

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2017. gada 21. septembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Astot? direkt?va 79/1072/EEK – Direkt?va 2006/112/EK – Nodok?a maks?t?js, kas dz?vo cit? dal?bvalst? – Par import?taj?m prec?m samaks?t? PVN atmaks?šana – Nosac?jumi – Objekt?vi elementi, kas apstiprina nodok?a maks?t?ja nodomu import?t?s preces izmantot savai saimnieciskajai darb?bai – B?tisks risks, ka importu pamatojušais dar?jums netiks veikts

Lieta C?441/16

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Augst?k? kas?cijas tiesa, Rum?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2016. gada 22. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2016. gada 8. august?, tiesved?b?

SMS group GmbH

pret

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti.

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja M. Bergere [*M. Berger*] (referente), tiesneši E. Levits un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

?ener?ladvok?ts M. Kampos San?ess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

- SMS group GmbH v?rd? – E. B?ncil?, advok?ts,
- Rum?nijas vald?bas v?rd? – R.?H. Radu, ka ar? C.?M. Florescu un R.?M. Mangu, p?rst?vji,
- It?lijas vald?bas v?rd? – G. Palmieri, p?rst?ve, kurai pal?dz G. Galluzzo, *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios un L. Radu Bouyon, p?rst?ves,

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

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1979. gada 6. decembra Aģentūras direktīvas 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV 1979, L 331, 11. lpp.; turpmāk tekstā – “Aģentūras direktīva”), 2.–6. pantu un Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestās direktīva”), 17. panta 2. punktu un 3. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *SMS group GmbH* un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București* (Valsts finanšu reģionālās enerģētiskās direktorijas Bukarestes nodaļa, Rumānija) (turpmāk tekstā – “nodokļu pārzinis”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko *SMS group* samaksājusi 2009. gadā Rumānijā, atmaksāšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Pamatlieta ir saistīta ar līgumu atmaksāt PVN, kas iesniegts 2009. gada 23. decembrī pēc preču importēšanas 2009. gada 14. septembrī. Tādējādi šajā gadījumā *ratione temporis* ir piemērojama Aģentūras direktīva un Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

Aģentūras Direktīva

4 Aģentūras direktīvas 1. pants ir paredzēts:

“Šajā direktīvā “nodokļiem pakāauta persona, kas nav reģistrēta valsts teritorijā” ir persona [...], kam 7. panta 1. punkta pirmā apakšpunkta pirmajā un otrajā teikumā minētajā laikā posmā šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskās darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana, [...] un kas tajā pašā laikā nav piegādājusi nekādas preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī, izņemot:

- a) transporta pakalpojumus [...];
- b) pakalpojumus, kas sniegti gadījumos, kad nodoklis jāmaksā tikai un vienīgi personai, kam tie sniegti [...].”

5 Šīs direktīvas 2. pants ir noteikts:

“Katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, atmaksā nodokļiem pakāautai personai, kas nav reģistrēta valsts teritorijā, bet ir reģistrēta citā dalībvalstī, visus [PVN], kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakāautas personas, vai arī kas maksāti par preču ieviešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto [Sestās] direktīvas 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos [...].”

6 Saskaņā ar minētās direktīvas 3. pantu:

“Lai iegūtu tiesības uz atmaksāšanu, katra 2. pants minētā nodokļiem pakāautā persona, kas nav

piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī:

- a) iesniedz [...] kompetentajai iestādei iesniegumu [...];
- b) ar sertifikātu, ko izdevusi tās valsts oficiālā iestāde, kurā persona ir reģistrēta, sniedz pierādījumus, ka tā ir pakāauta nodokļiem attiecībā uz [PVN] minētajā valstī. [...]
- c) ar rakstisku paziņojumu apliecina, ka tā nav piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti valsts teritorijā 7. panta 1. punkta pirmās daļas pirmajā un otrajā teikumā minētajā laikā;
- d) uzēmas atmaksāt jebkuru summu, ko tā saņēmusi kādas p.c.”

