

Lieta C-489/09

Vandoorne NV

pret

Belgische Staat

(*Hof van beroep te Gent l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu*)

Sest? PVN direkt?va – 11. panta C da?as 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts – Nodok?a b?ze – Vienk?ršošanas pas?kumi – Tabakas izstr?d?jumi – Nodok?u uzl?mes – PVN priekšnodok?a vienreiz?ja iekas?šana – Pieg?d?t?js starpnieks – Cenas piln?ga vai da??ja nemaks?šana – Atteikums atg?t PVN

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Nodok?a b?ze – Atk?pes ietveroši valsts pas?kumi

(*Padomes Direkt?vas 77/388 11. panta C da?as 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts*)

Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kur? groz?jumi ir izdar?ti ar Direkt?vu 2004/7, 11. panta C da?as 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie neaizliedz t?du valsts tiesisko regul?jumu, kas, lai vienk?ršotu pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?šanu un c?n?tos pret nodok?u nemaks?šanu [kr?pšanu] un apiešanu attiec?b? uz tabakas izstr?d?jumiem, paredzot iekas?t šo nodokli no šo izstr?d?jumu ražot?ja vai import?t?ja, izmantojot nodok?u uzl?mes, vien? reiz? k? priekšnodokli, liedz pieg?d?t?jiem starpniekiem turpm?k? sekojošo pieg?žu ??d? ties?bas atg?t pievienot?s v?rt?bas nodokli gad?jum?, ja šo izstr?d?jumu pirc?js nav samaks?jis [pirkuma] cenu.

Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punkt? ir aizliegti tikai t?di pas?kumi, kas var iev?rojami ietekm?t gala pat?ri?a stadij? maks?jamo nodokli. Pat ja noteiktos apst?k?os – t?dos, k? pre?u pazaud?šana, to p?rdošana ar zaud?jumiem vai nelikum?ga p?rdošana par mazumtirdzniec?bas cenu, kas atš?iras no t?s mazumtirdzniec?bas cenas, kuru nor?da uz nodok?u uzl?m?m, – ražot?ja vai import?t?ja pien?kums iepriekšmin?t? atk?pju rež?ma ietvaros var?tu b?t samaks?t liel?ku š? nodok?a summu nek? t?, kas tiktu noteikta kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?šanas saska?ot?s ties?bu sist?mas piem?rošanas gad?jum?, tom?r tikai iesp?jam?ba vien, ka š?di apst?k?i rad?sies, nav pietiekama, lai uzskat?tu, ka šis rež?ms var?tu iev?rojami ietekm?t nodok?a summu preces gal?g? pat?ri?a stadij?. Vienk?ršošanas pas?kums b?t?b? paredz glob?l?ku pieeju nek? t?, kas paredz?ta norm?, ko tas aizst?j, un t?d?j?di ne vienm?r atbilst katra nodok?u maks?t?ja konkr?tajai situ?cijai.

Turklīt, t? k? pieg?d?t?jiem starpniekiem nav pien?kuma maks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli par tabakas izstr?d?jumu pieg?d?m, tie nevar pras?t t? atmaks?šanu saska?? ar Sest?s direkt?vas 11. panta C da?as 1. punktu gad?jum?, kad pirc?js nesamaks? šo pieg?žu cenu. Šaj? sakar? nav noz?mes apst?klim, ka pievienot?s v?rt?bas nodok?a summa, ko ražot?js vai import?t?js samaks? k? priekšnodokli, izmantojot nodok?u uzl?mes, no ekonomisk? viedok?a ir iek?auta pieg?žu cen?, kas veiktas šiem pieg?d?t?jiem. Š?ds apst?klis nek?di negroza faktu, ka šiem pieg?d?t?jiem nav nodok?u par?da saska?? ar pievienot?s v?rt?bas nodok?a norm?m.

Turklīt pievienot?s v?rt?bas nodok?a vienk?ršot?s iekas?šanas rež?m? nodok?a summa, ko, izmantojot nodok?u uzl?mes, ir samaks?jis ražot?js vai import?t?js, ir saist?ta nevis ar atl?dz?bu, ko faktiski ir sa??mis katrs pieg?d?t?js, bet ar izstr?d?jumu cenu gala pat?ri?a posm?, pieg?d?t?ja starpnieka pras?juma attiec?b? uz t? dar?juma partneri zaud?jums nesamazina nodok?a b?zi.

