

Lieta C-489/09

Vandoorne NV

pret

Belgische Staat

(Hof van beroep te Gent lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīvā – 11. panta C daļas 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts – Nodokļa bāze – Vienkāršošanas pasākumi – Tabakas izstrādājumi – Nodokļu uzlīmes – PVN priekšnodokļa vienreizēja iekasēšana – Piegādātājs starpnieks – Cenas pilnīga vai daļēja nemaksēšana – Atteikums atgūt PVN

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Nodokļa bāze – Atkāpes ietveroši valsts pasākumi

(Padomes Direktīvas 77/388 11. panta C daļas 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts)

Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā grozījumi ir izdarīti ar Direktīvu 2004/7, 11. panta C daļas 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neaizliedz tādā valsts tiesisko regulējumu, kas, lai vienkāršotu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanu un cēnītos pret nodokļu nemaksēšanu [krāpšanu] un apiešanu attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, paredzot iekasēt šo nodokli no šo izstrādājumu ražotāja vai importētāja, izmantojot nodokļu uzlīmes, vienreizēji kā priekšnodokli, liedz piegādātājiem starpniekiem turpmāk sekojošo piegāzi tādā tiesības atgūt pievienotās vērtības nodokli gadījumā, ja šo izstrādājumu pircējs nav samaksājis [pirkuma] cenu.

Sestās direktīvas 27. panta 1. punkts ir aizliegts tikai tādā pasākumā, kas var ievērojami ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli. Pat ja noteiktos apstākļos – tādus, kā preču pazaudēšana, to pārdošana ar zaudējumiem vai nelikumīga pārdošana par mazumtirdzniecības cenu, kas atšķiras no tās mazumtirdzniecības cenas, kuru norāda uz nodokļu uzlīmēm, – ražotāja vai importētāja pienākums iepriekšminētā atkāpjuma režīma ietvaros varētu būt samaksāt lielāku šā nodokļa summu nekā tā, kas tiktu noteikta kopējās pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas saskaņotās tiesību sistēmas piemērošanas gadījumā, tomēr tikai iespējama vien, ja šādi apstākļi radīsies, nav pietiekama, lai uzskatītu, ka šis režīms varētu ievērojami ietekmēt nodokļa summu preces galīgā patēriņa stadijā. Vienkāršošanas pasākums būtībā paredz globālāku pieeju nekā tā, kas paredzēta normā, ko tas aizstāj, un tādējādi ne vienmēr atbilst katra nodokļu maksātāja konkrētajai situācijai.

Turklīt, t? k? piegādātjiem starpniekiem nav pienākuma maksāt pievienotās vārtības nodokli par tabakas izstrādājumu piegādi, tie nevar prasīt t? atmaksāšanu saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punktu gadījumā, kad pircējs nesamaksā šo piegāžu cenu. Šaj? sakarā nav nozīmes apstāklim, ka pievienotās vārtības nodokļa summa, ko ražotājs vai importētājs samaksā k? priekšnodokli, izmantojot nodokļu uzlīmes, no ekonomiskā viedokļa ir iekāuta piegāžu cenā, kas veiktas šiem piegādātjiem. Šāds apstāklis nekādi negroza faktu, ka šiem piegādātjiem nav nodokļu parāda saskaņā ar pievienotās vārtības nodokļa normām.

Turklīt pievienotās vārtības nodokļa vienkāršotās iekasēšanas režīmā nodokļa summa, ko, izmantojot nodokļu uzlīmes, ir samaksājis ražotājs vai importētājs, ir saistīta nevis ar atlīdzību, ko faktiski ir saņēmis katrs piegādātājs, bet ar izstrādājumu cenu gala patērētāja posmā, piegādātāja starpnieka prasījuma attiecībā uz t? darījuma partneri zaudējums nesamazina nodokļa būtību.

Visbeidzot, ja tiek ņauts piegādātjam starpniekam š? pievienotās vārtības nodokļa vienkāršošanas režīma ietvaros atgūt š? nodokļa summu, pat pilnībā, ja pircējs nav samaksājis par piegādi, tas varētu būtiski sarežģīt pievienotās vārtības nodokļa iekasēšanu, k? ar? veicināt āunprātīgu izmantošanu un krāpšanu, lai gan š? nodokļa iekasēšanas vienkāršošana un šādas nodokļu nemaksēšanas vai apiešanas [āunprātīgas izmantošanas un krāpšanas] novēršana ir tieši š? režīma mērķi saskaņā ar Sestās direktīvas 27. panta 1. punktu. No t? izriet, ka tiesību atgūt pievienotās vārtības nodokli liegšana piegādātjam starpniekam, ja tabakas izstrādājumu pircējs nesamaksā par tam piegādātajiem izstrādājumiem, ir raksturīgas sekas tādā režīmā, kura mērķis un sekas saskaņā ar Sestās direktīvas 27. panta 1. punktu ir vienkāršot pievienotās vārtības nodokļa iekasēšanu un cēnīties pret nodokļu nemaksēšanu [krāpšanu] un apiešanu saistībā ar šiem izstrādājumiem.

(sal. ar 30., 31., 38.–40., 43., 45. un 46. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2011. gada 27. janvārī (*)

Sestā PVN direktīva – 11. panta C daļas 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts – Nodokļa būze – Vienkāršošanas pasākumi – Tabakas izstrādājumi – Nodokļu uzlīmes – PVN priekšnodokļa vienreizēja iekasēšana – Piegādātāja starpnieks – Cenas pilnīga vai daļēja nemaksēšana – Atteikums atgūt PVN

Lieta C-489/09

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hof van beroep te Gent* (Beļģija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2009. gada 17. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 30. novembrī, tiesvedībā

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. Lehmuss [*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.”

