

GENERALINIO ADVOKATO

M. POIARES MADURO IŠVADA,

pateikta 2005 m. gruodžio 7 d.1(1)

Byla C-384/04

Commissioners of Customs & Excise ir

Attorney General

prieš

Federation of Technological Industries

(*Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales* (Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

(Šeštoji PVM direktyva – 21 straipsnio 3 dalis ir 22 straipsnio 8 dalis – Solidarioji atsakomybė už PVM sumokėjimą – Proporcingumo ir teisinio saugumo principai – Sukčiavimas Bendrijoje, naudojantis „dingusiu“ fiziniu objektu – Karuselinis sukčiavimas)

1. Šis *Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales* pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 21 straipsnio 3 dalies ir 22 straipsnio 8 dalies aiškinimu(2). Prašymas pateiktas „judicial review“ tvarka nagrinėjant bylą tarp 53 mobiliųjų telefonų ir kompiuterių procesorių sektoriaus prekybininkų bei jų profesinės organizacijos *Federation of Technological Industries* (toliau visi kartu – Federacija) ir *Commissioners of Customs & Excise* bei *H. M. Attorney-General* (toliau – *Commissioners*). Byloje ginamasi dėl 2003 m. Finansų įstatymo (Finance Act 2003) 17 ir 18 straipsnių nuostatų, priimtų siekiant kovoti su sukčiavimu, naudojantis prekių pardavimų Bendrijoje reglamentuojančiomis PVM taisyklėmis, teisėtumo. Teisingumo Teismo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, kad nacionalinis teismas galėtų įvertinti, ar 17 ir 18 straipsniai atitinka Bendrijos teisę.

I – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisės aktai

2. Šeštosios direktyvos 21 straipsnyje nustatyta:

„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 sąsistigų šalyje, valstybės narės gali, pagal savo nustatytas sąlygas, numatyti, kad asmuo, privalantis mokėti mokestį, 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 sąsistigų šalyje;

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

- apmokestinamas sandoris yra prekių tiekimas pagal 28c straipsnio E skirsnio 3 dalyje nustatytas sąlygas,

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

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

Toliau valstybės narės gali taikyti nukrypimą nuo šios prievolės, kai apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sąsistigų šalyje, paskiria mokesčio atstovą toje šalyje;

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

e) bet kuris asmuo, vykdomas apmokestinamų prekių priėmimas Bendrijoje.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies nuostatų:

a) kai pagal 1 dalies nuostatas apmokestinamasis asmuo nėra sąsistigų šalyje, valstybės narės gali leisti jam paskirti mokesčio 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 sąsistigų šalyje, sudaro apmokestinamą sandorį, o su ta šalimi, kurioje sąsistigų apmokestinamasis asmuo arba kurioje yra jo buveinė, nėra sukurti jokie teisiniai priemonės, numatančios tarpusavio pagalbą, savo apimtimi panašią tų, kuri išdėstyta Direktyvose 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 mokestį privalo mokesčio atstovas, kurį vietoj savęs paskiria šalyje ne-sistigų 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 mokesčio sumokėjimą.

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

3. Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 7 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės imasi būtinų priemonių, kad asmenys, kurie pagal 21 straipsnio 1 ir 2 dalis turi

mokėti pridėtinąs vertės mokestį vietoj apmokestinamojo asmens, kuris nėra šalyje, laikytis šiame straipsnyje nustatytą deklaravimo ir mokėjimo sąsipareigojimą; jos taip pat imasi būti priemonė užtikrinti, kad tie asmenys, kurie pagal 21 straipsnio 3 dalį yra solidariai atsakingi už mokesčio sumokėjimą, laikytis šiame straipsnyje nustatytą sąsipareigojimą.“

4. Pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį:

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

Pirmoje dalyje numatyta galimybė negali būti naudojama siekiant numatyti papildomas nei tos, kurios yra numatytos 3 dalyje prievoles.“

B – *Nacionalinės teisės aktai*

5. 1994 m. Pridėtinąs vertės mokesčio įstatymo (Value Added Tax Act 1994, toliau – 1994 m. 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 arba 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 patiektas prekes arba suteiktas paslaugas arba jam patiektas prekes ar 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 kiekio subjektų solidarioji atsakomybė, jei mokestis nesumokamas

- 1) Šis straipsnis taikomas prekšms, atitinkančioms bent vienš iš šių aprašymų
 - a) telefonai ir bet kokia kita ranga, taip pat jų dalys ar priedai, pagaminti ar pritaikyti naudoti telefonijoje ar telekomunikacijose;
 - b) kompiuteriai ir bet kokia kita ranga, taip pat dalys, priedai bei programinė ranga, pagaminti arba pritaikyti naudoti darbui kompiuteriais arba informacinse sistemose.
- 2) Jeigu:
 - a) buvo atliktas šiame straipsnyje nurodomas apmokestinamas tiekimas ir prekšs buvo patiekτος apmokestinamajam asmeniui ir
 - b) tiekdamas apmokestinamasis asmuo žinojo arba pagrštai galėjo tarti, kad visas už šį tiekimą arba už bet kokį kitą ankstesnį ar vlesnį tokį prekių tiekimą moktinas PVM ar jo dalis liks nesumokta,

