

Lieta C-499/10

Vlaamse Oliemaatschappij NV

pret

FOD Financiën

(Rechtbank van eerste aanleg te Brugge lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīva – Personas, kurām jāmaksā nodoklis – Solidāri atbildīga trešā persona – Procedūra uzglabāšanai noliktavā, kas nav muitas noliktava – Noliktavas saimnieka, kas glabā preces, un nodokļu maksātāja, kas ir šo prešu īpašnieks, solidāra atbildība – Noliktavas saimnieka labticība vai viņa kļūdas vai nolaidības neesamība

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Personas, kurām jāmaksā nodoklis – Dalībvalstu tiesības paredzēt, ka par nodokļa samaksu ir solidāri atbildīga koda cita persona, kas nav nodokļu maksātājs

(Padomes Direktīvas 77/388 21. panta 3. punkts)

Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2001/115/EK, 21. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz dalībvalstīm noteikt, ka noliktavas, kas nav muitas noliktava, saimnieks solidāri atbild par pievienotās vērtības nodokļa, ko prešu īpašnieks – nodokļu maksātājs – ir parādā par prešu piegādi pret atlīdzību no šīs noliktavas, samaksu ar to, ja šīs noliktavas saimnieks ir labticīgs vai ja tam nevar piemest nekādu kļūdu vai nolaidību.

Valsts tiesību akti, kas *de facto* rada solidāras atbildības sistēmu neatkarīgi no vainas, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai īstenotu Valsts kases tiesību aizsardzību. Tas, ka atbildība par pievienotās vērtības nodokļa maksāšanu tiek noteikta personai, kurai nav jāmaksā šis nodoklis, lai arī šī persona ir apstiprināts akcīzes prešu noliktavas īpašnieks, kam ir noteiktie pašiepienākumi, no kuriem viņš nevar izvairīties, sniedzot pierādījumus par to, ka viņam nav pilnīgi nekādas saistības ar attiecīgā nodokļu maksātāja rēķinu, ir jāuzskata par neatbilstošu samērīguma principam. Tādējādi acīmredzami nesamērīgi ir beznosacījuma kārtībā paredzēt konkrētajai personai pienākumu maksāt nodokļu ieņēmuma zaudējumus, ko radījušas trešās personas nodokļu maksātāja darbības, uz kurām tai nav bijis nekādas ietekmes.

Tas, ka persona, kas nav nodokļu maksātājs, ir rīkojusies labticīgi, ievērojot visu kārtību uzņēmējdarbību, ir veikusi visus iespējamos atbilstošos pasākumus un tās dalība krāpšanā ir izslēgta, ir apstākļi, kas ir jāņem vērā, nosakot iespēju uzlikt šai personai pienākumu solidāri maksāt pievienotās vērtības nodokļa parādu.

(sal. ar 24., 26. un 28. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (septiņpaldī)

2011. gada 21. decembrī (*)

Sestā PVN direktīva – Personas, kurām jāmaksā nodoklis – Solidāri atbildīgās trešās personas – Noliktašanas režīms, kas nav muitas noliktašanas režīms – Noliktašanas saimnieka, kas glabā preces, un nodokļu maksātāja, kas ir šo preču īpašnieks, solidāri atbildība – Noliktašanas saimnieka labturība vai viņa kārds vai nolaidības neesamība

Lieta C-499/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Beļģija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2010. gada 13. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 19. oktobrī, tiesvedībā

Vlaamse Oliemaatschappij NV

pret

FOD Financiën.

TIESA (septiņpaldī)

šādā sastāvā: paldītas priekšsēdētājs J. Malenovskis [*J. Malenovský*], tiesneši Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents) un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerālvokāle V. Trstenjaka [*V. Trstenjak*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ģemot vērā rakstveida procesa un 2011. gada 29. septembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Vlaamse Oliemaatschappij NV* vērā – T. Leuverks [*T. Leeuwerck*], advokāts,
- Beļģijas valdības vērā – M. Jakobsa [*M. Jacobs*] un Ž. K. Allē [*J.-C. Halleux*], pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – L. Losano Palasiosa [*L. Lozano Palacios*] un B. Burggrāfs [*B. Burggraaf*], pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokātes uzklausģšanas pieģemto lūgumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāģģ secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? interpretēt 21. panta 3. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direkt?vu 2001/115/EK (OV 2002 L 15, 24. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

2 Šis līgums tika iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *Vlaamse Oliemaatschappij NV* (turpm?k tekst? – “VOM”) un *FOD Financiën* (Feder?l? Finanšu iest?de) par š?s sabiedr?bas pien?kumu maks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”), kas piem?rots degvielas pieg?d?m, ko viens no š?s sabiedr?bas klientiem veicis no t?s noliktavas.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 16. panta 1. punkta pirm?s da?as B sada?as pirm?s da?as e) apakšpunkta pirmo da?u, redakcij?, kas izriet no direkt?vas 28.c panta E da?as 1. punkta pirm? ievilkuma, dal?bvalstis dr?kst, past?vot noteiktiem apst?k?iem, nepiem?rot PVN t?du pre?u pieg?d?m, kuras paredz?ts ievietot noliktavas rež?m?, kas nav muitas noliktava.