Visbeidzot, ja tiek ?auts pieg?d?t?jam starpniekam š? pievienot?s v?rt?bas nodok?a vienk?ršošanas rež?ma ietvaros atg?t š? nodok?a summu, pat piln?b?, ja pirc?js nav samaks?jis par pieg?d?m, tas var?tu b?tiski sarež??t pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?šanu, k? ar? veicin?t ?aunpr?t?gu izmantošanu un kr?pšanu, lai gan š? nodok?a iekas?šanas vienk?ršošana un š?das nodok?u nemaks?šanas vai apiešanas [?aunpr?t?gas izmantošanas un kr?pšanas] nov?ršana ir tieši š? rež?ma m?r?i saska?? ar Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punktu. No t? izriet, ka ties?bu atg?t pievienot?s v?rt?bas nodokli liegšana pieg?d?t?jam starpniekam, ja tabakas izstr?d?jumu pirc?js nesamaks? par tam pieg?d?tajiem izstr?d?jumiem, ir rakstur?gas sekas t?dam rež?mam, kura m?r?is un sekas saska?? ar Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punktu ir vienk?ršot pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?šanu un c?n?ties pret nodok?u nemaks?šanu [kr?pšanu] un apiešanu saist?b? ar šiem izstr?d?jumiem.

(sal. ar 30., 31., 38.–40., 43., 45. un 46. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2011. gada 27. janv?r? (*)

Sest? PVN direkt?va – 11. panta C da?as 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts – Nodok?a b?ze – Vienk?ršošanas pas?kumi – Tabakas izstr?d?jumi – Nodok?u uzl?mes – PVN priekšnodok?a vienreiz?ja iekas?šana – Pieg?d?t?js starpnieks – Cenas piln?ga vai da??ja nemaks?šana – Atteikums atg?t PVN

Lieta C?489/09

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hof van beroep te Gent* (Be??ija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2009. gada 17. novembr? un kas Ties? re?istr?ts 2009. gada 30. novembr?, tiesved?b?

Vandoorne NV

pret

Belgische Staat.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], U. Lehmušs [*U. Lõhmus*], A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*] (referents) un P. Linda [*P. Lindh*],

?ener?ladvok?ts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Vandoorne NV* v?rd? – D. Blom?rts [*D. Blommaert*], *advocaat*,
- Be??ijas vald?bas v?rd? – M. Jakobsa [*M. Jacobs*] un Ž. K. All? [*J. ?C. Halleux*], p?rst?vji,
- ?ehijas vald?bas v?rd? – M. Smoleks [*M. Smolek*], p?rst?vis,
- Eiropas Komisijas v?rd? – V. Rols [*W. Roels*] un M. Afonso [*M. Afonso*], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauššanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 2004. gada 20. janv?ra Direkt?vu 2004/7/EK (OV L 27, 44. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 11. panta C da?as 1. punktu un 27. panta 1. un 5. punktu.

2 Šis l?gums tika iesniegts sakar? ar tiesved?bu starp *Vandoorne NV* (turpm?k tekst? – “*Vandoorne*”) un *Belgische Staat* (Be??ijas valsts) par p?d?j?s min?t?s atteikumu šai sabiedr?bai atg?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”) saist?b? ar tabakas izstr?d?jumu pieg?d?m, par kur?m nav samaks?jusi š?s sabiedr?bas dar?jumu partnere.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas tiesiskais regul?jums

3 Sest?s direkt?vas 2. pant? ir noteikts:

“[PVN] j?maks?:

1. Par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas;
2. Par pre?u ievēšanu.”

9 Padomes 1995. gada 27. novembra Direktīvas 95/59/EK par nodokšiem, kas nav apgrozījuma nodokši un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu (OV L 291, 40. lpp.), 10. pants ir izteikts šādi:

“1. Vēlākais pārdzīvojamais posmā akcīzes nodokļu iekasēšanas noteikumiem ir jābūt saskaņotiem. Iepriekšējais posms akcīzes nodokļu parastie jāiekasē, izmantojot nodokļu markas. Ja dalībvalstis iekasē akcīzes nodokļus, izmantojot nodokļu markas, tām šīs markas ir jādara pieejamas citu valstu ražotājiem un izplatītājiem. Ja dalībvalstis iekasē akcīzes nodokļus, izmantojot citus līdzekļus, tās nodrošina to, ka šāji sakarā nerodas ne administratīvi, ne tehniski šķēršļi tirdzniecībā starp dalībvalstīm.

2. Uz tabakas izstrādājumu importētājiem un vietējiem ražotājiem attiecas 1. punktā izklāstītā sistēma par šķērsi izstrādātiem akcīzes nodokļu iekasēšanas un maksēšanas noteikumiem.”

