

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 11. maijā *

Lieta C-384/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 30. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 4. septembrī, tiesvedībā

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

pret

Federation of Technological Industries u.c.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*] (referents), U. Lehmušs [*U. Lohmus*] un A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*],

* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [M. Poiares Maduro],
sekretāre S. Strēmholma [C. Strömholm], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 5. oktobrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Federation of Technological Industries* u.c. vārdā — A. Jangs [A. Young],
barrister, un D. Velbruks [D. Waelbroeck], advokāts,

- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Džeksone [C. Jackson], pārstāve, kam
palīdz Dž. Pikoks [J. Peacock], QC, un T. Vards [T. Ward], *barrister*,

- Vācijas valdības vārdā — K. Šulce-Bāra [C. Schulze-Bahr], pārstāve,

- Īrijas vārdā — D. Dž. O'Hagans [D. J. O'Hagan], pārstāvis, kam palīdz
G. Kloesija [G. Clohessy], SC, un B. Konvejs [B. Conway], *barrister-at-law*,

- Kipras valdības vārdā — N. Haralampidu [N. Charalampidou], pārstāve,

— Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un K. A. H. M. ten Dama [*C. A. H. M. ten Dam*], pārstāves,

— Portugāles valdības vārdā — L. I. Fernandišs [*L. I. Fernandes*], pārstāvis,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 7. decembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 21. panta 3. punktu un 22. panta 8. punktu 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 (OV L 145, 1. lpp.), ko groza Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīva 2000/65/EK (OV L 269, 44. lpp.) un Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīva 2001/115/EK (OV 2002, L 15, 24. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).

- 2 Šis lūgums tika iesniegts “*judicial review*” ietvaros starp 53 mobilo telefonu un informācijas apstrādes nozares vairumtirgotājiem, kā arī to profesionālo organizāciju *Federation of Technological Industries* (turpmāk tekstā — “Federācija”) un *Commissioners of Customs & Excise* un *Attorney General* (turpmāk tekstā — “*Commissioners*”) jautājumā par to, vai ar Kopienu tiesībām ir saderīgi 2003. gada finanšu likuma (*Finance Act 2003*) 17. un 18. panta noteikumi, kas tika pieņemti, lai cīnītos pret pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) sistēmas krāpniecisku izmantošanu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

- 3 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.

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;

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 pakļautā darbība ir preču piegāde, kas veikta saskaņā ar nosacījumiem, kas noteikti 28.c panta E daļas 3. punktā,

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

— rēķins, 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 rēķinā;

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

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 izraudzīt 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 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.

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

4 Atbilstoši Sestās direktīvas 22. panta 7. un 8. punktam:

“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.

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.

[..]”

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, ko groza 2003. gada finanšu likuma 17. pants, ir izteikts šādā redakcijā:

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

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 maksājamai summai.

2) Ja tie uzskata, ka tas ir nepieciešams ieņēmumu aizsardzības mērķiem, *Commissioners* 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:

a) no paša nodokļu maksātāja vai

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

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

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

- 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 nemaksāts,

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 uzliedzamās 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 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) 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 citādus pamatotu aizdomu pastāvēšanas pierādījumus.

- 9) Valsts kase šī 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 atmaksājamās summas apmēru.”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

- 7 2003. gada finanšu likuma 17. un 18. pants tika pieņemti, lai cīnītos pret “saistības nepilnā uzņēmēja” Kopienā veikto krāpšanu, ieskaitot “karuseļveida” krāpšanu, PVN jomā.

