

Downloaded via the EU tax law app / web

ENERĢLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [M. POIARES MADURO] SECINĀJUMI,
sniegti 2005. gada 7. decembrī 1(1)

Lieta C-384/04

Commissioners of Customs & Excise

Attorney General

pret

Federation of Technological Industries

[Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales (Apvienotā Karaliste) līgums sniegt
prejudiciālu nolikumu]

Sestā PVN direktīva – 21. panta 3. punkts un 22. panta 8. punkts – Solidāra atbildība par PVN
samaksu – Samērīguma un tiesiskās drošības principi – Saistības nepildošs uzņēmums ja krāpšana
Kopienā – Karuseveida krāpšana

1. Šīs Anglijas un Velsas Apelācijas tiesas (Civillietu palāta) līgums sniegt prejudiciālu
nolikumu ir par to, kā interpretēt 21. panta 3. punktu un 22. panta 8. punktu Padomes Sestajā
direktīvā 77/388/EEK (2). Šis līgums tika iesniegts prasības atcelt tiesību aktu ietvaros
tiesvedībā starp 53 mobilo telefonu un informācijas apstrādes nozares uzņēmumiem, kā arī to
profesionālo organizāciju – *Federation of Technological Industries* (turpmāk tekstā – “Federācija”) un
Commissioners of Customs & Excise (muitas dienestu un netiešo nodokļu komisāri) un
Attorney General (turpmāk tekstā – “Commissioners”). Ar šo prasību tiek lūgts atcelt 2003. gada
finanšu likuma (*Finance Act 2003*) 17. un 18. pantu, ko pieņemta, cēloties pret darbību, ar
kurā tiek āunprēti izmantoti preču tirdzniecībā Kopienā piemērojamie PVN noteikumi.
Kopienas Tiesā tiek lūgts sniegt tādā nolikumu, kurš valsts tiesā dotu iespēju izvērtēt minētā 17.
un 18. panta saderību ar Kopienas tiesību aktiem.

I – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Kopienas tiesiskais regulējums*

2. Sestās direktīvas 21. pants ir noteikts:

“1. Saskaņā ar iekšējo sistēmu pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā šādam personam:

a) nodokļa maksātājam, kas veic tādā preču piegādē vai pakalpojumu sniegšanā, kas pakāauta
nodokļa uzlikšanai, izņemot gadījumus, kas paredzēti b) un c) punktā.

Ja nodokļu uzlikšanai pakāutu preču piegādē vai pakalpojumu nodrošināšanu veic nodokļu
maksātājs, kas nav reģistrēts dalībvalsts teritorijā, saskaņā ar nosacījumiem, ko tās noteikušas,

dalībvalstis var paredzēt, ka persona, kam jāmaksā nodoklis, ir persona, kurai veikta nodokļa uzlikšanai pakāutā preču piegāde vai pakalpojumi;

b) nodokļu maksātājiem, kam sniedz 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā paredzētos pakalpojumus, vai personām, kas ir identificētas pievienotās vērtības nodokļa maksājumiem valsts teritorijā, kurām sniedz pakalpojumus, kas paredzēti 28.c panta C, D, E un F daļā, ja pakalpojumus sniedz nodokļu maksātājs, kas nav reģistrēts valsts teritorijā;

c) personai, kurai ir piegādātas preces, ja ir spēkā šādi nosacījumi:

– nodokļa uzlikšanai pakāutā darbība ir preču piegāde, kas veikta saskaņā ar nosacījumiem, kas noteikti 28.d panta E daļas 3. punktā,

– persona, kurai piegādātas preces, ir cits nodokļu maksātājs vai juridiska persona, kura nav nodokļu maksātāja, kas pievienotās vērtības nodoklim identificēta valsts teritorijā,

– rīcība, 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 pievienotās vērtības nodokli min rīcībā vai citā dokumentā, kas kalpo par rīcību;

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 nevienš juridisks dokuments attiecībā uz savstarpēju palīdzību, kas apmērā ir līdzīga tai, kuru paredz Direktīvas 76/308/EEK un 77/799/EEK un Padomes 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 [nodokļu pārdnieks].

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

3. Sestās direktīvas 22. panta 7. punktā ir noteikts:

“7. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu to, ka personas, kurām saskaņā ar 21. panta 1. un 2. punktu jāmaksā nodoklis tāda nodokļu maksātāja vietā, kas nav reģistrēts attiecīgās valsts teritorijā, pilda šajā pantā paredzēto saistību par deklarāšanu un maksājumiem; tās veic arī pasākumus, kas ir vajadzīgi, lai nodrošinātu, ka personas, kuras

saska?? ar 21. panta 3. punktu ir solid??ri atbild??gas par nodok?a samaksu, pilda šaj? pant? paredz?t?s saist?bas.”

4. Atbilstoši Sest?s direkt?vas 22. panta 8. punktam:

“8. Cikt?l tas nav pretrun? ar vienl?dz?gu attieksmi pret nodok?a maks?t?ja veiktajiem iekš?jiem dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m un ar nosac?jumu, ka šie dar?jumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes robežp?rejas punktos, dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi uzliktu un iekas?tu nodok?us un nov?rstu kr?pšanu.

Iesp?ju, kas paredz?ta pirmaj? da??, nevar izmantot, lai noteiktu papildu pien?kumus tiem, kas paredz?ti 3. punkt?.”