Valsts tiesiskais regulējums

10 Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa (turpmāk tekstā – “PVN kodekss”) 77. panta 1. punkta 7. apakšpunkts ir izteikts šādi:

“Neskarot 2004. gada 27. decembra programmlikuma [programmawef] 334. panta piemērošanu, nodoklis, ar ko aplikta preču piegāde, pakalpojumu sniegšana vai preces iegāde Kopienā, tiek atgriezts pienācīgā apmērā:

[..]

7) ja pilnībā vai daļēji tiek zaudēts prasījums samaksēt cenu.”

11 PVN kodeksa 58. panta 1. punktā ir noteikts:

“Attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, kas ir ievesti, iegāti 25.b panta trešās daļas nozīmē vai ražoti Beļģijā, nodoklis ir iekasējams visos gadījumos, kad saskaņā ar tiesību vai normatīviem aktiem, kas attiecas uz tabakai noteikto nodokļu režīmu, ir jāmaksā Beļģijas akcīzes nodoklis. Nodokli aprēķina, pamatojoties uz nodokļu uzlēmā norādīto cenu vai, ja cena nav norādīta, pamatojoties uz noteiktās akcīzes nodokļa iekasēšanas bāzes.

[..]

Tādējādi iekasējamais nodoklis tiek iekasēts tādā nodokļa vietā, ar kuru ir apliekama tabakas izstrādājumu ievēšana, pārdošana Kopienas iekšienā un piegāde.

Karalis nosaka nodokļa, ar kuru tiek aplikti tabakas izstrādājumi, iekasēšanas noteikumus un personas, kurām nodoklis ir jāmaksā.”

12 PVN kodeksa 58. panta 1. punkts bija spēkā direktīvas pieņemšanas laikā. Saskaņā ar šīs direktīvas 27. panta 5. punktu Beļģijas Karaliste 1977. gada 19. decembrī šo noteikumu darīja zināmu Komisijai. Šis paziņojuma teksts bija šāds:

“B. Nodokļa priekšapmaksa.

1. Tabakas izstrādājumi

Lai atvieglotu PVN iekasēšanas kontroli šajā jomā, nodokli, kas ir maksājams tabakas izstrādājumu ievēšanas vai piegādes brīdī, maksā vienlaicīgi ar akcīzi. Ja ražotājs vai importētājs pārāk nodokļu uzlēmē, PVN tiek maksāts no cenas, ko maksā patērētājs. Vēlāk PVN

neiekas?, bet t?pat ar? nevar veikt nodok?a atskait?šanu. Tabakas izstr?d?jumu p?rdevuma r??in? j?nor?da cena ar PVN.”

13 Kara?a 1992. gada 29. decembra l?muma Nr. 13 par pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mu tabakas izstr?d?jumiem (1992. gada 31. decembra *Belgisch Staatsblad*, 28086. lpp.) ir noteikts:

“1. pants

[PVN] tabakas izstr?d?jumiem, taj? skait? tabakas aizst?j?jiem, kas ir ievesti, ieg?ti [PVN kodeksa] 25.b panta noz?m? Be??ij?, ir iekas?jams vienlaic?gi ar akc?zes nodokli

Saska?? ar [PVN kodeksa] 58. panta 1. punktu apr??in?to nodokli par š? nodok?a iekas?šanu atbild?gajam sa??m?jam maks? persona, kurai j?maks? akc?zes nodoklis.

[..]

2. pants

Atk?pjoties no Kara?a l?muma Nr. 1 par pas?kumiem pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?šanas nodrošin?šanai 5., 8. un 9. panta, r??inos par tabakas izstr?d?jumu pieg?di nor?da cenu, ieskaitot nodokli. Turkl?t r??in? ir nor?de: “Tabakas izstr?d?jumi: PVN iekas?ts k? priekšnodoklis un nav atskait?ms”.

14 1997. gada 10. j?nija likuma par visp?r?jo rež?mu akc?zes prec?m un par š?du pre?u glab?šanu, apriti un uzraudz?bu (1997. gada 1. augusta *Belgisch Staatsblad*, 19836. lpp.) 6. pant? ir paredz?ts, ka akc?zes nodoklis k??st iekas?jams br?d?, kad preces laiž apgroz?b?, proti, kad šie izstr?d?jumi tiek saražoti vai kad tie tiek import?ti ?rpus atlikšanas rež?ma.

15 1997. gada 3. apr??a likuma par nodok?u rež?mu tabakas izstr?d?jumiem (1997. gada 16. maija *Belgisch Staatsblad*, 12105. lpp.) 10.a pant? ir paredz?ts, ka akc?zes nodoklis, ?pašais akc?zes nodoklis un PVN ir j?maks? pie nodok?a marku izsniegšanas.

