

GENERĀLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU

[M. POIARES MADURO] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 7. decembrī¹

1. Šis Anglijas un Velsas Apelācijas tiesas (Civillietu palāta) lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu ir par to, kā interpretēt 21. panta 3. punktu un 22. panta 8. punktu Padomes Sestajā direktīvā 77/388/EEK². Šis lūgums tika iesniegts prasības atcelt tiesību aktu ietvaros tiesvedībā starp 53 mobilo telefonu un informācijas apstrādes nozares uzņēmējiem, 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 pieņēma, cīnoties pret darbībām, ar kurām tiek ļaunprātīgi izmantoti preču tirdzniecībai Kopienā piemērojamie PVN noteikumi. Kopienų Tiesai tiek lūgts sniegt tādu nolēmumu, kurš valsts tiesai dotu

iespēju izvērtēt minētā 17. un 18. panta saderību ar Kopienų tiesībām.

I — Atbilstošās tiesību normas

A — Kopienų tiesiskais regulējums

2. Sestās direktīvas 21. pantā ir noteikts:

“1. Saskaņā ar iekšējo sistēmu pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā šādām personām:

- a) nodokļa maksātājam, kas veic tādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas pakļauta nodokļa uzlikšanai, izņemot gadījumus, kas paredzēti b) un c) punktā.

1 — Oriģinālvaloda — portugāļu.

2 — 1977. gada 17. maija Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), ko groza Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīva 2000/65/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz to, kā nosakāms pievienotās vērtības nodokļa maksātājs (OV L 269, 44. lpp.) (turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).

Ja nodokļu uzlikšanai pakļautu preču piegādi 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 pakļautā preču piegāde vai pakalpojumi;

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

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;

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 rēķinā vai citā dokumentā, kas kalpo par rēķinu;

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

e) jebkurai personai, kas veic nodokļa uzlikšanai pakļautu preču iegādi Kopienas iekšienē.

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

2. Atkāpjoties no 1. punkta noteikumiem,

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

a) ja persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, saskaņā ar 1. punkta noteikumiem ir nodokļu maksātājs, kas nav reģistrēts valsts teritorijā, dalībvalstis var tai atļaut izraudzīt nodokļu pārstāvi, kas ir per-

sona, kura ir atbildīga par nodokļa samaksu. Uz šo iespēju attiecas nosacījumi un procedūras, kas noteiktas katrā dalībvalstī;

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

- b) ja nodokļu uzlikšanai pakļautu 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 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 neregistrētais nodokļu maksātājs.

“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 paredzētās saistības par deklarēšanu un maksājumiem; tās veic arī pasākumus, kas ir vajadzīgi, lai nodrošinātu, ka personas, kuras saskaņā ar 21. panta 3. punktu ir solidāri atbildīgas par nodokļa samaksu, pilda šajā pantā paredzētās saistības.”

4. Atbilstoši Sestās direktīvas 22. panta 8. punktam:

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 parādnieks].

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

“8. Ciktāl tas nav pretrunā ar vienlīdzīgu attieksmi pret nodokļa maksātāja veiktajiem iekšējiem darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm un ar nosacījumu, ka šie darījumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes robežpārejas punktus, dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu.

Iespēju, kas paredzēta pirmajā daļā, nevar izmantot, lai noteiktu papildu pienākumus tiem, kas paredzēti 3. punktā.”

missioners kā priekšnoteikumu iespējai veikt vai saņemt ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu var pieprasīt no nodokļu maksātāja, lai tas sniedz vai atjauno nodrošinājumu par visas PVN summas samaksu, kas ir vai varētu būt maksājama:

B — Valsts tiesiskais regulējums

5. 1994. gada likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*, turpmāk tekstā — “1994. gada PVN likums”) 11. pielikuma 4. pants, kas grozīts ar 2003. gada finanšu likuma 17. pantu, ir izteikts šādā redakcijā:

a) no paša nodokļu maksātāja vai

b) no jebkuras personas, kura vai kurai preces tiek piegādātas vai pakalpojumi tiek sniegti.

“1) *Commissioners* kā priekšnoteikumu priekšnodokļa atļaujai vai atmaksai no jebkuras personas var pieprasīt iesniegt pierādījumus par to norādīto PVN.

3) Šī panta 2. punktā ar “attiecinīgajām precēm vai pakalpojumiem” saprot nodokļu maksātāja vai nodokļu maksātājam piegādātās preces vai sniegtos pakalpojumus.

