos prekės buvo tiekiamos arba atitinkamos paslaugos buvo suteiktos.

3) Šio straipsnio 2 dalyje esanti sąvoka „atitinkamos prekės ar paslaugos“ reiškia apmokestinamojo asmens arba jam patiektas prekes, arba suteiktas paslaugas.

4) Šio straipsnio 2 dalyje numatytą garantijų sumos nustatomos ir pateikiamos *Commissioners* nustatyta tvarka.

5) Šio straipsnio 2 dalyje *Commissioners* suteikti įgaliojimai nepažeidžia jį įgaliojimų pagal 48 straipsnio 7 dalį.“

6 1994 m. PVM įstatymo 77A straipsnis, įtrauktas 2003 m. Finansų įstatymo 18 straipsniu, nustato:

„Tiekimo grandinėje veikiančių fizinio subjekto solidarioji atsakomybė, jei mokestis nesumokamas“

1) Šis straipsnis taikomas prekėms, atitinkančioms bent vieną iš šių aprašymų:

a) telefonai ir bet kokia kita įranga, taip pat jų dalys ar priedai, pagaminti ar pritaikyti naudoti telefonijoje ar telekomunikacijose;

b) kompiuteriai ir bet kokia kita įranga, taip pat dalys, priedai bei programinė įranga, pagaminti arba pritaikyti naudoti darbui kompiuteriais arba informacinėse sistemose.

2) Jeigu

a) buvo atliktas šiame straipsnyje nurodomas apmokestinamas tiekimas ir prekės buvo patiekto apmokestinamajam asmeniui ir

b) tiekiant apmokestinamasis asmuo žinojo arba pagrįstai galėjo tarti, kad visas už šį tiekimą arba už bet kokį kitą ankstesnį ar vėlesnį tokių prekių tiekimą mokėtinas PVM ar jo dalis liks nesumokėta,

Commissioners gali šiam apmokestinamajam asmeniui nusiųsti pranešimą apie nurodytą mokėtiną PVM likutį ir nurodyti pranešimo pasekmes.

3) Pranešimo pasekmės pagal šį straipsnį yra:

a) jį gavęs asmuo ir

b) asmuo, privalantis mokėti neatsižvelgiant į šį straipsnį pranešime nurodytą sumą, privalo solidariai *Commissioners* sumokėti šią sumą.

4) Šio straipsnio 2 dalies prasme už tiekimą mokėtiną PVM suma yra mažiausia iš šių sumų:

a) suma, kuria apmokestinamas tiekimas, ir

b) už pagal įstatymus nustatytą mokestinį laikotarpį tiekėjo (jei jis pateikė deklaraciją) pateiktoje deklaracijoje nurodyta mokėtina suma, prie kurios pridedama bet kokia suma, kuri laikoma, kad jis privalo sumokėti už šį laikotarpį (jis tai gali skųsti).

5) Šio straipsnio 4 dalies b punkte nurodoma suma, kuri laikoma, kad asmuo privalo sumokėti, taikoma ir tuo atveju, jei dėl to, jog neįmanoma to padaryti, apie šią sumą šiam asmeniui nebuvo pranešta.

6) Šio straipsnio 2 dalyje preziumuojama, kad asmuo pagrįstaiitaria esant šios dalies b punkte nurodytą atvejį, jei iš jo už atitinkamas prekes prašoma kaina:

a) buvo mažesnė už žemiausią kainą, kurią jis galėjo pagrįstai tikėtis sumokėti už šias prekes rinkoje;

b) buvo mažesnė už kainą, prašomą už anksčiau patiektas tas pačias prekes.

7) Šio straipsnio 6 dalyje numatyta prielaida yra nuginijama todėl, kad žema sumokėto prekių kaina buvo dėl su PVM nesumokėjimu nesusijusių aplinkybių.

8) Šio straipsnio 6 dalis nedraudžia jokio kito būdo rodyti pagrįstą tarimą.