Pamata tiesved?bas fakti un prejudici?lais jaut?jums

16 *Vandoorne* ir re?istr?ta k? PVN maks?t?js attiec?b? uz saimniecisko darb?bu, ko veido tabakas izstr?d?jumu vairumtirdzniec?ba. Šaj? sakar? t? darbojas k? starpniece šo izstr?d?jumu tirdzniec?bas ??d? starp ražot?jiem un/vai import?t?jiem, no vienas puses, un t?l?kp?rdev?jiem un/vai mazumtirgot?jiem, no otras puses.

17 Šaj? sakar? no Tiesai iesniegtajiem lietas materi?liem izriet, ka tabakas izstr?d?jumiem, kas *Vandoorne* tiek pieg?d?ti t?s darb?bu veikšanai, jau ir nodok?u uzl?mes, ko t?m ir piestiprin?juši to pieg?d?t?ji, šo izstr?d?jumu ražot?ji vai import?t?ji saska?? ar PVN kodeksa 58. panta 1. punktu un Kara?a l?muma Nr. 13 noteikumiem.

18 Ir skaidrs, ka saska?? ar š? kara?a l?muma 2. pantu r??inos saist?b? ar š?m pieg?d?m *Vandoorne* ir nor?de “Tabakas izstr?d?jumi: PVN iekas?ts k? priekšnodoklis un nav atskait?ms” un t?d?j?di PVN summa atseviš?i nav nor?d?ta. Šo pašu izstr?d?jumu pieg?d?s, ko veic *Vandoorne* saviem dar?jumu partneriem, ir š? pati nor?de, un t?d?j?di taj?s vairs netiek atseviš?i nor?d?ta PVN summa.

19 Sav? PVN deklar?cij? attiec?b? uz 2006. gada pirmo ceturksni *Vandoorne* l?dza nodok?u administr?cijai atmaks?t PVN saist?b? ar tabakas izstr?d?jumu pieg?d?m *Capitol BVBA* (turpm?k tekst? – “*Capitol*”) p?c pras?juma ties?bu saist?b? ar š?m pieg?d?m gal?gas zaud?šanas š?s sabiedr?bas bankrota d?? 2005. gada 14. mart?.

20 Nodok?u administr?cija noraid?ja šo l?gumu, pamatojot ar to, ka š?s pieg?des nav tikušas apliktas ar PVN, jo PVN par attiec?gajiem izstr?d?jumiem ražot?js samaks?ja vienlaic?gi ar akc?zi, veicot vienreiz?ju iekas?šanu, saska?? ar PVN kodeksa 58. panta 1. punktu.

21 Ar 2008. gada 8. oktobra spriedumu *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* ar? noraid?ja *Vandoorne* pras?bu k? nepamatotu.

22 Izskatot apel?ciju, *Hof van beroep te Gent* konstat? t?pat k? Be??ijas valsts, ka šaj? gad?jum?, piem?rojot PVN kodeksa 58. panta 1. punktu un Kara?a l?muma Nr. 13 noteikumus, tirdzniec?bas posm?, par kuru ir str?ds starp *Vandoorne* un *Capitol*, PVN netika iekas?ts, jo PVN tika piln?b? iekas?ts k? priekšnodoklis no ražot?ja vai import?t?ja vienlaic?gi ar akc?zi, un ka pirmajai min?tajai sabiedr?bai veikto pieg?žu r??inos PVN nav nor?d?ts k? atseviš?s cenas komponents, k? rezult?t? PVN netika atskait?ts. T?pat r??in?, ko *Vandoorne* iesniedza *Capitol*, neesot ticis atseviš?i nor?d?ts PVN, kas nor?dot, ka tas tika samaks?ts k? priekšnodoklis un nav atskait?ms. PVN kodeksa 77. panta 1. punkt? esot paredz?ta tikai viena iesp?ja “atg?t” PVN, “kas uzlikts pre?u pieg?dei”.

23 Š? tiesa tom?r jaut?, vai vienk?ršošanas pas?kuma Sest?s direkt?vas 27. panta izpratn? piem?rošanas sekas var?tu b?t t?das, ka š?dam pieg?d?t?jam starpniekam nav ties?bu atg?t PVN, lai gan tas ir iek?auts vi?a samaks?taj? cen?. Lai gan rež?ms paredz, ka, t? k? nodok?u uzl?mes piestiprina ražot?js vai import?t?js, PVN zaud? savu b?t?bu, tom?r nevarot tikt noliegts, ka katr? turpm?kaj? tirdzniec?bas posm? š? nodok?a summa tiek piln?b? samaks?ta, nodok?u maks?t?jam [tik un t?] nesp?jot to atskait?t. Ja pieg?d?t?js starpnieks zaud? pras?jumu, kas tam ir pret savu dar?jumu partneri, viš? nevar sa?emt atbilstošo PVN summu, lai gan ir samaks?jis šo pašu PVN summu savam attiec?gajam pieg?d?t?jam.