B – *Valsts tiesiskais regul?jums*

5. 1994. gada likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Value Added Tax Act 1994*, turpm?k tekst? – “1994. gada PVN likums”) 11. pielikuma 4. pants, kas groz?ts ar 2003. gada finanšu likuma 17. pantu, ir izteikts š?d? redakcij?:

“1) *Commissioners* k? priekšnoteikumu priekšnodok?a at?aujai vai atmaksai no jebkuras personas var piepras?t iesniegt pier?d?jumus par to nor?d?to PVN.

1)A Ja tie uzskata, ka tas ir nepieciešams ie??mumu aizsardz?bas m?r?iem, *Commissioners* k? priekšnoteikumu jebkuras PVN atmaksas pieš?iršanai var piepras?t sniegt nodrošin?jumu, ko tie uzskata par atbilstošu maks?jamai summai.

2) Ja tie uzskata, ka tas ir nepieciešams ie??mumu aizsardz?bas m?r?iem, *Commissioners* k? priekšnoteikumu iesp?jai veikt vai sa?emt ar nodokli apliekamu pre?u pieg?di vai pakalpojumu var piepras?t no nodok?u maks?t?ja, lai tas sniedz vai atjauno nodrošin?jumu par visas PVN summas samaksu, kas ir vai var?tu b?t maks?jama:

a) no paša nodok?u maks?t?ja vai

b) no jebkuras personas, kura vai kurai preces tiek pieg?d?tas vai pakalpojumi tiek sniegti.

3) Š? panta 2. punkt? ar “attiec?gaj?m prec?m vai pakalpojumiem” saprot nodok?u maks?t?ja vai nodok?u maks?t?jam pieg?d?t?s preces vai sniegtos pakalpojumus.

4) Š? panta 2. punkt? min?tais nodrošin?jums ir noteikta naudas summa, un *Commissioners* to nosaka konkr?ti.

5) *Commissioners* ar š? panta 2. punktu pieš?irt?s pilnvaras neskar t?s pilnvaras, kas tiem jau ir atbilstoši 48. panta 7. punktam.”

6. 1994. gada PVN likuma 77.A pants, ko likum? iek??va ar 2003. gada finanšu likuma 18. pantu, nosaka:

“Uz??m?ju, kas darbojas pieg?žu sh?m?, solid??ri atbild??ba nodok?a nenomaksas gad?jum?

1) Šis pants ir piem?rojams prec?m, kas atbilst vienam no š?diem aprakstiem:

a) telefoni un cit?da veida apr?kojums, ieskaitot rezerves da?as un aksesu?rus, kas ir izgatavoti vai piel?goti ar m?r?i tos izmantot saist?b? ar telefonu vai telekomunik?cij?m;

b) datori un citāds aprēkojums, ieskaitot rezerves daļas, aksesuārus un programmas, kas ir izgatavoti vai pielāgoti ar mērķi tos izmantot datoriem vai informācijas sistēmām.

2) Ja

a) nodokļu maksājumi tiek veikti ar nodokli apliekama preču piegāde, uz ko attiecas šis pants, un ja

b) piegādes brīdī nodokļu maksātājs zināja vai tam bija pamatotas aizdomas, ka viss PVN vai tā daļa, kas jāmaksā par šo piegādi vai par visām iepriekšējām vai vēlākām minēto preču piegādēm, palika nenomaksāta,

Commissioners var šim nodokļu maksājumi nosūtīt paziņojumu, kurā norāda PVN summu, kuru vēl atliek nomaksāt, un precīzu paziņojuma sekas.

3) Šā panta nozīmē paziņojumam ir šādas sekas:

a) persona, kura saņem paziņojumu, un

b) persona, kura neatkarīgi no šā panta ir parādā paziņojuma norādīto summu,

ir solidāri atbildīgas *Commissioners* par šīs summas samaksu.

4) Šā panta 2. punktā par piegādi maksājuma PVN summa ir mazāka no šīm divām summām:

a) piegādei uzliedzamā nodokļa summas, un

b) summas, kas ir norādīta kā maksājuma summa paziņojumā un ko piegādātāja aprēķina par likumā noteikto atskaites periodu (pieņemot, ka tas ir sniedzis paziņojumu), pieskaitot summai, ko persona ir parādā par šo periodu (pastāvot iespējai šo summu apstrādāt).

5) Šā panta 4. punkta b) apakšpunktā minētā atsauce uz summu, ko persona ir parādā, iekļauj arī gadījumus, kad minētā summa tai nav paziņota, jo to nebija iespējams izdarīt.

6) Šā panta 2. punktā tiek uzskatīts, ka personai bija pamatotas aizdomas par minētā punkta

b) apakšpunktā minēto gadījumu, ja no tās pieprasītā cena par šīm precēm:

a) bija zemāka par viszemāko cenu, ko tā varēja pamatoti sagaidīt, ka tai jāmaksā par šīm precēm tirgū,

b) bija zemāka par cenu, ko no tās pieprasīja par visām iepriekšējām šo pašu preču piegādēm.

7) Šā panta 6. punktā paredzētā prezumpcija ir atspēkojama ar pierādījumu, ka viszemāko pieprasīto cenu par precēm var izskaidrot ar apstākļiem, kas nav saistīti ar PVN nenomaksu.

8) Šā panta 6. punkts neietekmē citāds pamatotu aizdomu pastāvīgas pierādījumu.