Commissioners gali šiam apmokestinamajam asmeniui nusišti pranešimą apie nurodytą moktino PVM likutį ir nurodyti pranešimo pasekmes.
- 3) Pranešimo pasekmšs pagal šį straipsnį yra:
 - a) jį gavšs asmuo ir
 - b) asmuo, privalantis mokti neatsižvelgiant į šį straipsnį pranešime nurodytą sumą, privalo solidariai *Commissioners* sumokti šį sumą.
- 4) Šio straipsnio 2 dalies prasme už tiekimą moktino PVM suma yra mažiausia iš šių sumų :
 - a) suma, kuria apmokestinamas tiekimas, ir
 - b) už pagal statymus nustatytą mokestiną laikotarpį tiekėjo (jei jis pateikė deklaraciją) pateiktoje deklaracijoje nurodyta moktina suma, prie kurios pridedama bet kokia suma, kuri, laikoma, jis privalo sumokti už šį laikotarpį (jis tai gali sksti).
- 5) Šio straipsnio 4 dalies b punkte nurodoma suma, kuri, laikoma, asmuo privalo sumokti, taikoma ir tuo atveju, jei dėl to, jog neįmanoma to padaryti, apie šį sumą šiam asmeniui nebuvo pranešta.
- 6) Šio straipsnio 2 dalyje preziumuojama, kad asmuo pagrštai taria esant šios dalies b punkte nurodytą atvejį, jei iš jo už atitinkamas prekes prašoma kaina:
 - a) buvo mažesnė už žemiausią kainą, kurią jis galėjo pagrštai tiktis sumokti 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 rodžius, kad žema sumoktų prekių kaina buvo dėl su PVM nesumokjimu nesusijusi aplinkybių.
- 8) Šio straipsnio 6 dalis nedraudžia jokio kito būdo rodyti pagrstą tarimą.
- 9) Išdas, išleisdamas sakymą, gali pakeisti šio straipsnio 1 dalį. Šiuo sakymu gali būti

?traukta bet kokia antraeil?s reikšm?s papildoma, netiesiogin? ar pereinamojo laikotarpio nuostata, kuri? lždas mano esant tinkam?.

10) Šiame straipsnyje:

a) terminas „prek?“ apima ir paslaugas;

b) PVM suma laikoma nesumok?ta tik tiek, kiek ji viršija gr?žintin? sum?.

II – Pagrindin? byla ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimai

7. Pagrindin?je byloje nagrin?jama, ar 2003 m. Finans? ?statymo 17 ir 18 straipsni? nuostatos atitinka Bendrijos teis?. Šie straipsniai buvo priimti, siekiant Jungtin?je Karalyst?je kovoti su suk?iavimu Bendrijoje, naudojantis „dingusiu“ ?kio subjektu (toliau ? MTIC). Kaip paaiškinta nutartyje kreiptis ? Teisingumo Teism? su prašymu priimti prejudicin? sprendim?, galima išskirti dvi MTIC suk?iavimo kategorijas.

8. Pirmoji kategorija yra ta, kuri? *Commissioners* vadina „suk?iavimu ?sigyjant“. Jungtin?je Karalyst?je ?registruotas PVM mok?tojas ?sigyja preki? kitoje valstyb?je nar?je ir parduoda jas Jungtin?je Karalyst?je. Pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkt? valstyb?je nar?je, iš kurios prek?s išsi?stos, pardavimo sandoris neapmokestinamas PVM, ta?iau pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkt? pirk?jas turi mok?ti mokest? Jungtin?je Karalyst?je. Šis pirk?jas parduoda prekes už kain?, ? kuri? ?skai?iuotas PVM, ta?iau dingsta, nesumok?j?s *Commissioners* už tolesn? tiekim? gauto PVM.