1)A Ja tie uzskata, ka tas ir nepieciešams ieņēmumu aizsardzības mērķiem, *Commissioners* kā priekšnoteikumu jebkuras PVN atmaksas piešķiršanai var pieprasīt sniegt nodrošinājumu, ko tie uzskata par atbilstošu maksājama summai.

4) Šī panta 2. punktā minētais nodrošinājums ir noteikta naudas summa, un *Commissioners* to nosaka konkrēti.

2) Ja tie uzskata, ka tas ir nepieciešams ieņēmumu aizsardzības mērķiem, *Com-*

5) *Commissioners* ar šī panta 2. punktu piešķirtās pilnvaras neskar tās pilnvaras, kas tiem jau ir atbilstoši 48. panta 7. punktam.”

6. 1994. gada PVN likuma 77.A pants, ko likumā iekļāva ar 2003. gada finanšu likuma 18. pantu, nosaka:

“Uzņēmēju, kas darbojas piegāžu shēmā, solidārā atbildība nodokļa nenomaksas gadījumā

1) Šis pants ir piemērojams precēm, kas atbilst vienam no šādiem aprakstiem:

a) telefoni un citāda veida aprīkojums, ieskaitot rezerves daļas un aksesuārus, kas ir izgatavoti vai pielāgoti ar mērķi tos izmantot saistībā ar telefonu vai telekomunikācijām;

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

2) Ja

a) nodokļu maksātājam tiek veikta 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 maksātājam nosūtīt paziņojumu, kurā norāda PVN summu, kuru vēl atliek nomaksāt, un precizē paziņojuma sekas.

3) Šī panta nozīmē paziņojumam ir šādas sekas:

a) persona, kura saņem paziņojumu, un

b) persona, kura neatkarīgi no šī panta ir parādā paziņojumā norādīto summu,

ir solidāri atbildīgas *Commissioners* par šīs summas samaksu.

- 4) Šī panta 2. punktā par piegādi maksājamā PVN summa ir mazākā no šīm divām summām:
- a) piegādei uzliekamā nodokļa summas, un
- b) summas, kas ir norādīta kā maksājamā summa paziņojumā un ko piegādātājs 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 apstrīdēt).
- 5) Šī 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) Šī 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 pamatotī 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) Šī 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) Šī panta 6. punkts neietekmē citādas pamatotu aizdomu pastāvēšanas pierādījumus.
- 9) Valsts kase šī panta 1. punktu var grozīt ar rikojumu. Ar šādu rikojumu 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 atmaksājāmās summas apmēru.”

II — Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

7. Pamata prāva ir par 2003. gada finanšu likuma 17. un 18. panta saderību ar Kopienu tiesībām. Šie panti tika pieņemti, lai cīnītos pret Apvienotajā Karalistē tā saukto saistības nepildošā uzņēmēja Kopienā (SNUK) izdarīto krāpšanu. Kā tas ir skaidrots nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, var izšķirt divas SNUK kategorijas.

8. Pirmo kategoriju *Commissioners* apzīmē ar jēdzienu “krāpšana iegūstot”. 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 atbrīvots darījums, un pircējam ir jāmaksā PVN Apvienotajā Karalistē saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu. Uzņēmējs pārdod preces par cenu, kurā ir ietverts PVN, bet neveic PVN maksājumu *Commissioners* par tālāko piegādi un pazūd.

9. Otrā kategorija ir zināma ar nosaukumu “karuseļveida” 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 tālāko pārdošanu 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, gūstot nelielu peļņu, samaksā PVN par pārdošanu, bet pieprasa priekšnodokļa atmaksu. Var pastāvēt arī vairākas turpmākās pārdošanas, bet galu galā preces sasniedz uzņēmumu, kurš tās pārdod citā dalībvalstī kā PVN maksātājam reģistrētam uzņēmumam. Šī pārdošana ir no PVN atbrīvota darbība, bet pārdevējam ir tiesības atgūt priekšnodokli, un tas cenšas atgūt no *Commissioners* samaksāto PVN par preču pirkumu no pēdējā buferuzņēmuma. Ja tas tiek atmaksāts, tad *Commissioners* šim uzņēmumam

mam izmaksā to PVN, ko pēdējais buferuzņēmums attiecināja uz pārdošanu, bet summa, ko *B* pieprasīja kā PVN, vēl netiek saņemta. Īstas karuseļveida krāpšanas raksturīgā iezīme ir tā, ka preces galu galā tiek pārdotas pirmajam pārdevējam — uzņēmumam *A*. Tad viss cikls var atsākties. Katrā karuseļa 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. Nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu ir norādīts, ka šāda veida krāpšana Apvienotās Karalistes Valsts kasei izmaksā vairāk nekā 1,5 miljardu sterliņu mārciņu (GBP) gadā.