24 Š?dos apst?k?os *Hof van beroep te Gent* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai Be??ijas tiesiskais regul?jums, konkr?t?k PVN kodeksa 58. panta 1. punkts kopsakar? ar 77. panta 1. punkta 7) apakšpunktu, atbilst [...] Sest?s direkt?vas [...] 27. pantam, ar ko dal?bvalst?m ?auj noteikt vienk?ršošanas pas?kumus, un/vai š?s direkt?vas 11. panta C da?as 1. [punktam], ar ko pieš?ir ties?bas atg?t PVN piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, ja ar to [...] ievieš vienk?ršotu PVN iekas?šanu par tabakas izstr?d?jumu pieg?di, nosakot vienreiz?ju iekas?šanu priekšnodok?a form?, un [...] nodok?u maks?t?jam, kurš ir samaks?jis PVN par šiem tabakas izstr?d?jumiem starpposmos, nepieš?ir ties?bas atg?t PVN sakar? ar piln?gu vai da??ju cenas nemaks?šanu?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

25 Vispirms ir jāatgādina, ka Tiesai LESD 267. pantā paredzēts tiesvedības ietvaros nav jāizskata jautājums par valsts tiesību normu saderīgumu ar Savienības tiesību m. Tiesa tomēr var sniegt valsts tiesai visus šo tiesību interpretācijas elementus, kas tai jāatu izvērtēt šo saderīgumu, ņemot vērā spriedumu lietā, kura tajā ir ierosināta (it īpaši skat. 2007. gada 5. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-145/06 un C-146/06 *Fendt Italiana*, Krājums, I-5869. lpp., 30. punkts, kā arī 2010. gada 9. marta spriedumu apvienotajās lietās C-379/08 un C-380/08 *ERG* u.c., Krājums, I-2007. lpp., 25. punkts).

26 Šajos apstākļos uzdoto jautājumu ir jāsaprot tādējādi, ka iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādai valsts tiesiskai regulājumam, par kuru ir pamata tiesvedība, ar kuru, paredzot PVN iekasēšanu no tabakas izstrādājumu ražotāja vai importētāja, izmantojot nodokļu uzlimes, vienreiz un kā priekšnodokli, liedz tiesības piegādātjiem starpniekiem vāļturpmāko piegāžu tādā atgā PVN, ja šo izstrādājumu pircējs nesamaksā cenu [par tām].

27 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 27. panta 1. un 5. punktā minētie atkāpes saturošie valsts pasākumi, kas ir atļauti, lai "vienkāršotu nodokļa iekasēšanu vai novērstu noteiktu veidu nodokļu nemaksēšanu [krāpšanu] vai apiešanu", ir jāinterpretē šauri un no tiem var atkāpties attiecībā uz minētās direktīvas 11. pantā noteikto PVN bāzi tikai tiktāl, cik tāl tas ir skaidri nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (skat. 1984. gada 10. aprīļa spriedumu lietā 324/82 Komisija/Belģija, *Recueil*, 1861. lpp., 29. punkts, un 1997. gada 29. maija spriedumu lietā C-63/96 *Skripalle*, *Recueil*, I-2847. lpp., 24. punkts). Turklāt tiem jābūt nepieciešamiem un atbilstošiem to izvirzītā īpašā mērķa sasniegšanai, un tam pēc iespējas mazāk ir jāietekmē Sestās direktīvas mērķi un principi (2000. gada 19. septembra spriedums apvienotajās lietās C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance* un *Sanofi*, *Recueil*, I-7013. lpp., 60. punkts, kā arī 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-17/01 *Sudholz*, *Recueil*, I-4243. lpp., 46. punkts).

