

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS
2006 m. gegužės 11 d. *

Byloje C-384/04

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

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

prieš

Federation of Technological Industries ir kt.,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

* Proceso kalba: anglų.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Federation of Technological Industries ir kt.*, atstovaujamos *barrister* A. Young ir advokato D. Waelbroeck,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Jackson, padedamos QC J. Peacock ir *barrister* T. Ward,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos C. Schulze-Bahr,
- Airijos, atstovaujamos D. J. O'Hagan, padedamo SC G. Clohessy, SC E. Fitzsimons ir *Barrister-at-Law* B. Conway,
- Kipro vyriausybės, atstovaujamos N. Charalampidou,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir C. A. H. M. ten Dam,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. I. Fernandes,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

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

priima šį

Sprendimą

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

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

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 Šeštosios direktyvos 21 straipsnis nustato:

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

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

Jeigu apmokestinamas prekes tiekia arba paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs 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 įsisteigęs 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, identifikuotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju šalies teritorijoje,

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

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

- d) bet kuris asmuo, kuris sąskaitoje faktūroje ar kitame jai lygiavėrčiame dokumente išskiria pridėtinės vertės mokesť;

- e) bet kuris asmuo, vykđantis apmokestinamą prekių priėmimą Bendrijoje.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies nuostatų:

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

- b) kai apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs šalyje, sudaro apmokestinamą sandorį, o su ta šalimi, kurioje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo arba kurioje yra jo buveinė, nėra sukurta jokių teisinių priemonių, numatančių tarpusavio pagalbą, savo apimtimi panašią į tą, 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 mokesť privalo mokesčių atstovas, kurį vietoj savęs paskiria šalyje neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo.

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

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

4 Pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 7 ir 8 dalis:

„7. Valstybės narės imasi būtinų priemonių, kad asmenys, kurie pagal 21 straipsnio 1 ir 2 dalis turi mokėti pridėtinės vertės mokestį vietoj apmokestinamojo asmens, kuris nėra įsisteigęs šalyje; be to, jos imasi priemonių, kad pagal 21 straipsnio 3 dalį asmenys, solidariai atsakingi už minėto mokesčio sumokėjimą, laikytųsi pirmiau nurodytų deklaravimo ir mokėjimo įsipareigojimų.

8. 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.

<...>“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

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

„1) *Commissioners* gali kaip išankstinės leidimo suteikimo ar pirkimo mokesčio grąžinimo sąlygos iš bet kurio asmens reikalauti pateikti bet kokią įrodymą, susijusį su jų 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 mokėtino ar galinčio būti mokėtinu PVM sumokėjimo garantiją ar naują garantiją:

a) iš paties apmokestinamojo asmens arba

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

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

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

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

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

„Tiekimo grandinėje veikiančių ūkio subjektų solidarioji atsakomybė, jei mokestis nesumokamas“

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

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

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

2) Jeigu

- a) buvo atliktas šiame straipsnyje nurodomas apmokestinamas tiekimas ir prekės buvo pateiktos apmokestinamajam asmeniui ir
- b) tiekiant apmokestinamasis asmuo žinojo arba pagrįstai galėjo įtarti, kad visas už šį tiekimą arba už bet koki kitą ankstesnį ar vėlesnį tokių prekių tiekimą mokėtinas PVM ar jo dalis liks nesumokėta,

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

3) Pranešimo pasekmės pagal šį straipsnį yra:

- a) jį gavęs asmuo ir
- b) asmuo, privalantis mokėti neatsižvelgiant į šį straipsnį pranešime nurodytą sumą,

privalo solidariai *Commissioners* sumokėti šią sumą.

- 4) Šio straipsnio 2 dalies prasme už tiekimą mokėtino PVM suma yra mažiausia iš šių sumų:
- a) suma, kuria apmokestinamas tiekimas, ir
 - b) už pagal įstatymus nustatytą mokestinį laikotarpį tiekėjo (jei jis pateikė deklaraciją) pateiktoje deklaracijoje nurodyta mokėtina suma, prie kurios pridedama bet kokia suma, kurią laikoma, kad jis privalo sumokėti už šį laikotarpį (jis tai gali skųsti).
- 5) Šio straipsnio 4 dalies b punkte nurodoma suma, kurią laikoma, kad asmuo privalo sumokėti, taikoma ir tuo atveju, jei dėl to, jog neįmanoma to padaryti, apie šią sumą šiam asmeniui nebuvo pranešta.
- 6) Šio straipsnio 2 dalyje preziumuojama, kad asmuo pagrįstai įtaria esant šios dalies b punkte nurodytą atvejį, jei iš jo už atitinkamas prekes prašoma kaina:
- a) buvo mažesnė už žemiausią kainą, kurią jis galėjo pagrįstai tikėtis sumokėti už šias prekes rinkoje;
 - b) buvo mažesnė už kainą, prašomą už anksčiau patiektas tas pačias prekes.