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 Kopienų tiesību vispārējos principus, proti, ka tādām pasākumiem 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 Kopienų tiesību vispārējos principus?
- 3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir negatīva, kādi vēl ierobežojumi, bez tiem, ko paredz iepriekš minētie vispārējie principi, pastāv 21. panta 3. punktā paredzētajām pilnvarām?

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*

4) Ja atbilde uz otro jautājumu ir negatīva, kādi vēl ierobežojumi, bez tiem, ko paredz iepriekšminētie vispārējie principi, pastāv attiecībā uz 22. panta 8. punktā 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 vispārējiem principiem?"

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

III — Vērtējums

12. Novērtējumu sāksu 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 Kopienu tiesībām. Tiesas vienīgā loma ir sniegt Kopienu tiesību interpretāciju, ļaujot valsts tiesai spriest par saderību³.

A — Par pirmo un trešo jautājumu

14. Ar savu pirmo un trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai un kādā apjomā Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts piešķir dalībvalstīm pilnvaras noteikt, ka

3 — Skat., piemēram, 1986. gada 30. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās no 209/84 līdz 213/84 *Aşjes* u.c. (*Recueil*, 1425. lpp., 12. punkts), 1993. gada 15. decembra spriedumu lietā C-292/92 *Hünernund* u.c. (*Recueil*, I-6787. lpp., 8. punkts), 1994. gada 7. jūlija spriedumu lietā C-130/93 *Lamatre* (*Recueil*, I-3215. lpp., 10. punkts), 1997. gada 25. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-304/94, C-330/94, C-342/94 un C-224/95 *Tombesi* u.c. (*Recueil*, I-3551. lpp., 36. punkts), 1998. gada 1. decembra spriedumu lietā C-410/96 *Ambry* (*Recueil*, I-7875. lpp., 19. punkts), 2001. gada 3. maija spriedumu lietā C-28/99 *Verdonck* u.c. (*Recueil*, I-3399. lpp., 28. punkts), 2001. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-399/98 *Ordine degli Architetti* u.c. (*Recueil*, I-5409. lpp., 48. punkts), 2001. gada 27. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-285/99 un C-286/99 *Lombardini* un *Mantovani* (*Recueil*, I-9233. lpp., 27. punkts) un 2003. gada 9. septembra spriedumu lietā C-151/02 *Jaeger* (*Recueil*, I-8389. lpp., 43. punkts).

persona ir solidāri atbildīga par PVN samaksu, kas jāveic citai personai.

ktā minētajiem gadījumiem, nevis tikai uz dažiem no tiem. Portugāles, Īrijas un Kipras valdību un Komisijas viedoklis būtībā ir tāds pats kā Apvienotās Karalistes viedoklis.

15. Federācija norāda, ka 21. panta 3. punkts atļauj dalībvalstīm noteikt solidāru atbildību, bet šis pilnvaras ir jāinterpretē šauri. 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 četriem 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 Kopienų tiesību vispārējie 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 Kopienų tiesību vispārējos principus. Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka 21. panta 3. punkta pirmie vārdi ir attiecināmi uz visiem 21. panta 1. un 2. pun-

17. Nīderlandes valdība norāda, ka Sestā direktīva neattiecas uz tādu pasākumu, kāds ir finanšu likuma 18. pants, jo tas ir nevis par PVN uzlikšanu, bet gan par tā 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 nepārkāpjot no Kopienų tiesībām izrietošos ierobežojumus⁴. 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 tādus noteikumus, saskaņā ar kuriem persona var būt solidāri atbildīga par citas personas neveikto maksājamā PVN samaksu, tomēr piemērojot tādus ierobežojumus, kas izriet no Kopienų tiesībām, piemēram, samērīguma un tiesiskās drošības principu.

⁴ — C-395/02 (*Recueil*, I-1991. lpp., 29. punkts).

⁵ — C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 (*Recueil*, I-7281. lpp., 43. punkts).

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

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 iekļauti direktīvā. Tagad ir jāpievēršas argumentiem, kas attiecas uz 21. panta 3. punkta interpretāciju.