- 8 Federācija cēla “*judicial review*” prasību pret šiem noteikumiem, cita starpā uzskatot, ka Kopienu tiesības neļauj šādu noteikumu pieņemšanu.
- 9 Vispirms šo prasību izskatīja *High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Administrative Court)*, pēc tam tā tika skatīta apelācijā *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*.
- 10 Šī pēdējā tiesa norāda, ka, pēc *Commissioners* domām, minētais krāpšanas veids parasti ir ietverts vienā no divām iepriekš šī sprieduma 7. punktā minētajām kategorijām.
- 11 Pirmo kategoriju *Commissioners* apzīmē ar jēdzienu “krāpšana iegūstot”. Tās būtība ir: uzņēmums, kas ir reģistrējies Apvienotajā Karalistē kā PVN maksātājs — “saistības nepilnais uzņēmējs” —, iaved preces no Eiropas Savienības piegādātāja un parasti tās mazumtirdzniecībā pārdod Apvienotajā Karalistē tieši vai arī ar vairumtirgotāju palīdzību. “Saistības nepilnais uzņēmējs” PVN par tālāko pārdevumu *Commissioners* nemaksā. Runa varētu būt arī par uzņēmēju, kurš izliekas, ka pārstāv pastāvošu uzņēmumu, kurš ir reģistrēts kā PVN maksātājs, bet [patiesībā] tam nav nekādu saistību ar minēto uzņēmumu (šādu uzņēmēju bieži sauc par uzņēmēju, kas izmanto “nelikumīgi iegūtu PVN maksātāja numuru”).
- 12 Otrā kategorija ir zināma ar nosaukumu “karuseļveida” krāpšana. Šī kategorija ieguvusi savu nosaukumu no veida, kādā preces tika pārvietotas Eiropas Savienībā no vienas dalībvalsts uz citu, no kurienes tās atkal tika atvestas atpakaļ, tā arī nenonākot galējā lietotāja rīcībā. Vienkāršākajā formā šāda veida krāpšanai ir vajadzīgi trīs uzņēmēji, kas ir reģistrēti kā PVN maksātāji divās atšķirīgās dalībvalstīs, lai gan parasti tie ir vismaz seši vai septiņi uzņēmēji divās vai vairākās dalībvalstīs.

- 13 Šī krāpšana pirmajā daļā darbojas tāpat, kā ir aprakstīts šī sprieduma 11. pantā. Tad "saistības nepildošais uzņēmējs" pārdod ar zaudējumiem preces buferuzņēmumam, kurš vēlāk samaksāto PVN atprasa no *Commissioners*. Savukārt šis buferuzņēmums preces pārdod tālāk citam buferuzņēmumam par augstāku cenu, un, visbeidzot — iespējams, pēc vēl viena pārdevuma un pirkuma — preces nonāk uzņēmumā, kurš tās kādreiz pārdeva tam uzņēmējam, kas ir reģistrēts kā PVN maksātājs citā dalībvalstī; dažreiz tas ir pirmajā dalībvalstī nodibinātais sākotnējais piegādātājs. Šis pēdējais pārdevums ir no nodokļa atbrīvota darbība un attiecībā uz to pastāv tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu, ko eksportētājs uzņēmums vēlāk mēģina atgūt no *Commissioners*.
- 14 Šāda veida krāpšana Apvienotās Karalistes valsts ieņēmumiem izmaksā vairāk par 1,5 miljardu sterliņu mārciņu (GBP) gadā.
- 15 No nolēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu izriet, ka *Commissioners* norāda, ka 2003. gada finanšu likuma 17. un 18. pants tika pieņemti, pamatojoties uz Sestās direktīvas 21. panta 3. punktu un 22. panta 8. punktu.
- 16 Federācija norāda, ka ne Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts, ne šīs direktīvas 22. panta 8. punkts nepiešķir dalībvalstīm kompetenci pieņemt tādus noteikumus, kādi ir minētie 17. un 18. pants.
- 17 Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai [Sestās Direktīvas 77/388] 21. panta 3. punkts, ko groza [Direktīva 2000/65], 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 tādā pasākumā ir jābūt objektīvi pamatotam, racionālam, samērīgam un tam jānodrošina tiesiskā drošība?

- 2) Vai [Sestās] direktīvas [77/388 ar grozījumiem] 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?

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

- 5) Vai grozītā [Sestā] direktīva [77/388] 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?"