7 Šīs pašas direktīvas 4. pantā ir noteikts:

“Lai atbilstu atmaksājumu saņemšanas nosacījumiem, katra 2. pantā minētā nodokļiem pakāautā persona, kas nav piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti valstī, izēmot 1. panta a) un b) punktā minētos pakalpojumus:

- a) izpilda 3. panta a), b) un d) punktā noteiktās prasības;
- b) ar rakstisku paziņojumu apliecina, ka 7. panta 1. punkta pirmās daļas pirmajā un otrajā teikumā minētajā laika posmā tā nav piegādājusi preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti valsts teritorijā, izēmot 1. panta a) un b) punktā minētos pakalpojumus.”

8 Astotās direktīvas 5. panta pirmā daļa ir formulēta šādi:

“Šajā direktīvā preces un pakalpojumi, attiecībā uz kuriem nodoklis ir atmaksājams, atbilst [Sestās direktīvas] 17. panta nosacījumiem, kā tos piemēro atmaksātājā dalībvalstī.”

9 Šīs direktīvas 6. pants ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis nedrīkst uzlikt 2. pantā minētajām nodokļiem pakāautajām personām nekādas pienākumus papildus 3. un 4. pantā minētajiem, izēmot pienākumu pašos gadījumos sniegt informāciju, kas vajadzīga, lai noteiktu, vai atmaksāšanas iesniegums ir pamatots.”

10 Minētās direktīvas 7. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Šīs direktīvas 3. un 4. pantā noteiktais atmaksāšanas iesniegums attiecas uz fakturētu preču vai pakalpojumu iegādi vai arī uz importu, kas veikts ne mazāk kā trīs mēnešu vai ne vairāk kā vienu kalendāro gadu ilgā laikā. [...]

PVN direktīva

11 Ar PVN direktīvu no 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta Sestā direktīva. Saskaņā ar PVN direktīvas preambulas 1. un 3. apsvērumu Sestā direktīva bija jāpārstrādā, lai visus piemērojamus noteikumus izklāstītu skaidri un racionāli pārstrādātā struktūrā un redakcijā, tāu principā neveicot grozījumus p.c b) tēbas.

12 PVN direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". [..]"

13 Saskaņā ar šīs direktivas 70. pantu:

"Nodokļa iekasējamās gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces faktiski tiek importētas."

14 Minētās direktivas 146. panta 1. punkts ir paredzēts:

"Dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

a) tūdu preču piegādes, kuras pārvējs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas;

[..]"

15 Šīs pašas direktivas 167. pants, kura formulējums ir identisks Sestās direktivas 17. panta 1. punkta formulējumam, ir noteikts:

"Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasējams."

16 PVN direktivas 168. pants, kura saturs būs tāds ir identisks Sestās direktivas 17. panta 2. punkta saturam, ir paredzēts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kurā nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecas uz dalībvalstī."

17 PVN direktivas 169. panta saturs būs tāds ir identisks Sestās direktivas 17. panta 3. punkta saturam. Šajā pirmajā minētajā pantā ir noteikts:

"Papildus 168. pants minētajai atskaitēšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto šādiem nolūkiem:

a) darījumiem, kas saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļā minētajām darbībām un kas veikti ārpus dalībvalsts, kurā nodoklis ir maksājams vai samaksāts, un attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti attiecīgajā dalībvalstī;

b) darījumiem, kas saskaņā ar [..] 146. [pantu] ir atbrīvoti no nodokļa [..];

[..]"

18 PVN direktivas 170. pants ir formulēts šādi:

"Nodokļa maksātājiem, kuri [Astotās direktivas] [..] 1. panta [..] nozīmē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņi veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, ir

tiesības uz nodokļa atmaksāšanu tikt, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem:

a) darījumiem, kas minēti 169. pantā;

[..].”

19 PVN direktīvas 171. panta 1. punkts ir noteikts:

“Nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur tie veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar [Astotajā direktīvā] paredzēto šķērsenošanas kārtību.

[..].”

Rumānijas tiesības

20 *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu) 147. pantā “Nodokļa atmaksāšana nodokļa maksātājiem, kas nav reģistrējušies kā PVN maksātāji Rumānijā” ir paredzēts:

“1) Ar likumā paredzētajiem nosacījumiem:

a) nodokļa maksātājs, kas nav reģistrēts un kam nav pienākuma reģistrēties kā PVN maksātājam Rumānijā, bet kas ir reģistrēts citā dalībvalstī, var lūgt atmaksāt samaksāto nodokli;

[..].”

