

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. gruodžio 21 d.*

Byloje C-499/10

dėl *rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Belgija) 2010 m. spalio 13 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. spalio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Vlaamse Oliemaatschappij NV

prieš

FOD Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. Malenovský, teisėjai G. Arestis (pranešėjas) ir D. Šváby,

generalinė advokatė V. Trstenjak,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

* Proceso kalba: nyderlandų.

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. rugsėjo 29 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, atstovaujamos *advocaat* T. Leeuwerck,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir B. Burggraaf,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- ¹ Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB (OL L 15, 2002, p. 24; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 352; toliau – Šeštoji direktyva), 21 straipsnio 3 dalies išaiškinimo.

- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Vlaamse Oliemaatschappij NV* (toliau – VOM) ir *FOD Financiën* (Federalinė valstybinė finansų tarnyba) ginčą dėl šios bendrovės pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už vieno iš jos klientų iš jos sandėlio tiekus degalus mokėjimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos B skirsnio pirmos pastraipos e punkto pirmos pastraipos redakciją su pakeitimais pagal šios direktyvos 28c straipsnio E antraštinės dalies 1 punkto 1 įtrauką valstybės narės tam tikromis sąlygomis turi galimybę pasirinkti neapmokestinti tiekiamų prekių, kurioms ketinama taikyti kitą sandėliavimo procedūrą nei muitinis sandėliavimas.
- 4 Remiantis šios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies antros pastraipos redakcija su pakeitimais pagal direktyvos 28c straipsnio E antraštinės dalies 1 punkto 1 įtrauką, nukrypsiant nuo šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto pirmos pastraipos, asmuo, kuris turi sumokėti mokestį pagal šios dalies pirmą pastraipą, yra asmuo, dėl kurio veiksmų prekėms nustoja galioti procedūros ar situacijos, išvardytos šioje dalyje.

- 5 Šeštosios direktyvos 21 straipsnio „Asmenys, privalantys mokėti mokesčių valstybės institucijoms“ redakcijoje su pakeitimais pagal šios direktyvos 28g straipsnį nustatyta:

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

- a) apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, išskyrus b ir c punktuose minėtus atvejus.

Kai apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą vykdo apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs šalies teritorijoje, valstybės narės savo pačių apibrėžtomis sąlygomis gali nustatyti, kad asmuo, privalantis mokėti mokesčių, yra asmuo, kuriam yra vykdomas apmokestinamasis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas;

- 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 teikiamos prekės, kai tenkinamos toliau išvardytos sąlygos:

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

— asmuo, kuriam teikiamos 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 išskiria pridėtinės vertės mokestį;
- e) bet kuris asmuo vykdamas apmokestinamą prekių priėmimą Bendrijoje.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies nuostatų:

- a) apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs šalyje, valstybės narės gali leisti jam 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 sukurtų jokių teisinių priemonių, numatančių tarpusavio pagalbą savo apimtimi panašią į tą, kuri išdėstyta Direktyvoje 76/308/EEB, 77/799 EEB ir 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamente (EEB) Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginio apmokestinimo (PVM) srityje, valstybės narės gali imtis priemonių nustatydamos, kad sumokėti pridėtinės vertės mokestį privalo 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.“

- 6 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179), 4 straipsnio b punkte sąvoka „mokestinis sandėlis“ apibrėžiama kaip „vieta, kurioje įgaliotasis sandėlio savininkas savo verslo kontekste ir laikydamasis tam tikrų valstybės narės, kurioje yra mokestinis sandėlis, atsakingos institucijos nustatytų sąlygų, gamina, perdirba, laiko, į kurią gauna arba iš kurio išsiunčia akcizais apmokestinamus produktus taikant laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimą“.

Nacionalinės teisės aktai

- 7 Belgijos PVM kodekso 51a straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Taikant kitą sandėliavimo procedūrą nei muitinis sandėliavimas sandėlio, kuriame saugomos prekės, savininkas, už prekių išgabenimą iš sandėlio atsakingas asmuo ir, jei yra, jo įgaliotojas yra solidariai atsakingi už mokesčio valstybei mokėjimą kartu su šį mokestį privalančiu mokėti asmeniu <...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 8 VOM yra paslaugų teikėja, kuri klientams teikia laivais atgabenamų naftos produktų iškrovimo, sandėliavimo ir perkrovimo į sunkvežimius paslaugas. Klientai laiko produktus šiuose sandėliuose iki tol, kol jie parduodami galutiniams klientams, daugiausia mažmeninės prekybos degalinėms. Už šias paslaugas VOM išrašo „paslaugų išlaidų“ sąskaitą faktūrą, kurios priklauso nuo litrų kiekio.
- 9 Todėl VOM naudoja „mokestinį sandėlį“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 92/12 4 straipsnio b punktą. Kaip sandėlio savininkė nuo 1999 m. rugsėjo 7 d. ji turi leidimą valdyti kitą nei muitinės sandėlį, skirtą mineralinėms alyvoms sandėliuoti.
- 10 Pagal tokį leidimą šiame sandėlyje pagal kitą sandėliavimo procedūrą nei muitinis sandėliavimas laikomiems produktams taikomas PVM atidėjimo režimas. Kai šie produktai išgabenami iš šio sandėlio ir arba jiems nebetaikoma kita sandėliavimo procedūra nei muitinis sandėliavimas, arba jie tiekiami už atlygį, už juos turi būti sumokėtas PVM.
- 11 *Ghebra NV* (toliau – *Ghebra*) užsiėmė didmenine prekyba degalais ir sandėliavo naftos produktus VOM sandėlyje. 2003 m. birželio 20 d. *Ghebra* pripažinta bankrutavusia.
- 12 Mokesčių administratoriui atlikus patikrinimą 2006 m. vasario 7 d. buvo surašytas protokolas, iš kurio matyti, kad *Ghebra* 2003 m. kovo ir balandžio mėnesiais iš VOM sandėlio tiekė degalus už atlygį. Kadangi dėl šių tiekimų nustojo galioti kita sandėliavimo procedūra nei muitinis sandėliavimas, jie apmokestinami PVM, o už juos mokėtina suma sudaro 2 133 005 EUR.