- 7) Šio straipsnio 6 dalyje numatyta prielaida yra nuginkijama įrodžius, kad žema sumokėtų prekių kaina buvo dėl su PVM nesumokėjimu nesusijusių aplinkybių.

- 8) Šio straipsnio 6 dalis nedraudžia jokio kito būdo įrodyti pagrįstą įtarimą.

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

- 10) Šiame straipsnyje:
 - a) terminas „prekė“ apima ir paslaugas;

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

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

- 8 *Federation* „judicial review“ tvarka pareiškė ieškinį dėl šių nuostatų, būtent teigdama, kad pagal Bendrijos teisę jos yra neleistinos.
- 9 Visų pirma ieškinys buvo nagrinėjamas *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court)*, po to buvo nagrinėjamas apeliacine tvarka *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*.
- 10 Šis teismas pažymi, kad, *Commissioners* teigimu, nagrinėjamo tipo sukčiavimas paprastai būna vienos iš šio sprendimo 7 punkte numatytų kategorijų.
- 11 Pirmoji kategorija *Commissioners* vadinama „sukčiavimas įsigyjant“. Tai reiškia, kad PVM tikslais Jungtinėje Karalystėje įregistruota įmonė, t. y. pareigų nevykdęs ūkio subjektas, importuoja prekes iš Europos Sąjungos tiekėjo ir jas perparduoda paprastai Jungtinėje Karalystėje mažmeninėje rinkoje tiesiogiai arba tarpininkaujant didmenininkui. Pareigų nevykdęs ūkio subjektas nemokės *Commissioners* už tolesnį tiekimą mokėtino PVM. Tai taip pat gali būti ūkio subjektas, tariamai atstovaujantis PVM tikslais įregistruotai veikiančiai įmonei, tačiau iš tikrųjų nesusijęs su minėta įmone (toks ūkio subjektas dažnai vadinamas „neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojančiu ūkio subjektu“).
- 12 Antroji kategorija žinoma kaip karuselinis sukčiavimas. Ši kategorija taip vadinta dėl būdo, kuriuo šios prekės keliauja Europos Sąjungoje iš vienos valstybės narės į kitą, iš kurios jos grįžta nepasiekusios galutinio vartotojo. Paprasčiausiai šio sukčiavimo formai reikalingi trys skirtingose dviejose valstybėse narėse PVM tikslais įregistruoti ūkio subjektai, nors paprastai jų būna mažiausiai šeši ar septyni dviejose ar daugiau valstybėse narėse.

- 13 Pirmasis šio sukčiavimo etapas vyksta, kaip aprašyta šio sprendimo 11 punkte. Po to pareigų nevykdęs ūkio subjektas nuostolingai parduoda šias prekes amortizuojančiai įmonei, kuri pareikalauja iš *Commissioners* sumokėto PVM. Ši amortizuojanti įmonė savo ruožtu pelningai perparduoda šias prekes kitai amortizuojančiai įmonei, ir galiausiai (gali būti ir dar kelis kartus pardavus ir nupirkus) prekės patenka į įmonę, kuri jas parduoda kitoje valstybėje narėje PVM tikslais įregistruotam ūkio subjektui (kartais juo gali būti pirmasis tiekėjas, įsteigtas pirmojoje valstybėje narėje). Šis paskutinis pardavimas yra atleidžiamas nuo mokesčio ir dėl to įgyjama teisė į pirkimo PVM atskaitą, kurį eksportuojanti įmonė vėliau pabando susigrąžinti iš *Commissioners*.
- 14 Šio tipo sukčiavimas Jungtinei Karalystei atsieina 1,5 milijardo GBP valstybės pajamų per metus.
- 15 Iš sprendimo pateikti prašymą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo matyti, kad *Commissioners* teigia, jog 2003 metų finansų įstatymo 17 ir 18 straipsniai buvo priimti Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies ir 22 straipsnio 8 dalies pagrindu.
- 16 *Federation* nurodo, kad nei Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis, nei 22 straipsnio 8 dalis nesuteikia valstybėms narėms diskrecijos priimti tokių nuostatų kaip minėti 17 ir 18 straipsniai.
- 17 Remdamasis šiais svarstymais, *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Tarybos direktyvos 77/388/EEB, iš dalies pakeistos Tarybos direktyva 2000/65/EB, 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms nustatyti, kad