21 *Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal* (Valdības lēmums Nr. 44/2004, ar ko apstiprina metodoloģiskos Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumus) 49. punkts ir noteikts:

“[..]

3) Nodokļa maksātājs [..] ir nodokļa maksātājs, kas [..] nav reģistrēts un kam nav pienākuma reģistrēties kā nodokļa maksātājam Rumānijā [..], kas nav dibināts un kam nav pastāvīgā juridiskās adreses Rumānijā, no kuras tikusi veikta saimnieciskā darbība, un kas šajā laikposmā nav piegādājis preces vai sniedzis pakalpojumus Rumānijā [..]

4) Nodoklis [..] 3. punktā paredzētajam nodokļa maksātājam tiek atmaksāts, ciktāl Rumānijā importētās preces un pakalpojumus [..], par kuriem ir samaksāts nodoklis, nodokļa maksātājs izmanto:

a) darījumiem, kas ir saistīti ar tās saimniecisko darbību un par kuriem nodokļa maksātājam būtu bijušas tiesības atskaņāt nodokli, ja šie darījumi būtu veikti Rumānijā [..];

[..]

5) Lai izpildītu atmaksāšanas nosacījumus, ikvienam 3. punktā paredzētajam nodokļa maksātājam ir jāizpilda šādi pienākumi:

[..]

c) ar rakstisku paziņojumu jāapliecina, ka atmaksāšanas pieteikums paredz tajā laikposmā tas nav piegādājis preces vai pakalpojumus, kuri piegādāti vai par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti Rumānijas teritorijā [..];

[..]

6) Kompetentie nodokļu dienesti nevar nodokļa maksātājam, kas līdz veikt atmaksāšanu [..], uzlikt citus pienākumus, kuri nav paredzēti 5. punktā. Izņēmuma kārtā kompetentie nodokļu dienesti var lūgt nodokļa maksātāju sniegt informāciju, kas ir vajadzīga, lai novērtētu atmaksāšanas iesnieguma pamatotību.

[..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

22 *SMS group* ir Vācijas dibināta sabiedrība, kas pārdod un uzstāda tirdzniecības apstrādes iekārtas. 2008. gada 7. februārī *SMSMeer*, kas ir uzņēmums, kuru pašlaik ir pāņņmusi *SMS group*, kā pāņņvja ar *ZimekonHandels GmbH Autriche* (turpmāk tekstā – “pircējs”) noslēdz līgumu, kas tiek saukts par līgumu “Nr. 27” un kas attiecas uz cauruļu metināšanas sistēmas izgatavošanu un piegādi tirdzniecības cauruļu vadu un cauruļu vadu profilu ražošanai, izmantojot garenisko elektrisko metināšanu (turpmāk tekstā – “RSA”). RSA adresāts bija sabiedrība *OOO Zimekon Ukraine*.

23 Saskaņā ar līguma Nr. 27 paredzēto maksāšanas grafiku pircējam par RSA ražošanas darbu pirmo posmu avansa maksājums EUR 2 miljonu apmērā bija jāsamaksā līdz 2008. gada martam, pēc tam bija jāsamaksā EUR 800 000 līdz 2008. gada 15. aprīlim, papildus EUR 1 miljons – līdz 2008. gada 15. maijam un, visbeidzot, EUR 1 miljons – līdz 2008. gada 15. jūnijam. Piegādes adresātam bija jānotiek laikposmā no 2009. gada 1. jūnija līdz 2009. gada 30. septembrim, ar nosacījumu, ka šajā līguma paredzētie maksājumi tiks veikti paredzētajos termiņos.

24 2008. gada 26. jūnijā, lai gan pircējs bija samaksājis tikai avansa maksājumu EUR 2 miljonu apmērā, *SMS Meer* ar *Asmas AES*, kas dibināts Turcijā, noslēdz apakšuzņēmuma līgumu par to iekārtu piegādi, kuras *SMS Meer* bija vajadzīgas, lai ražotu RSA (turpmāk tekstā – “attiecīgās preces”). 2008. gada 5. novembrī pēc pircēja līguma līguma Nr. 27 izpilde tomēr tika apturēta līdz 2009. gada 1. septembrim, jo pircējam bija radušās finansiālas grūtības. *SMS Meer* lēdz pircēju veikt atlikušos maksājumus, vienlaikus precizējot, ka darbi tiks atsākti tikai pēc attiecīgā summu samaksas.

