GENERALINIO ADVOKATO
M. POIARES MADURO IŠVADA,
pateikta 2005 m. gruodžio 7 d. [1]

1. Šis *Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales* pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 21 straipsnio 3 dalies ir 22 straipsnio 8 dalies aiškinimu [2]. Prašymas pateiktas „judicial review" tvarka nagrinėjant bylą tarp 53 mobiliųjų telefonų ir kompiuterių procesorių sektoriaus prekybininkų bei jų profesinės organizacijos *Federation of Technological Industries* (toliau visi kartu – Federacija) ir *Commissioners of Customs & Excise* bei *H. M. Attorney-General* (toliau – *Commissioners*). Byloje ginčijamasi dėl 2003 m. Finansų įstatymo (Finance Act 2003) 17 ir 18 straipsnių nuostatų, priimtų siekiant kovoti su sukčiavimu, naudojantis prekių pardavimą Bendrijoje reglamentuojančiomis PVM taisyklėmis, teisėtumo. Teisingumo Teismo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, kad nacionalinis teismas galėtų įvertinti, ar 17 ir 18 straipsniai atitinka Bendrijos teisę.

I — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisės aktai*

2. Šeštosios direktyvos 21 straipsnyje nustatyta:

„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.

1 – Originalo kalba: portugalų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeista 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB dėl asmens, privalančio mokėti pridėtinės vertės mokestį, nustatymo (OL L 269, p. 44) (toliau – Šeštoji direktyva).

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,

— style="10Tiretlong1">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 lygiaverčiame dokumente išskiria pridėtinės vertės mokestį;

e) bet kuris asmuo, vykdantis apmokestinamą prekių priėmimą Bendrijoje.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies nuostatų:

a) kai pagal 1 dalies nuostatas apmokestinamasis asmuo nėra įsisteigęs šalyje, valstybės narės gali leisti jam paskirti mokesčių atstovą, kaip asmenį, atsakin-

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

3. Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 7 dalyje nustatyta:

„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, laikytųsi šiame straipsnyje nustatytų deklaravimo ir mokėjimo įsipareigojimų; jos taip pat imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad tie asmenys, kurie pagal 21 straipsnio 3 dalį yra solidariai atsakingi už mokesčio sumokėjimą, laikytųsi šiame straipsnyje nustatytų įsipareigojimų.“

4. Pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį:

„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.

Pirmoje dalyje numatyta galimybė negali būti naudojama siekiant numatyti papildomas nei tos, kurios yra numatytos 3 dalyje prievoles."

B — *Nacionalinės teisės aktai*

5. 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Value Added Tax Act 1994, toliau – 1994 m. 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 kokį 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 arba 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 patiektas prekes arba suteiktas paslaugas arba jam patiektas prekes ar 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 patiektos apmokestinamajam asmeniui ir

b) tiekdamas apmokestinamasis asmuo žinojo arba pagrįstai galėjo įtarti, kad visas už šį tiekimą arba už bet kokį 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, jis privalo sumokėti už šį laikotarpį (jis tai gali skųsti).

5) Šio straipsnio 4 dalies b punkte nurodoma suma, kurią, laikoma, 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 nuginčijama 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) Iždas, išleisdamas įsakymą, gali pakeisti šio straipsnio 1 dalį. Šiuo įsakymu gali būti įtraukta bet kokia antraeilės reikšmės papildoma, netiesioginė ar pereinamojo laikotarpio nuostata, kurią Iždas mano esant tinkamą.

10) Šiame straipsnyje:

a) terminas „prekė" apima ir paslaugas;

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

II — Pagrindinė byla ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai

7. Pagrindinėje byloje nagrinėjama, ar 2003 m. Finansų įstatymo 17 ir 18 straipsnių nuostatos atitinka Bendrijos teisę. Šie straipsniai buvo priimti, siekiant Jungtinėje Karalystėje kovoti su sukčiavimu Bendrijoje, naudojantis „dingusiu" ūkio subjektu (toliau – MTIC). Kaip paaiškinta nutartyje kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, galima išskirti dvi MTIC sukčiavimo kategorijas.