9. Antroji kategorija žinoma kaip „karuselinis suk?iavimas“. Ši schema yra kur kas sud?tingesn? ir iš esm?s veikia taip: Jungtin?je Karalyst?je ?steigta bendrov? (toliau ? B) perka preki? iš kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s (toliau ? A). B, ?sigydamą preki?, A neprivalo mok?ti PVM, ta?iau B turi mok?ti PVM už tolesn? tiekim? Jungtin?je Karalyst?je. B parduoda prekes (dažniausiai su nuolaida) taip pat Jungtin?je Karalyst?je ?steigta tre?iai bendrovei (toliau ? C), ta?iau PVM nesumoka. C yra vadinama „priedangos bendrove“. Ji parduoda prekes kitai Jungtin?s Karalyst?s bendrovei mažą pelno maržą, sumok?dama pardavimo PVM ir pareikalaudama gr?žinti pirkimo PVM. Po to prek?s dar gali b?ti kelet? kart? toliau parduodamos, ta?iau galiausiai jos pasiekia bendrov?, kuri perparduoda jas kitoje valstyb?je nar?je registruotam PVM mok?tojui. Šis pardavimas neapmokestinamas PVM, ta?iau pardav?jas turi teis? susigr?žinti pirkimo PVM ir tod?l pareikalauja iš *Commissioners* PVM, sumok?to perkant prekes iš paskutiniosios priedangos bendrov?s. Jeigu mokestis yra gr?žinamas, tai reiškia, kad *Commissioners* sumoka šiai bendrovei PVM, kuriuo buvo apmokestintas paskutiniosios priedangos bendrov?s pardavimas, ta?iau iš B negauna sumok?to PVM sumos. Skiriamasis tikrojo karuselinio suk?iavimo požymis yra tas, kad galiausiai prek?s yra parduodamos pradiniam pardav?jui, bendrovei A. Tuomet gali b?ti pradedamas naujas ciklas. Kiekviename karusel?s rate valstyb?s pajamos sumaž?ja suma, kuri buvo sumok?ta B kaip PVM. Taip karusel? gali sukurti kiekvien? dien?. B gali naudotis „pagrobtu“ nieko ne?tarian?ios tre?iosios šalies PVM mok?tojo kodu arba pati registruotis kaip PVM mok?toja ir papras?iausiai dingti prieš mokes?i? institucijoms imantis veism?. „Karusel?je sukasi“ dažniausiai nedideli? gabarit?, ta?iau didel?s vert?s prek?s. Nutartyje kreiptis ? Teisingumo Teism? su prašymu priimti prejudicin? sprendim? teigiama, kad šio tipo suk?iavimas Jungtin?s Karalyst?s pajamoms atsieina daugiau nei 1,5 milijardo GBP per metus.

10. Prašymas, pateiktas d?l 2003 m. Finans? ?statymo 17 ir 18 straipsni? nuostat? perži?r?jimo „judicial review“ tvarka, pirmiausia buvo nagrin?jamas *Administrative Court, High Court of Justice of England and Wales, Queen’s Bench Division*, po to apeliacine tvarka ? *Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales*. Federacija gin?ija 2003 m. Finans? ?statymo 17 ir

18 straipsnius, remdamasi kompetencijos trūkumu. Ji teigia, kad tokios nuostatos nėra leidžiamos nei pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį, nei pagal 22 straipsnio 8 dalį. *Court of Appeal* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, pateikdamas šiuos 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 jį sumokėti 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 turi pateikti kito asmens mokėtino mokesčio sumokėjimo garantiją?

3. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra neigiamas, kokie yra kiti 21 straipsnio 3 dalyje tvirtintos diskrecijos apribojimai, be jau minėtųjų bendrųjų principų?

4. Jei atsakymas į antrąjį klausimą yra neigiamas, kokie yra kiti 22 straipsnio 8 dalyje tvirtintos diskrecijos apribojimai, be jau minėtųjų bendrųjų principų?

5. Ar iš dalies pakeista direktyva prieštarauja, kad valstybės narės nustatytas mokestis mokėtojų solidarijy atsakomybę arba reikalauti, kad siekiant užkirsti kelią sukaviavimui PVM sistemoje ir apsaugoti pagal šią sistemą teisėtai gautinas pajamas apmokestinamasis asmuo pateiktą kito asmens mokėtino PVM sumokėjimo garantiją, jei šios priemonės atitinka minėtus pagrindinius principus?“

11. Rašytines pastabas pateikė Federacija, Jungtinės Karalystės, Vokietijos, Airijos, Kipro, Nyderlandų, Portugalijos vyriausybės ir Komisija. Teisingumo Teismo posėdyje 2005 m. spalio 5 d. žodines pastabas pateikė Jungtinės Karalystės ir Airijos vyriausybės, Federacija ir Komisija.

III – Vertinimas

12. Savo vertinimą pradėsiu aptardamas klausimus, susijusius su Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalimi. Toliau nagrinėsiu klausimus, susijusius su 22 straipsnio 8 dalimi.

13. Pradžioje verta priminti, kad pagal EB sutarties 234 straipsnį Teisingumo Teismas neturi kompetencijos nagrinėti, ar nacionalinės taisyklės atitinka Bendrijos teisę. Teisingumo Teismo vaidmuo apsiriboja Bendrijos teisės išaiškinimu, kuriuo remdamasis nacionalinis teismas galėtų vertinti nacionalinę taisyklę atitiktą Bendrijos teisei(3).

A – Dėl pirmojo ir trečiojo klausimų

14. Savo pirmuoju ir trečiuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį valstybėms narėms suteikiama teisė nustatyti solidarijy kelių asmenų atsakomybę už PVM sumokėjimą ir, jeigu suteikiama, kokia apimtimi.