25 2009. gada 14. septembrī *SMS Meer* no Turcijas uz Rumāniju importēja attiecīgās preces un samaksāja ar tām saistīto PVN 1 487 739 Rumānijas leju (RON) apmērā (aptuveni EUR 327 500). Pēc importēšanas šīs preces tika novietotas noliktavā, kas atrodas Rumānijā.

26 Tā kā pircējs nebija veicis atlikušos maksājumus, līguma Nr. 27 izpilde netika atsākta. *SMS group* uzskatīja, ka attiecīgās preces nevar tikt izmantotas citiem projektiem, un tās nodoms bija šīs preces izmest mēģinājumus.

27 2009. gada 23. decembrī SMS Meer lūdza nodokļu pārvērtēties PVN, kas samaksāts Rumānijas valstij par attiecīgo preču importu. Atbildot uz nodokļu pārvērtēšanas lūgumu sniegt papildu informāciju, SMSMeer norādīja, ka lūguma Nr. 27 neizpildes gadījumā tas ir paredzējusi šīs preces eksportēt. Tomēr tas nesniedza konkrētu informāciju par eksporta galamērķi vai datumu, kurš šis eksports tiks veikts.

28 Nodokļu pārvērtēšana tomēr atteikta atmaksāt PVN, jo uzskatīja, ka SMSMeer nav iesniegusi apliecināšus dokumentus, kas pierāda attiecīgo preču turpmāku apriti un to galalietotāju. Pēc tam, kad nodokļu pārvērtēšanas sūdzību izskatīšanas dienests noraidīja administratīvo sūdzību, ko SMS Meer bija iesniegusi par šo noraidīto lūgumu, *Curtea de Apel București* (Bukarestes Apellate tiesa, Rumānija) ar pirmo 2012. gada 30. maija spriedumu noraidīja SMSMeer prasību atcelt abus šos nodokļu pārvērtēšanas lūgumus.

29 Šo pirmo spriedumu *Înalta Curte de Casa și Justiție* (Augstākā kasācijas tiesa, Rumānija) tomēr atcēla un nosūtīja lietu atpakaļ *Curtea de Apel București* (Bukarestes Apellate tiesa). Ar 2014. gada 9. jūlija spriedumu pārdzina minētā atkal noraidīja SMS Meer prasību kļūpīgi pamatot, jo, kā uzskatīja minētā tiesa, nodokļu pārvērtēšana pamatoti bija pieprasījusi SMS Meer pamatot attiecīgo preču turpmāko apriti. SMS Meer saskaņā ar Likuma Nr. 571/2003 147. pantu 1. punkta a) apakšpunktu esot pienākums iesniegt pierādījumus par Rumānijas importēto preču galamērķi, jo to faktiskajam galamērķim ir nozīme saistībā ar piemērojamo nodokļu režīmu.

30 SMS Meer par 2014. gada 9. jūlija spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, apgalvojot, ka lūguma Nr. 27 noslēgšana ar pircēju un tā daļēja izpilde bija ar nodokli apliekams darījums. Turklāt lūgums Nr. 27 arī esot ticis izpildīts, no kopējās lūguma cenas samaksājot avansa maksājumu EUR 2 miljonu apmērā, noslēdzot apakšuzdevuma lūgumu un no piegādātāja Turcijā iegādājoties daļu no sastāvdaļām, kas ir vajadzīgas RSA ražošanai. Tādējādi SMS Meer esot pierādījusi tiešu saikni starp attiecīgo preču importu un tās ar nodokli apliekamajiem darījumiem. PVN atmaksāšana, kā uzskata SMS Meer, nevarot būt atkarīga no pierādījumiem par šo preču apriti pēc importa, lai gan lūgums Nr. 27 galu galā nav pilnībā izpildīts. Importēšanas brīdī puses vēl esot vēlējās, lai darījums tiktu īstenots.

