

Lieta C-128/05

Eiropas Kopienų Komisija

pret

Austrijas Republiku

Valsts pienākumu neizpilde – Sestā PVN direktīva – Pasažieru starptautisko pārvadājumu uzņēmumi, kas reģistrēti citā dalībvalstī – Gada apgrozījums Austrijā, kas mazāks par vai vienāds ar EUR 22 000 – Vienkāršota PVN uzlikšanas un iekasšanas procedūra

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Pāšs režīms mazajiem uzņēmumiem

(Padomes Direktīvas 77/388 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 2. punkts, 22. panta 3.–5. punkts un 24. panta 1. punkts)

Dalībvalsts, kas atļauj nodokļu maksātājiem, kuri nav reģistrēti šajā valstī, bet kuri veic pasažieru pārvadājumus, neiesniegt nodokļu deklarācijas un nemaksāt pievienotās vērtības nodokļa neto summu, ja to gada apgrozījums šajā valstī ir mazāks par konkrētu summu, pieņemot, ka šāds gadījums maksājamā nodokļa summa ir vienāda ar atskaitāmo nodokļa summu, un kas vienkāršoto regulējumu piemēro ar nosacījumu, ka šis nodoklis netiek minēts fakturētiņos vai dokumentos, kurus izmanto fakturētiņu vietā, neizpilda pienākumus, kas tai uzlikti ar Sestās direktīvas 77/388 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 2. punktu, kā arī 22. panta 3.–5. punktu.

Šāda sistēma pārsniedz pilnvaras, kas dalībvalstīm piemīt Sestās direktīvas 24. panta 1. punkta piemērošanā, jo ar to ir nevis ieviesta “vienkāršota procedūra [...] nodokļu uzlikšanai un iekasšanai”, bet gan attiecīgā uzņēmumi ir atbrīvoti no pienākuma deklarēt un maksāt PVN.

(sal. ar 27. un 29. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 28. septembrī (*)

Valsts pienākumu neizpilde – Sestā PVN direktīva – Pasažieru starptautisko pārvadājumu uzņēmumi, kas reģistrēti citā dalībvalstī – Gada apgrozījums Austrijā, kas mazāks par vai vienāds ar EUR 22 000 – Vienkāršota PVN uzlikšanas un iekasšanas procedūra

Lieta C-128/05

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam,

3 Atbilstoši minētās direktīvas 6. panta 1. punkta pirmajai daļai “pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē”.

4 Tās pašas direktīvas 9. panta 2. punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka “vieta, kur sniedz transporta pakalpojumus, ir vieta, kur notiek transportāšana, ņemot vērā veiktos attiecīgumus”.

5 Sestās direktīvas 17. un 18. pantā ir paredzēti noteikumi, kas reglamentē atskaitēšanas tiesību – kuras ir PVN sistēmas struktūras – izcelsmi, darbības jomu un izmantošanas procedūru.

6 18. panta 1. punkta a) apakšpunktā konkrēti ir paredzēts, ka, “lai ņemtu vērā atskaitēšanas tiesības, nodokļa maksātājam: par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktā [faktiski], kas sastādīta saskaņā ar 22. panta 3. punktu”. Atbilstoši tā pašā panta 2. punkta pirmajai daļai “nodokļa maksātājs ņem vērā atskaitēšanu, no kopējās pievienotās vērtības nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgā taksācijas periodu, atņemot kopā nodokļa summu, par kuru tajā pašā periodā atbilstīgi 1. punkta noteikumiem radušās un ir ņemamas atskaitēšanas tiesības”.

7 Sestās direktīvas 22. panta 3., 4. un 5. punktā attiecīgi ir paredzēti faktiski izdošanas nosacījumi, periodisko nodokļu deklarāciju iesniegšanas procedūra un nodokļu maksātāju pienākums samaksāt PVN neto summu, kas ir maksājama, iesniedzot katru periodisko nodokļu deklarāciju.

8 Minētās direktīvas 24. panta, kura nosaukums ir “pašs režīms maziem uzņēmumiem”, 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstīm, kurām varētu rasties grūtības, piemērojot parasto nodokļu režīmu mazajiem uzņēmumiem to darbības vai struktūras dēļ, ir izvēles tiesības šo dalībvalstu noteiktos apstākļos un ar to noteiktiem ierobežojumiem, bet ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, piemērot vienkāršotu procedūru, piemēram, vienotas likmes sistēmā nodokļu uzlikšanai un iekasēšanai, ja vien tā neizraisa nodokļu samazināšanos.”