28 Šajā gadījumā šiet tātpat kā gadījumā ar Nīderlandes režīmu, par kuru bija lieta, kurā tika pasludināts 2006. gada 15. jūnija spriedums lietā C-494/04 *Heintz van Landewijck* (Krājums, I-5381. lpp., 24., 44., 54. un 62. punkts), valsts tiesiskajā regulājumā, par kuru ir pamata tiesvedība, esošā atkāpes režīma, ar kuru ļauj iekasēt PVN, izmantojot nodokļu uzlimes, mērķis un sekas ir gan novērst krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu, gan vienkāršot nodokļa iekasēšanu, kas šā atkāpes režīma dēļ notiek vienā izstrādājumu tirdzniecības posmā, paredzot, ka PVN tiek iekasēts vienlaicīgi ar akcīzes nodokli, vāļpirms darbības, par kuru jāmaksā nodoklis saskaņā ar Sestās direktīvas 10. pantu. Tādējādi šis režīms attiecas uz pārdājā minētā maksājuma pieprasīšanas brīdi tādā veidā, ka tas atbilst akcīzes nodokļa iekasēšanas brīdim (skat. 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-435/03 *British American Tobacco* un *Newman Shipping*, Krājums, I-7077. lpp., 45. un 46. punkts).

29 Turklāt ir skaidrs, ka tātpat kā Nīderlandes režīms, par kuru bija lieta, kurā tika pasludināts iepriekš minētais spriedums lietā *Heintz van Landewijck* (55. punkts), šis režīms, kā tas izriet gan no PVN kodeksa 58. panta 1. punkta, gan no Beģģijas Karalistes saskaņā ar Sestās direktīvas 27. panta 5. punktu sniegtā paziņojuma satura, kas atkārtots šā sprieduma 12. punktā, maksājamā PVN summu piesaista preču cenai galīgā patēriņa stadijā, šo summu nosakot atbilstoši mazumtirdzniecības cenai, kas jāmaksā patērtājam.

30 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punkt? ir aizliegti tikai t?di pas?kumi, kas var iev?rojami ietekm?t gala pat?ri?a stadij? maks?jamo nodokli (skat. 1988. gada 12. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s 138/86 un 139/86 *Direct Cosmetics un Laughtons Photographs, Recueil*, 3937. lpp., 52. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Heintz van Landewijck*, 57. punkts).

31 Pat ja noteiktos apst?k?os – t?dos, k? pre?u pazaud?šana, to p?rdošana ar zaud?jumiem vai nelikum?ga p?rdošana par cenu, kas atš?iras no t?s mazumtirdzniec?bas cenas, kuru nor?da uz nodok?u uzl?m?m, – ražot?ja vai import?t?ja pien?kums t?da atk?pju rež?ma ietvaros, par k?du ir pamata lieta, var?tu b?t samaks?t liel?ku PVN summu nek? t?, kas tiktu noteikta Kopienas PVN iekas?šanas saska?ot?s ties?bu sist?mas piem?rošanas gad?jum?, tom?r tikai iesp?jam?ba vien, ka š?di apst?k?i rad?sies, nav pietiekama, lai uzskat?tu, ka šis rež?ms var?tu iev?rojami ietekm?t nodok?a summu preces gal?g? pat?ri?a stadij? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Heintz van Landewijck*, 56.–58. punkts). Vienk?ršošanas pas?kums b?t?b? paredz glob?l?ku pieeju nek? t?, kas paredz?ta norm?, ko tas aizst?j, un t?d?j?di ne vienm?r atbilst katra nodok?u maks?t?ja konkr?tajai situ?cijai (iepriekš min?tais spriedums liet? *Sudholz*, 62. punkts).

32 No t? izriet, ka t?ds rež?ms, par k?du ir pamata tiesved?ba, atbilst Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punkt? defin?tajiem krit?rijiem un šo pašu iemeslu d?? tas nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams PVN iekas?šanas vienk?ršošanai un c??ai ar nodok?u nemaks?šanu [kr?pšanu] vai apiešanu (skat. šaj? zi?? iepriekš min?to spriedumu liet? *Heintz van Landewijck*, 58. un 59. punkts).

33 Savos šaj? liet? iesniegtajos rakstveida apsv?rumos *Vandoorne* tom?r nor?da, ka šis rež?ms ir pretrun? Sest?s direkt?vas 11. panta C da?as 1. punktam un 27. panta 1. un 5. punktam, jo tas liedz ties?bas atg?t PVN, ja netiek samaks?ta cena. ?aujot dal?bvalst?m izveidot PVN priekšnodok?a vienreiz?jas iekas?šanas rež?mu, atk?pjoties no visp?r?j?s normas, kas paredz PVN iekas?šanu katr? ekonomisk?s ??des posm?, Sest?s direkt?vas 27. pants at?aujot tikai t?dus valsts pas?kumus PVN iekas?šanas vienk?ršošanai, kas paredz?ti, lai nov?rstu nodok?u nemaks?šanu [kr?pšanu] vai apiešanu. T? k? jebkurš iz??mums ir interpret?jams šauri, š?dai atk?pei savuk?rt nedr?kstot b?t nek?da ietekme uz t?d?m cit?m PVN norm?m, kuras regul? š? nodok?a atg?šanu. Turkl?t t?s piedz?vot? pras?juma zaud?šana šaj? gad?jum? tai esot rad?jusi tieši t?du pašu kait?jumu, k?ds tiek nodar?ts vienk?ršam nodok?u maks?t?jam, kam piem?ro dal?t? PVN rež?mu, jo saska?? ar attiec?go atk?pju rež?mu katrs starpniec?bas ??des posms sedz PVN, kas iek?auts cen?, kura samaks?ta t? tabakas izstr?d?jumu pieg?d?t?jam.