15. Federacija teigia, kad pagal 21 straipsnio 3 dalį valstybėms narėms yra leidžiama nustatyti solidarijy atsakomybę, tačiau ši diskrecija turėtų būti aiškinama griežtai. Federacijos manymu, pagal 21 straipsnio 3 dalį valstybėms narėms suteikiama diskrecija nustatyti solidarijy atsakomybę tik tais atvejais, kai 21 straipsnio 1 ir 2 dalyse yra nurodoma, kad asmenys gali taip atsakyti. Šiuo atžvilgiu Federacija nurodo keturias situacijas, paminėtas 21 straipsnio 1 dalies a punkto antrojoje pastraipoje, 21 straipsnio 1 dalies c punkte ir 21 straipsnio 2 dalies a ir b

punktuose. Be to, Federacija teigia, kad, nustatydamos solidarij? atsakomyb? pagal 21 straipsnio 3 dal?, valstyb?s nar?s privalo atsižvelgti ? bendruosius Bendrijos teis?s principus.

16. Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? teigia, kad pagal 21 straipsnio 3 dal? valstyb?ms nar?ms leidžiama, laikantis vien tik bendr?j? Bendrijos teis?s princip?, numatyti, kad bet kuris asmuo gali solidariai atsakyti už PVM sumok?jim? kartu su bet kuriuo kitu asmeniu, privalan?iu sumok?ti mokest? pagal 21 straipsnio 1 ir 2 dalis. Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s teigimu, 21 straipsnio 3 dalies ?žanginiai žodžiai nurodo visas situacijas pagal 21 straipsnio 1 ir 2 dalis, o ne tik kai kurias iš j?. Portugalijos, Airijos, Kipro vyriausyb?s ir Komisija iš esm?s laikosi panašios nuomon?s, kaip ir Jungtin? Karalyst?.

17. Nyderland? vyriausyb? teigia, kad tokia priemon?, kokia yra Finans? ?statymo 18 straipsnis, nepatenka ? Šeštosios direktyvos taikymo apimt?, nes ji yra susijusi ne su apmokestinimu PVM, o su jo surinkimu. Šiuo atžvilgiu Nyderlandai nurodo, *be kita ko*, 2004 m. kovo 3 d. Teisingumo Teismo nutart? *Transport Service NV*, kurioje buvo konstatuota, jog paprastai b?tent valstyb?s nar?s nustato s?lygas, pagal kurias mokes?i? institucijos, atsižvelgdamos ? Bendrijos teis?s nustatytus apribojimus, gali išieškoti PVM(4). Ypa? remdamasi 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimu *Molenheide ir kt.* (5) Nyderland? vyriausyb? teigia, kad, kalbant apie PVM surinkim?, valstyb?ms nar?ms yra leidžiama, laikantis apribojim?, kylan?i? iš Bendrijos teis?s, ?skaitant proporcingumo ir teisinio saugumo principus, nustatyti, jog asmuo gali solidariai atsakyti už sumok?jim? PVM, kurio nesumok?jo kitas asmuo.

18. Pirmiausia aptarsiu argument?, kad tokios priemon?s, kokia nagrin?jama šioje byloje, nereikia pagr?sti Šeštosios direktyvos nuostatomis.

19. Reik?t? atskirti prievol?s mok?ti PVM nustatym? nuo priemoni?, susijusi? vien tik su PVM išieškojimu. *Be kita ko*, iš sprendimo *Molenheide ir kt.* darytina išvada, kad valstyb?ms nar?ms yra leidžiama priimti priemones, siekiant apsisaugoti nuo PVM gr?žinimo tais atvejais, kai iš ties? PVM n?ra gr?žintinas(6), kaip antai taisykl?s, pagal kurias reikalaujama ?rodyti teis? atskaityti PVM(7), arba taisykl?s, nurodan?ios, kokia informacija turi b?ti pateikiama s?skaitose, kuriomis grindžiama teis? atskaityti(8). Nutartyje *Transport Service NV*, kurioje buvo vertinamas tiekimas, s?skaitoje fakt?roje neteis?tai, ta?iau tariamai s?žiningai, nurodytas kaip neapmokestinamas PVM, Teisingumo Teismas nusprend?, kad b?tent valstyb?s nar?s nustato s?lygas, kuriomis mokes?i? institucijos gali išieškoti PVM, nes Šeštojoje direktyvoje n?ra šiuos klausimus reglamentuojan?i? nuostat?(9). Ta?iau ši Teisingumo Teismo praktika yra susijusi tik su PVM išieškojimu ir surinkimu. Prievol?s mok?ti PVM nustatymo klausimui (kuris, logiška, išskyla pirmiau nei išieškojimo arba surinkimo klausimas) yra specialiai skirtas Šeštosios direktyvos 21 straipsnis. Tod?l prievol?s nustatymo atžvilgiu valstyb?s nar?s turi griežtai laikytis direktyvoje ?tvirtint? suderint? taisykli?. Atsižvelgdamas ? tai, dabar aš pereisiu prie argument?, susijusi? su 21 straipsnio 3 dalies aiškinimu.