9 Turklāt minētā 24. panta 2.–7. punkts ļauj dalībvalstīm atstāt spēkā vai ieviest atbrīvojumus no PVN vai diferencētus nodokļu atvieglojumus saistībā ar PVN tiem nodokļu maksātājiem, kuru gada apgrozījums ir mazāks par EUR 5000.

Valsts tiesiskais regulējums

10 Federālā finanšu ministra noteikumos par vidējās likmes noteikšanu, aprēķinot atskaitēmās summas attiecībā uz ņemtu uzņēmumiem, kas veic pasažieru starptautiskos pārvadājumus (*BGBI. II*, 166/2002; turpmāk tekstā – “Finanšu ministra noteikumi”), ir paredzēts:

“Pamatojoties uz 14. panta 1. punkta 2. apakšpunktu 1994. gada *Umsatzsteuergesetz* (likums par apgrozījumu), *BGBI.* 663/1994, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar federālo likumu *BGBI. I*, 56/2002, noteic:

1. pants. Uzņēmumi, kam valsts teritorijā nav ne juridiskās adreses (sēdekļa), ne parastās uzņēmējdarbības vietas, ne reģistrācijas vietas un kuru apgrozījums taksācijas periodā saskaņā ar 1. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunktu ir mazāks par EUR 22 000, attiecībā uz apgrozījumu, kas sasniegts, neregulāri veicot pasažieru starptautiskos pārvadājumus, kuros izmantoti autotransporta līdzekļi vai treileri, kas nav reģistrēti Austrijā, var aprēķināt atskaitēmās summas saskaņā ar 1994. gada likuma par apgrozījumu 12. pantu, piemērojot vidējo likmi 10 % apmērā attiecībā uz apgrozījumu, kas sasniegts, veicot minēto darbību (1994. gada likuma par apgrozījumu 1. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunkts), ja tie neizraksta faktiski 1994. gada likuma par apgrozījumu 11. panta nozīmē, iepriekš minētajiem pakalpojumiem, kas saistīti ar

pasažieru starptautiskajiem pārvadājumiem.

2. pants. Vidējā likme kompensē visas atskaitāmās summas, kas saistītas ar 1. pantā minēto pakalpojumu sniegšanu, kuri attiecas uz pasažieru starptautiskajiem pārvadājumiem.

3. pants. Ja atskaitāmo summu aprēķina saskaņā ar 1. pantu, uzņēmēju atbrīvo no pienākuma veikt uzskaiti saskaņā ar 1994. gada likuma par apgrozījumu 18. panta 2. punkta 5. un 6. apakšpunktu.

4. pants. Šos noteikumus piemēro darījumiem un darbībām pēc 2002. gada 31. marta.”

Pirmstiesas procedūra

11 Komisija attiecīgi ar 2000. gada 13. marta un 2003. gada 17. oktobra vēstulēm izteica brīdinājumu un papildu brīdinājumu Austrijas Republikai, pieprasot, lai tā sniedz piezīmes divu mēnešu laikā, skaitot no pēdējās minētās vēstules datuma.

12 Iepazinusies ar Austrijas Republikas sniegto atbildi uz minēto vēstuli, Komisija 2004. gada 9. jūlijā izdeva argumentētu atzinumu, aicinot šo dalībvalsti veikt vajadzīgos pasākumus, lai izpildītu šo atzinuma prasības divu mēnešu laikā no minētā atzinuma saņemšanas brīža. Austrijas iestādes uz šo argumentēto atzinumu atbildēja ar 2004. gada 6. septembra vēstuli.

13 Uzskatāma šo atbildi par neapmierinošu, Komisija nolēma celt šo prasību.

Par prasību

Par prasības apjomu

14 Komisija norāda, ka Austrijas Republika ar Finanšu ministra noteikumiem ir pārkāpusi Sestās direktivas 2. un 6. pantu, 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu, 17. un 18. pantu un 22. panta 3.–5. punktu. Aizstāvība minēto dalībvalsts pilnībā pamatojas uz Sestās direktivas 24. panta 1. punktu.