9) Išdas, išleisdamas įsakymą, gali pakeisti šio straipsnio 1 dalį. Šiuo įsakymu gali būti traukta bet kokia antraeilės reikšmės papildoma, netiesioginė ar pereinamojo laikotarpio nuostata, kuri išdas mano esant tinkamą.

10) Šiame straipsnyje:

a) terminas „prekės“ apima ir paslaugas;

b) PVM suma laikoma nesumokėta tik tiek, kiek ji viršija grąžintą sumą.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 2003 metų Finansų įstatymo 17 ir 18 straipsniai buvo priimti siekiant kovoti su pareigų nevykdžiusių ūkio subjektų sukčiavimu Bendrijoje, įskaitant ir karuselinį sukčiavimą, PVM srityje.

8 *Federation* „judicial review“ tvarka pareiškė ieškinį dėl šių nuostatų, būtent teigdama, kad pagal Bendrijos teisę jos yra neleistinos.

9 Visų pirma ieškinys buvo nagrinėjamas *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court)*, po to buvo nagrinėjamas apeliacine tvarka *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*.

10 Šis teismas pažymi, kad, *Commissioners* teigimu, nagrinėjamo tipo sukčiavimas paprastai būna vienos iš šio sprendimo 7 punkte numatytų kategorijų.

11 Pirmoji kategorija *Commissioners* vadinama „sukčiavimas sąsigyjant“. Tai reiškia, kad PVM tikslais Jungtinėje Karalystėje registruota įmonė, t. y. pareigų nevykdęs ūkio subjektas, importuoja prekes iš Europos Sąjungos tiekėjo ir jas perparduoda paprastai Jungtinėje Karalystėje mažmeninėje rinkoje tiesiogiai arba tarpininkaujant didmenininkui. Pareigų nevykdęs ūkio subjektas nemokęs *Commissioners* už tolesnį tiekimą mokėtino PVM. Tai taip pat gali būti ūkio subjektas, tariamai atstovaujantis PVM tikslais registruotai veikiančiai įmonei, tačiau iš tikrųjų nesusijęs su minėta įmone (toks ūkio subjektas dažnai vadinamas „neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojančiu ūkio subjektu“).

12 Antroji kategorija žinoma kaip karuselinis sukčiavimas. Ši kategorija taip vadinta dėl būdo, kuriuo šios prekės keliauja Europos Sąjungoje iš vienos valstybės narės į kitą, iš kurios jos grąžta nepasiekusios galutinio vartotojo. Paprasčiausiai šio sukčiavimo formai reikalingi trys skirtingose dviejose valstybėse narėse PVM tikslais registruoti ūkio subjektai, nors paprastai jų būna mažiausiai šeši ar septyni dviejose ar daugiau valstybėse narėse.

13 Pirmasis šio sukčiavimo etapas vyksta, kaip aprašyta šio sprendimo 11 punkte. Po to pareigų nevykdęs ūkio subjektas nuostolingai parduoda šias prekes amortizuojančiai įmonei, kuri pareikalauja iš *Commissioners* sumokėti PVM. Ši amortizuojanti įmonė savo ruožtu pelningai perparduoda šias prekes kitai amortizuojančiai įmonei, ir galiausiai (gali būti ir dar kelis kartus pardavus ir nupirkus) prekės patenka į įmonę, kuri jas parduoda kitoje valstybėje narėje PVM tikslais registruotam ūkio subjektui (kartais juo gali būti pirmasis tiekėjas, steigtas pirmojoje valstybėje narėje). Šis paskutinis pardavimas yra atleidžiamas nuo mokesčio ir dėl to įgyjama teisė į pirkimo PVM atskaitą, kurį eksportuojanti įmonė vėliau pabando susigrąžinti iš *Commissioners*.

14 Šio tipo sukčiavimas Jungtinei Karalystei atsieina 1,5 milijardo GBP valstybės pajamų per metus.