bet kuris asmuo privalo solidariai sumokėti mokesčių 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 užtikrintų teisinį saugumą?

2. Ar Direktyvos 22 straipsnio 8 dalis leidžia valstybėms narėms vien laikantis minėtų bendrųjų principų nustatyti, kad bet kuris asmuo gali būti solidariai atsakingas kaip nustatyta, arba kad asmuo gali būti priverstas pateikti kito asmens mokėtino mokesčio sumokėjimo garantiją?

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

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

5. Ar iš dalies pakeista Direktyva draudžia, kad valstybės narės nustatytų mokesčių mokėtojų solidariąją atsakomybę arba reikalautų, kad siekiant užkirsti kelią sukčiavimui PVM sistemoje ir apsaugoti pagal šią sistemą teisėtai gautinas pajamas apmokestinamasis asmuo pateiktų kito asmens mokėtino PVM sumokėjimo garantiją, jei šios priemonės atitinka minėtus pagrindinius principus?

Dėl pirmojo ir trečiojo prejudicinių klausimų

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

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- 19 Atsakydama į pirmąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus *Federation* nurodo, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms priimti teisinę nuostatą, numatančią, jog asmuo gali būti laikomas privalančiu kartu su privalančiu mokestį sumokėti asmeniu ir solidariai sumokėti PVM tik minėto 21 straipsnio 1 dalies a punkto antroje pastraipoje ir c punkte bei 2 dalies a arba b punktuose numatytais atvejais. Ši solidarioji pareiga nustatoma vadovaujantis bendraisiais Bendrijų teisės principais.
- 20 *Federation* nuomone, šie bendrieji principai prieštarauja tam, kad valstybės narės priimtų Šeštosios direktyvos 21 straipsnį įgyvendinančias priemones, įpareigojančias pirkėjus solidariai su kitais tiekimo grandinės fiziniais asmenimis ar įmonėmis mokėti PVM, apskaičiuotą remiantis prielaidomis dėl už prekes ar paslaugas sumokėtos kainos.

- 21 Jungtinės Karalystės, Vokietijos, Airijos, Kipro ir Portugalijos vyriausybės bei Europos Bendrijų Komisija mano, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms numatyti, kad bet kuris asmuo gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti PVM kartu su bet kuriuo kitu asmeniu, kuris privalo jį sumokėti pagal minėto straipsnio 1 arba 2 dalį, vien laikantis bendrųjų Bendrijos teisės principų.
- 22 Nyderlandų vyriausybė mano, kad tokia priemonė, kokia buvo nustatyta 2003 metų finansų įstatymo 18 straipsniu, nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, todėl nebūtina, kad ji būtų ja pagrįsta. Iš tikrųjų ši priemonė susijusi ne su apmokestinimu PVM, o su jo išieškojimu. Teisingumo Teismas konstatavo, kad Šeštojoje direktyvoje nėra nė vienos nuostatos dėl PVM išieškojimo ir kad iš esmės valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis valstybės išdas *a posteriori* gali išieškoti PVM, laikydamosi Bendrijos teisės nustatytų ribų (žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 43 punktą ir 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service* C-395/02, Rink. p. I-1991, 27–29 punktus).
- 23 Jei vis dėlto Teisingumo Teismas nuspręs, kad pagrindinėje byloje aptariama priemonė patenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, Nyderlandų vyriausybė mano, kad šios priemonės pagrindas yra Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis arba 22 straipsnio 8 dalis.