15 Kā enerģētiskā advokāte ir norādījusi secinājumu 24.–26. punktā, ne visas Komisijas norādītās normas attiecas uz tās celto prasību. Sestās direktivas 2. un 6. pants, 9. panta 2. punkta b) apakšpunkts un 17. pants ir ietverti principi, kurus ieviešot ir jāpiemēro tās 18. un 22. pants paredzētie procesuālie noteikumi. Komisijas rakstveida dokumentos nav norādīts, kādā ziņā ar Finanšu ministra noteikumiem būtu pārkāpti principi, saskaņā ar kuriem par pakalpojumu sniegšanu ir jāmaksā PVN (minētās direktivas 2. pants); pasažieru pārvadājumi ir pakalpojumu sniegšana (6. pants); vietu, kur veic starptautiskos pasažieru pārvadājumus, nosaka, ieviešot vērā katrā dalībvalstī veikto attīstību [9. panta 2. punkta b) apakšpunkts], un nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt pārmaksāto PVN priekšnodokli no maksājuma PVN vai attiecīgā gadījumā saņemto priekšnodokļa atmaksājumu (17. pants). Režīms, kas ieviests ar minētajiem noteikumiem, tieši ir prezumēta visu šo principu piemērošana. Tāpēc var izrādīties, ka tie ir pretrunā tās pašas direktivas 18. un 22. pantam, kas attiecas uz PVN fakturēšanu izrakstēšanu, ar to saistītās uzskaites veikšanu un deklarāciju iesniegšanu.

16 Tādējādi, ja pamati, ko Austrijas Republika izvirzījusi savai aizstāvbai [un] kas pilnībā pamatoti ar Sestās direktivas 24. panta 1. punkta piemērojamību minētajai sistēmai, būtu noraidīti, tad varētu atzīt tikai to, ka ir pārkāpts Sestās direktivas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 2. punkts, kā arī 22. panta 3.–5. punkts.

17 Komisijas pamatojums ir saistīts ar trijiem galvenajiem argumentiem, kuru mērķis ir pierādīt, ka uz režīmu, ar ko ir noteiktas atkāpes [un] kas ir ieviests ar Finanšu ministra

noteikumiem, nevar attiekties Sestās direktīvas 24. panta 1. punkts. Pirmkārt, šis režīms ir piemērojams uzņēmumiem, kuru gada apgrozījums Austrijā ir mazāks par EUR 22 000; tas neatbilst jēdzienam “mazie uzņēmumi”, kas ietverts minētajā normā. Otrkārt, Austrijas Republika nav pierādījusi to, ka šāds režīms neizraisa nodokļu samazināšanos. Visbeidzot, minētā norma ļauj dalībvalstīm veikt vienkāršošanu, bet neļauj tām piešķirt attiecīgajiem uzņēmumiem pilnīgus atbrīvojumus.

18 Austrijas Republika atspēko šos iebildumus, apgalvojot, ka uz pašu režīmu, kas paredzēts tādām uzņēmumiem, kuri veic pasažieru starptautiskos pārvadājumus, kuri nav reģistrēti Austrijā un kuru apgrozījums Austrijā ir mazāks par EUR 22 000, attiecas Sestās direktīvas 24. panta 1. punkts.

19 Tāpēc, lai izvairītu prasības pamatotību, ir jāpārbauda, vai Sestās direktīvas 24. panta 1. punkta nozīmē ar Finanšu ministra noteikumiem ieviesto režīmu var uzskatīt par tādu, ar ko ir noteikta “vienkāršota procedūra [...] nodokļu uzlikšanai un iekasēšanai”, vai šis režīms izraisa nodokļu samazināšanos un vai tas ir piemērojams tikai “mazajiem uzņēmumiem”. Šajā sakarā pietiek, ka šis režīms neatbilst kaut vienam no šiem kritērijiem, lai minētā norma nebūtu piemērojama.

Par nodokļa uzlikšanas un iekasēšanas vienkāršoto procedūru

Lietas dalībnieku argumenti

20 Komisija apgalvo, ka ar režīmu, kas ieviests ar Finanšu ministra noteikumiem, attiecīgā uzņēmumi ir atbrīvoti no pienākuma izrakstīt faktūrākus, uzskaitīt PVN un tādējādi arī deklarēt un maksāt PVN. Tā kā nodokļa likme, kas piemērojama pasažieru pārvadājumiem, ir 10 % un tā kā šādas procentuālās daļas atskaitēšana ir atauta, tad, pēc Komisijas uzskatiem, nodokļu parāds ir samazināts līdz nullei. Tādējādi šāds režīms nav PVN uzlikšanas un iekasēšanas procedūras vienkāršošana, bet gan atbilst atbrīvojumam; tas pārsniedz to, kas ir atauts ar Sestās direktīvas 24. panta 1. punktu.