34 Š? argument?cija nav atbalst?ma.

35 K? izriet no š? sprieduma 28. punkta, ir skaidrs, ka saska?? ar t?du rež?mu, par k?du ir pamata lieta, PVN saist?b? ar tabakas izstr?d?jumiem tiek iekas?ts, izmantojot nodok?a uzl?mes, vien? reiz? un iepriekš tikai no šo izstr?d?jumu ražot?ja vai import?t?ja vienlaic?gi ar akc?zes nodevu pirms darb?bas, par kuru j?maks? nodoklis saska?? ar Sest?s direkt?vas 10. pantu.

36 No t? izriet, ka pieg?d?t?jiem starpniekiem, kuri k? *Vandoorne* pamata liet? šo izstr?d?jumu turpm?ko pieg?žu ??d? r?kojas p?c ražot?ja vai import?t?ja, pirmk?rt, kad pieg?di p?c to v?lmes veic vi?u pašu pieg?d?t?ji, nav j?maks? PVN priekšnodoklis, kas var?tu dot ties?bas t?l?t?ji un piln?b? atskait?t šo nodokli saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punktu, un, otrk?rt, tiem nav j?maks? PVN saska?? ar š?s direkt?vas 10. panta 2. punktu, kad tiek veiktas pieg?des izstr?d?jumu pirc?jam.

37 T?d? situ?cij?, par k?du ir pamata lieta, ir skaidrs, k? jau tika nor?d?ts š? sprieduma 18. punkt?, ka r??inos par š?m daž?daj?m pieg?d?m saska?? ar Kara?a l?muma Nr. 13 2. pantu, kas

atk?rtots š? sprieduma 13. punkt?, nav atseviš?i nor?d?ts PVN, jo šajos r??inos ir nor?d?ta cena, kur? ir iek?auta ražot?ja vai import?t?ja samaks?t? PVN summa, un nor?de "Tabakas izstr?d?jumi: PVN iekas?ts k? priekšnodoklis un nav atskait?ms".

38 Šajos apst?k?os, t? k? pieg?d?t?jiem starpniekiem nav pien?kuma maks?t PVN par tabakas izstr?d?jumu pieg?d?m, tie nevar pras?t t? atmaks?šanu saska?? ar Sest?s direkt?vas 11. panta C da?as 1. punktu gad?jum?, kad pirc?js nesamaks? šo pieg?žu cenu.

39 Šaj? sakar? nav noz?mes apst?klim, ka PVN summa, ko ražot?js vai import?t?js samaks? k? priekšnodokli, izmantojot nodok?u uzl?mes, no ekonomisk? viedok?a ir iek?auta pieg?žu cen?, kas veiktas šiem pieg?d?t?jiem. Š?ds apst?klis nek?di negroza faktu, ka šiem pieg?d?t?jiem nav nodok?u par?da saska?? ar PVN norm?m.

40 Turkl?t t?d? PVN vienk?ršot?s iekas?šanas rež?m?, par k?du ir pamata tiesved?ba, PVN summa, ko, izmantojot nodok?u uzl?mes, ir samaks?jis ražot?js vai import?t?js, ir saist?ta nevis ar atl?dz?bu, ko faktiski ir sa??mis katrs pieg?d?t?js, bet, k? tas tika jau konstat?ts š? sprieduma 29. punkt?, ar izstr?d?jumu cenu gala pat?ri?a posm?, t?ds pieg?d?t?ja starpnieka pras?juma attiec?b? uz t? dar?juma partneri zaud?jums, par k?du ir pamata lieta, nesamazina nodok?a b?zi.