20. 21 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad „valstyb?s nar?s 1 ir 2 dalyse nurodytose situacijose gali nustatyti, kad kas nors kitas, o ne asmuo, privalantis mok?ti mokes?ius, b?t? solidariai atsakingas už mokes?i? sumok?jim?“.

21. Mano nuomone, Federacijos teiginys, kad 21 straipsnio 3 dalyje nurodomos tik *kai kurios* iš situacij?, minim? 21 straipsnio 1 ir 2 dalyse, yra neteisingas. 21 straipsnio 3 dalies formuluot? niekaip nepatvirtina tokio aiškinimo. Federacijos si?lomas 21 straipsnio 3 dalies aiškinimas neišplaukia ir iš PVM direktyvos sistemos. Neabejotina, kad 21 straipsnio 3 dalyje nustatyta bendrojo principo, jog tur?t? b?ti tik vienas asmuo, privalantis sumok?ti mokest? už sandor?, išimtis, ta?iau ji yra tam, kad b?t? užtikrintas mokes?i? surinkimas ir užkirstas kelias piktnaudžiavimui, t. y. d?l tikls?, kurie Šeštojoje direktyvoje yra pripaž?stami ir skatinami(10).

22. Federacija teigia, kad jos si?lom? griežt? 21 straipsnio 3 dalies aiškinim? patvirtina tai, kaip 21 straipsnis buvo kei?iamas ir pildomas. Iš ties?, atrodo, kad iki priimant Direktyv? 2000/65/EB, kuri ?tvirtino dabartin? 21 straipsnio 3 dalies redakcij?, galimyb? kit? asmen? pripažinti atsakingu už PVM sumok?jim? buvo dar labiau ribota(11). Ta?iau, mano nuomone, tai n?ra pakankamas pagrindas 21 straipsnio 3 dal? aiškinti priešingai jos akivaizdžiai prasmei, b?tent, kad žodžiai „1 ir 2 dalyse nurodytose situacijose“ yra susij? su visomis 21 straipsnio 1 ir 2 dalyse pamin?tomis situacijomis.

23. Savaime suprantama, tai nereiskia, kad pagal Bendrijos teis? mokes?i? institucijos gali nustatyti solidarij? atsakomyb? už PVM sumok?jim?. ?gyvendindamos Šeštosios direktyvos nuostatas nacionalin?s valdžios institucijos privalo laikytis bendr?j? Bendrijos teis?s princip?(12). Kaip teisingai pasteb?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, tarp ši? princip? pamin?tini teisinio saugumo ir proporcingumo principai.

24. Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad teisinio saugumo principas reikalauja, jog priemon?s, priimtose pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dal?, b?t? nedviprasmiškos, o j? taikymas b?t? numanomas tiems, kam jos skirtos(13), o proporcingumo principas reikalauja, kad priemon?s b?t? tinkamos j? tikslams pasiekti(14).

25. Nagrin?jamame kontekste prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?s rasti pusiausvyr? tarp poreikio užtikrinti PVM surinkim? bei poreikio užtikrinti, kad atsakomyb?s už PVM sumok?jim? gr?sm?, kai prival?j?s j? sumok?ti asmuo to nepadar?o, nepagr?stai neapsunkint? s?žiningos prekybos.

26. Federacija teigia, kad 1994 m. PVM ?statymo 77A straipsnio 6 dalyje ?tvirtintos prielaidos prieštaraus bendriesiems Bendrijos teis?s principams, nes mobili?j? telefon? ir kompiuteri? procesori? rinkoje labai sunku nustatyti laisvos rinkos kain? ir tod?l labai sunku suprasti, kad pasi?lymas yra pateiktas žemesne nei rinkos kaina. Federacijos teigimu, vis? ?moni? vienoje tiekimo grandin?je solidarioji atsakomyb?, ypa? tokia, kuri grindžiama ankstesnio tiekimo kaina, reiskia investuotojams nepriimtin? finansin? rizik?. Praktiškai prekybininkai neturi galimybi? nustatyti tiekimo grandži? toliau nei j? tiesioginiai klientai ir tiek?jai. D?l šios priežasties prekybininkai negali tinkamai apsisaugoti, kad ir kokie deramai atid?s jie b?t? bei nepaisant to, kad gali neb?ti jokios j? kalt?s d?l suk?iavimo.

27. Mano nuomone, pagal Šešt?j? direktyv? valstyb?s nar?s gali nustatyti, kad asmuo privalo sumok?ti PVM, kai sandorio vykdymo metu jis žinojo arba pagr?stai tur?jo žinoti, jog tiekimo grandin?je PVM bus nesumok?tas(15). Šiuo atžvilgiu nacionalin?s mokes?i? institucijos gali preziumuoti tok? žinojim?. Vis d?lto tokios prielaidos neturi *de facto* reikšti griežtos atsakomyb?s sistemos.

