

62010CJ0414

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 29. martā (*)

“PVN — Sestā direktīva — 17. panta 2. punkta b) apakšpunkts — Nodokļa uzlikšana no trešās valsts importētai precei — Valsts tiesiskais regulējums — Tiesības uz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu — Nosacījums — Nodokļa maksājuma faktiski veikta PVN samaksa”

Lieta C-414/10

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Conseil d'État (Francija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2010. gada 30. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 19. augustā, tiesvedībā

Véleclair SA

pret

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État .

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši M. Safjans [M. Safjan], M. Ilešišs [M. Ilešiš], E. Levits un Ž. Ž. Kāzels [J.-J. Kasel] (referents),

ģenerālvokāle J. Kokote [J. Kokott],

sekretāre R. Šereša [R. Šereš], administratore,

ģemotvārā rakstveida procesā un 2011. gada 12. oktobra tiesas sēdī,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

—

Véleclair SA vārdā – É. Arcil, avocat,

—

Francijas valdības vārdā – N. Rouam un G. de Bergues, pārstāvj,

—

Vācijas valdības vārdā – C. Blaschke un T. Henze, pārstāvj,

—

Nīderlandes valdības vārdā – C. Wissels, pārstāve,

—

Portugāļu valdības vārdā – S. Jaulino, kura ar L. Ines Fernandes un R. Campos Laires, pārstāvji,

—
Eiropas Komisijas vārdā – D. Recchia un C. Soulay, kura ar F. Dintilhac, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2011. gada 17. novembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 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 (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu.

2

Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp Véleclair SA (turpmāk tekstā – “Véleclair”) un ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État [budžeta, valsts uzskaites un reformu ministru] par valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības uz importam piemērojamā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitēšanu ir pakāutas nosacījumam par nodokļa maksātāja faktiski veiktu minētā nodokļa samaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Sestā direktīva

3

Sestās direktīvas 10. panta 1. punkts ir noteikts:

“a)

“Darbībā, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasājams;

b)

nodoklis kļūst “iekasājams” 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. [...]”

4

Sestās direktīvas 10. panta 2. un 3. punkts ir precizēts:

“2. Darbībā, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasājams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti.

[..]

Neatkarīgi no iepriekš izklāstītajiem noteikumiem dalībvalstis var noteikt, ka dažiem darījumiem vai nodokļa maksātāju kategorijām nodoklis kļūst iekasjams vai nu:

—

ne vērējot par fakturas vai dokumenta, kurš kalpo par fakturu, izdošanu, vai

—

ne vērējot par cenas saņemšanu, vai

—

gadījumā, ja nav izdota fakts ra vai dokuments, kurš kalpo par fakturu, vai tas ir izdots vēlu, – noteikt laiku no darbības, par kuru jāmaksā nodoklis, dienas.

3. Nodokļus var uzlikt un sēkt iekasēt, ja preces importē. Ja, ievēdot Kopienā, uz precēm attiecas viens no pasākumiem, kas minēti 7. panta 3. punktā, darbībā, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek un nodokļus var sēkt iekasēt tikai tad, ja uz precēm vairs neattiecas šie pasākumi.

Tomēr, ja uz ievestām precēm attiecas muitas nodokļa, lauksaimniecības nodokļa vai līgumdarbības maksājumi, kas noteikti atbilstīgi kopīgai politikai, tad darbībā, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek un nodokļus var sēkt iekasēt, ja ir jāmaksā šie Kopienas nodokļi un tos var sēkt iekasēt.

Ja uz ievestām precēm neattiecas neviena no šīm Kopienas nodokļiem, tas saistībā ar to, kad notiek darbībā, par kuru jāmaksā nodokļi, un kad tos var sēkt iekasēt, dalībvalstis piemēro spēkā esošos muitas nodokļu noteikumus.”

5

Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punkts ir paredzēts:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasjams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a)

pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

b)

pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par valsts teritorijā ievestām precēm;

[..]”

6

Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta b) apakšpunktā un 2. punktā ir paredzēts:

“1. Lai ņemtu vērā savas atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam:

[..]

b)

par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta b) apakšpunktam jābūt ieviešanas dokumentam, kas uzrāda šo personu par preču saņēmēju vai importētāju un rāda vai ļauj aprēķināt maksājamo nodokļa summu;

[..]

2. Nodokļa maksātājs ņem vērā atskaitīšanu, no kopējās pievienotās vērtības nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo nodokļa summu, par kuru tajā pašā periodā atbilstīgi 1. punkta noteikumiem radušies un ir ņemamas atskaitīšanas tiesības.