Teisingumo Teismo vertinimas

- 24 Visų pirma konstatuotina, kad, priešingai nei teigia Nyderlandų vyriausybė, tokia nacionalinė nuostata, kokia nustatyta 2003 metų finansų įstatymo 18 straipsniu,

įtvirtinanti taisyklės, pagal kurias apmokestinamas asmuo gali būti solidariai įpareigotas sumokėti tam tikrą sumą kaip kito apmokestinamojo asmens mokėtiną PVM, siekiama apibrėžti tokį asmenį, kuris gali būti įpareigotas sumokėti valstybės išdui šį mokestį, o ne šio mokesčio išieškojimą. Iš to išplaukia, kad ji patenka į Šeštosios direktyvos 21 straipsnio taikymo sritį.

- 25 Būtina pažymėti, kad minėta 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms to paties straipsnio 1 ir 2 dalyse numatytais atvejais nustatyti, kad kas nors kitas, o ne asmuo, privalantis mokėti mokestį, būtų solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą.
- 26 Priešingai nei teigia *Federation*, nei iš Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies, nei iš jo 1 ir 2 dalių formuluočių nematyti, kad 3 dalies taikymas būtų apribotas tik tam tikrais pirmose dviejose dalyse numatytais atvejais. Priešingai, iš aiškių ir nedviprasmiškų 21 straipsnio 3 dalies žodžių matyti, kad ši nuostata taikytina kiekvienu pirmose dviejose dalyse numatytu atveju.
- 27 Šiomis aplinkybėmis nėra priimtinas *Federation* argumentas, kad iki Šeštosios direktyvos 21 straipsnio pakeitimo Direktyva 2000/65 galimybė laikyti trečiuosius asmenis solidariai atsakingais sumokėti PVM buvo labiau suvaržyta ir kad, jos nuomone, naująja redakcija nesiekama šios galimybės išplėsti.
- 28 Vadinas, Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms priimti priemones, kuriomis remiantis asmuo yra solidariai atsakingas sumokėti tam tikrą

sumą kaip kito asmens, pagal to paties straipsnio 1 ir 2 dalis privalančio sumokėti mokesť, mokėtiną PVM.

- 29 Tačiau valstybės narės, pasinaudodamos Bendrijos direktyvų suteiktais įgaliojimais, privalo paisyti bendrųjų principų, esančių Bendrijos teisinės sistemos dalimi, tarp jų ir teisinio saugumo bei proporcingumo principų (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Schloßstraße*, C-396/98 Rink. p. I-4279, 44 punktą ir 2005 m. balandžio 26 d. Sprendimo „Goed Wonen“, C-376/02 Rink. p. I-3445, 32 punktą).
- 30 Konkrečiau kalbant apie proporcingumo principą, būtina priminti, kad nors yra teisėta, jog valstybių narių remiantis Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalimi priimtomis priemonėmis siekiama kuo veiksmingiau saugoti valstybės išdo teises, jos neturi peržengti to, kas būtina tam pasiekti (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Molenheide ir kt.* 47 punktą).
- 31 Šiuo atžvilgiu pagrindinėje byloje ginčijamos nacionalinės priemonės numato, kad kitas nei asmuo, privalantis mokėti mokesť, apmokestinamasis asmuo gali būti kartu su pastaruoju solidariai atsakingas sumokėti PVM, jei tiekiant jam šis apmokestinamasis asmuo žinojo arba pagrįstai galėjo įtarti, kad visas už šį tiekimą arba už bet kokią kitą ankstesnę ar vėlesnę tokių prekių tiekimą mokėtiną PVM ar jo dalis liks nesumokėta. Preziumuojama, kad asmuo pagrįstai įtaria esant tokį atvejį, jei iš jo už atitinkamas prekes prašoma kaina buvo mažesnė už žemiausią kainą, kurią jis galėjo pagrįstai tikėtis sumokėti už šias prekes rinkoje, arba buvo mažesnė už kainą, prašomą už anksčiau patiektas tas pačias prekes. Ši prielaida gali būti nugincijama įrodžius, kad sumokėta už prekes žema kaina buvo dėl su PVM nesumokėjimu nesusijusių aplinkybių.