31 Iesniedzējtiesa uzskata, ka importēšanas dienā SMS Meer pastāvīga būtisks risks, ka lūguma Nr. 27 izpilde tiks pārtraukta, jo pircējs vairs nebija veicis maksājumu daļas, kas bija jāsamaksā atbilstoši šim lūgumam. Šādos apstākļos rodoties jautājums, vai tas, ka imports tika veikts dienā, kad tika apturēta minētā lūguma izpilde, nozīmē, ka attiecīgo preču imports vairs nav saistīts ar tās izpildi.

32 Šādos apstākļos *Înalta Curte de Casa și Justiție* (Augstākā kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Astotās direktīvas 2.–5. pants, tos skatot kopā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu un 3. punkta a) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādus valsts nodokļu iestāžu praksi, kad tiek uzskatīts, ka nav objektīvu elementu, kas apstiprinātu nodokļa maksātāja deklarēto nodomu importētās preces izmantot savā saimnieciskajā darbībā, ja importēšanas laikā lūgums, kura izpildei nodokļa maksātājs iegādājās un importēja preces, bija apturēts, pastāvot nopietnam riskam, ka vairs nevarēs tikt īstenota nekāda preču piegāde/darījums, kam bija paredzētas importētās preces?

2) Vai pierādījums par importēto preču tūlītējo apriti, proti, pierādījums tam, ka un kā importētās preces faktiski ir izmantotas nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamajiem darījumiem, ir papildu nosacījums PVN atmaksai, kas nav minēts Astotās direktīvas 3. un 4. pantā? uzskaitītajos nosacījumos un kas ir aizliegts ar šīs direktīvas 6. pantu, vai tomēr tas ir vajadzīgs?

informācija par būtisku atmaksas nosacījumu, kas attiecas uz importēto preču izmantošanu ar nodokli apliekamajos darījumos, kuru nodokļu iestāde var pieprasīt saskaņā ar Astotās direktīvas 6. pantu?

3) Vai Astotās direktīvas 2.–5. pants, tos skatot kopā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu un 3. punkta a) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības uz PVN atmaksu var tikt liegtas, ja nekamais attiecīgais darījums, kuram bija paredzēts izmantot importētas preces, vairs netika īstenots? Vai šādos apstākļos ir būtisks preču faktiskais galamērķis, proti, apstākļi, vai, kādā veidā un kādā teritorijā, t.i., dalībvalsts, kurā samaksēts PVN, teritorijā vai ārpus šīs valsts, tās katrā ziņā tikušas izmantotas?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

33 Uzdodot šos trīs jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzītāja būtībā vēlas noskaidrot, vai Astotā direktīva, aplūkota kopā ar PVN direktīvas 170. pantu, ir interpretējama tādējādi, ka tā nepieļauj, ka nodokļa maksātājam, kas nav reģistrēts attiecīgās dalībvalsts teritorijā, tā atsaka tiesības uz PVN, kas samaksēts par preču importu, atmaksu tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, ja importēšanas brīdī bija apturēta tā līguma izpilde, kura ietvaros nodokļa maksātājs šīs preces ir iegādājies un importējis, darījums, kuram tās bija jāizmanto, galu galā netika īstenots un nodokļa maksātājs nav iesniedzis pierādījumus par to turpmāko apriti.

34 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka Astotās direktīvas mērķis ir noteikt kārtību, kādā tiek atmaksāts PVN, ko kādā dalībvalstī ir samaksājuši citā dalībvalstī reģistrēti nodokļa maksātāji, un tādējādi saskaņot tiesības uz atmaksu, kas izriet no PVN direktīvas 170. panta (spriedums, 2007. gada 28. jūnijs, *PlanzerLuxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Šajā ziņā no Astotās direktīvas 2. panta izriet, ka ikviena dalībvalsts, ievērojot šajā direktīvā minētos nosacījumus, ikvienam nodokļa maksātājam, kas ir reģistrēts nevis šīs dalībvalsts teritorijā, bet citā dalībvalstī, atmaksā PVN, kurš ir samaksēts par preču importu šajā pirmajā dalībvalstī, ciktāl šīs preces ir izmantotas PVN direktīvas 170. pantā paredzētajiem darījumiem.

36 Šajā ziņā Astotās direktīvas 3. un 4. pantā ir precizētas formālas prasības, kas ir jāizpilda, lai iegūtu šādas tiesības uz atmaksāšanu.