8. Pirmoji kategorija yra ta, kurią *Commissioners* vadina „sukčiavimu įsigyjant". Jungtinėje Karalystėje įregistruotas PVM mokėtojas įsigyja prekių kitoje valstybėje narėje ir parduoda jas Jungtinėje Karalystėje. Pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punktą valstybėje narėje, iš kurios prekės išsiųstos, pardavimo sandoris neapmokestinamas PVM, tačiau pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punktą pirkėjas turi mokėti mokestį Jungtinėje Karalystėje. Šis pirkėjas parduoda prekes už kainą, į kurią įskaičiuotas PVM, tačiau dingsta, nesumokėjęs *Commissioners* už tolesnį tiekimą gauto PVM.

9. Antroji kategorija žinoma kaip „karuselinis sukčiavimas". Ši schema yra kur kas sudėtingesnė ir iš esmės veikia taip: Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė (toliau – B) perka prekių iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės (toliau – A). B, įsigydama prekių, A neprivalo mokėti PVM, tačiau B turi mokėti PVM už tolesnį tiekimą Jungtinėje Karalystėje. B parduoda prekes (dažniausiai su nuolaida) taip pat Jungtinėje Karalystėje įsteigtai trečiai bendrovei (toliau – C), tačiau PVM nesumoka. C yra vadinama „priedangos bendrove". Ji parduoda prekes kitai Jungtinės Karalystės bendrovei maža pelno marža, sumokėdama pardavimo PVM ir pareikalaudama grąžinti pirkimo PVM. Po to prekės dar gali būti keletą kartų toliau parduodamos, tačiau galiausiai jos pasiekia bendrovę, kuri perparduoda jas kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui. Šis pardavimas neapmokestinamas PVM, tačiau pardavėjas turi teisę susigrąžinti pirkimo PVM ir todėl pareikalauja iš *Commissioners* PVM, sumokėto perkant prekes iš paskutiniosios priedangos bendrovės. Jeigu mokestis yra grąžinamas, tai reiškia, kad *Commissioners* sumoka šiai bendrovei PVM, kuriuo

buvo apmokestintas paskutiniosios priedangos bendrovės pardavimas, tačiau iš B negauna sumokėto PVM sumos. Skiriamasis tikrojo karuselinio sukčiavimo požymis yra tas, kad galiausiai prekės yra parduodamos pradiniam pardavėjui, bendrovei A. Tuomet gali būti pradedamas naujas ciklas. Kiekviename karuselės rate valstybės pajamos sumažėja suma, kuri buvo sumokėta B kaip PVM. Taip karuselė gali suktis kiekvieną dieną. B gali naudotis „pagrobtu" nieko neįtariančios trečiosios šalies PVM mokėtojo kodu arba pati registruotis kaip PVM mokėtoja ir paprasčiausiai dingti prieš mokesčių institucijoms imantis veiksmų. „Karuselėje sukasi" dažniausiai nedidelių gabaritų, tačiau didelės vertės prekės. Nutartyje kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą teigiama, kad šio tipo sukčiavimas Jungtinės Karalystės pajamoms atsieina daugiau nei 1,5 milijardo GBP per metus.

10. Prašymas, pateiktas dėl 2003 m. Finansų įstatymo 17 ir 18 straipsnių nuostatų peržiūrėjimo „judicial review" tvarka, pirmiausia buvo nagrinėjamas *Administrative Court, High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division*, po to apeliacine tvarka – *Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales*. Federacija ginčija 2003 m. Finansų įstatymo 17 ir 18 straipsnius, remdamasi kompetencijos trūkumu. Ji teigia, kad tokios nuostatos nėra leidžiamos nei pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį, nei pagal 22 straipsnio 8 dalį. *Court of Appeal* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, pateikdamas šiuos 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 mokestį 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 turi pateikti kito asmens mokėtino mokesčio sumokėjimo garantiją?