19. Ir jānošķir atbildības par PVN samaksu noteikšana no pasākumiem vienīgi PVN atgūšanai. No iepriekš minētā sprieduma lietā *Molenheide* u.c. izriet, ka dalībvalstīm ir atļauts veikt pasākumus, lai aizsargātos pret atmaksas veikšanas risku gadījumos, kad nepastāv reāla PVN atmaksa⁶, piemēram, pieņemot noteikumus, kas reglamentē pierādījumus par tiesībām atskaitīt PVN⁷, vai noteikumus, kas precizē, kādai informācijai ir jābūt iekļautai atskaitījuma tiesības pamatojošajos rēķinos⁸. Lietā *Transport Service* par piegādi, kurā labā ticībā kļūdaini tika izsniegts rēķins ar norādi par atbrīvojumu no PVN, Tiesa norādīja, ka dalībvalstu kompetencē ir noteikt nosacījumus, ar kuriem Valsts kase var iekasēt PVN, jo Sestā direktīva neietver uz šo jautājumu attiecīgus nosacījumus⁹. Tomēr šī judikatūra attiecas tikai uz PVN atgūšanu un iekasēšanu. Atbildības par PVN samaksu noteikšana —

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 kļūdainš. 21. panta 3. punkta formulējumā nav norāžu šajā sakarā. Arī Federācijas 21. panta 3. punkta interpretācija neizriet no Sestās direktīvas sistēmas. Protams, 21. panta 3. punkts nosaka izņēmumu no vispārējā principa, ka par vienu maksājumu vienā darījumā ir jābūt tikai vienai atbildīgai personai, bet šis izņēmums pastāv, lai nodrošinātu nodokļa iekasēšanu un nepieļautu ļaunprātīgu izmantošanu, kas ir

6 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Molenheide* u.c., 41. punkts, un ģenerālvokāta Fennelija [*Fennelly*] secinājumi šajā lietā, 39. punkts.

7 — Tāpat kā spriedumā lietā *Molenheide* u.c. Skat. arī 1996. gada 5. decembra spriedumu lietā *C-85/95 Reisdorf* (*Recueil*, I-6257. lpp., 29. punkts).

8 — 1988. gada 14. jūlija spriedums apvienotajās lietās 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 tāda nodokļu maksātāja, kuram kļūdaini nosūtīts rēķins par no PVN atbrīvotu piegādi.

mērķi, kurus Sestā direktīva atzīst un rosina piemērot¹⁰.

22. Federācija norāda, ka tās šauro 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 ierobežotāka¹¹. Tomēr es uzskatu, ka tas nav pietiekams iemesls, lai 21. panta 3. punktu interpretētu pretēji tā acīmredzamajai nozīmei, proti, ka vārdi "1. un 2. punktā paredzētajos gadījumos" attiecas uz visiem 21. panta 1. un 2. punktā minētajiem gadījumiem.

10 — Par nolūku novērst ļaunprātīgu izmantošanu skat. manus secinājumus lietā C-255/02 *Halifax* u.c. lietā C-419/02 *BIPA Hospitals un Goldsborough Developments* un lietā C-223/03 *University of Huddersfield* it īpaši 73. punkts un tajā citētā judikatūra.

11 — Piemēram, Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunkts pirms tā pēdējiem 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 rēķinā iekļauj pievienotās vērtības nodokli, solidāras atbildības iespēju. Tomēr iespēja noteikt solidāru atbildību nodokļa parādniekam gadījumos, kad ar nodokli apliekamās 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 dalībvalstis *arī 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 apsvērumi ir jāinterpretē daudz plašāk, norādot, ka 21. pants turpina atļaut noteikt solidāru atbildību un ka grozījumu nolūks katrā ziņā nav *ierobežot* šo iespēju.

23. Protams, tas nenozīmē, ka saskaņā ar Kopienas tiesībām nodokļu iestādēm tiktu dota *carte blanche* solidārās atbildības piemērošanai PVN samaksas jomā. Piemērojot Sestās direktīvas noteikumus, valsts iestādēm ir jāievēro Kopienas tiesību vispārējie principi¹². Kā pareizi ir norādījis 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 piemēro¹³, bet samērīguma princips pieprasa, lai pasākumi būtu atbilstoši to izvirzītajam mērķim¹⁴.

25. Šajā lietā valsts tiesai ir jāatrod līdzsvars 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.