[..]”

7

Sestās direktīvas 21. panta 2. punktā ir noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā šādam personām:

[..]

2.

Par importēšanu: personai vai personām, ko par atbildīgām norākojušas vai apstiprinājušas tās dalībvalstis, kurās preces ievie.

Valsts tiesiskais regulējums

8

Code général des impôts [Vispārīgais nodokļu kodekss] (turpmāk tekstā – “CGI”) 271. panta II daļas 1. punktā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām un pastāvot nosacījumam, ka par šiem darījumiem nodoklis ir atskaitīams, nodokļa maksātāji var atskaitīt:

[..]

b)

nodokli, kurš ir iekasēts par importu;

[..].”

9

CGI 291. panta I daļas 2. punkta a) apakšpunktā ir precizēts:

“Preces imports nozīmē:

a)

tādas preces importu Francijā, kuras izcelsme ir Eiropas Kopienā neietilpstot  valstī vai teritorijā vai kura tiek vesta no šādas valsts vai teritorijas, un kura nav laista brīvā apgrozībā [..]”

10

CGI 293.A panta 1. punktā ir noteikts:

“Importa gadījumā darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek un nodoklis kļūst iekas jams tad, kad preces tiek uzskatītas par importētām 291. panta I daļas 2. punkta izpratnē.

[..]

Nodoklis ir jāmaksā personai, kura importa deklarācijā ir norādīta kā patiesā preču saņēmēja.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

11

Laika posmā no 1992. gada I dz 1995. gadam V leclair importēja velosipēdus, deklarējot to Vjetnamas izcelsmi. Taču Francijas Muitas administrācija uzskatīja, ka šiem velosipēdiem īstenībā ir   nas izcelsme, un tāpēc sastādīja protokolu par nepareizu izcelsmes deklarāciju. Tā rezultātā V leclair tika piemērots muitas nodoklis un antidempinga muitas nodeva par summu gandrīz EUR 4 miljonu apmērā, kas ir apliekama ar PVN EUR 735437 apmērā.

12

V leclair nesamaksāja šo PVN, un muitas administrācija par to informēja nodokļu administrāciju, kura to atzina par šīs sabiedrības nodokļa parādu. Ar 1999. gada 12. februāra rīkojumu maksātnespējas lietu tiesnesis konstatēja, ka šim parādam ir iestājies noilgums, jo tas nebija atzīts par galīgu 12 mēnešu laikā pēc V leclair maksātnespējas procesa uzsākšanas. 2003. gada 8. jūlijā šo nolēmumu pēdējā instancē apstiprināja Cour de Cassation [Kasācijas tiesa].

13

V leclair iesniedza pieteikumu par atmaksāšanu EUR 723503,37 apmērā, kas atbilst PVN atlaidei, uz kuru, kā tā pati uzskatīja, tai bija tiesības 1997. gada 31. decembrī, ņemot vērā importam piemērojamā PVN paaugstināšanu par nesamaks tiem nodokļiem.

14

Nodokļu administrācija noraidīja šo pieteikumu, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar CGI noteikumiem importam piemērojamā PVN atskait šanas nosacījums ir faktiski veikta tā iepriekšēja samaksa. Nodokļu administrācijas pausto nostāju apstiprināja Orle nas administratīvā tiesa pirmajā instancē. Kad par šo nolēmumu iesniegtā apelācijas sūdzība Nantes administratīvajā apelācijas tiesā arī tika noraidīta, V leclair iesniedza kasācijas sūdzību Conseil d  tat [Valsts Padom ].

15

Šaj? tiesved?b? Véleclair apgalvoja, ka t?s ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu izmantošanai nevar tikt piem?rots nosac?jums par faktiski veiktu nodok?a, kas tai bija j?samaks?, iepriekš?ju samaksu, jo CGI 271. panta II da?as 1. punkta b) apakšpunkta noteikumi, kuros ir paredz?ts, ka ties?bas uz PVN atskait?šanu ir pak?autas nosac?jumam par nodok?u administr?cijas t? faktisku veiktu iekas?šanu, nevis tikai par t? iekas?jam?bu, nav sader?gi ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu.