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

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

5. Ar iš dalies pakeista direktyva prieštarauja, 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?"

11. Rašytines pastabas pateikė Federacija, Jungtinės Karalystės, Vokietijos, Airijos, Kipro, Nyderlandų, Portugalijos vyriausybės ir Komisija. Teisingumo Teismo posėdyje 2005 m. spalio 5 d. žodines pastabas pateikė Jungtinės Karalystės ir Airijos vyriausybės, Federacija ir Komisija.

III — Vertinimas

12. Savo vertinimą pradėsiu aptardamas klausimus, susijusius su Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalimi. Toliau nagrinėsiu klausimus, susijusius su 22 straipsnio 8 dalimi.

13. Pradžioje verta priminti, kad pagal EB sutarties 234 straipsnį Teisingumo Teismas neturi kompetencijos nagrinėti, ar nacionalinės taisyklės atitinka Bendrijos teisę. Teisingumo Teismo vaidmuo apsiriboja Bendrijos teisės išaiškinimu, kuriuo remdamasis nacionalinis teismas galėtų įvertinti nacionalinių taisyklių atitiktį Bendrijos teisei [3].

A — *Dėl pirmojo ir trečiojo klausimų*

14. Savo pirmuoju ir trečiuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį valstybėms narėms suteikiama teisė nustatyti

3 — Žr., pvz., 1986 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Asjes ir kt.* sujungtose bylose 209/84–213/84, Rink. p. 1425, 12 punktą; 1993 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Hünermund ir kt.*, C-292/92, Rink. p. I-6787, 8 punktą; 1994 m. liepos 7 d. Sprendimo *Lamaire*, C-130/93, Rink. p. I-3215, 10 punktą; 1997 m. birželio 25 d. Sprendimo *Tombesi ir kt.*, sujungtose bylose C-304/94, C-330/94, C-342/94 ir C-224/95, Rink. p. I-3561, 36 punktą; 1998 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *André Ambry*, C-410/96, Rink. p. I-7875, 19 punktą; 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Verdonck ir kt.*, C-28/99, Rink. p. I-3399, 28 punktą; 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Ordine degli Architetti ir kt.*, C-399/98, Rink. p. I-5409, 48 punktą; 2001 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Lombardini ir Mantovani*, sujungtose bylose C-285/99 ir C-286/99, Rink. p. I-9233, 27 punktą ir 2003 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Jaeger*, C-151/02, Rink. p. I-8389, 43 punktą.

solidariąją kelių asmenų atsakomybę už PVM sumokėjimą ir, jeigu suteikiama, kokia apimtimi.

15. Federacija teigia, kad pagal 21 straipsnio 3 dalį valstybėms narėms yra leidžiama nustatyti solidariąją atsakomybę, tačiau ši diskrecija turėtų būti aiškinama griežtai. Federacijos manymu, pagal 21 straipsnio 3 dalį valstybėms narėms suteikiama diskrecija nustatyti solidariąją atsakomybę tik tais atvejais, kai 21 straipsnio 1 ir 2 dalyse yra nurodoma, kad asmenys gali taip atsakyti. Šiuo atžvilgiu Federacija nurodo keturias situacijas, paminėtas 21 straipsnio 1 dalies a punkto antrojoje pastraipoje, 21 straipsnio 1 dalies c punkte ir 21 straipsnio 2 dalies a ir b punktuose. Be to, Federacija teigia, kad, nustatydamos solidariąją atsakomybę pagal 21 straipsnio 3 dalį, valstybės narės privalo atsižvelgti į bendruosius Bendrijos teisės principus.

16. Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad pagal 21 straipsnio 3 dalį valstybėms narėms leidžiama, laikantis vien tik bendrųjų Bendrijos teisės principų, numatyti, kad bet kuris asmuo gali solidariai atsakyti už PVM sumokėjimą kartu su bet kuriuo kitu asmeniu, privalančiu sumokėti mokestį pagal 21 straipsnio 1 ir 2 dalis. Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, 21 straipsnio 3 dalies įžanginiai žodžiai nurodo visas situacijas pagal 21 straipsnio 1 ir 2 dalis, o ne tik kai kurias iš jų. Portugalijos, Airijos, Kipro vyriausybės ir Komisija iš esmės laikosi panašios nuomonės, kaip ir Jungtinė Karalystė.