Par pirmo un trešo prejudiciālo jautājumu

- 18 Ar savu pirmo un trešo jautājumu, kas ir jāskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas dalībvalstij ļauj pieņemt tādu tiesisko regulējumu, kāds ir pamata lietā, kas paredz, ka nodokļu maksātājs, kuram tika piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi un kurš zināja vai kam bija pamatoti iemesli aizdomām, ka viss PVN vai tā daļa, kas jāmaksā par šo piegādi vai pakalpojumu, vai par visām iepriekš vai vēlāk piegādātām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem, paliek nenomaksāts, kopā ar nodokļu parādnienu var būt solidāri atbildīgs par šī nodokļa samaksu.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

- 19 Atbildot uz pirmo un trešo jautājumu, Federācija norāda, ka Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts dod tiesības dalībvalstīm pieņemt normatīvu noteikumu, kas paredz, ka persona var būt solidāri atbildīga par PVN samaksu kopā ar ikvienu personu, kas ir nodokļa parādniece, tikai tajos gadījumos, kas ir minēti 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā daļā un c) apakšpunktā un 2. punkta a) vai b) apakšpunktā. Šī solidārā pienākuma noteikšanu reglamentē Kopienas tiesību vispārējie principi.
- 20 Federācija uzskata, ka minētie vispārējie principi liedz dalībvalstīm pieņemt Sestās direktīvas 21. panta īstenošanas pasākumus, kas pircējiem nosaka pienākumu solidāri maksāt PVN kopā ar citām tajā pašā piegāžu shēmā esošām privātpersonām vai uzņēmumiem, pamatojoties uz prezumpcijām par cenu, kas jāmaksā par precēm vai pakalpojumiem.

- 21 Apvienotās Karalistes, Vācijas, Īrijas, Kipras un Portugāles valdības, kā arī Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts ļauj dalībvalstīm paredzēt, ka ikviena persona var būt solidāri atbildīga par PVN samaksu kopā ar citu privātpersonu, kurai šis nodoklis jāmaksā atbilstoši minētā panta 1. vai 2. punktam, ievērojot tikai Kopienu tiesību vispārējos principus.
- 22 Nīderlandes valdība uzskata, ka tāds pasākums, kādu ievieš 2003. gada finanšu likuma 18. pants, nav ietverts Sestās direktīvas piemērošanas jomā un ka tādēļ šim pasākumam nav jābūt pamatotam ar šo pantu. Faktiski minētais pasākums attiecas nevis uz PVN uzlikšanu, bet uz tā iekasēšanu. Tiesa ir konstatējusi, ka neviens Sestās direktīvas noteikums neattiecas uz nodokļa iekasēšanu un ka principā dalībvalstīm ir jānorāda nosacījumi, ar kuriem Valsts kase var iekasēt šo nodokli *a posteriori*, tomēr nepārkāpjot ierobežojumus, kas izriet no Kopienu tiesībām (skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide* u.c., *Recueil*, I-7281. lpp., 43. punkts, un 2004. gada 3. marta rīkojumu lietā C-395/02 *Transport Service*, *Recueil*, I-1991. lpp., 27.–29. punkts).
- 23 Ja Tiesa tomēr uzskata, ka attiecīgais pasākums pamata lietā ir ietverts Sestās direktīvas piemērošanas jomā, tad, pēc Nīderlandes valdības domām, šī pasākuma pamatojums ir atrodams Sestās direktīvas 21. panta 3. punktā vai 22. panta 8. punktā.

Tiesas vērtējums

- 24 Uzreiz jāatzīst, ka pretēji Nīderlandes valdības norādītajam tāds valsts noteikums, kādu ievieš ar 2003. gada finanšu likuma 18. pantu, kas nosaka normas, uz kuru

pamata nodokļu maksātājs var būt solidāri atbildīgs par PVN summas samaksu, kas ir jāveic citam nodokļu maksātājam, attiecas uz to, kā noteikt personu, no kuras var pieprasīt šī nodokļa samaksu Valsts kasē, nevis uz nodokļa iekasēšanu. No tā izriet, ka tas ir ietverts Sestās direktīvas 21. panta piemērošanas jomā.