- 13 *Ghebra* bankroto administratoriui pranešus, kad dėl turto trūkumo Belgijos valstybei nebus sumokėtas mokėtinas PVM, 2006 m. balandžio 11 d. mokesčių administratorius priėmė VOM taikytiną nurodymą sumokėti pagal Belgijos PVM kodekso 51a straipsnio 3 dalį.
- 14 2006 m. gegužės 31 d. VOM pateikė skundą dėl šio nurodymo *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge*.
- 15 Grįsdama ieškinį VOM, be kita ko, tvirtina, kad solidarioji sandėlio savininko atsakomybė už sandėlio naudotojo mokėtino PVM sumokėjimą pagal Belgijos PVM kodekso 51a straipsnio 3 dalį nesuderinama su bendraisiais teisinio saugumo ir proporcingumo principais, kurie yra Sąjungos teisės sistemos dalis, nes ji taikoma neatsižvelgiant į sandėlio savininko sąžiningumą. Šiuo atžvilgiu ji priduria, kad sandėliams taikytino PVM režimo srityje sandėlio savininkui tenka pasyvus vaidmuo, nes jis tik suteikia savo sandėlį naudotis klientams, kad jie galėtų sandėliuoti prekes, ir neturi jokios teisinės ar mokesstinės priemonės kontroliuoti, ar jie faktiškai sumokėjo PVM, arba priversti juos tai padaryti. Remdamasi Teisingumo Teismo praktika, VOM mano, kad neatsižvelgiant į tai, ką kitas nei pradinis mokesčių turintis sumokėti asmuo galėjo žinoti apie prievolę sumokėti šį mokesčių, siekiant jį laikyti solidarčiai atsakingu už šio mokesčio sumokėjimą, ir taip iš sąlygų, kuriomis asmuo gali būti laikomas solidarčiai atsakingu už šio mokesčio sumokėjimą, pašalinant bet kokią su sąžiningumu susijusį kriterijų, nacionalinės teisės nuostata viršijama tai, kas būtina ir tinkama ja siekiamam tikslui pasiekti.
- 16 *FOD Financiën* mano, kad Belgijos PVM kodekso 51a straipsnio 3 dalis atitinka proporcingumo principą, kad šio principo laikymąsi turi patikrinti nacionalinis teismas ir kad solidarioji atsakomybė yra tinkama ir proporcinga priemonė naftos produktų sektoriuje.

- 17 *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge*, manydamas, kad būtina gauti atsakymą į klausimą, ar Belgijos PVM kodekso 51a straipsnio 3 dalis yra suderinama su Sąjungos teise, visų pirma su teisinio saugumo ir proporcingumo principais, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalimi] kartu su [šios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos B skirsnio pirmos pastraipos e punkto pirma pastraipa ir 16 straipsnio 1 dalies antra pastraipa] valstybėms narėms leidžiama numatyti, kad kito sandėlio nei muitinės sandėlis valdytojas be išlygų laikomas solidariai atsakingu už mokesčio, mokėtino dėl prekių savininko, mokesčio apmokestinamojo asmens, atlikto tiekimo už atlygį, sumokėjimą, net jei sandėlio valdytojas yra sąžiningas ar nėra jo kaltės arba aplaidumo <...>?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 18 Klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį reikia aiškinti taip, kad ja leidžiama valstybėms narėms numatyti, jog kito sandėlio nei muitinės sandėlis valdytojas yra solidariai atsakingas už PVM, mokėtino dėl prekių savininko, šio mokesčio mokėtojo, atlikto prekių tiekimo už atlygį iš šio sandėlio, sumokėjimą, net jei šio sandėlio valdytojas yra sąžiningas ar nėra jo kaltės arba aplaidumo.
- 19 Reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalimi valstybėms narėms iš esmės leidžiama priimti priemones, pagal kurias asmuo yra solidariai atsakingas sumokėti kito asmens, pagal vieną iš šio straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatų privalančio

sumokėti mokesį, mokėtino PVM sumą (žr. 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, Rink. p. I-4191, 28 punktą).