37 Taču, kā Eiropas Komisija to pamatoti ir izklāstījusi savos rakstveida apsvērumos, Astotās direktīvas mērķis nav noteikt ne tiesību uz atmaksāšanu īstenošanas nosacījumus, ne to apmēru. No šīs direktīvas 5. panta izriet, ka tiesības uz PVN atmaksāšanu tiek noteiktas saskaņā ar atbilstošajam PVN direktīvas normām.

38 Šādā kontekstā ir jānorāda, ka vienā dalībvalstī reģistrēta nodokļa maksātāja tiesības iegūt citā dalībvalstī samaksāta PVN atmaksāšanu, kā tas ir reglamentēts Astotajā direktīvā, ir atkarīgas no viena PVN direktīvā noteiktajam tiesību mērķa atskaitot PVN, kas ir samaksēts kā priekšnodoklis savā dalībvalstī (spriedums, 2012. gada 25. oktobris, *Daimler* un *Widex*, C-318/11 un C-319/11, EU:C:2012:666, 41. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

39 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru minētās atskaitēšanas tiesības ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas ir samaksāti kā priekšnodoklis (spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *GemeenteWoerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Atskait?šanas un t?d?j?di atmaks?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. Kop?j? PVN sist?ma t?d?j?di nodrošina piln?gu saimniecisko darb?bu aplikšanas ar nodok?iem neitralit?ti neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, ja pašas min?t?s darb?bas ar? ir apliktas ar PVN (spriedums, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41 Konkr?t?k run?jot par ties?bu uz atmaks?šanu nosac?jumiem, no PVN direkt?vas 170. panta, kas apl?kots kop? ar š?s direkt?vas 169. pantu, izriet, ka ikvienam nodok?a maks?t?jam, kas Astot?s direkt?vas 1. panta izpratn? neveic uz??m?jdarb?bu dal?bvalst?, kur? tas veic pre?u importu, kam ir uzlikts PVN, ir ties?bas uz š? nodok?a atmaks?šanu, cikt?l š?s preces tiek izmantotas vai nu t? dar?jumiem, kas ir saist?ti ar PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otraj? da?? paredz?taj?m darb?b?m un kas veikti ?rpus dal?bvalsts, kur? šis nodoklis ir maks?jams vai samaks?ts, bet attiec?b? uz ko PVN b?tu atskait?ms, ja šie dar?jumi b?tu veikti attiec?gaj? dal?bvalst?, vai ar? atseviš?iem no nodok?a atbr?votiem dar?jumiem.

42 Š?s ties?bas uz atmaks?šanu saska?? ar PVN direkt?vas 70. un 167. pantu rodas br?d?, kad nodoklis k??st iekas?jams, proti, pre?u import?šanas br?d? (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 Pirmk?rt, run?jot par to, vai *SMS Meer* var uzskat?t par nodok?a maks?t?ju Astot?s direkt?vas 1. panta izpratn?, ir j?atg?dina, ka šaj? ties?bu norm? b?t?b? ir paredz?ti divi kumulat?vi nosac?jumi. No vienas puses, š?s direkt?vas 7. panta 1. punkt? paredz?taj? laikposm? attiec?gajam nodok?a maks?t?jam nedr?kst b?t nek?da uz??muma dal?bvalst?, kur? tas l?dz veikt šo atmaks?šanu. No otras puses, tas šaj? paš? laikposm? nedr?kst b?t veicis pre?u pieg?des vai sniedzis pakalpojumus, ja par pieg?des vai sniegšanas vietu tiek uzskat?ta š? dal?bvalsts, iz?emot ?paši nor?d?tus pakalpojumus (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 6. febru?ris, *E.ON Global Commodities*, C?323/12, EU:C:2014:53, 42. punkts).

44 Šaj? gad?jum? netiek apstr?d?ts, ka *SMS Meer* ir izpild?jusi min?tos nosac?jumus. Proti, ir skaidrs, ka pamatliet? apl?kot?s import?šanas br?d? š? sabiedr?ba bija PVN maks?t?ja V?cij? k? sabiedr?ba, kas šaj? dal?bvalst? veic saimniecisko darb?bu, kura izpaužas k? t?rauda metin?šanai paredz?tu iek?rtu p?rdošana un uzst?d?šana, un ka tai nebija pien?kuma re?istr?ties k? PVN maks?t?jai Rum?nij?.