17. Nyderlandų vyriausybė teigia, kad tokia priemonė, kokia yra Finansų įstatymo 18 straipsnis, nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo apimtį, nes ji yra susijusi ne su apmokestinimu PVM, o su jo surinkimu. Šiuo atžvilgiu Nyderlandai nurodo, *be kita ko*, 2004 m. kovo 3 d. Teisingumo Teismo nutartį *Transport Service NV*, kurioje buvo konstatuota, jog paprastai būtent valstybės narės nustato sąlygas, pagal kurias mokesčių institucijos, atsižvelgdamos į Bendrijos teisės nustatytus apribojimus, gali išieškoti PVM [4]. Ypač remdamasi 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimu *Molenheide ir kt.* [5] Nyderlandų vyriausybė teigia, kad, kalbant apie PVM surinkimą, valstybėms narėms yra leidžiama, laikantis apribojimų, kylančių iš Bendrijos teisės, įskaitant proporcingumo ir teisinio saugumo principus, nustatyti, jog asmuo gali solidariai atsakyti už sumokėjimą PVM, kurio nesumokėjo kitas asmuo.

4 — C-395/02, Rink. p. I-1991, 29 punktas.

5 — Sujungtos bylos C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 43 punktas.

18. Pirmiausia aptarsiu argumentą, kad tokios priemonės, kokia nagrinėjama šioje byloje, nereikia pagrįsti Šeštosios direktyvos nuostatomis.

19. Reikėtų atskirti prievolės mokėti PVM nustatymą nuo priemonių, susijusių vien tik su PVM išieškojimu. *Be kita ko*, iš sprendimo *Molenheide ir kt.* darytina išvada, kad valstybėms narėms yra leidžiama priimti priemones, siekiant apsisaugoti nuo PVM grąžinimo tais atvejais, kai iš tiesų PVM nėra grąžintinas [6], kaip antai taisyklės, pagal kurias reikalaujama įrodyti teisę atskaityti PVM [7], arba taisyklės, nurodančios, kokia informacija turi būti pateikiama sąskaitose, kuriomis grindžiama teisė atskaityti [8]. Nutartyje *Transport Service NV*, kurioje buvo vertinamas tiekimas, sąskaitoje faktūroje neteisėtai, tačiau tariamai sąžiningai, nurodytas kaip neapmokestinamas PVM, Teisingumo Teismas nusprendė, kad būtent valstybės narės nustato sąlygas, kuriomis mokesčių institucijos gali išieškoti PVM, nes Šeštojoje direktyvoje nėra šiuos klausimus reglamentuojančių nuostatų [9]. Tačiau ši Teisingumo Teismo praktika yra susijusi tik su PVM išieškojimu ir surinkimu. Prievolės mokėti PVM nustatymo klausimui (kuris, logiška, iškyla pirmiau nei išieškojimo arba surinkimo klausimas) yra specialiai skirtas Šeštosios direktyvos 21 straipsnis. Todėl prievolės nustatymo atžvilgiu valstybės narės turi griežtai laikytis direktyvoje įtvirtintų suderintų taisyklių. Atsižvelgdamas į tai, dabar aš pereisiu prie argumentų, susijusių su 21 straipsnio 3 dalies aiškinimu.

20. 21 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad „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".

21. Mano nuomone, Federacijos teiginys, kad 21 straipsnio 3 dalyje nurodomos tik *kai kurios* iš situacijų, minimų 21 straipsnio 1 ir 2 dalyse, yra neteisingas. 21 straipsnio 3 dalies formuluotė niekaip nepatvirtina tokio aiškinimo. Federacijos siūlomas 21 straipsnio 3 dalies aiškinimas neišplaukia ir iš PVM direktyvos sistemos. Neabejotina, kad 21 straipsnio 3 dalyje nustatyta bendrojo principo, jog turėtų būti tik vienas asmuo, privalantis sumokėti mokestį už sandorį, išimtis, tačiau ji yra tam, kad būtų užtikrintas mokesčių surinkimas ir užkirstas kelias piktnaudžiavimui, t. y. dėl tiklsų, kurie

6 — Sprendimas *Molenheide ir kt.* (minėta pirmiau), 41 punktas ir generalinio advokato N. Fennelly išvada šioje byloje, 39 punktas.

