

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2011. gada 21. decembrī*

Lieta C-499/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 13. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 19. oktobrī, tiesvedībā

Vlaamse Oliemaatschappij NV

pret

FOD Financiën.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Malenovskis [*J. Malenovský*], tiesneši Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents) un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerālvokāte V. Trstenjaka [*V. Trstenjak*],
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 29. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Vlaamse Oliemaatschappij NV* vārdā — T. Leuwerks [*T. Leeuwerck*], *advocaat*,
- Beļģijas valdības vārdā — M. Jakobsa [*M. Jacobs*] un Ž. K. Allē [*J.-C. Halleux*], pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā — L. Losano Palaciosā [*L. Lozano Palacios*] un B. Burggrāfs [*B. Burggraaf*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 21. panta 3. 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.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvu 2001/115/EK (OV 2002 L 15, 24. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).

- 2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Vlaamse Oliemaatschappij NV* (turpmāk tekstā — “VOM”) un *FOD Financiën* (Federālā Finanšu iestāde) par šīs sabiedrības pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”), kas piemērots degvielas piegādēm, ko viens no šīs sabiedrības klientiem veicis no tās noliktavas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta pirmās daļas B sadaļas pirmās daļas e) apakšpunkta pirmo daļu, redakcijā, kas izriet no direktīvas 28.c panta E daļas 1. punkta pirmā ievilkuma, dalībvalstis drīkst, pastāvot noteiktiem apstākļiem, nepiemērot PVN tādu preču piegādēm, kuras paredzēts ievietot noliktavas režīmā, kas nav muitas noliktava.
- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 16. panta 1. punkta otro daļu, redakcijā, kas izriet no tās 28.c panta E daļas 1. punkta pirmā ievilkuma, nodokļa maksātājs saskaņā ar šī punkta pirmo daļu ir persona, kura izraisa to, ka uz precēm vairs neattiecas kārtība vai gadījumi, kas uzskaitīti šajā punktā, atkāpjoties no minētās direktīvas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmās daļas.

- 5 Sestās direktīvas 21. pantā ar nosaukumu “Personas, kurām jāmaksā nodoklis varas iestādēm”, redakcijā, kas izriet no tās 28.g panta, ir paredzēts:

“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.b 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 vai citā dokumentā, kas kalpo par rēķinu;
- 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 Direktīva 76/308/EEK un 77/799/EEK un Padomes 1992. gada 27. janvāra 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.

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

- 6 Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvas 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp.) 4. panta b) punktā jēdziens “akcīzes preču noliktava” ir definēts kā “vieta, kur apstiprināts noliktavas saimnieks, veicot savu darbību, ražo, apstrādā, glabā, saņem vai nosūta akcīzes preces nodokļu atlikšanas režīmā, ievērojot īpašus noteikumus, ko noteikušas tās dalībvalsts kompetentās iestādes, kurā atrodas attiecīgā akcīzes preču noliktava”.

Valsts tiesiskais regulējums

- 7 Beļģijas PVN likuma 51.a panta 3. punktā ir paredzēts:

“Noliktavas režīmā, kas nav muitas noliktavas režīms, noliktavas saimnieks, kas uzglabā preces, persona, kura ir atbildīga par preču transportēšanu no noliktavas, kā arī tās iespējamais pilnvarotājs kopā ar personu, kurai ir jāmaksā nodoklis, ir solidāri atbildīgi par nodokļa samaksu valstij [...]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 8 *VOM* ir pakalpojumu sniedzējs, kas saviem klientiem nodrošina naftas produktu, kas tiek piegādāti kuģos, izkraušanu, glabāšanu noliktavās un pārkraušanu kravas automobiļos. Klienti uzglabā produktus šajās noliktavās tik ilgi, kamēr tie tiek pārdoti galapatērētājiem, galvenokārt mazumtirdzniecības degvielas uzpildes stacijām. Lai nodrošinātu šos pakalpojumus, *VOM* iekasē “pakalpojumu maksu” atbilstoši apstrādāto litru skaitam.
- 9 Tādējādi *VOM* izmanto “akcīzes preču noliktavu” Direktīvas 92/12 4. panta b) punkta izpratnē. Noliktavas saimnieka statusā tam kopš 1999. gada 7. septembra ir atļauja vadīt noliktavu, kas nav muitas noliktava, lai uzglabātu tajā minerāleļļas.
- 10 Saskaņā ar minēto atļauju šajā noliktavā ievietotajiem produktiem, piemērojot noliktavas režīmu, kas nav muitas noliktavas režīms, tiek piemērots PVN atlikšanas režīms. Kad šie produkti tiek izņemti no attiecīgās noliktavas un vai nu vairs neatrodas noliktavas režīmā, kas nav muitas noliktavas režīms, vai arī kļūst par maksas piegādes objektiem, tiem ir piemērojams PVN.
- 11 *Ghebra NV* (turpmāk tekstā — “*Ghebra*”) nodarbojās ar degvielas vairumtirdzniecību un glabāja savus naftas produktus *VOM* noliktavā. 2003. gada 20. jūnijā *Ghebra* tika pasludināta par maksātnespējīgu.
- 12 Pēc nodokļu iestādes veiktas pārbaudes 2006. gada 7. februārī tika sastādīts protokols, no kura izriet, ka degvielas maksas piegādes no *VOM* noliktavas *Ghebra* veica 2003. gada martā un aprīlī. Šīm piegādēm, ar kurām tika izbeigts noliktavas režīms, kas nav muitas noliktavas režīms, tika piemērots PVN EUR 2 133 005 apmērā.