- 32 Vadinas, nors Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis leidžia valstybei narei laikyti asmenį solidariai atsakingu sumokėti PVM, jei įvykdant sandorį jis žinojo ar turėjo žinoti, jog už šį, ankstesnį ar vėlesnį sandorį mokėtinas PVM liks nesumokėtas, ir šiuo atžvilgiu remtis prielaidomis, šios prielaidos negali būti suformuluotos taip, jog apmokestinajamam asmeniui taptų praktiškai neįmanoma ar labai sunku įrodyti kitaip. Kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 27 punkte, šios prezumpcijos *de facto* paskatintų atsakomybės be kaltės sistemos atsiradimą, o tai viršytų tai, kas būtina valstybės išdo teisėms apsaugoti.
- 33 Iš tikrųjų ūkio subjektai, besiuimantys bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai nėra tiekimų grandinėje, kurioje yra su PVM sukčiavimu susijęs sandoris, turi galėti pasitikėti šių sandorių teisėtumu be rizikos būti solidariai atsakingi sumokėti šį kito apmokestinamojo asmens privalomą sumokėti mokesčį (tuo pačiu klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.* C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 52 punktą).
- 34 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindinėje byloje ginčijami nacionalinės teisės aktai nepažeidžia bendrųjų Bendrijos principų.
- 35 Todėl į pirmąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, jog ji leidžia valstybei narei priimti tokius teisės aktus, kokie yra nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatančius, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo įtarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už

visą ankstesnę ar vėlesnę tiekimą ar teikimą mokėtinas PVM ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokestį kartu su asmeniu, privalančiu jį mokėti. Tačiau šie teisės aktai privalo paisyti bendrųjų teisės principų, esančių Bendrijos teisinės sistemos dalimi, tarp jų ir teisinio saugumo bei proporcingumo principų.

Dėl antrojo ir ketvirtąjo klausimo

- 36 Antruoju ir ketvirtuoju klausimu, kurie nagrinėtini kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji leidžia valstybei narei priimti tokius teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatančius, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo įtarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visą ankstesnę ar vėlesnę tiekimą ar teikimą mokėtinas PVM ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokestį kartu su asmeniu, privalančiu mokėti mokestį ir (arba) teisės aktus, numatančius, kad apmokestinamasis asmuo turi pateikti minėto mokesčio, mokėtino ar galinčio būti mokėtinu kito apmokestinamojo asmens, kuriam jis tiekia prekes ar teikia paslaugas arba per kurį jos jam yra tiekiamos ar teikiamos, sumokėjimo garantiją.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- 37 Atsakydama į antrąjį ir ketvirtąjį prejudicinius klausimus, *Federation* teigia, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis neleidžia valstybėms narėms priimti

priemonių, įpareigojančių bet kurį asmenį, kuris nėra asmuo, privalantis mokėti mokesť, kaip yra apibrėžta pagal šios direktyvos 21 straipsnį.

- 38 Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad ši 22 straipsnio 8 dalis leidžia valstybėms narėms numatyti, jog bet kuris asmuo gali būti solidariai atsakingas sumokėti PVM kartu su bet kuriuo asmeniu, kuris tai privalo padaryti pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 ar 2 dalį, arba numatyti, kad asmuo gali būti priverstas pateikti kito asmens mokėtino PVM sumokėjimo garantiją, su sąlyga, jog bus nuspręsta, kad ginčijamos nuostatos būtinos tiksliai surinkti PVM ir sukčiavimo prevencijai, bei jei laikomasi bendrųjų Bendrijos principų.
- 39 Airija ir Kipro vyriausybė mano, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis leidžia valstybėms narėms numatyti, jog bet kuris asmuo turi pateikti kito asmens mokėtino PVM sumokėjimo garantiją, jei laikomasi minėtų bendrųjų principų.
- 40 Portugalijos vyriausybės nuomone, minėta 22 straipsnio 8 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji leidžia valstybėms narėms numatyti šios nuostatos nustatytose ribose, kad bet kuris asmuo gali būti priverstas sumokėti PVM arba siekiant užtikrinti šio mokesčio surinkimą ir kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, nustatyti kitas pareigas asmeniui, privalančiam sumokėti mokesť, bei solidariajam bendraskolininkui ar tretiesiems asmenims, jei abiem atvejais šios pareigos priimamos nepažeidžiant Bendrijos teisės, ir ypač jos vadovaujančiųjų bendrųjų principų.