7 — Kaip byloje *Molenheide ir kt.* Taip pat žr. 1996 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *Reisdorf*, C-85/95, Rink. p. I-6257, 29 punktas.

8 — 1988 m. liepos 14 d. Sprendimas *Jeunehomme ir kt.*, sujungtos bylos 123/87 ir 330/87, Rink. p. 4517, 16 punktas.

9 — Minėta pirmiau, 27 punktas. Teisingumo Teismas nustatė, kad mokestinio neutralumo principas nedraudžia valstybėms narėms *a posteriori* išieškoti PVM iš apmokestinamojo asmens, kuris klaidingai sąskaitoje nurodė, jog tiekimas neapmokestinamas PVM.

Šeštojoje direktyvoje yra pripažįstami ir skatinami [10].

22. Federacija teigia, kad jos siūlomą griežtą 21 straipsnio 3 dalies aiškinimą patvirtina tai, kaip 21 straipsnis buvo keičiamas ir pildomas. Iš tiesų, atrodo, kad iki priimant Direktyvą 2000/65/EB, kuri įtvirtino dabartinę 21 straipsnio 3 dalies redakciją, galimybė kitą asmenį pripažinti atsakingu už PVM sumokėjimą buvo dar labiau ribota [11]. Tačiau, mano nuomone, tai nėra pakankamas pagrindas 21 straipsnio 3 dalį aiškinti priešingai jos akivaizdžiai prasmei, būtent, kad žodžiai „1 ir 2 dalyse nurodytose situacijose" yra susiję su visomis 21 straipsnio 1 ir 2 dalyse paminėtomis situacijomis.

23. Savaime suprantama, tai nereiškia, kad pagal Bendrijos teisę mokesčių institucijos gali nustatyti solidariąją atsakomybę už PVM sumokėjimą. Įgyvendindamos Šeštosios direktyvos nuostatas nacionalinės valdžios institucijos privalo laikytis bendrųjų Bendrijos teisės principų [12]. Kaip teisingai pastebėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tarp šių principų paminėtini teisinio saugumo ir proporcingumo principai.

24. Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad teisinio saugumo principas reikalauja, jog priemonės, priimtos pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį, būtų nedviprasmiškos, o jų taikymas būtų numanomas tiems, kam jos skirtos [13], o proporcingumo principas reikalauja, kad priemonės būtų tinkamos jų tikslams pasiekti [14].

25. Nagrinėjamame kontekste prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės rasti pusiausvyrą tarp poreikio užtikrinti PVM surinkimą bei poreikio užtikrinti, kad atsakomybės už PVM sumokėjimą grėsmė, kai privalėjęs jį sumokėti asmuo to nepadaro, nepagrįstai neapsunkintų sąžiningos prekybos.

10 — Žr. dėl kelio piktnaudžiavimui užkirtimo mano išvadą bylose *Halifax* (C-255/02), *BUPA* (C-419/02) ir *University of Huddersfield* (C-223/03), ypač 73 punktą ir jose nurodytą Teisingumo Teismo praktiką.

11 — Pavyzdžiui, Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies b punkte prieš jį paskutinį kartą pakeičiant buvo nustatyta, kad paslaugų teikėjas gali solidariai atsakyti, kai teikiamos nematerialios paslaugos, o pagal 21 straipsnio 1 dalies c punktą nebuvo galimybės numatyti asmens, kuris sąskaitoje išskiria pridėtinės vertės mokestį, solidariosios atsakomybės. Tačiau 21 straipsnio 1 dalies a punkte buvo aiškiai numatyta galimybė nustatyti asmenų, privalančių sumokėti PVM, kai apmokestinamas prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs užsienyje, solidariąją atsakomybę. Taip pat žr.: B. Terra, J. Kajus. „Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified", *International VAT Monitor*, t. 11, Nr. 6 (2000), p. 272 ir 273. Šie autoriai nurodo Direktyvos 2000/65/EB 9 konstatuojamąją dalį, kurioje pasakyta, kad valstybės narės ir toliau gali nustatyti solidariąją atsakomybę. Iš to jie daro išvadą, kad 21 straipsnio 3 dalyje nesiekta išplėsti galimybės nustatyti kito asmens atsakomybę. Tačiau, mano nuomone, ši konstatuojamoji dalis turėtų būti aiškinama plačiau, kaip nurodanti, jog 21 straipsnyje ir toliau leidžiama nustatyti solidariąją atsakomybę ir kad bet kuriuo atveju pakeitimais nebuvo siekta šios galimybės apriboti.