4 Saska?? ar š?s direkt?vas 16. panta 1. punkta otro da?u, redakcij?, kas izriet no t?s 28.c panta E da?as 1. punkta pirm? ievilkuma, nodok?a maks?t?js saska?? ar š? punkta pirmo da?u ir persona, kura izraisa to, ka uz prec?m vairs neattiecas k?rt?ba vai gad?jumi, kas uzskait?ti šaj? punkt?, atk?pjoties no min?t?s direkt?vas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirm?s da?as.

5 Sest?s direkt?vas 21. pant? ar nosaukumu “Personas, kur?m j?maks? nodoklis varas iest?d?m”, redakcij?, kas izriet no t?s 28.g panta, ir paredz?ts:

“1. Saska?? ar iekš?jo sist?mu pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks? š?d?m person?m:

a) nodok?a maks?t?jam, kas veic t?du pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, kas pak?auta nodok?a uzlikšanai, iz?emot gad?jumus, kas paredz?ti b) un c) punkt?.

Ja nodok?u uzlikšanai pak?autu pre?u pieg?di vai pakalpojumu nodrošin?šanu veic nodok?u maks?t?js, kas nav re?istr?ts dal?bvalsts teritorij?, saska?? ar nosac?jumiem, ko t?s noteikušas, dal?bvalstis var paredz?t, ka persona, kam j?maks? nodoklis, ir persona, kurai veikta nodok?a uzlikšanai pak?aut? pre?u pieg?de vai pakalpojumi;

b) nodok?u maks?t?jiem, kam sniedz 9. panta 2. punkta e) apakšpunkt? paredz?tos pakalpojumus, vai person?m, kas ir identific?tas pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?jumiem valsts teritorij?, kur?m sniedz pakalpojumus, kas paredz?ti 28.b panta C, D, E un F da??, ja pakalpojumus sniedz nodok?u maks?t?js, kas nav re?istr?ts valsts teritorij?;

c) personai, kurai ir pieg?d?tas preces, ja ir sp?k? š?di nosac?jumi:

– nodok?a uzlikšanai pak?aut? darb?ba ir pre?u pieg?de, kas veikta saska?? ar nosac?jumiem, kas noteikti 28.c panta E da?as 3. punkt?,

– persona, kurai pieg?d? preces, ir cits nodok?u maks?t?js vai juridiska persona, kura nav

nodokļu maksātāja, kas pievienots vārtības nodoklim identificēta valsts teritorijā,

– rēķins, ko izsniedzis nodokļu maksātājs, kurš nav reģistrēts valsts teritorijā, atbilst 22. panta 3. punktam.

Dalībvalstis tomēr var paredzēt atkāpi no šā pienākuma, ja nodokļu maksātājs, kas nav reģistrēts valsts teritorijā, šajā valstī ir pilnvarojis nodokļu pārstāvi;

d) jebkurai personai, kas pievienots vārtības nodokli min rēķinā vai citā dokumentā, kas kalpo par rēķinu;

e) jebkurai personai, kas veic nodokļa uzlikšanai pakāutu preču iegādi Kopienas iekšienā.

2. Atkāpjoties no 1. punkta noteikumiem:

a) ja persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, saskaņā ar 1. punkta noteikumiem ir nodokļu maksātājs, kas nav reģistrēts valsts teritorijā, dalībvalstis var tai atļaut izraudzēt nodokļu pārstāvi, kas ir persona, kura ir atbildīga par nodokļa samaksu. Uz šo iespēju attiecas nosacījumi un procedūras, kas noteiktas katrā dalībvalstī;

b) ja nodokļu uzlikšanai pakāutu darījumu veicis nodokļu maksātājs, kas nav reģistrēts attiecīgās valsts teritorijā, un ar valsti, kurā minētais nodokļu maksātājs ir reģistrēts vai kurā atrodas tā mītne, nav pieņemts neviens juridisks dokuments attiecībā uz savstarpēju palīdzību, kas apmērā ir līdzīga tai, kuru paredz Direktīva 76/308/EEK un 77/799/EEK un Padomes 1992. gada 27. janvāra Regula (EEK) Nr. 218/92 par administratīvo sadarbību netiešo nodokļu jomā (PVN), dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, ir nodokļa pārstāvis, kuru iecēlis nereģistrētais nodokļu maksātājs.