9) Valsts kase šā panta 1. punktu var grozīt ar rīkojumu. Ar šādu rīkojumu Valsts kase, ja tā uzskata par atbilstīgu, var ieviest papildu, tiešus vai pārejas noteikumus.

10) Šajā pantā:

a) jēdziens “preces” ietver pakalpojumus;

b) PVN apmērs tiek uzskatīts par nesamaksātu tikai tad, ja tas pārsniedz atmaksājamo summas apmēru.”

II – Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

7. Pamata prāva ir par 2003. gada finanšu likuma 17. un 18. panta saderību ar Kopienas tiesību tiesību. Šie panti tika pieņemti, lai cīnītos pret Apvienotajā Karalistē tās saukto saistības nepildīšanu uzņēmuma Kopienā (SNUK) izdarīto krāpšanu. Kā tas ir skaidrots nolikumā par prejudiciālo jautājuma uzdošanu, var izšķirt divas SNUK kategorijas.

8. Pirmo kategoriju *Commissioners* apzīmē ar jēdzienu “krāpšana iegāstot”. Tirgotājs, kas Apvienotajā Karalistē ir reģistrējies kā PVN maksātājs, iepērk preces citā dalībvalstī un pārdod tās Apvienotajā Karalistē. Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktu dalībvalstī, no kuras tiek veikta piegāde, pārdošana ir no PVN atbrīvota darījums, un pircējam ir jāmaksā PVN Apvienotajā Karalistē saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu. Uzņēmums pārdod preces par cenu, kurā ir ietverts PVN, bet neveic PVN maksājumu *Commissioners* par tādāko piegādi un pazūd.

9. Otrā kategorija ir zināma ar nosaukumu “karuseveida” krāpšana. Tā ir daudz sarežģītāka sistēma, kas savā būtībā darbojas šādi. Apvienotajā Karalistē dibināts uzņēmums (“B”) pērk preces no uzņēmuma (“A”) citā dalībvalstī. A nav jāmaksā PVN par šo pirkumu, bet B ir jāmaksā PVN par tādāko pārdošānu Apvienotajā Karalistē. B preces pārdod, parasti ar atlaidi, trešajam uzņēmumam (“C”), kas arī ir dibināts Apvienotajā Karalistē, bet nemaksā PVN. C tiek saukts par “buferuzņēmumu”. Tas preces pārdod citam Apvienotās Karalistes uzņēmumam, gāstot nelielu peļņu, samaksā PVN par pārdošānu, bet pieprasa priekšnodokļa atmaksu. Var pastāvēt arī vairākas turpmākas pārdošanas, bet galu galā preces sasniedz uzņēmumu, kurš tās pārdod citā dalībvalstī kā PVN maksātājam reģistrētā uzņēmumā. Šā pārdošana ir no PVN atbrīvota darbība, bet pārdēvējam ir tiesības atgūt priekšnodokli, un tas cenšas atgūt no *Commissioners* samaksāto PVN par preču pirkumu no pārdēvēja buferuzņēmuma. Ja tas tiek atmaksāts, tad *Commissioners* šim uzņēmumam izmaksā to PVN, ko pārdēvējais buferuzņēmums attiecināja uz pārdošānu, bet summa, ko B pieprasīja kā PVN, vēl netiek saņemta. Šādas karuseveida krāpšanas raksturogā iezīme ir tā, ka preces galu galā tiek pārdotas pirmajam pārdēvējam – uzņēmumam A. Tad viss cikls var atslēgties. Katrā karusevēdā ciklā summa, ko atmaksā kā PVN uzņēmumam B, tiek izņemta no valsts ieņēmumiem. Šādā veidā karuselis var rotēt ik dienu. Uzņēmums B var izmantot “zagtu” trešās personas PVN numuru, kura par to nenojauš, vai arī pats var reģistrēties kā PVN maksātājs un vienkārši pazust, pirms nodokļu iestādes ir veikušas kādas darbības. Iesaistītās preces parasti ir neliela izmēra un ar lielu vērtību. Nolikumā par prejudiciālo jautājuma uzdošanu ir norādīts, ka šāda veida krāpšana Apvienotās Karalistes Valsts kasei izmaksā vairāk nekā 1,5 miljardu sterliņu mārciņu (GBP) gadā.

10. Prasība atcelt 2003. gada finanšu likuma 17. un 18. pantu vispirms tika izskatīta *High Court of Justice Queen's Bench Division (Administrative Court)*, pēc tam tā tika skatīta apelācijā *Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales*. Federācija apstrīd 2003. gada finanšu likuma 17. un 18. pantu, norādot, ka likumdevējs nebija kompetents to pieņemt. Tā apgalvo, ka ne Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts, ne tās 22. panta 8. punkts nepiešķir kompetenci pieņemt tādus noteikumus. *Court of Appeal* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Padomes Direktīvas 77/388 21. panta 3. punkts, ko groza Padomes Direktīva 2000/65/EK, ļauj dalībvalstīm paredzēt, ka ikviena persona var būt solidāri atbildīga par nodokļa samaksu līdz ar personu, kam nodoklis jāmaksā atbilstoši 21. panta 1. vai 2. punktam, ievērojot tikai Kopienas tiesību vispārīgos principus, proti, ka tādām pašām ir jābūt objektīvi

pamatotam, racionālam, samērīgam un tam jānodrošina tiesiskā drošība?