12 — Žr., be kita ko, 1988 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Krücken*, 316/86, Rink. p. 2213, 22 punktą.

13 — Pagal analogiją žr. 1984 m. vasario 22 d. Sprendimo *Kloppenburg*, 70/83, Rink. p. 1075, 11 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Sudholz*, C-17/01, Rink. p. I-4243.

14 — Pvz., sprendimo *Molenheide ir kt.* (minėta pirmiau) 47 punktas.

26. Federacija teigia, kad 1994 m. PVM įstatymo 77A straipsnio 6 dalyje įtvirtintos prielaidos prieštarauja bendriesiems Bendrijos teisės principams, nes mobiliųjų telefonų ir kompiuterių procesorių rinkoje labai sunku nustatyti laisvos rinkos kainą ir todėl labai sunku suprasti, kad pasiūlymas yra pateiktas žemesne nei rinkos kaina. Federacijos teigimu, visų įmonių vienoje tiekimo grandinėje solidarioji atsakomybė, ypač tokia, kuri grindžiama ankstesnio tiekimo kaina, reiškia investuotojams nepriimtiną finansinę riziką. Praktiškai prekybininkai neturi galimybių nustatyti tiekimo grandžių toliau nei jų tiesioginiai klientai ir tiekėjai. Dėl šios priežasties prekybininkai negali tinkamai apsisaugoti, kad ir kokie deramai atidūs jie būtų bei nepaisant to, kad gali nebūti jokios jų kaltės dėl sukčiavimo.

27. Mano nuomone, pagal Šeštąją direktyvą valstybės narės gali nustatyti, kad asmuo privalo sumokėti PVM, kai sandorio vykdymo metu jis žinojo arba pagrįstai turėjo žinoti, jog tiekimo grandinėje PVM bus nesumokėtas [15]. Šiuo atžvilgiu nacionalinės mokesčių institucijos gali preziumuoti tokį žinojimą. Vis dėlto tokios prielaidos neturi *de facto* reikšti griežtos atsakomybės sistemos.

28. Iš to, kas pasakyta, darytina išvada, kad prielaidos, susijusios su sukčiavimu PVM srityje, turi kilti iš aplinkybių, leidžiančių nuspėti sukčiavimą, ir šiomis aplinkybėmis galima pagrįstai tikėtis, kad prekybininkai apie jį žinojo arba pagrįstai turėjo žinoti. Valstybės narės gali nustatyti prekybininkams pareigą būti apdairiems ir įsitikinti prekių, kuriomis jie prekiauja, kilme. Tačiau ši pareiga neturi uždėti pernelyg sunkios naštos prekybininkams, kurie, siekdami užsitikrinti, jog prekiauja sąžiningai, imasi būtinų atsargumo priemonių.

29. Be to, turi būti galimybė šias prielaidas paneigti, nereikalaujant įrodyti aplinkybių, kurias prekybininkams būtų pernelyg sudėtinga nustatyti [16].

30. Jeigu šių sąlygų būtų nesilaikoma, prielaidų taikymas iš esmės pažeistų privalomąjį reikalavimą, kad asmuo gali būti atsakingas už PVM sumokėjimą tik tuomet, jeigu žinojo arba pagrįstai turėjo žinoti, jog PVM bus

15 — Pagal analogiją žr. mano išvados sujungtose bylose *Optigen Ltd ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, nagrinėjamos Teisme, 41 punktą.