- 25 Turpinājumā ir jānorāda, ka minētā 21. panta 3. punkts dod dalībvalstīm tiesības gadījumos, ko paredz šī paša panta 1. un 2. punkts, paredzēt, ka persona, kas nav nodokļu parādniece, ir solidāri atbildīga par PVN samaksu.
- 26 Pretēji Federācijas apgalvotajam — ne Sestās direktīvas 21. panta 3. punkta redakcijā, ne 1. un 2. punkta redakcijā nav norāžu uz to, ka šis 3. punkts būtu piemērojams tikai attiecībā uz atsevišķiem gadījumiem, ko paredz pirmie divi punkti. Tieši pretēji, no minētā 21. panta 3. punkta skaidrā un viennozīmīgā teksta izriet, ka šis noteikums ir piemērojams visos gadījumos, kas ir minēti pirmajos divos punktos.
- 27 Šajos apstākļos nav pieņemams Federācijas arguments, saskaņā ar kuru pirms Direktīvas 2000/65 veiktajiem grozījumiem Sestās Direktīvas 21. pantā paredzētā iespēja saukt trešās personas pie solidāras atbildības par PVN samaksu bija ierobežotāka un ka, pēc Federācijas domām, jaunās redakcijas mērķis nebija paplašināt šo iespēju.
- 28 Tādējādi Sestās Direktīvas 21. panta 3. punkts principā atļauj dalībvalstīm veikt pasākumus, atbilstoši kuriem persona ir solidāri atbildīga par PVN summas

samaksu, kas jāmaksā citai personai, kuru minētā panta 1. un 2. punkts definē kā nodokļu parādnieku.

- 29 Tomēr dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Kopienų direktīvas, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Kopienų tiesību sistēmas, tostarp it īpaši tiesiskās drošības un samērīguma principi (šajā sakarā skat. 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-396/98 *Schloßstraße*, *Recueil*, I-4279. lpp., 44. punkts, un 2005. gada 26. aprīļa spriedumu lietā C-376/02 “Goed Wonen”, Krājums, I-3445. lpp., 32. punkts).
- 30 It īpaši attiecībā uz samērīguma principu ir jāatgādina, ka, kaut arī par likumīgu tiek atzīts, ka dalībvalstu pieņemtie pasākumi, pamatojoties uz Sestās direktīvas 21. panta 3. punktu, tiek virzīti uz pēc iespējas efektīvāku Valsts kases tiesību aizsargāšanu, tomēr tie nevar pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Molenheide* u.c., 47. punkts).
- 31 Šajā sakarā valsts pasākumi pamata lietā paredz, ka nodokļu maksātājs, kas nav nodokļu parādnieks, var būt solidāri atbildīgs par PVN samaksu kopā ar parādnieku, ja brīdī, kad tam ir veikta piegāde, minētais 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 nenomaksāts. Tiek uzskatīts, ka personai ir pamatotas aizdomas par šāda gadījuma esamību, ja no tās pieprasītā cena par šīm precēm bija zemāka par vizzemāko cenu, ko tā pamatoti varēja sagaidīt maksāt par šīm precēm tirgū, vai ja tā bija zemāka par cenu, ko no tās pieprasīja par visām iepriekšējām šo pašu preču piegādēm. Šī prezumpcija ir atspēkojama ar pierādījumu, ka vizzemākā pieprasītā cena par precēm ir izskaidrojama ar apstākļiem, kas nav saistīti ar PVN nenomaksu.