15 Iš sprendimo pateikti prašymai dėl prejudicinio sprendimo priėmimo matyti, kad *Commissioners* teigia, jog 2003 metų finansų įstatymo 17 ir 18 straipsniai buvo priimti Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies ir 22 straipsnio 8 dalies pagrindu.

16 *Federation* nurodo, kad nei Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis, nei 22 straipsnio 8 dalis nesuteikia valstybėms narėms diskrecijos priimti tokių nuostatų kaip minėti 17 ir 18 straipsniai.

17 Remdamasis šiais svarstymais, *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar Tarybos direktyvos 77/388/EEB, iš dalies pakeistos Tarybos direktyva 2000/65/EB, 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms nustatyti, kad bet kuris asmuo privalo solidariai sumokėti mokestį kartu su bet kuriuo asmeniu, privalančiu į mokėti pagal 21 straipsnio 1 ar 2 dalis, laikantis vien bendrųjų Bendrijos teisės principų, t. y. kad ši priemonė turi būti objektyviai pateisinama, racionali, proporcinga ir užtikrinti teisinį saugumą?
2. Ar Direktyvos 22 straipsnio 8 dalis leidžia valstybėms narėms vien laikantis minėtų bendrųjų principų nustatyti, kad bet kuris asmuo gali būti solidariai atsakingas kaip nustatyta, arba kad asmuo gali būti priverstas pateikti kito asmens mokėtino mokesčio sumokėjimo garantiją?
3. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra neigiamas, kokie yra kiti 21 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos diskrecijos apribojimai, be jau minėtųjų bendrųjų principų?
4. Jei atsakymas į antrąjį klausimą yra neigiamas, kokie yra kiti 22 straipsnio 8 dalyje įtvirtintos diskrecijos apribojimai, be jau minėtųjų bendrųjų principų?
5. Ar iš dalies pakeista Direktyva draudžia, kad valstybės narės nustatytų mokesčių mokėtojų solidariajį atsakomybę arba reikalautų, kad siekiant užkirsti kelią sukaviimui PVM sistemoje ir apsaugoti pagal šią sistemą teisėtai gautinas pajamas apmokestinamasis asmuo pateiktų kito asmens mokėtino PVM sumokėjimo garantiją, jei šios priemonės atitinka minėtus pagrindinius principus?

Dėl pirmojo ir trečiojo prejudicinių klausimų

18 Pirmuoju ir trečiuoju prejudiciniais klausimais, kurie nagrinėtini kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji leidžia valstybei narei priimti tokius teisės aktus, kokie yra nagrinėjami pagrindiniame byloje, numatančius, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekama prekė ar suteikta paslauga ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo žinoti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visų ankstesnį ar vėlesnį tiekimą ar teikimą mokėtino PVM ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokestį kartu su asmeniu, privalančiu į mokėti.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

19 Atsakydama į pirmąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus *Federation* nurodo, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms priimti teisinę nuostatą, numatančią, jog asmuo gali būti laikomas privalančiu kartu su privalančiu mokestį sumokėti asmeniu ir solidariai sumokėti PVM tik minėto 21 straipsnio 1 dalies a punkto antrojoje pastraipoje ir c punkte bei 2 dalies a arba b punktuose numatytais atvejais. Ši solidaritą pareiga nustatoma vadovaujantis bendraisiais Bendrijos teisės principais.

20 *Federation* nuomone, šie bendrieji principai prieštarauja tam, kad valstybės narės priimtų Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalyje įtvirtintą priemonę, pareigojančią pirkėjus solidariai su kitais tiekimo grandinės fiziniiais asmenimis ar įmonėmis mokėti PVM, apskaituotą remiantis prielaidomis dėl už prekes ar paslaugas sumokėtos kainos.

21 Jungtinės Karalystės, Vokietijos, Airijos, Kipro ir Portugalijos vyriausybės bei Europos Bendrijų Komisija mano, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms

numatyti, kad bet kuris asmuo gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti PVM kartu su bet kuriuo kitu asmeniu, kuris privalo jį sumokėti pagal minėto straipsnio 1 arba 2 dalį, vien laikantis bendrųjų Bendrijos teisės principų.