4 Šīs direktīvas 5. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pašumu [ģermenisku lietu] kā pašniekam.”

5 10. pants šīs direktīvas VII sadaļā ar nosaukumu “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, un nodokļa iekasgāšana” ir izteikts šādi:

“1. a) Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kātu iekasgāms;

b) nodoklis kāst “iekasgāms” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek un nodoklis kāst iekasgāms tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. [...]”

6 Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkts, kas ir ietverts tās VIII sadaļā ar nosaukumu “Summa, kurai uzliek nodokli”, ir noteikts:

“Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar noteikumiem, ko nosaka dalībvalstis.

Tomēr pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no šā noteikuma.”

7 Šīs direktīvas 27. pants, kas ir ietverts XV sadaļā ar nosaukumu “Vienkāršošanas procedūra [pasākumi]”, ir izteikts šādi:

“1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest pašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasā nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasā nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patērētāja stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā apmērā.

[..]

5. Tās dalībvalstis, kuras 1977. gada 1. janvārī piemēro tādā veidā pasākumus, kādi minēti 1. punktā, var tos saglabāt ar noteikumu, ka šīs dalībvalstis par tiem paziņo Komisijai līdz 1978. gada 1. janvārim, un ar noteikumu, ka gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasā nodokli, tās atbilst 1. punkta noteiktajai prasībai.”

8 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.), kas piemērojama tabakas izstrādājumiem, 6. panta 1. punkts ir paredzēts, ka akcīzes nodoklis kāst iekasgāms brīdī, kad preces laiž apgrozībā, proti, kad šie izstrādājumi tiek saražoti vai kad tie tiek importēti ārpus atlikšanas režīma.

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 pārdzīvo posmā akcīzes nodokļu iekasēšanas noteikumiem ir jābūt saskaņotiem. Iepriekšējais posms akcīzes nodokši parasti jāiekasē, izmantojot nodokļu markas. Ja dalībvalstis iekasē akcīzes nodokšus, izmantojot nodokļu markas, tām šīs markas ir jādara pieejamas citu valstu ražotājiem un izplatītājiem. Ja dalībvalstis iekasē akcīzes nodokšus, 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 šķērsu 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 [programmawet] 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. punkts 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 uzliktā norādītā 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 ieviešana, 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 ieviešanas vai piegādes brīdī, maksā vienlaicīgi ar akcīzi. Ja ražotājs vai importētājs pārāk nodokļu uzliktā, 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?mums 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 ?? 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 re??mu akc?zes prec?m un par ??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 ?ie izstr?d?jumi tiek sara??oti vai kad tie tiek import?ti ?rpus atlikšanas re??ma.

15 1997. gada 3. apr??a likuma par nodok?u re??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 ?o izstr?d?jumu tirdzniec?bas ??d? starp ra??ot?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, ?o izstr?d?jumu ra??ot?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 ?? kara?a l?muma 2. pantu r??inos saist?b? ar ??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 atsevi??i nav nor?d?ta. Šo pašu izstr?d?jumu pieg?d?s, ko veic *Vandoorne* saviem dar?jumu partneriem, ir ?? pati nor?de, un t?d?j?di taj?s vairs netiek atsevi??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 jātīrīnā, ka Tiesai LESD 267. pantā paredzētās 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 būtu 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 būtu jānoskaidro, vai Sestās direktivas 11. panta C daļas 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādai valsts tiesiskajai regulai, 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 piegādāt tiem starpniekiem vāļķ turpmāko piegāzi tādai atgriezt PVN, ja šo izstrādājumu pircējs nesamaksā cenu [par to m].

27 Šajā sakarā ir jānoskaidro, ka Sestās direktivas 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 direktivas 11. pantā noteikto PVN būži tikai tiktāl, ciktāl tas ir skaidri nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (skat. 1984. gada 10. aprīlī 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 izvirzīt īpaši mērķa sasniegšanai, un tam pāc iespējas mazāk ir jāietekmē Sestās direktivas 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. aprīlī spriedums lietā C-17/01 *Sudholz*, *Recueil*, I-4243. lpp., 46. punkts).

28 Šajā gadījumā šā ietīpat 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 regulā, 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, vāļ pirms darbības, par kuru jāmaksā nodoklis saskaņā ar Sestās direktivas 10. pantu. Tādējādi šis režīms attiecas uz pārdājī minētā maksājuma pieprasīšanas brīdī 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 tīpat 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 direktivas 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 patērētājam.

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?t?jiem 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?klis, 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 sarežž?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, l?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*, l?11453. lpp., 87. punkts, un 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?222/01 *British American Tobacco, Recueil*, l?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 cēnītos pret nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] un apiešanu attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, paredzot iekasēt šo nodokli no šo izstrādājumu ražotāja vai importētāja, izmantojot nodokļu uzlīmes, vienreizē k priekšnodokli, liedz piegādātjiem starpniekiem turpmāk sekojošo piegāžu nodot tiesības atgūt 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 – Kopēja 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 cēnītos pret nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] un apiešanu attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, paredzot iekasēt šo nodokli no šo izstrādājumu ražotāja vai importētāja, izmantojot nodokļu uzlīmes, vienreizē k priekšnodokli, liedz piegādātjiem starpniekiem turpmāk sekojošo piegāžu nodot tiesības atgūt PVN gadījumā, ja šo izstrādājumu pircējs nav samaksājis [pirkuma] cenu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.