16

Š?dos apst?k?os Conseil d'État nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu nol?mumu:

“Vai saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu, it ?paši ?emot v?r? kr?pšanas risku, dal?bvalstij ir ties?bas importam piem?rojam? [PVN] atskait?šanas ties?b?m piem?rot nosac?jumu par to, ka nodok?u maks?t?js šo nodokli patieš?m ir samaks?jis, ja importam piem?rojam? [PVN] maks?t?js un attiec?go atskait?šanas ties?bu sa??m?js – k? tas ir Francij? – ir viena un t? pati persona?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

17

Ar savu prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?l?s noskaidrot, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka saska?? ar to dal?bvalsts ties?b?m uz importam piem?rojam? PVN atskait?šanu var piem?rot nosac?jumu par nodok?a maks?t?ja faktiski veiktu min?t? nodok?a iepriekš?ju samaksu, ja nodok?a maks?t?js ir ar? persona, kurai ir ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

18

Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, pirm?m k?rt?m, ir j?atg?dina, ka atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktam nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t PVN, “kas maks?jams vai samaks?ts” par valsts teritorij? ievest?m prec?m.

19

Š?s pašas normas tekst?, kur? ir izmantots Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta formul?jums, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?jiem ir ties?bas atskait?t PVN, “kas maks?jams vai samaks?ts” par prec?m, ko vi?iem pieg?d?jis vai pieg?d?s [cits nodok?u maks?t?js], ir skaidri paredz?ts, ka nodok?a maks?t?ja ties?bas uz nodok?a atskait?šanu attiecas ne tikai uz PVN, kuru tas ir samaks?jis, bet ar? uz maks?jamo PVN, proti, uz to, kas v?l ir j?maks?.

20

K? ?ener?ladvok?te ir uzsv?rusi savu secin?jumu 56.–58. punkt?, v?rds “maks?jams” faktiski nor?da uz iekas?jamu nodok?u par?du, un t?p?c pie?em, ka nodok?a maks?t?jam ir pien?kums maks?t PVN summu, kuru tas v?las atskait?t k? priekšnodokli.

21

J?piebilst, ka, pirmk?rt, ja Savien?bas likumdev?js b?tu v?l?jies ties?b?m uz importam

piemērojam? PVN atskaitīšanu piemērot nosacījumu par faktiski veiktu minēt? nodokļa iepriekš?ju samaksu, tas būtu var?jis to izdarīt tieši, piemēram, svētrojot vārd? “maksājams” minētaj? 17. pant?.

22

Otrkārt, no Sest?s direkt?vas 17. panta 1. punkta kopsakar? ar minēt?s direkt?vas 10. panta 3. punktu izriet, ka PVN atskaitīšanas ties?bu rašanās nav atkarīga no fakta, vai ir samaksāta atlīdzība par importēto preci vai importētaj?m precēm.

23

No t? izriet, ka, piemērojot Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu, tiesīb?m uz importam piemērojam? PVN atskaitīšanu princip? nedrīkst piemērot nosacījumu par faktiski veiktu š? PVN iepriekš?ju samaksu.

24

Otr?m kārt?m, ir j?konstat?, ka šo Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkta interpretāciju apstiprina citas Sest?s direkt?vas normas.

25

Pirmkārt, Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts, kur? ar?, k? izriet no š? sprieduma 19. punkta, ir izmantoti vārdi “kas maksājams vai samaksāts”, ir j?saprot tādējādi, ka jautājums par to, vai PVN, kas maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem p?rdošanas darījumiem saistīb? ar konkrētaj?m precēm, tika vai netika p?rskaitīts Valsts kasei, neietekm? nodokļa maksājuma tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šaj? zi?? skat. 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotaj?s liet?s C-354/03, C-355/03 un C-484/03 Optigen u.c., Krājums, I-483. lpp., 54. punkts).

26

Otrkārt, k? savu secinājumu 37. punkt? ir norādījusi ģenerālvokāte, Sest?s direkt?vas 18. panta, kura nosaukums ir “Noteikumi, kas regul? atskaitīšanas ties?bu ?stenošanu”, 1. punkta b) apakšpunkt? ir vienīgi paredzēts, ka nodokļa maksājuma, lai ?stenu savas tiesības uz importam piemērojam? PVN atskaitīšanu, vienīgais pienākums ir iegūt ieviešanas dokumentu, kas uzrāda šo personu k? preču saņēmēju vai importētāju un “rāda vai ?auj aprēķināt” maksājuma nodokļa summu. No t? izriet, ka pat minēto ties?bu uz atskaitīšanu izmantošanai nav piemērots nosacījums par importam piemērojam? PVN faktiski veiktu iepriekš?ju samaksu.

27

Treškārt, ir j?preciz?, ka iepriekš minēt? interpretācija ir saderīga ar Sest?s direkt?vas mēr?iem, jo t? ?auj nodrošināt, ka tiesības uz atskaitīšanu, kas princip? nevar tikt ierobežotas, turpina būt PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un t?s var turpināt izmantot nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (šaj? zi?? skat. 2006. gada 6. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s C-439/04 un C-440/04 Kittel un Recolta Recycling, Krājums, I-6161. lpp., 47. punkts).