2) Vai Direktīvas 22. panta 8. punkts ļauj dalībvalstīm paredzēt, ka nodokļu maksāšanas pienākumu var uzlikt ikvienai personai, vai paredzēt, ka vienai personai jāsniedz nodrošinājums par citas personas veicamo nodokļa maksājumu, ievērojot tikai iepriekš minētos Kopienas tiesību vispārīgos principus?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir negatīva, kādi vāļ ierobežojumi, bez tiem, ko paredz iepriekš minētie vispārīgie principi, pastāv 21. panta 3. punktā paredzētajām pilnvarām?

4) Ja atbilde uz otro jautājumu ir negatīva, kādi vāļ ierobežojumi, bez tiem, ko paredz iepriekš minētie vispārīgie principi, pastāv attiecībā uz 22. panta 8. punkta paredzētajām pilnvarām?

5) Vai grozītā direktīva liedz dalībvalstīm paredzēt, ka nodokļu maksātāji ir solidāri atbildīgi, vai prasīt, lai viens nodokļu maksātājs sniegtu nodrošinājumu par PVN samaksu, kas jāveic citam nodokļu maksātājam, lai novērstu PVN sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu un aizsargātu likumos paredzētos ieņēmumus no šīs sistēmas, ja šādi pasākumi atbilst iepriekš minētajiem vispārīgajiem principiem?”

11. Federācija, Apvienotās Karalistes un Vācijas valdības, ņirja, kā arī Kipras, Nīderlandes un Portugāles valdības un Komisija iesniedza rakstiskus apsvērumus. Lietas noklausīšanās laikā 2005. gada 5. oktobrī Tiesa uzklauāja Apvienotās Karalistes valdības, Federācijas, ņirjas un Komisijas argumentus.

III – Vērtējums

12. Novērtējumu sākšu ar jautājumu par Sestās direktīvas 21. panta 3. punkta pārbaudi. Pēc tam pāriešu pie jautājuma, kas attiecas uz tās 22. panta 8. punkta izvērtēšanu.

13. Iesākumā ir vērts atgādināt, ka tiesvedībā atbilstoši EKL 234. pantam Tiesai nav kompetences spriest par valsts tiesību aktu saderību ar Kopienas tiesību m. Tiesas vienīgā loma ir sniegt Kopienas tiesību interpretāciju, ļaujot valsts tiesai spriest par saderību (3).

A – Par pirmo un trešo jautājumu

14. Ar savu pirmo un trešo jautājumu iesniedzītāsa bā tā bā jautā, vai un kādā apjomā Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts piešķir dalībvalstīm pilnvaras noteikt, ka persona ir solidāri atbildīga par PVN samaksu, kas jāveic citai personai.

15. Federācija norāda, ka 21. panta 3. punkts atļauj dalībvalstīm noteikt solidāru atbildību, bet šīs pilnvaras ir jāinterpretē ļauri. Federācija uzskata, ka 21. panta 3. punkts sniedz dalībvalstīm tiesības noteikt solidāru atbildību tikai tajos gadījumos, kad 21. panta 1. un 2. punkts nosaka divas personas, kuras var būt solidāri atbildīgas. Šajā sakarā Federācija atsaucas uz ļetriem gadījumiem, kuri ir pieminēti 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā daļā, 21. panta 1. punkta c) apakšpunktā, 21. panta 2. punkta a) apakšpunktā un 21. punkta 2. punkta b) apakšpunktā. Turklāt Federācija apgalvo, ka, izvēloties piemērot solidāru atbildību saskaņā ar 21. panta 3. punktu, dalībvalstīm ir jāievēro Kopienas tiesību vispārīgie principi.

16. Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka 21. panta 3. punkts ļauj dalībvalstīm paredzēt, ka ikviena persona var būt solidāri atbildīga par PVN samaksu kopā ar jebkuru citu personu – nodokļa parādnieku – atbilstoši 21. panta 1. un 2. punktam, ievērojot tikai Kopienas tiesību vispārījos principus. Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka 21. panta 3. punkta pirmie vārdi ir attiecināmi uz visiem 21. panta 1. un 2. punkta minētajiem gadījumiem, nevis tikai uz daļiem no

tiem. Portugāles, Ķīnas un Kipras valdību un Komisijas viedoklis būtu ir tās pats kā Apvienotās Karalistes viedoklis.

17. Nīderlandes valdība norāda, ka Sestā direktīva neattiecas uz tūdu pasākumu, kāds ir finanšu likuma 18. pants, jo tas ir nevis par PVN uzlikšanu, bet gan par tās iekasēšanu. Šajā sakarā Nīderlande cita starpā atsaucas uz Tiesas 2004. gada 3. marta rīkojumu lietā C-395/02 *Transport Service*, kurā tika nolemts, ka principā dalībvalstīm ir jānorāda nosacījumi, ar kuriem Valsts kase var iekasēt šo nodokli *a posteriori*, tomēr nepārņemt no Kopienas tiesībām izrietošos ierobežojumus (4). Atsaucoties it īpaši uz 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajās lietās *Molenheide u.c.* (5), Nīderlandes valdība uzskata, ka dalībvalstīm PVN parādu iekasēšanas jomā ir tiesības pieņemt tūdas noteikumus, saskaņā ar kuriem persona var būt solidāri atbildīga par citas personas neveikto maksājumu PVN samaksu, tomēr piemērojot tūdas ierobežojumus, kas izriet no Kopienas tiesībām, piemēram, samērīguma un tiesiskās drošības principu.