- 32 Tomēr, kaut arī Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts dalībvalstij ļauj pieprasīt solidāru PVN parāda samaksu tad, ja šīs personas labā veiktā darījuma laikā tā zināja vai tai bija jāzina, ka PVN par šo darījumu vai iepriekšējo vai vēlāko darījumu palika nenomaksāts, un šajā sakarā pamatoties uz prezumpciju, tomēr šādu prezumpciju tīk un tā nevar formulēt tādā veidā, ka nodokļu maksātājam kļūst praktiski neiespējami vai ļoti grūti to apstrīdēt ar pretēja rakstura pierādījumu. Kā norādīja ģenerāladvokāts savu secinājumu 27. punktā, šādas prezumpcijas faktiski radītu sistēmu, kurā atbildība iestājas bez vainas, pārsniedzot to, kas ir nepieciešams Valsts kases tiesību aizsardzībai.
- 33 Uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurā ietilpst PVN krāpšanas darījums, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot būt solidāri atbildīgiem par nodokļa samaksu, kas jāmaksā citam nodokļu maksātājam (šajā pašā nozīmē skat. 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 52. punkts).
- 34 Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai valsts tiesiskajā regulējumā pamata lietā ir ievēroti vispārējie Kopienų tiesību principi.
- 35 Tādēļ uz pirmo un trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās Direktīvas 21. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstīm pieņemt tādu tiesisko regulējumu, kāds ir pamata lietā, kas paredz, ka nodokļu maksātājs, kuram tika veikta preču piegāde vai sniegti pakalpojumi un kurš zināja vai kam bija pamatotas aizdomas, ka viss PVN vai tā daļa, kas jāmaksā par šo piegādi vai pakalpojumu vai

par jebkuru iepriekšēju vai vēlāku piegādi vai pakalpojumu, palika nenomaksāts, var kopā ar nodokļa parādnieku būt solidāri atbildīgs par šī nodokļa samaksu. Tomēr šādā tiesiskajā regulējumā ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Kopienų tiesību sistēmas, tostarp it īpaši tiesiskās drošības un samērīguma principi.

Par otro un ceturto jautājumu

- 36 Ar savu otro un ceturto jautājumu, kas ir jāskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstij pieņemt tādu tiesisko regulējumu, kāds ir pamata lietā, kas paredz, ka nodokļu maksātājs, kuram tika veikta preču piegāde vai sniegti pakalpojumi un kurš zināja vai tam bija ticamas aizdomas, ka viss PVN vai tā daļa, kas jāmaksā par šo piegādi vai pakalpojumu vai par jebkuru iepriekšēju vai vēlāku piegādi vai pakalpojumu, paliks nenomaksāts, var kopā ar nodokļa parādnieku būt solidāri atbildīgs par nodokļa samaksu un/vai tādu tiesisko regulējumu, kas paredz, ka no nodokļu maksātāja var pieprasīt sniegt nodrošinājumu par PVN samaksu, kas ir iekasējams vai varētu par tādu kļūt, no tā nodokļu maksātāja, kuram tas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus vai kurš tam piegādā minētās preces vai sniedz pakalpojumus.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

- 37 Atbildot uz otro un ceturto prejudiciālo jautājumu, Federācija uzskata, ka Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts neļauj dalībvalstīm pieņemt tādus pasākumus, kuri

uzliek pienākumus ikvienai personai, kas nav nodokļu parādniece šīs direktīvas 21. panta definīcijas nozīmē.

- 38 Apvienotās Karalistes valdība norāda, ka minētais 22. panta 8. punkts ļauj dalībvalstīm paredzēt, ka ikviena persona var būt solidāri atbildīga par PVN samaksu kopā ar jebkuru citu personu, kurai šis nodoklis ir jāmaksā atbilstoši Sestās direktīvas 21. panta 1. vai 2. punktam, vai paredzēt, ka no ikvienas personas var pieprasīt sniegt nodrošinājumu par PVN maksājumu, kas jāveic citai personai, ar nosacījumu, ka šie noteikumi tiek uzskatīti par nepieciešamiem PVN precīzai iekasēšanai un krāpšanas novēršanai un ir saskaņā ar vispārējo Kopienu tiesību principiem.
- 39 Īrija un Kipras valdība uzskata, ka Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts ļauj dalībvalstīm paredzēt, ka no ikvienas personas var pieprasīt sniegt nodrošinājumu par PVN maksājumu, kas jāveic citai personai, saskaņā ar iepriekš minētajiem vispārējiem Kopienu tiesību principiem.
- 40 Pēc Portugāles valdības domām, minētais 22. panta 8. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstīm vai nu šajā tekstā noteiktajās robežās paredzēt, ka ikviena persona var būt atbildīga par PVN samaksu, vai, lai nodrošinātu šī nodokļa iekasēšanu, kā arī cīnītos pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, noteikt citus pienākumus personai, kurai ir jāmaksā minētais nodoklis, kā arī solidāri atbildīgajam līdzparādniekam vai trešām personām, jo abos gadījumos šo pienākumu noteikšana notiek, ievērojot Kopienu tiesības un it īpaši tās reglamentējošos vispārējos principus.