22 Nyderlandų vyriausybė mano, kad tokia priemonė, kokia buvo nustatyta 2003 metų finansų statymo 18 straipsniu, nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, todėl nebūtina, kad ji būtų į ją pagrįsta. Iš tikrųjų ši priemonė susijusi ne su apmokestinimu PVM, o su jo išieškojimu. Teisingumo Teismas konstatavo, kad Šeštojoje direktyvoje nėra vienos nuostatos dėl PVM išieškojimo ir kad iš esmės valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis valstybės išdėstytos *a posteriori* gali išieškoti PVM, laikydamosi Bendrijos teisės nustatytą ribą (žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 43 punktą ir 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service* C-395/02, Rink. p. I-1991, 27-29 punktus).

23 Jei vis dėlto Teisingumo Teismas nuspręstų, kad pagrindinėje byloje aptariama priemonė patenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, Nyderlandų vyriausybė mano, kad šios priemonės pagrindas yra Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis arba 22 straipsnio 8 dalis.

Teisingumo Teismo vertinimas

24 Visų pirma konstatuotina, kad, priešingai nei teigia Nyderlandų vyriausybė, tokia nacionalinė nuostata, kokia nustatyta 2003 metų finansų statymo 18 straipsniu, tvirtinanti taisyklės, pagal kurias apmokestinamas asmuo gali būti solidariai pareigotas sumokėti tam tikrą sumą kaip kito apmokestinamojo asmens mokėtiną PVM, siekiama apibrėžti tokį asmenį, kuris gali būti pareigotas sumokėti valstybės išduotį šį mokestį, o ne šio mokesčio išieškojimą. Iš to išplaukia, kad ji patenka į Šeštosios direktyvos 21 straipsnio taikymo sritį.

25 Būtina pažymėti, kad minėta 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms to paties straipsnio 1 ir 2 dalyse numatytais atvejais nustatyti, kad kas nors kitas, o ne asmuo, privalantis mokėti mokestį, būtų solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.

26 Priešingai nei teigia *Federation*, nei iš Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies, nei iš jo 1 ir 2 dalių formuluočių nematyti, kad 3 dalies taikymas būtų apribotas tik tam tikrais pirmose dviejose dalyse numatytais atvejais. Priešingai, iš aiškių ir nedviprasmiškų 21 straipsnio 3 dalies žodžių matyti, kad ši nuostata taikytina kiekvienu pirmose dviejose dalyse numatytu atveju.

27 Šiomis aplinkybėmis nėra priimtinas *Federation* argumentas, kad iki Šeštosios direktyvos 21 straipsnio pakeitimo Direktyva 2000/65 galimybė laikyti trečiuosius asmenis solidariai atsakingais sumokėti PVM buvo labiau suvaržyta ir kad, jos nuomone, naujoji redakcija nesiekia šios galimybės išplėsti.

28 Vadinasi, Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms priimti priemones, kuriomis remiantis asmuo yra solidariai atsakingas sumokėti tam tikrą sumą kaip kito asmens, pagal to paties straipsnio 1 ir 2 dalis privalančio sumokėti mokestį, mokėtiną PVM.

29 Tačiau valstybės narės, pasinaudodamos Bendrijos direktyvų suteiktais galiojimais, privalo paisyti bendrųjų principų, esančių Bendrijos teisinės sistemos dalimi, tarp jų ir teisinio saugumo bei proporcingumo principų (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Schlossstrasse*, C-396/98 Rink. p. I-4279, 44 punktą ir 2005 m. balandžio 26 d. Sprendimo „Goed Wonen“, C-376/02 Rink. p. I-3445, 32 punktą).