18. Vispirms ir jāpārbauda arguments, ka tūdam pasākumam, kāds ir šajā lietā izskatāmais, nav obligāti jābūt balstītam uz Sestās direktīvas juridisko pamatu.

19. Ir jānoskaidro atbildības par PVN samaksu noteikšana no pasākumiem vienīgi PVN atgāšanai. No iepriekš minētā sprieduma lietā *Molenheide u.c.* izriet, ka dalībvalstīm ir atļauts veikt pasākumus, lai aizsargātu pret atmaksas veikšanas risku gadījumos, kad nepastāv reāla PVN atmaksa (6), piemēram, pieņemot noteikumus, kas reglamentē pierādījumus par tiesībām atskaitīt PVN (7), vai noteikumus, kas precīzi, kādai informācijai ir jābūt iekāutai atskaitījuma tiesības pamatojošajos rēķinos (8). Lietā *Transport Service* par piegādi, kurā labā ticībā kādā tika izsniegts rēķins ar norādi par atbrīvojumu no PVN, Tiesa norādīja, ka dalībvalstu kompetence ir noteikt nosacījumus, ar kuriem Valsts kase var iekasēt PVN, jo Sestā direktīva neietver uz šo jautājumu attiecīgus nosacījumus (9). Tomēr šā judikatūra attiecas tikai uz PVN atgāšanu un iekasēšanu. Atbildības par PVN samaksu noteikšana – jautājums, kas loģiski rodas pirms jautājuma par atmaksu vai iekasēšanu – ir īpaši reglamentēts Sestās direktīvas 21. pantā. Nosakot atbildību, dalībvalstīm ir stingri jāvadās no saskaņotajiem noteikumiem, kas ir iekāuti direktīvā. Tagad ir jāpievēršas argumentiem, kas attiecas uz 21. panta 3. punkta interpretāciju.

20. 21. panta 3. punkts noteic, ka “1. un 2. punktā paredzētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par nodokļa samaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, kas nav nodokļu maksātājs [nodokļu parādnieks]”.

21. Uzskatu, ka Federācijas apgalvojums, ka 21. panta 3. punkts attiecas tikai uz *dažiem* no gadījumiem, kas ir ietverti 21. panta 1. un 2. punktā, ir kādā dains. 21. panta 3. punkta formulējums nav norāžu šajā sakarā. Ar Federācijas 21. panta 3. punkta interpretācija neizriet no Sestās direktīvas sistēmas. Protams, 21. panta 3. punkts nosaka izņēmumu no vispārīgā principa, ka par vienu maksājumu vienā darījumā ir jābūt tikai vienai atbildīgai personai, bet šis izņēmums pastāv, lai nodrošinātu nodokļa iekasēšanu un nepieņemtu āunprātīgu izmantošanu, kas ir mērīti, kurus Sestā direktīva atzīst un rosina piemērot (10).

22. Federācija norāda, ka tās šāuro 21. panta 3. punkta interpretāciju atbalsta 21. panta sagatavošanas vēsture. Patiešām, pirms direktīvas 2000/65, ar ko tika ieviests pašreizējais 21. panta 3. punkts, pieņemšanas iespēja, ka kāda cita persona varētu būt atbildīga par PVN samaksu, bija daudz ierobežotāka (11). Tomēr es uzskatu, ka tas nav pietiekams iemesls, lai 21. panta 3. punktu interpretētu pretī tās acīmredzamajai nozīmei, proti, ka vārdi “1. un 2. punktā paredzētajos gadījumos” attiecas uz visiem 21. panta 1. un 2. punktā minētajiem gadījumiem.

23. Protams, tas nenozīmē, ka saskaņā ar Kopienas tiesībām nodokļu iestādēm tiktu dota *carte blanche* solidārs atbildības piemērošanai PVN samaksas jomā. Piemērojot Sestās direktīvas noteikumus, valsts iestāde ir jāievēro Kopienas tiesību vispārīgie principi (12). Kā

pareizi ir norādījusi iesniedzējtiesa, starp tiem ir arī tiesiskās drošības un samērīguma principi.

24. Šajā sakarā atgādinu, ka tiesiskās drošības princips pieprasa, lai saskaņā ar Sestās direktīvas 21. panta 3. punktu pieņemtie pasākumi būtu nepārprotami un to piemērošana būtu paredzama attiecībā uz personām, kam tos piemēro (13), bet samērīguma princips pieprasa, lai pasākumi būtu atbilstoši to izvirzītajam mērķim (14).

25. Šajā lietā valsts tiesai ir jāatrod līdzsvaru starp nepieciešamību nodrošināt PVN iekasēšanu un interesi, lai tiktu nodrošināts, ka draudi piemērot atbildību par citu personu neveikto PVN samaksu nepārvērš parastu darījumu nepamatoti sarežģītā darījumā.