16 — Sprendimo *Molenheide ir kt.* (minėtas pirmiau) 52 punktas ir analogiškai 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *British American Tobacco*, C-435/03, Rink. p. I-7077, 28 punktas ir mano išvados šioje byloje 17 punktas.

nesumokėtas. O tai jau prilygtų netiesioginiam griežtos atsakomybės įtvirtinimui.

31. Atsižvelgdamas į šiuos kriterijus, 1994 m. PVM įstatymo 77A straipsnio 6 dalyje įtvirtintą prielaidų sistemą turi vertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kurio užduotis – prižiūrėti, ar nagrinėjamos nacionalinės taisyklės bei nacionalinė praktika atitinka Bendrijos teisę [17].

B — *Dėl antrojo ir ketvirtojo klausimų*

32. Antruoju ir ketvirtuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas klausia, ar pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį valstybėms narėms leidžiama nustatyti solidariąją atsakomybę ir, jeigu leidžiama, kokia apimtimi, taip pat ar pagal 22 straipsnio 8 dalį valstybėms narėms leidžiama reikalauti, kad mokesčio sumokėjimo garantiją pateiktų kitas asmuo nei tas, kuris privalo sumokėti mokestį.

33. Jungtinės Karalystės vyriausybė tvirtina, kad net jeigu iš 21 straipsnio nėra aišku, ar egzistuoja įgaliojimai nustatyti solidariąją atsakomybę, tokius įgaliojimus suteikia 22 straipsnio 8 dalis. Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, ši 22 straipsnio 8 dalies nuostata leidžia valstybėms narėms numatyti, jog bet kuris asmuo solidariai atsako už PVM sumokėjimą kartu su bet kuriuo asmeniu, privalančiu mokėti šį mokestį pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 arba 2 dalis, arba reikalauti iš asmens pateikti mokesčių sumokėjimo garantiją, nors patį PVM privalo sumokėti kitas asmuo, žinoma, su sąlyga, kad minėtos nuostatos yra laikomos būtinomis, kad PVM būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias mokesčių vengimui, bei kad jos atitinka bendruosius Bendrijos teisės principus.

34. Federacija, priešingai, teigia, kad 22 straipsnio 8 dalyje nėra leidžiama valstybėms narėms įvesti priemones, kuriomis nustatomos pareigos kitiems asmenims nei šios direktyvos 21 straipsnyje nurodyti apmokestinamieji asmenys.

35. Airija panašiai teigia, kad 22 straipsnio 8 dalis pati savaime negali būti pagrindas nustatyti solidariąją atsakomybę. Valstybėms narėms yra leidžiama nustatyti, kad iš bet kurio asmens, kurio atsakomybė už PVM sumokėjimą nustatyta pagal 21 straipsnio 3 dalį, gali būti pareikalauta pagal 22 straipsnio 8 dalį pateikti kito asmens mokėtino mokesčio sumokėjimo garantiją, su sąlyga, kad jos laikosi bendrųjų Bendrijos teisės principų. Portugalijos ir Kipro vyriausybės iš esmės pritaria šiai nuomonei.

17 — Pagal analogiją žr. sprendimo *Molenheide ir kt.* 49 punktą ir 3 išnašoje nurodytą Teisingumo Teismo praktiką.

36. Komisija taip pat panašiai teigia, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje valstybėms narėms nėra leidžiama numatyti, kad PVM privalo sumokėti asmenys, nenurodyti šios direktyvos 21 straipsnyje. Pačioje 22 straipsnio 8 dalyje taip pat nėra leidžiama valstybėms narėms numatyti, kad iš vieno asmens gali būti reikalaujama pateikti kito asmens mokėtino PVM sumokėjimo garantiją. Tačiau jeigu priemonėje, priimtoje pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį, yra įtvirtinta solidarioji atsakomybė, pagal šios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį (kartu su 7 dalimi), laikantis bendrųjų Bendrijos teisės principų, galima reikalauti, kad bet kuris solidariai už sumokėjimą atsakingas asmuo pateiktų privalomų sumokėti sumų garantiją.