21 Attiecībā uz argumentu, ka atbrīvojums [no pienākuma], kas ieviests ar minēto režīmu, ir formālais aspekts pārmaiņā vienkāršošanai, kas atbilst atbrīvojumam [no nodokļa], Austrijas Republika iebilst, ka Sestās direktīvas 24. panta 1. punktā šajā sakarā nav paredzēti nekādi ierobežojumi. Turklāt tā norāda, ka šā norma dod [dalībvalstīm] plašu rīcības brīvību attiecībā uz vienas likmes vai citādas PVN uzlikšanas un iekasēšanas vienkāršotas procedūras ieviešanu mazajiem uzņēmumiem, šajā sakarā atsaucoties uz 1988. gada 12. jūlija spriedumu apvienotajās lietās 138/86 un 139/86 *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* (*Recueil*, 3937. lpp., 41. punkts).

Tiesas vārtējums

22 Vispirms ir j?nor?da, ka Sest?s direkt?vas 24. panta 1. punkt? dal?bvalst?m ir atz?ta iesp?ja mazajiem uz??mumiem piem?rot ?pašu rež?mu; tas ir iz??mums no visp?r?j? rež?ma, kas ieviests ar šo direkt?vu (šaj? sakar? skat. 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?308/96 un C?94/97 *Madgett un Baldwin, Recueil*, I?6229. lpp., 34. punkts). Tieši t?pat k? p?r?jie ?pašie rež?mi, kas paredz?ti š?s direkt?vas 25. un 26. punkt?, min?taj? 24. pant? paredz?tais rež?ms ir j?piem?ro tikai tikt?, cikt?l tas nepieciešams, lai sasniegtu [min?t? panta] m?r?i (šaj? sakar? skat. 2005. gada 8. decembra spriedumu liet? C?280/04 *Jyske Finans, Kr?jums*, I?10683. lpp., 35. punkts). Turkl?t atbilstoši past?v?gajai judikat?rai iz??mums vai atk?pe no visp?r?ja noteikuma ir j?interpret? šauri (2001. gada 18. janv?ra spriedums liet? C?83/99 Komisija/Sp?nija, *Recueil*, I?445. lpp., 19. punkts, un 2004. gada 15. j?lija spriedums liet? C?321/02 *Harbs*, Kr?jums, I?7101. lpp., 27. punkts).

23 Turkl?t pret?ji tam, ko apgalvo Austrijas Republika, no iepriekš min?t? sprieduma liet? *Direct Cosmetics un Laughtons Photographs* nevar secin?t, ka dal?bvalst?m piem?t plaša r?c?bas br?v?ba nodok?u uzlikšanas vienk?ršot?s proced?ras izv?l?, ko t?s nolemj ieviest PVN jom?. No min?t? sprieduma 41. punkta izriet, ka Tiesa taj? ir p?rbaud?jusi tikai r?c?bas br?v?bas apjomu, kas dal?bvalstij piem?t, izlemjot veikt vai neveikt vienk?ršotus pas?kumus saist?b? ar Sest?s direkt?vas 24. panta 1. punktu.

24 Ar rež?mu, kas ir ieviests ar Finanšu ministra noteikumiem, uz??m?ji, kuri veic pasažieru starptautiskos p?rvad?jumus un kuri atbilst dažiem krit?rijiem, ir atbr?voti no pien?kuma veikt uzskaiti PVN jom?. T? k? tie ir atbr?voti no pien?kuma izrakst?t fakt?rr??inus, kuros nor?d?ts PVN, šie uz??m?ji Austrij? sasniegtajam apgroz?jumam var piem?rot vid?jo likmi, kas ir vien?da ar atskait?mo likmi, bet t?d? gad?jum? tie vairs nevar nor?d?t uz cit?m summ?m, kas atskait?mas saska?? ar atmaksas proced?ru. Š?ds atbr?vojums izpaužas t?d?j?di, ka PVN netiek nedz deklar?ts, nedz maks?ts; starp citu, Austrijas Republika to neapstr?d.