28. Iš to, kas pasakyta, darytina išvada, kad prielaidos, susijusios su suk?iavimu PVM srityje, turi kilti iš aplinkybi?, leidžian?i? nusp?ti suk?iavim?, ir šiomis aplinkyb?mis galima pagr?stai tik?tis, kad prekybininkai apie j? žinojo arba pagr?stai tur?jo žinoti. Valstyb?s nar?s gali nustatyti prekybininkams pareig? b?ti apdairiems ir ?sitikinti prek?, kuriomis jie prekiauja, kilme. Ta?iau ši pareiga neturi užd?ti pernelyg sunkios naštos prekybininkams, kurie, siekdami užsitikrinti, jog prekiauja s?žiningai, imasi b?tin? atsargumo priemoni?.

29. Be to, turi b?ti galimyb? šias prielaidas paneigti, nereikalaujant ?rodyti aplinkybi?, kurias prekybininkams b?t? pernelyg sud?tinga nustatyti(16).

30. Jeigu ši? s?lyg? b?t? nesilaikoma, prielaid? taikymas iš esm?s pažeist? privalom?j? reikalavim?, kad asmuo gali b?ti atsakingas už PVM sumok?jim? tik tuomet, jeigu žinojo arba

pagrįstai turėjo žinoti, jog PVM bus nesumokėtas. O tai jau prilygtų netiesioginiam griežtos atsakomybės tvirtinimui.

31. Atsižvelgdamas į šiuos kriterijus, 1994 m. PVM įstatymo 77A straipsnio 6 dalyje tvirtintą prielaidą sistemą turi vertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kurio užduotis – prižinti, ar nagrinėjamos nacionalinės taisyklės bei nacionalinė praktika atitinka Bendrijos teisę(17).

B – *Dėl antrojo ir ketvirtąjo klausimų*

32. Antruoju ir ketvirtuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį valstyboms narėms leidžiama nustatyti solidarinį atsakomybę ir, jeigu leidžiama, kokia apimtimi, taip pat ar pagal 22 straipsnio 8 dalį valstyboms narėms leidžiama reikalauti, kad mokesčio sumokėjimo garantiją pateiktų kitas asmuo nei tas, kuris privalo sumokėti mokestį.

33. Jungtinės Karalystės vyriausybė tvirtina, kad net jeigu iš 21 straipsnio nėra aišku, ar egzistuoja galiojimai nustatyti solidarinį atsakomybę, tokius galiojimus suteikia 22 straipsnio 8 dalis. Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, ši 22 straipsnio 8 dalies nuostata leidžia valstyboms narėms numatyti, jog bet kuris asmuo solidariai atsako už PVM sumokėjimą kartu su bet kuriuo asmeniu, privalančiu mokėti šį mokestį pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 arba 2 dalis, arba reikalauti iš asmens pateikti mokesčio sumokėjimo garantiją, nors patį PVM privalo sumokėti kitas asmuo, žinoma, su sąlyga, kad minėtos nuostatos yra laikomos būtinomis, kad PVM būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias mokesčio vengimui, bei kad jos atitinka bendruosius Bendrijos teisės principus.

34. Federacija, priešingai, teigia, kad 22 straipsnio 8 dalyje nėra leidžiama valstyboms narėms vesti priemones, kuriomis nustatomos pareigos kitiems asmenims nei šios direktyvos 21 straipsnyje nurodyti apmokestinamieji asmenys.

35. Airija panašiai teigia, kad 22 straipsnio 8 dalis pati savaime negali būti pagrindas nustatyti solidarinį atsakomybę. Valstyboms narėms yra leidžiama nustatyti, kad iš bet kurio asmens, kurio atsakomybę už PVM sumokėjimą nustatyta pagal 21 straipsnio 3 dalį, gali būti pareikalauta pagal 22 straipsnio 8 dalį pateikti kito asmens mokėtinio mokesčio sumokėjimo garantiją, su sąlyga, kad jos laikosi bendrąjį Bendrijos teisės principą. Portugalijos ir Kipro vyriausybės iš esmės pritaria šiai nuomonei.

36. Komisija taip pat panašiai teigia, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje valstyboms narėms nėra leidžiama numatyti, kad PVM privalo sumokėti asmenys, nenurodyti šios direktyvos 21 straipsnyje. Pačioje 22 straipsnio 8 dalyje taip pat nėra leidžiama valstyboms narėms numatyti, kad iš vieno asmens gali būti reikalaujama pateikti kito asmens mokėtinio PVM sumokėjimo garantiją. Tačiau jeigu priemonėje, priimtoje pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį, yra tvirtinta solidarioji atsakomybė, pagal šios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį (kartu su 7 dalimi), laikantis bendrąjį Bendrijos teisės principą, galima reikalauti, kad bet kuris solidariai už sumokėjimą atsakingas asmuo pateiktų privalomą sumokėti sumą garantiją.