- 13 Pēc tam, kad *Ghebra* maksātnespējas administrators sniedza informāciju par to, ka Beļģijas valsts aktīvu nepietiekamības dēļ nesaņems tai pienākošos PVN maksājumu, nodokļu administrācija 2006. gada 11. aprīlī izdeva brīdinājuma vēstuli par minētās summas samaksu pret *VOM* saskaņā ar Beļģijas PVN likuma 51.a panta 3. punktu.
- 14 2006. gada 31. maijā *VOM* iesniedza protestu pret šo vēstuli *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* [Briges pirmās instances tiesā].
- 15 Savas prasības pamatošanai *VOM* norāda, ka noliktavas saimnieka solidarā atbildība par PVN summu, ko ir parādā noliktavas izmantotājs, piemērojot Beļģijas PVN likuma 51.a panta 3. punktu, nav saderīga ar vispārējo tiesiskās drošības un samērīguma principu, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, jo tā ir piemērojama neatkarīgi no tā, vai noliktavas saimnieks ir labticīgs vai nē. Tā šajā ziņā piebilst, ka noliktavas saimniekam ir pasīva loma noliktavām piemērojamā PVN režīmā, jo tas tikai nodod savu noliktavu savu klientu rīcībā, lai tie varētu veikt preču uzglabāšanu, un tam nav nekādu ne juridisku, ne fiskālu līdzekļu, lai klientus uzraudzītu vai uzliktu tiem faktiski PVN maksājumu. Pamatojoties uz Tiesas judikatūru, *VOM* norāda, ka, neņemot vērā to, ka arī personai, kas nav sākotnējais nodokļu maksātājs, varēja būt zināms nodokļa iekasējamības fakts, lai šo personu atzītu par solidarā atbildīgu par attiecīgā nodokļa maksāšanu, un tādējādi visus kritērijus, kas attiecas uz labticību, izslēdzot no nosacījumiem, saskaņā ar kuriem personu var atzīt par solidarā atbildīgu par minētā nodokļa maksāšanu, valsts tiesību akti pārkāpj [tādu pasākumu] robežas, kas ir nepieciešami un atbilstoši izvīrītā mērķa sasniegšanai.
- 16 *FOD Financiën* uzskata, ka Beļģijas PVN likuma 51.a panta 3. punkts atbilst samērīguma principam, ka valsts tiesai ir jāuzrauga šī principa ievērošana un ka solidarā atbildība ir atbilstošs un samērīgs pasākums naftas produktu jomā.

- 17 *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* uzskatīja, ka ir nepieciešams rast atbildi uz jautājumu, vai Beļģijas PVN likuma 51.a panta 3. punkts ir saderīgs ar Eiropas Savienības tiesībām un it īpaši ar tiesiskās drošības un samērīguma principu, un nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai atbilstoši [Sestās direktīvas 21. panta 3. punktam], lasot to kopā ar [šīs direktīvas 16. panta 1. punkta pirmās daļas B sadaļas pirmās daļas e) apakšpunkta pirmo daļu, kā arī ar 16. panta 1. punkta otro daļu], dalībvalstis var noteikt, ka noliktavas, kas nav muitas noliktava, saimnieks beznosacījuma kārtībā solidāri atbild par nodokļu, kurus preču īpašnieks — nodokļu maksātājs — ir parādā par piegādi pret atlīdzību, samaksu pat tad, ja noliktavas saimnieks ir labticīgs vai ja tam nevar pārņemt nekādu kļūdu vai nolaidību [..]?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 18 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstīm noteikt, ka noliktavas, kas nav muitas noliktava, saimnieks solidāri atbild par PVN, ko preču īpašnieks — nodokļu maksātājs — ir parādā par preču piegādi pret atlīdzību no šīs noliktavas, maksāšanu arī tad, ja šīs noliktavas saimnieks ir labticīgs vai ja tam nevar pārņemt nekādu kļūdu vai nolaidību.
- 19 Ir jāpatur prātā, ka 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 (skat. 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries* u.c., Krājums I-4191. lpp., 28. punkts).