- 41 Komisija uzskata, ka Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts neļauj dalībvalstīm paplašināt PVN samaksas pienākumu, to attiecinot uz personām, kas nav nodokļu parādnieces vai nav solidāri atbildīgas par nodokļa samaksu atbilstoši šīs pašas direktīvas 21. pantam. Minētais 22. panta 8. punkts tām neļauj arī paredzēt, ka no kādas personas varētu pieprasīt sniegt nodrošinājumu par PVN maksājumu, kas jāveic citai personai. Tomēr, kad ir noteikts solidārās samaksas pienākums saskaņā ar pasākumu, kas ir pieņemts uz Sestās direktīvas 21. panta 3. punkta un 22. panta 8. punkta, kā arī šī paša panta 7. punkta pamata, tas ikvienai personai, kas ir solidāri atbildīga par PVN samaksu, ļauj uzlikt pienākumu sniegt nodrošinājumu par maksājamām summām, ievērojot vispārējos Kopienų tiesību principus.

Tiesas vērtējums

- 42 Uzreiz jāatzīst, ka jau atbilstoši 22. panta nosaukumam, ko sniedz Sestās direktīvas 28.h pants, tas attiecas tikai uz nodokļu parādnieka pienākumiem un nereglamentē to noteikšanu, ko paredz šīs pašas direktīvas 21. pants.
- 43 Faktiski Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts dod tiesības dalībvalstīm PVN parādniecēm un personām, kas ir solidāri atbildīgas par šī nodokļa samaksu un kuras nosaka atbilstoši minētās direktīvas 21. pantam, uzlikt tādus papildu pienākumus, kas šī 22. panta iepriekšējos punktos nav paredzēti, piemēram, sniegt nodrošinājumu par maksājamā PVN samaksu, ja tās to uzskata par nepieciešamu, lai nodrošinātu šī nodokļa iekasēšanu un lai izvairītos no krāpšanas.

- 44 No tā izriet, pirmkārt, ka, nosakot solidāras PVN samaksas pienākumu, nevar balstīties uz Sestās direktīvas 22. panta 8. punktu, un, otrkārt, ka minētais noteikums neļauj dalībvalstīm pieprasīt no personas, kas nav PVN parādniece vai solidāri atbildīga par tā samaksu atbilstoši Sestās direktīvas 21. pantam, lai tā sniegtu nodrošinājumu par PVN samaksu, kas jāveic trešai personai.
- 45 Tomēr jāatgādina — kā izriet arī no atbildes uz pirmo un trešo jautājumu —, ka vispārējo Kopienu tiesību principu noteiktajās robežās dalībvalstis var balstīties uz Sestās direktīvas 21. panta 3. punktu, lai noteiktu solidāras PVN samaksas pienākumu.
- 46 No tā izriet, ka dalībvalstis atbilstoši Sestās direktīvas 22. panta 8. punktam var pieprasīt no personām, kas ir solidāri atbildīgas par PVN samaksu saskaņā ar tādu valsts pasākumu, kurš ir pieņemts uz šīs pašas direktīvas 21. panta 3. punkta pamata, sniegt nodrošinājumu par maksājamā PVN samaksu.
- 47 No iepriekš minētā izriet, ka uz otro un ceturto jautājumu ir jāatbild — Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj dalībvalstīm pieņemt ne tādu tiesisko regulējumu, kāds ir pamata lietā, kas paredzētu, ka nodokļu maksātājs, kuram tika veikta preču piegāde vai sniegti pakalpojumi un kurš zināja vai tam bija pamatotas aizdomas, ka viss PVN vai tā daļa, kas jāmaksā par šo piegādi vai pakalpojumu vai par jebkuru iepriekšējo vai vēlāko piegādi vai pakalpojumu, paliks nenomaksāts, var kopā ar nodokļa parādnieku būt solidāri atbildīgs par šī nodokļa samaksu, ne arī tādu tiesisko regulējumu, kas paredz, ka no nodokļu maksātāja var