28

Turklīt š? interpretācija ir vispiemērotāk?, lai tiktu garantēta nodokļu neitralitātes principa iev?rošana.

Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no visas saimniecisk?s darb?bas ietvaros maks?jam? vai samaks?t? PVN. L?dz ar to kop?j? PVN sist?ma, apliekot ar nodok?iem saimniecisko darb?bu, nodrošina piln?gu neitralit?ti neatkar?gi no š?s saimniecisk?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem ar nosac?jumu, ka pati min?t? saimniecisk? darb?ba princip? ir apliekama ar PVN (skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s Kittel un Recolta Recycling, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

?emot v?r? iemeslus, kurus plaš?k ir izkl?st?jusi ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 39.–42. punkt?, sekas, ja ties?b?m uz importam piem?rojam? PVN atskait?šanu piem?rotu nosac?jumu par faktiski veiktu min?t? PVN iepriekš?ju samaksu, b?tu t?das, ka nodok?a maks?t?js uz konkr?tu laikposmu tiktu pak?auts ekonomiskam slogam, par kuru vi?š nav atbild?gs un izvair?šanās no kura ir atskait?šanas sist?mas tiešais m?r?is.

Šo interpret?ciju neatsp?ko arguments, saska?? ar kuru, ja neveiktu importam piem?rojam? PVN faktisku iepriekš?ju samaksu, tad past?v?tu PVN kr?pšanas vai ?aunpr?t?gas izmantošanas risks.

Pirmk?rt, k? izriet no past?v?g?s judikat?ras, c??a pret kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu ir m?r?is, ko atz?st un kura sasniegšanu sekm? Sest? direkt?va. Personai, kas pieprasa PVN atskait?šanu, ir j?pier?da, ka ir izpild?ti nosac?jumi t?s sa?emšanai, un nodok?u administr?cijai, ja t? konstat?, ka atskait?šanas ties?bas ir izmantotas kr?pnieciski, ir ties?bas ar atpaka?ejošu sp?ku piepras?t atskait?to summu atmaks?šanu. Turkl?t valsts tiesai ir j?atsaka ties?bu uz nodok?a atskait?šanu pieš?iršana, ja uz objekt?vu pier?d?jumu pamata tiek atz?ts, ka š?s ties?bas tikušas izmantotas kr?pnieciski (skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s Kittel un Recolta Recycling, 54. un 55. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

Otrk?rt, nevar pamatoti apgalvot, ka [pre?u] imports ir dar?jums, attiec?b? uz kuru past?v paaugstin?ts kr?pšanas vai ?aunpr?t?gas izmantošanas risks. Pre?u imports ir fizisks akts, ko kompetent? iest?de var apliecin?t un p?rbaud?t, ?emot v?r?, vai min?t?s preces atrodas muit?.

Visbeidzot, apst?klis, ka importam piem?rojam? PVN maks?t?js ir ar? persona, kurai ir ties?bas uz min?t? PVN atskait?šanu, š?iet, nepaaugstina PVN kr?pšanas vai ?aunpr?t?gas izmantošanas risku. Tieši otr?di, k? uzsver Eiropas Komisija, apst?klis, ka viena un t? pati persona ir gan PVN maks?t?js, gan persona, kurai ir ties?bas uz atskait?šanu, tuvina šo situ?ciju Sestaj? direkt?v? paredz?tajai PVN apgriezt?s iekas?šanas sist?mai. K? Savien?bas likumdev?js ir atk?rtoti uzsv?ris Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.) preambulas 42. apsv?rum?, š? sist?ma ?auj c?n?ties pret nodok?u nemaks?šanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, ko nov?ro attiec?b? uz dažiem dar?jumiem.

Ēmot v?r? visus min?tos apsv?rumus, uz prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka saska?? ar to dal?bvalsts ties?b?m uz importam piem?rojam? PVN atskait?šanu nevar piem?rot nosac?jumu par faktiski veiktu min?t? nodok?a iepriekš?ju samaksu.

Par ties?šan?s izdevumiem

Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

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, 17. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka saska?? ar to dal?bvalsts ties?b?m uz importam piem?rojam? PVN atskait?šanu nevar piem?rot nosac?jumu par faktiski veiktu min?t? nodok?a iepriekš?ju samaksu.

[Paraksti]

(*) Tiesved?bas valoda – fran?u.