37. Aš pritariu šiam vertinimui. 22 straipsnio 8 dalyje valstybėms narėms yra leidžiama „nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimui". Tačiau pagal šią nuostatą nėra sukuriama prievolė mokėti mokestį, nenumatytą niekur kitur Šeštojoje direktyvoje. Prievolė mokėti PVM nustatyta direktyvos 21 straipsnyje. Direktyvos 22 straipsnyje numatytos specialios administracinės pareigos asmenims, privalantiems mokėti PVM pagal 21 straipsnį, o 22 straipsnio 8 dalyje valstybėms narėms leidžiama *šiems asmenims* nustatyti kitas prievoles nei tos, kurios yra tiesiogiai įtvirtintos pirmesnėse 22 straipsnio dalyse[18]. Todėl solidarioji atsakomybė gali būti nustatoma tik pagal 21 straipsnio 3 dalį, o su šia prievole susijusios administracinės pareigos kyla pagal 22 straipsnį. Šiuo atžvilgiu Komisija teisingai pažymėjo, kad 22 straipsnio 7 dalyje reikalaujama, jog valstybės narės imtųsi reikiamų priemonių užtikrinti, kad pagal 21 straipsnio 3 dalį solidariai už PVM sumokėjimą atsakingi asmenys įvykdytų 22 straipsnyje nurodytas pareigas. Taigi 22 straipsnio 7 ir 8 dalyse valstybėms narėms leidžiama reikalauti, kad bet kuris asmuo, privalantis sumokėti PVM pagal 21 straipsnio 3 dalį, pateiktų šios prievolės įvykdymo garantiją. Tačiau pagal 22 straipsnio 8 dalį valstybėms narėms nėra leidžiama nustatyti, kad už PVM sumokėjimą būtų atsakingi kiti asmenys, arba reikalauti iš asmens, neprivalančio mokėti PVM pagal 21 straipsnį, pateikti kito asmens mokėtino PVM sumokėjimo garantiją.

C — *Dėl penktojo klausimo*

38. Mano nuomone, atsižvelgiant į atsakymus į pirmesnius klausimus, nėra būtina atskirai nagrinėti prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktą penktąjį klausimą.

18 — Taip pat žr. sprendimo *Reisdorf* (minėtas pirmiau) 27 punktą.

IV — Išvada

39. Todėl aš siūlau Teisingumo Teismui į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus atsakyti taip:

1) 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 21 straipsnio 3 dalyje valstybėms narėms leidžiama nustatyti, kad bet kuris asmuo solidariai atsako už PVM sumokėjimą kartu su bet kuriuo asmeniu, privalančiu jį sumokėti pagal 21 straipsnio 1 ar 2 dalis, laikantis vien bendrųjų Bendrijos teisės principų, kaip antai proporcingumo ir teisinio saugumo principai.

   Atsižvelgiant į šiuos principus, asmuo gali būti solidariai atsakingas už PVM sumokėjimą, jeigu sandorio vykdymo metu jis žinojo arba pagrįstai turėjo žinoti, kad tiekimo grandinėje PVM bus nesumokėtas. Šiuo atžvilgiu nacionalinės mokesčių institucijos gali preziumuoti tokį žinojimą, jeigu tokią prielaidą galima paneigti ir jei ji kyla iš aplinkybių, leidžiančių nuspėti sukčiavimą, ir šiomis aplinkybėmis galima pagrįstai tikėtis, kad prekybininkai apie jį žino arba pagrįstai turi žinoti.

2) Tos pačios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje valstybėms narėms nėra leidžiama nustatyti, kad bet kuris asmuo solidariai atsako už mokesčio sumokėjimą kartu su bet kuriuo asmeniu, privalančiu mokėti šį mokestį pagal direktyvos 21 straipsnio 1 arba 2 dalis, taip pat nėra leidžiama reikalauti iš asmens, kuris neprivalo mokėti PVM pagal direktyvos 21 straipsnį, pateikti kito asmens mokėtino PVM sumokėjimo garantijos.