26. Federācija apgalvo, ka pieņemums 1994. gada PVN likuma 77.A panta 6. punkts ir pretrunā Kopienas tiesību vispārīgajiem principiem, jo mobilo telefonu un informācijas centru līdžu apstrādes tirgū ir ļoti sarežģīti noteikt tirgus cenu un sniegt atzinumu, ka piedāvājums ir izteikts par zemāku cenu nekā tirgus cena. Pēc Federācijas domām, visu piegādes shēmu iesaistītu uzņēmumu solidāru atbildību, it īpaši, ja to pamato pieņēmumi par šo preču cenu iepriekš veiktajās piegādēs, rada investoru nepieciešamību finansēt risku. Reāli uzņēmumi nevar pārbaudīt tūdu piegāžu shēmu, kura sniedzas ārpus to tiešajiem pircējiem un piegādātājiem. Tā rezultātā uzņēmumi nevar pienācīgi aizstāvēties, neskatoties uz paredzēto uzcērtību un to, ka tos nevar vainot nekādās prettiesiskās darbībās.

27. Es uzskatu, ka dalībvalstis saskaņā ar Sesto direktīvu var atzīt personu par atbildīgu par PVN samaksu, ja darījuma veikšanas laikā tā zināja vai tai bija jāzina, ka piegāžu shēmu PVN netiks samaksāts (15). Šajā sakarā valsts nodokļu iestādes var balstīties uz pieņēmumu par šādu zināšanu. Tomēr šie pieņēmumi nevar *de facto* radīt sistēmu, kas paredz stingru atbildību.

28. No tā izriet, ka pieņēmumam par PVN krāpšanu ir jārodas no apstākļiem, kuri norāda uz šādu PVN krāpšanu un par kuriem var saprātīgi uzskatīt, ka uzņēmumiem tie ir zināmi. Dalībvalstis var noteikt uzņēmumiem pienākumu būt piesardzīgiem un būt informātiem par pārdodamo preču izcelsmi. Tomēr ar šādu pienākumu nevar radīt pārāk smagu apgrūtinājumu tiem uzņēmumiem, kas veic nepieciešamos piesardzības pasākumus, lai nodrošinātu godīgu tirdzniecību.

29. Turklāt pieņēmumiem ir jābūt atspēkojamiem, nepieprasot faktiskos pierādījumus, ko tirgotājiem būtu īpaši grūti nodrošināt (16).

30. Ja šie nosacījumi nav izpildīti, tad pieņēmumu piemērošana var ietekmēt prasību, ka persona var būt atbildīga par PVN samaksu tikai tad, ja tā zināja vai tai bija jāzina, ka PVN netiks samaksāts. Tas būtu līdzvērtīgs stingras atbildības slepenai ieviešanai.

31. 1994. gada PVN likuma 77.A panta 6. punkts iekārtos pieņēmumu sistēmas novērtēšana, ņemot vērā minētos kritērijus, ir jāveic valsts tiesai, kuras pienākums ir izskatīt, vai valsts tiesību akti un attiecīgā prakse ir saderīga ar Kopienas tiesību m (17).

B – Par otro un ceturto jautājumu

32. Savā otrajā un ceturtajā jautājumā iesniedzējtiesa jautā, vai un cik lielā mērā Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts atļauj dalībvalstīm noteikt solidāru atbildību un vai 22. panta 8. punkts atļauj dalībvalstīm pieprasīt, lai persona, kas nav atbildīga par nodokļa samaksu, iesniedz nodokļa samaksas nodrošinājumu.

33. Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka, pat ja no 21. panta neizriet pilnvaras noteikt

solid?ru atbild?bu, 22. panta 8. punkts š?das pilnvaras sniedz. Apvienot?s Karalistes vald?ba uzskata, ka šis nosac?jums ?auj dal?bvalst?m paredz?t, ka jebkura persona var tikt uzskat?ta par solid?ri atbild?gu par PVN samaksu kop? ar jebkuru citu personu, kuras atbild?ba ir noteikta atbilstoši Sest?s direkt?vas 21. panta 1. vai 2. punktam, vai ar? paredz?t, ka no jebkuras personas var piepras?t sniegt nodrošin?jumu par citas personas veicamo PVN samaksu, ar nosac?jumu, ka šie noteikumi tiek uzskat?ti par nepieciešamiem PVN prec?zai iekas?šanai un kr?pšanas nov?ršanai un ir saska?? ar visp?r?jiem Kopienu ties?bu principiem.

34. Savuk?rt Feder?cija nor?da, ka 22. panta 8. punkts ne?auj dal?bvalst?m pie?emt pas?kumus, ar ko jebkurai personai, kas nav nodok?u maks?t?js, uzliek citus š?s direkt?vas 21. pant? noteiktus pien?kumus.

35. ?rija l?dz?g? veid? argument?, ka pats 22. panta 8. punkts nevar rad?t pamatu solid?rai atbild?bai. Dal?bvalstis, pamatojoties uz Kopienu ties?bu visp?r?jiem principiem, var paredz?t, ka no jebkuras personas, kas ir atbild?ga par PVN samaksu saska?? ar 21. panta 3. punktu, atbilstoši 22. panta 8. punktam var piepras?t, lai t? sniedz nodrošin?jumu par nodok?a, kas iekas?jams no citas personas, samaksu. Portug?les un Kipras vald?bas b?t?b? min?to viedokli atbalsta.