- 20 Tomēr ir jāatgādina, ka dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Savienības direktīvas, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, tostarp tiesiskās drošības un samērīguma principi (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Federation of Technological Industries* u.c., 29. punkts, kā arī 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-271/06 *Netto Supermarkt*, Krājums I-771. lpp., 18. punkts).
- 21 Attiecībā uz samērīguma principu Tiesa jau ir atzinusi, ka atbilstoši šim principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot efektīvi sasniegt valsts tiesībās paredzēto mērķi, vismazāk apdraud attiecīgos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus (skat. it īpaši 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-409/04 *Te-leos* u.c., Krājums I-7797. lpp., 52. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Net-to Supermarkt*, 19. punkts).
- 22 Tādējādi, kaut arī par pamatotu tiek atzīts, ka dalībvalstu pieņemtie pasākumi tiek virzīti uz pēc iespējas efektīvāku Valsts kases tiesību aizsargāšanu, tomēr tie nevar pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Federation of Technological Industries* u.c., 30. punkts, kā arī lietā *Netto Supermarkt*, 20. punkts).
- 23 Šajā ziņā pamattiesvedībā izskatāmajos valsts tiesību aktos ir paredzēts, ka noliktavas režīmā, kas nav muitas noliktavas režīms, preču noliktavas saimnieks, kas uzglabā preces, persona, kas ir atbildīga par preču transportēšanu no noliktavas, kā arī tās iespējamais pilnvarotājs kopā ar personu, kurai jāmaksā nodoklis, ir solidāri atbildīgi par to, lai valstij tiktu samaksāta attiecīgā nodokļa summa. Tāpat, piemērojot šo noteikumu, noliktavas, kas nav muitas noliktava, saimnieks ir solidāri atbildīgs par PVN samaksu ar personu, kurai ir sākotnēji jāmaksā šis nodoklis, tas ir, ar šī noliktavas

saimnieka klientu. Šis solidaritātes pienākums ir formulēts bez nosacījumiem, tāpēc tas attiecas uz noliktavas saimnieku arī tad, ja viņš ir labticīgs vai ja viņam nevar pārmest nekādu kļūdu vai nolaidību.

- 24 Kā Tiesa jau ir lēmusi, valsts tiesību akti, kas *de facto* rada solidāras atbildības sistēmu neatkarīgi no vainas, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai īstenotu Valsts kases tiesību aizsardzību (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Federation of Technological Industrie* u.c., 32. punkts). Tas, ka atbildība par PVN maksāšanu tiek noteikta personai, kurai nav jāmaksā šis nodoklis, lai arī šī persona ir apstiprināts akcīzes preču noliktavas īpašnieks, kam ir Direktīvā 92/12 noteiktie īpašie pienākumi, no kuriem viņš nevar izvairīties, sniedzot pierādījumus tam, ka viņam nav pilnīgi nekādas saistības ar attiecīgā nodokļu maksātāja rīcību, ir jāuzskata par neatbilstošu samērīguma principam. Tādējādi acīmredzami nesamērīgi ir beznosacījuma kārtībā paredzēt konkrētajai personai pienākumu maksāt nodokļu ieņēmuma zaudējumus, ko radījušas trešās personas nodokļu maksātāja darbības, uz kurām tai nav bijusi nekāda ietekme (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Netto Supermarkt*, 23. punkts).
- 25 Turpretī Savienības tiesībām pretrunā nav prasība, lai persona, kas nav nodokļu maksātājs, veic visus pasākumus, ko no tās saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka tās veiktās darbības nav saistītas ar krāpniecību nodokļu jomā (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Federation of Technological Industries* u.c., 33. punkts, lietā *Teleos* u.c., 65. punkts, kā arī lietā *Netto Supermarkt*, 24. punkts).
- 26 Tādējādi tas, ka persona, kas nav nodokļu maksātājs, ir rīkojusies labticīgi, ievērojot visu kārtīga uzņēmēja rūpību, ir veikusi visus iespējamus atbilstošos pasākumus un tās dalība krāpšanā ir izslēgta, ir apstākļi, kas ir jāņem vērā, nosakot iespēju uzlikt šai personai pienākumu solidarāri maksāt PVN parādu (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Teleos* u.c., 66. punkts, kā arī lietā *Netto Supermarkt*, 25. punkts).

- 27 Iesniedzējtiesai ir jāpārlicinās, vai pamattiesvedībā pastāv attiecīgie apstākļi.
- 28 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 21. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz dalībvalstīm noteikt, ka noliktavas, kas nav muitas noliktava, saimnieks solidāri atbild par PVN, ko preču īpašnieks — nodokļu maksātājs — ir parādā par preču piegādi pret atlīdzību no šīs noliktavas, samaksu arī tad, ja šīs noliktavas saimnieks ir labticīgs vai ja tam nevar pārņemt nekādu kļūdu vai nolaidību.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 29 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvu 2001/115/EK, 21. panta 3. punkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz dalībvalstīm noteikt, ka noliktavas, kas nav muitas noliktava, saimnieks solidāri atbild par pievienotās vērtības nodokļa, ko preču īpašnieks — nodokļu maksātājs — ir parādā par preču piegādi pret atlīdzību no šīs noliktavas, samaksu arī tad, ja šīs noliktavas saimnieks ir labticīgs vai ja tam nevar pārņemt nekādu kļūdu vai nolaidību.

[Paraksti]