3. 1. un 2. punktā paredzētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par nodokļa samaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, kas nav nodokļu maksātājs.

4. Ievedot preces, pievienots vārtības nodoklis ir jāmaksā personai vai personām, ko dalībvalsts, kurā preces ir ievestas, iecēlusi vai atzinusi par atbildīgām.

6. Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvas 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp.) 4. panta b) punktā jādziens “akcīzes preču noliktava” ir definēts kā “vieta, kur apstiprināts noliktavas saimnieks, veicot savu darbību, ražo, apstrādā, glabā, saņem vai nosūta akcīzes preces nodokļu atlikšanas režīmā, ievērojot pašus noteikumus, ko noteikušas tās dalībvalsts kompetentās iestādes, kurā atrodas attiecīgā akcīzes preču noliktava”.

Valsts tiesiskais regulējums

7. Beļģijas PVN likuma 51.a panta 3. punktā ir paredzēts:

“Noliktavas režīmā, kas nav muitas noliktavas režīms, noliktavas saimnieks, kas uzglabā preces, persona, kura ir atbildīga par preču transportēšanu no noliktavas, kā arī tās iespējamais pilnvarotais kopā ar personu, kurai ir jāmaksā nodoklis, ir solidāri atbildīgi par nodokļa samaksu valstij [..].”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

8. VOM ir pakalpojumu sniedzējs, kas saviem klientiem nodrošina naftas produktu, kas tiek piegādāti kuģos, izkraušānu, glabāšanu noliktavās un pārkraušanu kravas automobiļos. Klienti

uzglab? produktus šaj?s noliktav?s tik ilgi, kam?r tie tiek p?rdoti galapat?r?t?jiem, galvenok?rt mazumtirdzniec?bas degvielas uzpildes stacij?m. Lai nodrošin?tu šos pakalpojumus, VOM iekas? “pakalpojumu maksu” atbilstoši apstr?d?to litru skaitam.

9 T?d?j?di VOM izmanto “akc?zes pre?u noliktavu” Direkt?vas 92/12 4. panta b) punkta izpratn?. Noliktavas saimnieka status? tam kopš 1999. gada 7. septembra ir at?auja vad?t noliktavu, kas nav muitas noliktava, lai uzglab?tu taj? miner?le??as.

10 Saska?? ar min?to at?auju šaj? noliktav? ievietotajiem produktiem, piem?rojot noliktavas rež?mu, kas nav muitas noliktavas rež?ms, tiek piem?rots PVN atlikšanas rež?ms. Kad šie produkti tiek iz?emti no attiec?g?s noliktavas un vai nu vairs neatrodas noliktavas rež?m?, kas nav muitas noliktavas rež?ms, vai ar? k??st par maksas pieg?des objektiem, tiem ir piem?rojams PVN.

11 *Ghebra NV* (turpm?k tekst? – “*Ghebra*”) nodarboj?s ar degvielas vairumtirdzniec?bu un glab?ja savus naftas produktus VOM noliktav?. 2003. gada 20. j?nij? *Ghebra* tika pasludin?ta par maks?tnesp?j?gu.

12 P?c nodok?u iest?des veiktas p?rbaudes 2006. gada 7. febru?r? tika sast?d?ts protokols, no kura izriet, ka degvielas maksas pieg?des no VOM noliktavas *Ghebra* veica 2003. gada mart? un apr?l?. Š?m pieg?d?m, ar kur?m tika izbeigts noliktavas rež?ms, kas nav muitas noliktavas rež?ms, tika piem?rots PVN EUR 2 133 005 apm?r?.

13 P?c tam, kad *Ghebra* maks?tnesp?jas administrators sniedza inform?ciju par to, ka Be??ijas valsts akt?vu nepietiekam?bas d?? nesa?ems tai pien?košos PVN maks?jumu, nodok?u administr?cija 2006. gada 11. apr?l? izdeva br?din?juma v?stuli par min?t?s summas samaksu pret VOM saska?? ar Be??ijas PVN likuma 51.a panta 3. punktu.

14 2006. gada 31. maij? VOM iesniedza protestu pret šo v?stuli *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* [Briges pirm?s instances ties?].