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

13 — Pēc analogijas skat. 1984. gada 22. februāra spriedumu lietā 70/83 *Kloppenburg* (*Recueil*, 1075. lpp., 11. punkts) un 2001. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-17/01 *Sudholz* (*Recueil*, I-4243. lpp.).

14 — Piemēram, iepriekš minētais spriedums lietā *Moltenheide* u.c., 47. punkts.

26. Federācija apgalvo, ka pieņēmums 1994. gada PVN likuma 77.A panta 6. punktā ir pretrunā Kopienu tiesību vispārējiem principiem, jo mobilo telefonu un informācijas centrālās 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 shēmā iesaistītu uzņēmumu solidarā atbildība, it īpaši, ja to pamato pieņēmumi par šo preču cenu iepriekš veiktajās piegādēs, rada investoriem nepieņemamu finansiālu risku. Reāli uzņēmēji nevar pārbaudīt tādu piegāžu shēmu, kura sniedzas ārpus to tiešajiem pircējiem un piegādātājiem. Tā rezultātā uzņēmēji nevar pienācīgi aizstāvēties, neskatoties uz parādīto uzcītību un to, ka tos nevar vainot nekādās prettiesiskās darbībās.

pieņēmumu par šādām zināšanām. 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 uzņēmējiem tie ir zināmi. Dalībvalstis var noteikt uzņēmējiem pienākumu būt piesardzīgiem un būt informētiem par pārdodamo preču izcelsmi. Tomēr ar šādu pienākumu nevar radīt pārāk smagu apgrūtinājumu tiem uzņēmējiem, kas veic nepieciešamos piesardzības pasākumus, lai nodrošinātu godīgu tirdzniecību.

29. Turklāt pieņēmumiem ir jābūt atspēkojamiem, nepieprasot faktiskos pierādījumus, ko tirgotājiem būtu īpaši grūti nodrošināt¹⁶.

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 shēmā PVN netiks samaksāts¹⁵. Šajā sakarā valsts nodokļu iestādes var balstīties uz

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

15 — Skat. pēc analogijas manus secinājumus apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (atrodas izskatīšanā Tiesā, 41. punkts).

16 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Molenheide* u.c., 52. punkts, un pēc analogijas — 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.

līdzvērtīgs stingras atbildības slepenai ieviešanai.

31. 1994. gada PVN likuma 77.A panta 6. punktā iekļautās pieņemumu sistēmas novērtēšana, ņemot vērā minētos kritērijus, ir jāveic valsts tiesai, kuras pienākums ir izskatīt, vai valsts tiesību akti un attiecīgā prakse ir saderīga ar Kopienu tiesībām¹⁷.

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 ļauj 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 solidāru atbildību, 22. panta 8. punkts šādas pilnvaras sniedz. Apvienotās Karalistes

valdība uzskata, ka šis nosacījums ļauj dalībvalstīm paredzēt, ka jebkura persona var tikt uzskatīta par solidāri atbildīgu par PVN samaksu kopā ar jebkuru citu personu, kuras atbildība ir noteikta atbilstoši Sestās direktīvas 21. panta 1. vai 2. punktam, vai arī paredzēt, ka no jebkuras personas var pieprasīt sniegt nodrošinājumu par citas personas veicamo PVN samaksu, ar nosacījumu, ka šie noteikumi tiek uzskatīti par nepieciešamiem PVN precīzai iekasēšanai un krāpšanas novēršanai un ir saskaņā ar vispārējiem Kopienu tiesību principiem.

34. Savukārt Federācija norāda, ka 22. panta 8. punkts neļauj dalībvalstīm pieņemt pasākumus, ar ko jebkurai personai, kas nav nodokļu maksātājs, uzliek citus šīs direktīvas 21. pantā noteiktus pienākumus.

35. Īrija līdzīgā veidā argumentē, ka pats 22. panta 8. punkts nevar radīt pamatu solidārai atbildībai. Dalībvalstis, pamatojoties uz Kopienu tiesību vispārējiem principiem, var paredzēt, ka no jebkuras personas, kas ir atbildīga par PVN samaksu saskaņā ar 21. panta 3. punktu, atbilstoši 22. panta 8. punktam var pieprasīt, lai tā sniedz nodrošinājumu par nodokļa, kas iekasējams no citas personas, samaksu. Portugāles un Kīpras valdības būtībā minēto viedokli atbalsta.

¹⁷ — Skat. pēc analogijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Molenheide u.c.*, 49. punkts, un šā sprieduma 3. zemsvirtras piezīmē minēto judikatūru.