37. Aš pritariu šiam vertinimui. 22 straipsnio 8 dalyje valstyboms narėms yra leidžiama „nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimui“. Tačiau pagal šią nuostatą nėra sukuriama prievolė mokėti mokestį, nenumatytą niekur kitur Šeštojoje direktyvoje. Prievolė mokėti PVM nustatyta direktyvos 21 straipsnyje. Direktyvos 22 straipsnyje numatytos specialios administracinės pareigos asmenims, privalantiems mokėti PVM pagal 21 straipsnį, o 22 straipsnio 8 dalyje valstyboms narėms leidžiama *šiems asmenims* nustatyti kitas prievoles nei tos, kurios yra tiesiogiai tvirtintos

pirmesn?se 22 straipsnio dalyse(18). Tod?l solidarioji atsakomyb? gali b?ti nustatoma tik pagal 21 straipsnio 3 dal?, o su šia prievole susijusios administracin?s pareigos kyla pagal 22 straipsn?. Šiuo atžvilgiu Komisija teisingai pažym?jo, kad 22 straipsnio 7 dalyje reikalaujama, jog valstyb?s nar?s imt?si reikiam? priemoni? užtikrinti, kad pagal 21 straipsnio 3 dal? solidariai už PVM sumok?jim? atsakingi asmenys ?vykdyt? 22 straipsnyje nurodytas pareigas. Taigi 22 straipsnio 7 ir 8 dalyse valstyb?ms nar?ms leidžiama reikalauti, kad bet kuris asmuo, privalantis sumok?ti PVM pagal 21 straipsnio 3 dal?, pateikt? šios prievol?s ?vykdymo garantij?. Ta?iau pagal 22 straipsnio 8 dal? valstyb?ms nar?ms n?ra leidžiama nustatyti, kad už PVM sumok?jim? b?t? atsakingi kiti asmenys, arba reikalauti iš asmens, neprivalan?io mok?ti PVM pagal 21 straipsn?, pateikti kito asmens mok?tino PVM sumok?jimo garantij?.

C – D?l penktojo klausimo

38. Mano nuomone, atsižvelgiant ? atsakymus ? pirmesnius klausimus, n?ra b?tina atskirai nagrin?ti prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateikt? penkt?j? klausim?.

IV – Išvada

39. Tod?l aš si?lau Teisingumo Teismui ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus atsakyti taip:

1) 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 21 straipsnio 3 dalyje valstyb?ms nar?ms leidžiama nustatyti, kad bet kuris asmuo solidariai atsako už PVM sumok?jim? kartu su bet kuriuo asmeniu, privalan?iu j? sumok?ti pagal 21 straipsnio 1 ar 2 dalis, laikantis vien bendr?j? Bendrijos teis?s princip?, kaip antai proporcingumo ir teisinio saugumo principai.

Atsižvelgiant ? šiuos principus, asmuo gali b?ti solidariai atsakingas už PVM sumok?jim?, jeigu sandorio vykdymo metu jis žinojo arba pagr?stai tur?jo žinoti, kad tiekimo grandin?je PVM bus nesumok?tas. Šiuo atžvilgiu nacionalin?s mokes?i? institucijos gali preziumuoti tok? žinojim?, jeigu toki? prielaid? galima paneigti ir jei ji kyla iš aplinkybi?, leidžian?i? nusp?ti suk?iavim?, ir šiomis aplinkyb?mis galima pagr?stai tik?tis, kad prekybininkai apie j? žino arba pagr?stai turi žinoti.

2) Tos pa?ios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje valstyb?ms nar?ms n?ra leidžiama nustatyti, kad bet kuris asmuo solidariai atsako už mokes?io sumok?jim? kartu su bet kuriuo asmeniu, privalan?iu mok?ti š? mokest? pagal direktyvos 21 straipsnio 1 arba 2 dalis, taip pat n?ra leidžiama reikalauti iš asmens, kuris neprivalo mok?ti PVM pagal direktyvos 21 straipsn?, pateikti kito asmens mok?tino PVM sumok?jimo garantijos.

1 – Originalo kalba: portugal?.

2– 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeista 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, iš dalies kei?ian?ia Direktyv? 77/388/EEB d?l asmens, privalan?io mok?ti prid?tin?s vert?s mokest?, nustatymo (OL L 269, p. 44) (toliau – Šeštoji direktyva).