15 Savas pras?bas pamatošanai VOM nor?da, ka noliktavas saimnieka solid?r? atbild?ba par PVN summu, ko ir par?d? noliktavas izmantot?js, piem?rojot Be??ijas PVN likuma 51.a panta 3. punktu, nav sader?ga ar visp?r?jo tiesisk?s droš?bas un sam?r?guma principu, kas ir da?a no Savien?bas ties?bu sist?mas, jo t? ir piem?rojama neatkar?gi no t?, vai noliktavas saimnieks ir labtic?gs vai n?. T? šaj? zi?? piebilst, ka noliktavas saimniekam ir pas?va loma noliktav?m piem?rojam? PVN rež?m?, jo tas tikai nodod savu noliktavu savu klientu r?c?b?, lai tie var?tu veikt pre?u uzglab?šanu, un tam nav nek?du ne juridisku, ne fisk?lu l?dzek?u, lai klientus uzraudz?tu vai uzliktu tiem faktisku PVN maks?jumu. Pamatojoties uz Tiesas judikat?ru, VOM nor?da, ka, ne?emot v?r? to, ka ar? personai, kas nav s?kotn?jais nodok?u maks?t?js, var?ja b?t zin?ms nodok?a iekas?jam?bas fakts, lai šo personu atz?tu par solid?ri atbild?gu par attiec?g? nodok?a maks?šanu, un t?d?j?di visus krit?rijus, kas attiecas uz labtic?bu, izsl?dzot no nosac?jumiem, saska?? ar kuriem personu var atz?t par solid?ri atbild?gu par min?t? nodok?a maks?šanu, valsts ties?bu akti p?rk?pj [t?du pas?kumu] robežas, kas ir nepieciešami un atbilstoši izvirk?t? m?r?a sasniegšanai.

16 *FOD Financiën* uzskata, ka Be??ijas PVN likuma 51.a panta 3. punkts atbilst sam?r?guma principam, ka valsts tiesai ir j?uzrauga š? principa iev?rošana un ka solid?r? atbild?ba ir atbilstošs un sam?r?gs pas?kums naftas produktu jom?.

17 *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* uzskat?ja, ka ir nepieciešams rast atbildi uz jaut?jumu, vai Be??ijas PVN likuma 51.a panta 3. punkts ir sader?gs ar Eiropas Savien?bas ties?b?m un it ?paši ar tiesisk?s droš?bas un sam?r?guma principu, un nol?ma aptur?t tiesved?bu

un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai atbilstoši [Sestās direktivas 21. panta 3. punktam], lasot to kopā ar [šīs direktivas 16. panta 1. punkta pirmās daļas B sadaļas pirmās daļas e) apakšpunkta pirmo daļu, kā arī ar 16. panta 1. punkta otro daļu], dalībvalstis var noteikt, ka noliktavas, kas nav muitas noliktava, saimnieks beznosacījuma kārtībā solidāri atbild par nodokli, kurus preču pašnieks – nodokļu maksātājs – ir parādā par piegādi pret atlīdzību, samaksu pat tad, ja noliktavas saimnieks ir labticīgs vai ja tam nevar piemest nekādu kādu vai nolaidību [...]?”

Par prejudiciālo jautājumu

18 Ar savu jautājumu iesniedzītāja būtībā jautā, vai Sestās direktivas 21. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstīm noteikt, ka noliktavas, kas nav muitas noliktava, saimnieks solidāri atbild par PVN, ko preču pašnieks – nodokļu maksātājs – ir parādā par preču piegādi pret atlīdzību no šīs noliktavas, maksāšanu arī tad, ja šīs noliktavas saimnieks ir labticīgs vai ja tam nevar piemest nekādu kādu vai nolaidību.

19 Ir jāpatur prātā, ka Sestās direktivas 21. panta 3. punkts principā atļauj dalībvalstīm veikt pasākumus, atbilstoši kuriem persona ir solidāri atbildīga par PVN summas samaksu, kas jāmaksā citai personai, kuru minētā panta 1. un 2. punkts definē kā nodokļu parādnieku (skat. 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries* u.c., Krājums I-4191. lpp., 28. punkts).

20 Tomēr ir jāatgādina, ka dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Savienības direktivas, ir jāievēro vispārīgie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, tostarp tiesiskās drošības un samērīguma principi (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Federation of Technological Industries* u.c., 29. punkts, kā arī 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-271/06 *Netto Supermarkt*, Krājums I-771. lpp., 18. punkts).

21 Attiecībā uz samērīguma principu Tiesa jau ir atzinusi, ka atbilstoši šim principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesību s paredzēto mērķi, vismazāk apdraud attiecīgos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus (skat. it īpaši 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-409/04 *Teleos* u.c., Krājums I-7797. lpp., 52. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Netto Supermarkt*, 19. punkts).