41 Šajos apst?k?os ir j?konstat?, ka, ja š?ds pieg?d?t?js starpnieks atg?tu PVN summu gad?jum?, ja pirc?js nesamaks? par tabakas izstr?d?jumu pieg?d?m, tas pret?ji Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punkta pras?b?m iev?rojami ietekm?tu gala pat?ri?a stadij? maks?jamo nodokli un t?d?j?di šaj? stadij? iekas?tos dal?bvalsts nodok?u ie??mumus. T? turkl?t b?tu tad, ja l?gums atg?t PVN attiektos uz visu tabakas izstr?d?jumu ražot?ja vai import?t?ja samaks?to summu, pamatojot ar to, ka to samaks?tais priekšnodoklis attiecas uz visu cenu, ko katrs pieg?d?t?js starpnieks nor?da r??in? savam dar?jumu partnerim.

42 Ir iesp?jams, k? to savos apsv?rumos nor?da Komisija, ka par bankrot?jušu atz?t? pirc?ja p?rst?vis šos izstr?d?jumus, ?emot v?r? to ?paš?bas, var v?l p?rdot gala pat?r?t?jiem it ?paši t?d? gad?jum?, k?ds ir pamata tiesved?b?. T?d?j?di nevar izsl?gt, ka pret?ji kop?j? PVN sist?m? paredz?tajam principam šie izstr?d?jumi tiktu pat?r?ti da??ji, ja ne piln?b?, nesamaks?jot attiec?go nodokli Valsts kas?.

43 Turkl?t ir j?uzsver, ka, ja tiek ?auts pieg?d?t?jam starpniekam š? rež?ma ietvaros atg?t PVN summu, pat piln?b?, ja pirc?js, apgalvojot, ka nav maks?tsp?j?gs, nav samaks?jis par pieg?d?m, tas var?tu tik b?tiski sarež??t PVN iekas?šanu, – k? to savos apsv?rumos ir nor?d?jusi Be??ijas vald?ba un ?ehijas vald?ba – ka tiktu veicin?ta ?aunpr?t?ga izmantošana un kr?pšana, lai gan PVN iekas?šanas vienk?ršošana un š?das nodok?u nemaks?šanas vai apiešanas [?aunpr?t?gas izmantošanas un kr?pšanas] nov?ršana ir tieši š? rež?ma m?r?i saska?? ar Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punktu (skat. p?c analo?ijas iepriekš min?to spriedumu liet? *Heintz van Landewijck*, 43., 62. un 65. punkts, k? ar? 2007. gada 13. decembra spriedumu liet? C?374/06 *BATIG*, Kr?jums, I?11271. lpp., 39. punkts).

44 Cigarešu tirgus, k? Tiesa to jau ir atzinusi, ir ?paši labv?l?gs neleg?l?s tirdzniec?bas att?st?bai (skat. 2002. gada 10. decembra spriedumu liet? C?491/01 *British American Tobacco (Investments)* un *Imperial Tobacco, Recueil*, I?11453. lpp., 87. punkts, un 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?222/01 *British American Tobacco, Recueil*, I?4683. lpp., 72. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *BATIG*, 34. punkts).

45 No t? izriet, ka ties?bu atg?t PVN liegšana t?dam pieg?d?t?jam starpniekam k? *Vandoorne*, ja tabakas izstr?d?jumu pirc?js nesamaks? par tam pieg?d?tajiem izstr?d?jumiem, ir rakstur?gas sekas t?dam rež?mam, par k?du ir pamata tiesved?ba un kura m?r?is un sekas saska?? ar Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punktu ir vienk?ršot PVN iekas?šanu un c?n?ties pret nodok?u

nemaksāšanu [krāpšanu] un apiešanu saistībā ar šiem izstrādājumiem.

46 Tā rezultātā uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neaizliedz tādā valsts tiesisko regulējumu, par kuru ir pamata tiesvedība, kas, lai vienkāršotu PVN iekasāšanu un cēnātos pret nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] un apiešanu attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, paredzot iekasēt šo nodokli no šo izstrādājumu ražotāja vai importētāja, izmantojot nodokļu uzlāmes, vienreizē k priekšnodokli, liedz piegādātājiem starpniekiem turpmāk sekojošo piegāžu nodokļa atgrābi PVN gadījumā, ja šo izstrādājumu pircējs nav samaksājis [pirkuma] cenu.

Par tiesāšanas izdevumiem

47 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK, 11. panta C daļas 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neaizliedz tādā valsts tiesisko regulējumu, par kuru ir pamata tiesvedība, kas, lai vienkāršotu PVN iekasāšanu un cēnātos pret nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] un apiešanu attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, paredzot iekasēt šo nodokli no šo izstrādājumu ražotāja vai importētāja, izmantojot nodokļu uzlāmes, vienreizē k priekšnodokli, liedz piegādātājiem starpniekiem turpmāk sekojošo piegāžu nodokļa atgrābi PVN gadījumā, ja šo izstrādājumu pircējs nav samaksājis [pirkuma] cenu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.