- 20 Tačiau įgyvendindamos Sąjungos direktyvų joms suteiktus įgaliojimus valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, kurie yra Sąjungos teisinės sistemos dalis, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.* 29 punktą ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt C-271/06*, Rink. p. I-771, 18 punktą).
- 21 Konkrečiau dėl proporcingumo principo Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad pagal šį principą valstybės narės privalo naudoti priemones, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teise siekiamus tikslus, kuo mažiau pakenktų atitinkamai Sąjungos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams (žr., be kita ko, 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 52 punktą ir minėto Sprendimo *Netto Supermarkt* 19 punktą).
- 22 Taigi nors teisėta, kad valstybių narių priimtomis priemonėmis siekiama kuo veiksmingiau apsaugoti valstybės išdo teises, jos negali viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Federation of Technological Industries ir kt.* 30 punktą ir *Netto Supermarkt* 20 punktą).
- 23 Šiuo atžvilgiu nacionalinėje nuostatoje, nagrinėjamoje pagrindinėje byloje, numatyta, kad taikant kitą sandėliavimo procedūrą nei muitinis sandėliavimas sandėlio, kuriame saugomos prekės, savininkas, už prekių išgabėnimą iš sandėlio atsakingas asmuo ir, jei yra, jo įgaliotojas yra solidariai atsakingi už mokesčio valstybei sumokėjimą kartu su šį mokesį privalančiu mokėti asmeniu. Taigi pagal šią nuostatą kito sandėlio nei muitinės sandėlis valdytojas yra solidariai atsakingas už tai, kad būtų sumokėtas PVM,

kartu su pradiniu šį mokestį privalančiu sumokėti asmeniu, t. y. šio valdytojo klientu. Ši solidarioji pareiga suformuluota be išlygų, todėl ji taikoma sandėlio savininkui, net jei jis yra sąžiningas ar nėra jo kaltės arba aplaidumo.

- 24 Tačiau Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad nacionalinės priemonės, dėl kurių *de facto* sukuriama solidariosios atsakomybės be kaltės sistema, viršija tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises (žr. minėto Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.* 32 punktą). Todėl atsakomybės sumokėti PVM nustatymas kitam asmeniui nei šį mokestį privalantis sumokėti asmuo, net jei tas asmuo yra įgaliotasis mokesčių sandėlio savininkas, turintis konkrečias Direktyvoje 92/12 nurodytas prievoles, neleidžiant jam išvengti atsakomybės pateikiant įrodymus, kad jis visiškai nesusięš su šio mokestį privalančio sumokėti asmens veiksmis, turi būti laikomas nesuderinamu su proporcingumo principu. Iš tiesų akivaizdžiai neproporcinga šiam asmeniui be išlygų priskirti mokestinių pajamų praradimą dėl trečiojo apmokestinamojo asmens veiksmų, kuriems jis neturėjo jokios įtakos (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Netto Supermarkt* 23 punktą).
- 25 Tačiau Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad kitas nei mokestį turintis sumokėti asmuo imtųsi bet kokių priemonių, kurių gali būti pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų, jog jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Federation of Technological Industries ir kt.* 33 punktą, *Teleos ir kt.* 65 punktą, taip pat *Netto Supermarkt* 24 punktą).
- 26 Todėl aplinkybės, kad kitas nei mokestį turintis sumokėti asmuo veikė sąžiningai, kaip apdairus ūkio subjektas, kuris ėmėsi visų protingų priemonių, kurių galėjo imtis, ir kad nedalyvavo sukčiaujant, yra veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti nustatant, ar galima šį asmenį solidariai įpareigoti sumokėti mokėtiną PVM (žr. minėtų sprendimų *Teleos ir kt.* 66 punktą ir *Netto Supermarkt* 25 punktą).

- 27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šios aplinkybės yra pagrindinėje byloje.
- 28 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį reikia aiškinti taip, jog ja neleidžiama valstybėms narėms numatyti, kad kito sandėlio nei muitinės sandėlis valdytojas yra solidariai atsakingas už PVM, mokėtino dėl prekių savininko, šio mokesčio mokėtojo, atlikto prekių tiekimo už atlygį iš šio sandėlio, sumokėjimą, net jeigu šio sandėlio valdytojas yra sąžiningas arba nėra jo kaltės ar aplaidumo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB, 21 straipsnio 3 dalį reikia aiškinti taip,

kad ja neleidžiama valstybėms narėms numatyti, jog kito sandėlio nei muitinės sandėlis valdytojas yra solidariai atsakingas už pridėtinės vertės mokesčio, mokėtino dėl prekių savininko, šio mokesčio mokėtojo, atlikto prekių tiekimo už atlygį iš šio sandėlio, sumokėjimą, net jeigu šio sandėlio valdytojas yra sąžiningas ar nėra jo kaltės arba aplaidumo.

Parašai.