30 Konkrečiau kalbant apie proporcingumo principą, būtina priminti, kad nors yra teisėta, jog valstybė narių remiantis Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalimi priimtomis priemonėmis

siekiama kuo veiksmingiau saugoti valstybės išdo teises, jos neturi peržengti to, kas būtina tam pasiekti (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Molenheide ir kt.* 47 punkt?).

31 Šiuo atžvilgiu pagrindinėje byloje ginėjamos nacionalinės priemonės numato, kad kitas nei asmuo, privalantis mokėti mokesť, apmokestinamasis asmuo gali būti kartu su pastaruoju solidariai atsakingas sumokėti PVM, jei tiekiant jam šis apmokestinamasis asmuo žinojo arba pagrįstai galėjo tarti, kad visas už šį tiekimą arba už bet kokį kitą ankstesnį ar vėlesnį tokių prekių tiekimą mokėtinas PVM ar jo dalis liks nesumokėta. Preziumuojama, kad asmuo pagrįstai turėtų esant tokiai atveji, jei iš jo už atitinkamas prekes prašoma kaina buvo mažesnė už žemiausią kainą, kurią jis galėjo pagrįstai tikėtis sumokėti už šias prekes rinkoje, arba buvo mažesnė už kainą, prašomą už ankščiau patiektas tas pačias prekes. Ši prielaida gali būti nuginėjama rodžius, kad sumokėta už prekes žema kaina buvo dėl su PVM nesumokėjimu nesusijusi aplinkybi.

32 Vadinas, nors Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybei narei laikyti asmenį solidariai atsakingu sumokėti PVM, jei vykđant sandorį jis žinojo ar turėjo žinoti, jog už šį, ankstesnį ar vėlesnį sandorį mokėtinas PVM liks nesumokėtas, ir šiuo atžvilgiu remtis prielaidomis, šios prielaidos negali būti suformuluotos taip, jog apmokestinajamam asmeniui taptų praktiškai neįmanoma ar labai sunku rodyti kitaip. Kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 27 punkte, šios prezumpcijos *de facto* paskatintų atsakomybės be kaltės sistemos atsiradimą, o tai viršytų tai, kas būtina valstybės išdo teisėms apsaugoti.

33 Iš tikrųjų kio subjektai, besiiimantys bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai nėra tiekimą grandinėje, kurioje yra su PVM sukėiavimu susijęs sandoris, turi galėti pasitikėti šių sandorių teisėtumu be rizikos būti solidariai atsakingi sumokėti šį kito apmokestinamojo asmens privalomą sumokėti mokesť (tuo pačiu klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.* C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-0000, 52 punkt?).

34 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi vertinti, ar pagrindinėje byloje ginėjami nacionalinės teisės aktai nepažeidžia bendrųjų Bendrijos principų.

35 Todėl pirmųjų ir trečiųjų prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, jog ji leidžia valstybei narei priimti tokius teisės aktus, kokie yra nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatančius, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo tarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visą ankstesnį ar vėlesnį tiekimą ar teikimą mokėtinas PVM ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokesť kartu su asmeniu, privalančiu jį mokėti. Tačiau šie teisės aktai privalo paisyti bendrųjų teisės principų, esančių Bendrijos teisinės sistemos dalimi, tarp jų ir teisinio saugumo bei proporcingumo principų.

Dėl antrojo ir ketvirtojo klausimo

36 Antruoju ir ketvirtuoju klausimu, kurie nagrin?tini kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ji leidžia valstybei narei priimti tokius teis?s aktus, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, numatan?ius, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prek?s ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagr?stai gal?jo ?tarti, kad visas už š? tiekim? ar teikim? arba už vis? ankstesn? ar v?lesn? tiekim? ar teikim? mok?tinas PVM ar jo dalis liks nesumok?ta, gali b?ti laikomas solidariai atsakingu sumok?ti mokest? kartu su asmeniu, privalan?iu mok?ti mokest? ir (arba) teis?s aktus, numatan?ius, kad apmokestinamasis asmuo turi pateikti min?to mokes?io, mok?tino ar galin?io b?ti mok?tinu kito apmokestinamojo asmens, kuriam jis tiekia prekes ar teikia paslaugas arba per kur? jos jam yra tiekiamos ar teikiamos, sumok?jimo garantij?.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