22 Tādējādi, kaut arī par pamatotu tiek atzīts, ka dalībvalstu pieņemtie pasākumi tiek virzīti uz pāc iespējamās efektīvā Valsts kases tiesību aizsargāšanu, tomēr tie nevar pārsniegt to, kas nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Federation of Technological Industries* u.c., 30. punkts, kā arī lietā *Netto Supermarkt*, 20. punkts).

23 Šajā ziņā pamattiesvedībā izskatāmajos valsts tiesību aktos ir paredzēts, ka noliktavas režimā, kas nav muitas noliktavas režims, preču noliktavas saimnieks, kas uzglabā preces, persona, kas ir atbildīga par preču transportāšanu no noliktavas, kā arī tās iespējamais pilnvarotājs kopā ar personu, kurai jāmaksā nodoklis, ir solidāri atbildīgi par to, lai valstij tiktu samaksāta attiecīgā nodokļa summa. Tāpat, piemērojot šo noteikumu, noliktavas, kas nav muitas noliktava, saimnieks ir solidāri atbildīgs par PVN samaksu ar personu, kurai ir saskotnēji jāmaksā šis nodoklis, tas ir, ar šīs noliktavas saimnieka klientu. Šis solidaritātes pienākums ir formulēts bez nosacījumiem, tāpēc tas attiecas uz noliktavas saimnieku arī tad, ja viņš ir labticīgs vai ja viņam nevar piemest nekādu kādu vai nolaidību.

24 Kā Tiesa jau ir lūmusi, valsts tiesību akti, kas *de facto* rada solidāras atbildības sistēmu neatkarīgi no vainas, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai īstenotu Valsts kases tiesību aizsardzību (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Federation of Technological Industries* u.c., 32.

punkts). Tas, ka atbildība par PVN maksāšanu tiek noteikta personai, kurai nav jāmaksā šis nodoklis, lai arī šā persona ir apstiprināts akcīzes preču noliktavas īpašnieks, kam ir Direktīvā 92/12 noteiktie īpašie pienākumi, no kuriem viņš nevar izvairīties, sniedzot pierādījumus tam, ka viņam nav pilnīgi nekādas saistības ar attiecīgā nodokļa maksātāja rīcību, ir jāuzskata par neatbilstošu samērīguma principam. Tādējādi acīmredzami nesamērīgi ir beznosacījuma kārtībā paredzēt konkrētajai personai pienākumu maksāt nodokli ieņēmuma zaudējumus, ko radījušas trešās personas nodokļu maksātāja darbības, uz kurām tai nav bijusi nekāda ietekme (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Netto Supermarkt*, 23. punkts).

25 Turpretī Savienības tiesību m pretrunā nav prasība, lai 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 (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Federation of Technological Industries u.c.*, 33. punkts, lietā *Teleos u.c.*, 65. punkts, kā arī lietā *Netto Supermarkt*, 24. punkts).

26 Tādējādi tas, ka persona, kas nav nodokļu maksātājs, ir rīkojusies labticīgi, ievērojot visu kārtību uzņēmuma rīcībā, ir veikusi visus iespējamās atbilstošos pasākumus un tās dalība krāpšanā ir izslēgta, ir apstākļi, kas ir jāņem vērā, nosakot iespēju uzlikt šai personai pienākumu solidāri maksāt PVN parādu (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Teleos u.c.*, 66. punkts, kā arī lietā *Netto Supermarkt*, 25. punkts).

27 Iesniedzējtiesai ir jāpārliecinās, vai pamattiesvedēbā pastāv attiecīgā apstākļi.

28 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz dalībvalstīm noteikt, ka noliktavas, kas nav muitas noliktava, saimnieks solidāri atbild par PVN, ko preču īpašnieks – nodokļu maksātājs – ir parādā par preču piegādi pret atlīdzību no šīs noliktavas, samaksu arī tad, ja šīs noliktavas saimnieks ir labticīgs vai ja tam nevar pārmest nekādu kļūdu vai nolaidību.

Par tiesāšanas izdevumiem

29 Attiecībā uz pamatlīetas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietās dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvu 2001/115/EK, 21. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz dalībvalstīm noteikt, ka noliktavas, kas nav muitas noliktava, saimnieks solidāri atbild par pievienotās vērtības nodokļa, ko preču īpašnieks – nodokļu maksātājs – ir parādā par preču piegādi pret atlīdzību no šīs noliktavas, samaksu arī tad, ja šīs noliktavas saimnieks ir labticīgs vai ja tam nevar pārmest nekādu kļūdu vai nolaidību.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.