36. L?dz?gi ar? Komisija uzskata, ka Sest?s direkt?vas 22. panta 8. punkts ne?auj dal?bvalst?m paplašin?t atbild?bu par PVN samaksu, attiecinot to uz person?m, kuras nav par to atbild?gas atbilstoši š?s direkt?vas 21. pantam. Ar? pats Sest?s direkt?vas 22. panta 8. punkts ne?auj dal?bvalst?m noteikt, ka no vienas personas var piepras?t nodrošin?jumu par treš?s personas veicamo PVN samaksu. Tom?r, ja, piem?rojot pas?kumu, kas ir pie?emts uz Sest?s direkt?vas 21. panta 3. punkta pamata, ir noteikta solid?r? atbild?ba, 22. panta 8. punkts saist?b? ar 22. panta 7. punktu at?auj noteikt, ka jebkura persona ir solid?ri atbild?ga par samaksu vai t?s nodrošin?jumu saska?? ar Kopienu ties?bu visp?r?jiem principiem.

37. Es piekr?tu šai anal?zei. 22. panta 8. punkts ?auj dal?bvalst?m "uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem PVN prec?zai iekas?šanai un kr?pšanas nov?ršanai". Tom?r šis nosac?jums nerada atbild?bu par Sestaj? direkt?v? neparedz?tu nodok?a samaksu. PVN maks?t?ju noteikšanu reglament? direkt?vas 21. pants. Direkt?vas 22. pant? ir noteikti ?paši nodok?u maks?t?ju administrat?vie pien?kumi, un 22. panta 8. punkts at?auj dal?bvalst?m noteikt š?m person?m no 22. panta iepriekš?jos punktus prec?zi noteiktajiem pien?kumiem atš?ir?gus pien?kumus (18). L?dz ar to solid?ro atbild?bu var noteikt, tikai pamatojoties uz 21. panta 3. punktu, bet ar šo atbild?bu saist?tie administrat?vie pien?kumi izriet no 22. panta. Šaj? sakar? Komisija pareizi nor?d?ja, ka 22. panta 7. punkts uzliek pien?kumu dal?bvalst?m veikt nepieciešamos pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka par PVN samaksu solid?ri atbild?g?m person?m atbilstoši 21. panta 3. punktam ir j?izpilda 22. pant? noteiktie pien?kumi. T?d?j?di 22. panta 7. punkts un 22. panta 8. punkts at?auj dal?bvalst?m no jebkuras par PVN samaksu atbild?gas personas piepras?t, lai t? sniedz š?s samaksas nodrošin?jumu. Tom?r 22. panta 8. punkts nepamato atbild?bas par PVN samaksu paplašin?jumu, tas ar? dal?bvalst?m ne?auj no personas, kura nav atbild?ga par PVN samaksu saska?? ar 21. pantu, piepras?t sniegt nodrošin?jumu par citas personas veicamo PVN samaksu.

C – *Par piekto jaut?jumu*

38. ?emot v?r? atbildi uz iepriekš?jiem jaut?jumiem, uzskatu, ka piektais prejudici?lais jaut?jums atseviš?i nav j?izskata.

IV – **Secin?jumi**

39. Ar š?du pamatojumu pied?v?ju Tiesai uz uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) 21. panta 3. punkts 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, ?auj dal?bvalst?m noteikt, ka jebkura persona var b?t solid?ri atbild?ga par PVN samaksu kop? ar jebkuru citu personu, kas ir š? nodok?a maks?t?ja atbilstoši š?s direkt?vas 21. panta 1. vai 2. punktam saska?? ar t?diem visp?r?jiem Kopienu ties?bu principiem k? sam?r?guma un tiesisk?s droš?bas principi.

?emot v?r? šos principus, persona var b?t solid?ri atbild?ga par PVN samaksu tad, ja dar?juma veikšanas laik? t? zin?ja vai tai bija j?zina, ka pieg?žu sh?m? PVN netiks samaks?ts. Šaj? sakar? valsts nodok?u iest?des var pamatoties uz pie??mumiem, kuriem j?b?t apstr?damiem un j?izriet no t?diem apst?k?iem, kas nor?da uz PVN kr?pšanu, ko uz??m?ji var?ja zin?t vai par kuriem uz??m?jiem bija j?b?t inform?tiem.

2) Š?s pašas direkt?vas 22. panta 8. punkts dal?bvalst?m ne?auj paredz?t, ka jebkura persona var b?t solid?ri atbild?ga par PVN samaksu kop? ar jebkuru citu personu, kas ir š? nodok?a maks?t?ja atbilstoši š?s direkt?vas 21. panta 1. vai 2. punktam; ar? min?tais 22. panta 8. punkts ne?auj paredz?t, ka personai, kura nav PVN maks?t?ja atbilstoši direkt?vas 21. pantam, b?tu j?iesniedz nodrošin?jums par treš?s personas maks?jam? PVN samaksu.

1 – Ori?in?lvaloda – portug??u.