37 Atsakydama ? antr?j? ir ketvirt?j? prejudicinius klausimus, *Federation* teigia, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis neleidžia valstyb?ms nar?ms priimti priemoni?, ?pareigojan?i? bet kur? asmen?, kuris n?ra asmuo, privalantis mok?ti mokest?, kaip yra apibr?žta pagal šios direktyvos 21 straipsn?.

38 Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? teigia, kad ši 22 straipsnio 8 dalis leidžia valstyb?ms nar?ms numatyti, jog bet kuris asmuo gali b?ti solidariai atsakingas sumok?ti PVM kartu su bet kuriuo asmeniu, kuris tai privalo padaryti pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 ar 2 dal?, arba numatyti, kad asmuo gali b?ti priverstas pateikti kito asmens mok?tino PVM sumok?jimo garantij?, su s?lyga, jog bus nuspr?sta, kad gin?ijamos nuostatos b?tinios tiksliai surinkti PVM ir suk?iavimo prevencijai, bei jei laikomasi bendr?j? Bendrijos princip?.

39 Airija ir Kipro vyriausyb? mano, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis leidžia valstyb?ms nar?ms numatyti, jog bet kuris asmuo turi pateikti kito asmens mok?tino PVM sumok?jimo garantij?, jei laikomasi min?t? bendr?j? princip?.

40 Portugalijos vyriausyb?s nuomone, min?ta 22 straipsnio 8 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ji leidžia valstyb?ms nar?ms numatyti šios nuostatos nustatytose ribose, kad bet kuris asmuo gali b?ti priverstas sumok?ti PVM arba siekiant užtikrinti šio mokes?io surinkim? ir kovoti su suk?iavimu ir mokes?i? vengimu, nustatyti kitas pareigas asmeniui, privalan?iam sumok?ti mokest?, bei solidariajam bendraskolininkui ar tretiesiems asmenims, jei abiem atvejais šios pareigos priimamos nepažeidžiant Bendrijos teis?s, ir ypa? jos vadovaujan?i?j? bendr?j? princip?.

41 Komisija teigia, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis neleidžia valstyb?ms nar?ms išpl?sti PVM mok?jimo pareigos asmenims, neprivalantiems jo mok?ti arba laikomiems solidariai atsakingais j? sumok?ti pagal tos pa?ios direktyvos 21 straipsn?. Min?ta 22 straipsnio 8 dalis taip pat joms neleidžia numatyti, kad asmuo turi pateikti kito asmens mok?tino PVM sumok?jimo garantij?. Ta?iau kai solidarioji mok?jimo pareiga yra ?rodoma pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies pagrindu priimt? priemon?, šios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis, skaitoma kartu su to paties straipsnio 7 dalimi, leidžia ?pareigoti bet kur? asmen?, privalant? solidariai sumok?ti PVM, pateikti mok?tin? sum? sumok?jimo garantij?, jei laikomasi bendr?j? Bendrijos princip?.

Teisingumo Teismo vertinimas

42 Vis? pirma reikia pažym?ti, kad atsižvelgiant ? formuluot?, kokia ji yra Šeštosios direktyvos 28h straipsnyje, jos 22 straipsnis reglamentuoja tik asmen?, privalan?i?j? mok?ti mokest?, pareigas ir nereglamentuoja pastar?j? apibr?žimo, kuris nustatomas tos pa?ios direktyvos 21 straipsnyje.

43 Iš tikrųjų? Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis leidžia valstyboms narėms kitaip pareigoti asmenis, privalančius mokėti PVM, ir asmenis, solidariai atsakingus už jo sumokėjimą, kaip jie apibrėžti tos pačios direktyvos 21 straipsnyje, nei pagal ankstesnės dalyse numatytas pareigas, bent pateikti mokėtino PVM sumokėjimo garantiją, kurias jos laiko bentinomis siekiant užtikrinti mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo.