36. Līdzīgi arī Komisija uzskata, ka Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts neļauj dalībvalstīm paplašināt atbildību par PVN samaksu, attiecinot to uz personām, kuras nav par to atbildīgas atbilstoši šīs direktīvas 21. pantam. Arī pats Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts neļauj dalībvalstīm noteikt, ka no vienas personas var pieprasīt nodrošinājumu par trešās personas veicamo PVN samaksu. Tomēr, ja, piemērojot pasākumu, kas ir pieņemts uz Sestās direktīvas 21. panta 3. punkta pamata, ir noteikta solidārā atbildība, 22. panta 8. punkts saistībā ar 22. panta 7. punktu atļauj noteikt, ka jebkura persona ir solidāri atbildīga par samaksu vai tās nodrošinājumu saskaņā ar Kopienas tiesību vispārējiem principiem.

miem atšķirīgus pienākumus¹⁸. Līdz ar to solidāro atbildību var noteikt, tikai pamatojoties uz 21. panta 3. punktu, bet ar šo atbildību saistītie administratīvie pienākumi izriet no 22. panta. Šajā sakarā Komisija pareizi norādīja, ka 22. panta 7. punkts uzliek pienākumu dalībvalstīm veikt nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu, ka par PVN samaksu solidāri atbildīgām personām atbilstoši 21. panta 3. punktam ir jāizpilda 22. pantā noteiktie pienākumi. Tādējādi 22. panta 7. punkts un 22. panta 8. punkts atļauj dalībvalstīm no jebkuras par PVN samaksu atbildīgas personas pieprasīt, lai tā sniedz šīs samaksas nodrošinājumu. Tomēr 22. panta 8. punkts nepamato atbildības par PVN samaksu paplašinājumu, tas arī dalībvalstīm neļauj no personas, kura nav atbildīga par PVN samaksu saskaņā ar 21. pantu, pieprasīt sniegt nodrošinājumu par citas personas veicamo PVN samaksu.

C — Par piekto jautājumu

37. Es piekritu šai analīzei. 22. panta 8. punkts ļauj dalībvalstīm “uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem PVN precīzai iekasēšanai un krāpšanas novēršanai”. Tomēr šis nosacījums nerada atbildību par Sestajā direktīvā neparedzētu nodokļa samaksu. PVN maksātāju noteikšanu reglamentē direktīvas 21. pants. Direktīvas 22. pantā ir noteikti īpaši nodokļu maksātāju administratīvie pienākumi, un 22. panta 8. punkts atļauj dalībvalstīm noteikt šīm personām no 22. panta iepriekšējos punktos precīzi noteiktajiem pienāku-

38. Ņemot vērā atbildi uz iepriekšējiem jautājumiem, uzskatu, ka piektais prejudiciālais jautājums atsevišķi nav jāizskata.

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

IV — Secinājumi

39. Ar šādu pamatojumu piedāvāju Tiesai uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) 21. panta 3. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ļauj dalībvalstīm noteikt, ka jebkura persona var būt solidāri atbildīga par PVN samaksu kopā ar jebkuru citu personu, kas ir šī nodokļa maksātāja atbilstoši šīs direktīvas 21. panta 1. vai 2. punktam saskaņā ar tādiem vispārējiem Kopienas tiesību principiem kā samērīguma un tiesiskās drošības principi.

Ņemot vērā šos principus, persona var būt solidāri atbildīga par PVN samaksu tad, ja darījuma veikšanas laikā tā zināja vai tai bija jāzina, ka piegāžu shēmā PVN netiks samaksāts. Šajā sakarā valsts nodokļu iestādes var pamatoties uz pieņēmumiem, kuriem jābūt apstrīdamiem un jāizriet no tādiem apstākļiem, kas norāda uz PVN krāpšanu, ko uzņēmēji varēja zināt vai par kuriem uzņēmējiem bija jābūt informētiem.

- 2) Šīs pašas direktīvas 22. panta 8. punkts dalībvalstīm neļauj paredzēt, ka jebkura persona var būt solidāri atbildīga par PVN samaksu kopā ar jebkuru citu personu, kas ir šī nodokļa maksātāja atbilstoši šīs direktīvas 21. panta 1. vai 2. punktam; arī minētais 22. panta 8. punkts neļauj paredzēt, ka personai, kura nav PVN maksātāja atbilstoši direktīvas 21. pantam, būtu jāiesniedz nodrošinājums par trešās personas maksājamā PVN samaksu.