pieprasīt sniegt nodrošinājumu par PVN samaksu, kas ir vai varētu kļūt iekasējams no tā nodokļu maksātāja, kuram tas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus vai kurš tam piegādā minētās preces vai sniedz pakalpojumus.

- 48 Šis noteikums savukārt nav pretrunā valsts tiesiskajam regulējumam, kurš visām personām ar solidāru atbildību par PVN samaksu saskaņā ar valsts pasākumu, kas ir pieņemts uz Sestās direktīvas 21. panta 3. punkta pamata, uzliek pienākumu sniegt nodrošinājumu par maksājamā PVN samaksu.

Par piekto jautājumu

- 49 Ņemot vērā atbildi uz pirmajiem četriem jautājumiem, uz piekto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 50 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 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, ko groza Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīva 2000/65/EK un Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīva 2001/115/EK, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstīm pieņemt tādu tiesisko regulējumu, kāds ir pamata lietā, kas paredz, ka nodokļu maksātājs, kuram tika veikta preču piegāde vai sniegti pakalpojumi un kurš zināja vai tam bija pamatotas aizdomas, ka viss pievienotās vērtības nodoklis vai tā daļa, kas jāmaksā par šo piegādi vai pakalpojumu vai par jebkuru iepriekšēju vai vēlāku piegādi vai pakalpojumu, palika nemaksāts, var kopā ar nodokļa parādnienu būt solidāri atbildīgs par šī nodokļa samaksu. Tomēr šādā tiesiskajā regulējumā ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Kopienų tiesību sistēmas, tostarp it īpaši tiesiskās drošības un samērīguma principi;

- 2) Sestās direktīvas 77/388, ko groza Direktīva 2000/65 un Direktīva 2001/15, 22. panta 8. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj dalībvalstīm pieņemt ne tādu tiesisko regulējumu, kāds ir pamata lietā, kas paredzētu, ka nodokļu maksātājs, kuram tika veikta preču piegāde vai sniegti pakalpojumi un kurš zināja vai tam bija pamatotas aizdomas, ka viss pievienotās vērtības nodoklis vai tā daļa, kas jāmaksā par šo piegādi vai šo pakalpojumu vai par jebkuru iepriekšējo vai vēlāko piegādi vai pakalpojumu, paliks nemaksāts, var kopā ar nodokļa parādnienu būt solidāri atbildīgs par šī nodokļa samaksu, ne arī tādu tiesisko regulējumu, kas paredz, ka no nodokļu maksātāja var pieprasīt sniegt nodrošinājumu par minētā nodokļa samaksu, kas ir vai varētu kļūt iekasējams no tā nodokļu maksātāja, kuram tas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus vai kurš tam piegādā minētās preces vai sniedz pakalpojumus.

Šis noteikums savukārt nav pretrunā valsts tiesiskajam regulējumam, kurš visām personām ar solidāru atbildību par pievienotās vērtības nodokļa samaksu saskaņā ar valsts pasākumu, kas ir pieņemts uz šīs Sestās direktīvas 77/388 21. panta 3. punkta pamata, uzliek pienākumu sniegt nodrošinājumu par maksājamā pievienotās vērtības nodokļa samaksu.

[Paraksti]