44 Iš to, viena vertus, išplaukia, kad solidariosios PVM sumokėjimo pareigos nustatymas negali būti pagrįstas Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalimi, ir, antra vertus, kad ši nuostata taip pat neleidžia valstyboms narėms reikalauti, jog asmuo, neprivalantis mokėti PVM ar nesantis solidariai atsakingas už jo sumokėjimą pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnį, pateikti trečiojo asmens mokėtino PVM sumokėjimo garantiją.

45 Vis dėlto būtina priminti, kad, kaip matyti iš atsakymo 1 pirmojo ir trečiojo klausimus, bendrųjų Bendrijos principų nustatytose ribose valstybės narės gali remtis Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalimi, kad nustatytą solidariją PVM sumokėjimo pareigą.

46 Iš to išplaukia, kad asmenys, kurie taip privalo solidariai sumokėti PVM pagal nacionalinį priemonę, priimtą Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies pagrindu, gali būti valstybių narių priversti pagal tos pačios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį pateikti mokėtino PVM sumokėjimo garantiją.

47 Iš to, kas pirmiau išdėstyta, matyti, kad 2 antrąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis turi būti aiškinama taip, jog ji neleidžia valstybei narei priimti nei tokių teisės aktų, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatančių, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo tarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visą ankstesnį ar vėlesnį tiekimą ar teikimą mokėtino PVM ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokestį kartu su asmeniu, privalančiu mokėti mokestį, nei teisės aktų, numatančių, kad apmokestinamasis asmuo turi pateikti minėto mokesčio, mokėtino ar galinčio būti mokėtinu kito apmokestinamojo asmens, kuriam jis tiekia prekes ar teikia paslaugas arba per kurį jos jam yra tiekiamos ar teikiamos, sumokėjimo garantiją.

48 Tačiau ši nuostata neprieštarauja nacionalinės teisės aktams, pareigojantiems bet kurį asmenį, pagal nacionalinį priemonę, priimtą Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies pagrindu, privalantį solidariai sumokėti PVM, pateikti mokėtino PVM sumokėjimo garantiją.

Dėl penktojo klausimo

49 Atsižvelgiant į pirmuosius keturis klausimus pateiktus atsakymus, atsakyti į penktąjį klausimą nebūtina.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB ir 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji leidžia valstybei narei priimti tokius teisės aktus, kokie yra

nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatant, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo tarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visą ankstesnį ar vėlesnį tiekimą ar teikimą mokėtinas PVM ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokestį kartu su asmeniu, privalančiu mokėti mokestį. Tačiau šie teisės aktai privalo paisyti bendrąjį teisės principą, esantį Bendrijos teisinės sistemos dalimi, tarp jų ir teisinio saugumo bei proporcingumo principą.

2. Šeštosios direktyvos 77/388 22 straipsnio 8 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji neleidžia valstybei narei priimti nei tokio teisės akto, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatant, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo tarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visą ankstesnį ar vėlesnį tiekimą ar teikimą mokėtinas PVM ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokestį kartu su asmeniu, privalančiu mokėti mokestį, nei teisės akto, numatant, kad apmokestinamasis asmuo turi pateikti minėto mokesčio, mokėtino ar galinčio būti mokėtinu kito apmokestinamojo asmens, kuriam jis tiekia prekes ar teikia paslaugas arba per kurį jos jam yra tiekiamos ar teikiamos, sumokėjimo garantiją.

Tačiau ši nuostata nedraudžia nacionalinės teisės akto, pareigojančio bet kurį asmenį, pagal nacionalinę priemonę, priimtą Šeštosios direktyvos 77/388 21 straipsnio 3 dalies pagrindu, privalantį solidariai sumokėti PVM, pateikti mokėtino PVM sumokėjimo garantiją.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.