- 41 Komisija teigia, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis neleidžia valstybėms narėms išplėsti PVM mokėjimo pareigos asmenims, neprivalantiems jo mokėti arba laikomiems solidariai atsakingais jį sumokėti pagal tos pačios direktyvos 21 straipsnį. Minėta 22 straipsnio 8 dalis taip pat joms neleidžia numatyti, kad asmuo turi pateikti kito asmens mokėtino PVM sumokėjimo garantiją. Tačiau kai solidarioji mokėjimo pareiga yra įrodoma pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies pagrindu priimtą priemonę, šios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis, skaitoma kartu su to paties straipsnio 7 dalimi, leidžia įpareigoti bet kurį asmenį, privalantį solidariai sumokėti PVM, pateikti mokėtinų sumų sumokėjimo garantiją, jei laikomasi bendrųjų Bendrijos principų.

Teisingumo Teismo vertinimas

- 42 Visų pirma reikia pažymėti, kad atsižvelgiant į formuluotę, kokia ji yra Šeštosios direktyvos 28h straipsnyje, jos 22 straipsnis reglamentuoja tik asmenų, privalančiųjų mokėti mokestį, pareigas ir nereglamentuoja pastarųjų apibrėžimo, kuris nustatomas tos pačios direktyvos 21 straipsnyje.
- 43 Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis leidžia valstybėms narėms kitaip įpareigoti asmenis, privalančius mokėti PVM, ir asmenis, solidariai atsakingus už jo sumokėjimą, kaip jie apibrėžti tos pačios direktyvos 21 straipsnyje, nei pagal ankstesnėse dalyse numatytas pareigas, būtent pateikti mokėtino PVM sumokėjimo garantiją, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo.

- 44 Iš to, viena vertus, išplaukia, kad solidariosios PVM sumokėjimo pareigos nustatymas negali būti pagrįstas Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalimi, ir, antra vertus, kad ši nuostata taip pat neleidžia valstybėms narėms reikalauti, jog asmuo, neprivalantis mokėti PVM ar nesantis solidariai atsakingas už jo sumokėjimą pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnį, pateiktų trečiųjų asmenų mokėtino PVM sumokėjimo garantiją.
- 45 Vis dėlto būtina priminti, kad, kaip matyti iš atsakymo į pirmąjį ir trečiąjį klausimus, bendrųjų Bendrijos principų nustatytose ribose valstybės narės gali remtis Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalimi, kad nustatytą solidariąją PVM sumokėjimo pareigą.
- 46 Iš to išplaukia, kad asmenys, kurie taip privalo solidariai sumokėti PVM pagal nacionalinę priemonę, priimtą Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalies pagrindu, gali būti valstybių narių priversti pagal tos pačios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį pateikti mokėtino PVM sumokėjimo garantiją.
- 47 Iš to, kas pirmiau išdėstyta, matyti, kad į antrąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis turi būti aiškinama taip, jog ji neleidžia valstybei narei priimti nei tokių teisės aktų, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatančių, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo įtarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visą ankstesnį ar vėlesnį tiekimą ar teikimą mokėtino PVM ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokestį kartu su asmeniu, privalančiu mokėti mokestį, nei teisės aktų, numatančių, kad

apmokestinamasis asmuo turi pateikti minėto mokesčio, mokėtino ar galinčio būti mokėtinu kito apmokestinamojo asmens, kuriam jis tiekia prekes ar teikia paslaugas arba per kurį jos jam yra tiekiamos ar teikiamos, sumokėjimo garantiją.

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

Dėl penktojo klausimo

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB ir 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB 21 straipsnio 3 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji leidžia valstybei narei priimti tokius teisės aktus, kokie yra nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatančius, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo įtarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visą ankstesnį ar vėlesnį tiekimą ar teikimą mokėtinas PVM ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokesčių kartu su asmeniu, privalančiu mokėti mokesčių. Tačiau šie teisės aktai privalo paisyti bendrųjų teisės principų, esančių Bendrijos teisinės sistemos dalimi, tarp jų ir teisinio saugumo bei proporcingumo principų.
2. Šeštosios direktyvos 77/388 22 straipsnio 8 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji neleidžia valstybei narei priimti nei tokių teisės aktų, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatančių, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo įtarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visą ankstesnį ar vėlesnį tiekimą ar teikimą mokėtinas PVM ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokesčių kartu su asmeniu, privalančiu mokėti mokesčių, nei teisės aktų, numatančių, kad apmokestinamasis asmuo turi pateikti minėto mokesčio, mokėtino ar galinčio būti mokėtino kito apmokestinamojo asmens, kuriam jis tiekia prekes ar teikia paslaugas arba per kurį jos jam yra tiekiamos ar teikiamos, sumokėjimo garantiją.

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

Parašai.