3 – Žr., pvz., 1986 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Asjes ir kt.* sujungtose bylose 209/84–213/84, Rink. p. 1425, 12 punkt?; 1993 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Hünermund ir kt.*, C?292/92, Rink. p. I?6787, 8 punkt?; 1994 m. liepos 7 d. Sprendimo *Lamaire*, C?130/93, Rink. p. I?3215, 10 punkt?; 1997 m. birželio 25 d. Sprendimo *Tombesi ir kt.*, sujungtose bylose C?304/94, C?330/94,

C?342/94 ir C?224/95, Rink. p. I?3561, 36 punkt?; 1998 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *André Ambry*, C?410/96, Rink. p. I?7875, 19 punkt?; 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Verdonck ir kt.*, C?28/99, Rink. p. I?3399, 28 punkt?; 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Ordine degli Architetti ir kt.*, C?399/98, Rink. p. I?5409, 48 punkt?; 2001 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Lombardini ir Mantovani*, sujungtose bylose C?285/99 ir C?286/99, Rink. p. I?9233, 27 punkt? ir 2003 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Jaeger*, C?151/02, Rink. p. I?8389, 43 punkt?.

4 – C?395/02, Rink. p. I?1991, 29 punktas.

5 – Sujungtos bylos C?286/94, C?340/95, C?401/95 ir C?47/96, Rink. p. I?7281, 43 punktas.

6 – Sprendimas *Molenheide ir kt.* (min?ta pirmiau), 41 punktas ir generalinio advokato N. Fennelly išvada šioje byloje, 39 punktas.

7 – Kaip byloje *Molenheide ir kt.* Taip pat žr. 1996 m. gruodžio 5 d. Sprendim? *Reisdorf*, C?85/95, Rink. p. I?6257, 29 punktas.

8 – 1988 m. liepos 14 d. Sprendimas *Jeunehomme ir kt.*, sujungtos bylos 123/87 ir 330/87, Rink. p. 4517, 16 punktas.

9 – Min?ta pirmiau, 27 punktas. Teisingumo Teismas nustat?, kad mokestinio neutralumo principas nedraudžia valstyb?ms nar?ms *a posteriori* išieškoti PVM iš apmokestinamojo asmens, kuris klaidingai s?skaitoje nurod?, jog tiekimas neapmokestinamas PVM.

10 – Žr. d?l kelio piktnaudžiavimui užkirtimo mano išvad? byloje *Halifax* (C?255/02), *BUPA* (C?419/02) ir *University of Huddersfield* (C?223/03), ypa? 73 punkt? ir jose nurodyt? Teisingumo Teismo praktik?.

11 – Pavyzdžiui, Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies b punkte prieš j? paskutin? kart? pakei?iant buvo nustatyta, kad paslaug? teik?jas gali solidariai atsakyti, kai teikiamos nematerialios paslaugos, o pagal 21 straipsnio 1 dalies c punkt? nebuvo galimyb?s numatyti asmens, kuris s?skaitoje išskiria prid?tin?s vert?s mokest?, solidariosios atsakomyb?s. Ta?iau 21 straipsnio 1 dalies a punkte buvo aiškiai numatyta galimyb? nustatyti asmen?, privalan?i? sumok?ti PVM, kai apmokestinamas prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, ?sisteig?s užsienyje, solidari?j? atsakomyb?. Taip pat žr.: B. Terra, J. Kajus. „Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified“, *International VAT Monitor*, t. 11, Nr. 6 (2000), p. 272 ir 273. Šie autoriai nurodo Direktyvos 2000/65/EB 9 konstatuojam?j? dal?, kurioje pasakyta, kad valstyb?s nar?s ir toliau gali nustatyti solidari?j? atsakomyb?. Iš to jie daro išvad?, kad 21 straipsnio 3 dalyje nesiekta išpl?sti galimyb?s nustatyti kito asmens atsakomyb?. Ta?iau, mano nuomone, ši konstatuojamoji dalis tur?t? b?ti aiškinama pla?iau, kaip nurodanti, jog 21 straipsnyje ir toliau leidžiama nustatyti solidari?j? atsakomyb? ir kad bet kuriuo atveju pakeitimais nebuvo siekta šios galimyb?s apriboti.

12 – Žr., be kita ko, 1988 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Krücken*, 316/86, Rink. p. 2213, 22 punkt?.

13 – Pagal analogij? žr. 1984 m. vasario 22 d. Sprendimo *Kloppenburger*, 70/83, Rink. p. 1075, 11 punkt? ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Sudholz*, C?17/01, Rink. p. I?4243.

14 – Pvz., sprendimo *Molenheide ir kt.* (min?ta pirmiau) 47 punktas.

15 – Pagal analogij? žr. mano išvados sujungtose bylose *Optigen Ltd ir kt.*, C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, 41 punkt?.

16– Sprendimo *Molenheide ir kt.* (min?tas pirmiau) 52 punktas ir analogiškai 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *British American Tobacco, C?435/03*, Rink. p. I?7077, 28 punktas ir mano išvados šioje byloje 17 punktas.

17 – Pagal analogiją žr. sprendimo *Molenheide ir kt.* 49 punktą ir 3 išnašoje nurodytą Teisingumo Teismo praktiką.

18 – Taip pat žr. sprendimo *Reisdorf* (min?tas pirmiau) 27 punktą.