25 Sest?s direkt?vas 24. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka dal?bvalst?m ir iesp?ja “piem?rot vienk?ršotu proced?ru, piem?ram, vienotas likmes sist?mu nodok?u uzlikšanai un iekas?šanai”. No š?s normas teksta neizriet, ka t?s var?tu piln?b? atbr?vot mazos uz??mumus no pien?kuma maks?t PVN; [nodok?a] uzlikšanas proced?ru var vien?gi vienk?ršot, ta?u nav paredz?ta iesp?ja attiec?gos uz??mumus piln?b? izsl?gt no PVN maks?t?ju loka. Piem?rojot atbr?vojumu, k?ds paredz?ts Finanšu ministra noteikumos, PVN nemaz netiek iekas?ts, t?d?j?di jaut?jums vairs nav par “iekas?šanas proced?ru” – kaut ?oti vienk?ršotu –, uz k?du ir skaidri nor?d?ts min?taj? norm?. Turkl?t “vienotas likmes”, kas ir min?tas k? piem?rs nodok?u uzlikšanas vienk?ršotai proced?rai, ir piem?rs tam, ka saska?? ar min?taj? norm? paredz?to rež?mu uz??mumiem faktiski ir j?maks? PVN. T?tad j?dzieds “vienk?ršota proced?ra” nevar noz?m?t piln?gu š? nodok?a neuzlikšanu un neiekas?šanu.

26 Šo interpret?ciju apstiprina Sest?s direkt?vas 24. panta 2.–5. punkts; šaj?s norm?s ir skaidri min?ta dal?bvalstu iesp?ja piem?rot “atbr?vojumu no nodok?a”, bet tas nav teikts min?t? panta 1. punkt?. Š?das iesp?jas neietveršana liecina par to, ka atbr?vojumi no nodok?a nav iek?auti nodok?a uzlikšanas vienk?ršotaj? proced?r?, ko dal?bvalstis var ieviest saska?? ar min?to 1. punktu.

27 No iepriekš izklāstajiem apsvērumiem izriet, ka režīms, kas ir ieviests ar Finanšu ministra noteikumiem, pārsniedz pilnvaras, kas dalībvalstīm piemīt Sestās direktīvas 24. panta 1. punkta piemērošanā, jo ar to ir nevis ieviesta "vienkāršota procedūra [...] nodokļu uzlikšanai un iekasēšanai", bet gan attiecīgie uzņēmumi ir atbrīvoti no pienākuma deklarēt un maksāt PVN. Šādos apstākļos nav jāizvērtē pārējais argumentu pamatotība, kurus Komisija izvirzījusi, lai pierādītu, ka pretī tam, ko apgalvo Austrijas Republika, šo režīmu nevar pamatot ar minēto normu.

28 Tātad ir uzskatāms, ka minētais režīms ir pretrunā Sestās direktīvas normām.

29 Tādējādi ir jāatzīst, ka, ataujot Austriju nereģistrētiem nodokļu maksātājiem, kas šajā dalībvalstī veic pasažieru pārvadājumus, neiesniegt nodokļu deklarācijas un nemaksāt PVN neto summu, ja to gada apgrozījums šajā valstī ir mazāks par EUR 22 000, pieņemot, ka šāds gadījums maksājuma PVN summa ir vienāda ar atskaitamo PVN summu, un vienkāršoto regulējumu piemērojot ar nosacījumu, ka šis nodoklis netiek minēts fakturējos vai dokumentos, kurus izmanto fakturēšanu vietā, Austrijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 2. punktu, kā arī 22. panta 3.–5. punktu.

Par tiesāšanas izdevumiem

30 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir vērsusies pret Austrijas Republiku un Austrijas Republikai spriedums ir nelabvēlīgs, tad tai jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **ataujot Austriju nereģistrētiem nodokļu maksātājiem, kas šajā dalībvalstī veic pasažieru pārvadājumus, neiesniegt nodokļu deklarācijas un nemaksāt pievienotās vērtības nodokļa neto summu, ja to gada apgrozījums šajā valstī ir mazāks par EUR 22 000, pieņemot, ka šāds gadījums maksājuma nodokļa summa ir vienāda ar atskaitamo pievienotās vērtības nodokļa summu, un vienkāršoto regulējumu piemērojot ar nosacījumu, ka šis nodoklis netiek minēts fakturējos vai dokumentos, kurus izmanto fakturēšanu vietā, Austrijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 2. punktu, kā arī 22. panta 3.–5. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze;**

2) **pārjāda prasību noraidīt;**

3) **Austrijas Republika atlīdzina tiesāšanas izdevumus.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.