2 – 1977. gada 17. maija Direkt?va 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.), ko groza Padomes 2000. gada 17. oktobra Direkt?va 2000/65/EK, kas groza Direkt?vu 77/388/EEK attiec?b? uz to, k? nosak?ms pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?js (OV L 269, 44. lpp.) (turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

3 – Skat., piem?ram, 1986. gada 30. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s no 209/84 l?dz 213/84 *Asjes u.c.* (*Recueil*, 1425. lpp., 12. punkts), 1993. gada 15. decembra spriedumu liet? C?292/92 *Hünernmund u.c.* (*Recueil*, l?6787. lpp., 8. punkts), 1994. gada 7. j?lija spriedumu liet? C?130/93 *Lamaire* (*Recueil*, l?3215. lpp., 10. punkts), 1997. gada 25. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?304/94, C?330/94, C?342/94 un C?224/95 *Tombesi u.c.* (*Recueil*, l?3561. lpp., 36. punkts), 1998. gada 1. decembra spriedumu liet? C?410/96 *Ambry* (*Recueil*, l?7875. lpp., 19. punkts), 2001. gada 3. maija spriedumu liet? C?28/99 *Verdonck u.c.* (*Recueil*, l?3399. lpp., 28. punkts), 2001. gada 12. j?lija spriedumu liet? C?399/98 *Ordine degli Architetti u.c.* (*Recueil*, l?5409. lpp., 48. punkts), 2001. gada 27. novembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?285/99 un C?286/99 *Lombardini un Mantovani* (*Recueil*, l?9233. lpp., 27. punkts) un 2003. gada 9. septembra spriedumu liet? C?151/02 *Jaeger* (*Recueil*, l?8389. lpp., 43. punkts).

4 – C?395/02 (*Recueil*, l?1991. lpp., 29. punkts).

5 – C?286/94, C?340/95, C?401/95 un C?47/96 (*Recueil*, l?7281. lpp., 43. punkts).

6 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Molenheide u.c.*, 41. punkts, un ?ener?ladvok?ta Fennelija [*Fennelly*] secin?jumi šaj? liet?, 39. punkts.

7 – T?pat k? spriedum? liet? *Molenheide u.c.* Skat. ar? 1996. gada 5. decembra spriedumu liet? C?85/95 *Reisdorf* (*Recueil*, l?6257. lpp., 29. punkts).

8 – 1988. gada 14. j?lija spriedums apvienotaj?s liet?s 123/87 un 330/87 *Jeunehomme un EGI* (*Recueil*

, 4517. lpp., 16. punkts).

9 – Iepriekš minētā rīkojuma 27. punkts. Tiesa nolēma, ka nodokļu neitralitātes princips nekavē dalībvalstīm atgūt PVN pēc nodokļa nomaksas no tādā nodokļu maksātāja, kuram kādā ziņā nosūtīts rījums par no PVN atbrīvotu piegādi.

10 – Par nolikuma novērstāunprātīgu izmantošanu skat. manus secinājumus lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (2006. gada 21. februāra spriedums, Krājums, I-1609. lpp.), lietā C-419/02 *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* (2006. gada 21. februāra spriedums, Krājums, I-1685. lpp.) un lietā C-223/03 *University of Huddersfield* (2006. gada 21. februāra spriedums, Krājums, I-1751. lpp.), it īpaši 73. punkts un tajā citētie judikatūra.

11 – Piemēram, Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunkts pirms tā peldījiem grozījumiem noteica, ka pakalpojumu sniedzējs var būt solidāri atbildīgs par PVN samaksu par nemateriālu pakalpojumu sniegšanu, bet 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts neminēja jebkuras personas, kas rījina iekāuj pievienotās vērtības nodokli, solidāras atbildības iespēju. Tomēr iespēja noteikt solidāru atbildību nodokļa parādniekam gadījumos, kad ar nodokli apliekams preces piegādi vai pakalpojumu sniegšanu veica ārvalstī dibināts nodokļu maksātājs, pastāvēja saskaņā ar 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Skat. arī: Terra, B. un Kajus, J., "Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of the VAT; Representation Rules Simplified", *International VAT Monitor*, 11. sējums, Nr. 6, 2000, 272. un 273. lpp. Šie autori norāda uz Direktīvas 2000/65 preambulas 9. apsvērumu, kas noteic, ka dalībvalstīs ar turpmāk var paredzēt solidāru atbildību. No minētā viņi secina, ka 21. panta 3. punkta nolūks nav paplašināt iespēju noteikt par atbildīgu kādu trešo personu. Tomēr es uzskatu, ka apsvērums ir jāinterpretē daudz plašāk, norādot, ka 21. pants turpina atbaid noteikt solidāru atbildību un ka grozījumu nolūks katrā ziņā nav ierobežot šo iespēju.

12 – Skat. it īpaši 1988. gada 26. aprīlā spriedumu lietā 316/86 *Krücken* (*Recueil*, 2213. lpp., 22. punkts).

13 – Pēc analoģijas skat. 1984. gada 22. februāra spriedumu lietā 70/83 *Kloppenburg* (*Recueil*, 1075. lpp., 11. punkts) un 2004. gada 29. aprīlā spriedumu lietā C-17/01 *Sudholz* (*Recueil*, I-4243. lpp.).

14 – Piemēram, iepriekš minētais spriedums lietā *Molenheide* u.c., 47. punkts.

15 – Skat. pēc analoģijas manus secinājumus apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (2006. gada 12. janvāra spriedums, Krājums, I-483., I-485. lpp., 41. punkts).

16 – Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Molenheide* u.c., 52. punkts, un pēc analoģijas – 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-435/03 *British American Tobacco International* un *Newman Shipping* (Krājums, I-7077. lpp., 28. punkts) un manus secinājumus šajā lietā, 17. punkts.

17 – Skat. pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Molenheide* u.c., 49. punkts, un šo sprieduma 3. zemsvētras piezīmi minēto judikatūru.

18 – Skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Reisdorf*, 27. punkts.