45 Otrk?rt, run?jot par to, vai *SMS Meer* r?koj?s k? nodok?a maks?t?ja, attiec?g?s preces import?jot Rum?nij?, ir j?nor?da, ka j?dziens "nodok?a maks?t?js" atbilstoši PVN direkt?vas 9. panta 1. punktam ir defin?ts saist?b? ar j?dzienu "saimniecisk? darb?ba" (spriedums, 2012. gada 29. novembris, *Gran Via Moine?ti*, C?257/11, EU:C:2012:759, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

46 Priv?tpersona, kas iaved preces saimniecisk?s darb?bas veikšanai š?s ties?bu normas izpratn?, to dara k? nodok?a maks?t?js pat tad, ja š?s preces nekav?joties netiek izmantotas šai saimnieciskajai darb?bai (spriedums, 2012. gada 29. novembris, *Gran Via Moine?ti*, C?257/11, EU:C:2012:759, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra). No Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka tas, kurš veic ieguld?jumus ar m?r?i – ko apstiprina objekt?vi fakti – veikt saimniecisku darb?bu PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?, ir j?uzskata par nodok?a maks?t?ju (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1985. gada 14. febru?ris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 24. punkts; 1996. gada 29. febru?ris, *INZO*, C?110/94, EU:C:1996:67, 17. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C?126/14, EU:C:2015:712, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

47 Tas, vai nodok?a maks?t?js ir r?kojies š?d? status?, ir fakta jaut?jums, kas ir j?v?rt?, ?emot

v?r? visu inform?ciju liet?, kur? tostarp ietilpst attiec?g?s preces veids un laikposms no t? ieg?des l?dz izmantošanai š? nodok?a maks?t?ja saimnieciskajai darb?bai (spriedums, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

48 Š?d? kontekst? ir j?atg?dina, ka prejudici?la nol?muma tiesved?bas ietvaros valsts tiesa ir vien?g?, kuras kompetenc? ir nov?rt?t pamatlietas faktus un interpret?t valsts ties?bu aktus. Tom?r Tiesa, kas ir aicin?ta valsts tiesai sniegt noder?gas atbildes, ir kompetenta sniegt nor?des, kuras izriet no pamatlietas materi?liem, k? ar? no tai paustajiem apsv?rumiem un kuras var ?aut iesniedz?jtiesai pie?emt nol?mumu pamatliet? (spriedums, 2017. gada 11. maijs, *Posnania Investment*, C?36/16, EU:C:2017:361, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

49 Šaj? liet? ir skaidrs, ka *SMS Meer*, sa??musi avansa maks?jumu EUR 2 miljonu apm?r?, 2008. gada 26. j?nij? nosl?dza apakšuz??muma l?gumu, kura priekšmets bija attiec?g?s preces, kas tika ieg?d?tas k? apr?kojums, kurš ir vajadz?gs *RSA* ražošanai, lai t?d?j?di izpild?tu l?gumu Nr. 27. No šiem konstat?jumiem, š?iet, izriet, ka š? sabiedr?ba attiec?g?s preces import?ja ar m?r?i veikt saimniecisku darb?bu, un to apstiprina objekt?vi fakti.

50 Šaj? zi?? tam vien, ka l?guma Nr. 27 izpilde bija aptur?ta dien?, kad attiec?g?s preces tika import?tas, nav noz?mes, ?emot v?r?, ka ir j?prezum?, ka *SMSMeer* b?tu p?rk?pusi savas l?gumsaist?bas attiec?b? pret savu apakšuz??m?ju, ja t? b?tu atteikusies pieg?d?t preces tikai t?p?c vien, ka bija aptur?ta l?guma Nr. 27 izpilde. Turkl?t tikai p?c tam, kad š?s preces bija import?tas, l?guma izpilde gal?gi netika ats?kta no *SMS Meer* gribas neatkar?gu iemeslu d??, proti, pirc?jam radušos maks?jumu izpildes gr?t?bu d??.

51 T?d?j?di *SMS Meer*, import?jot attiec?g?s preces, r?koj?s k? nodok?a maks?t?ja PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?.

52 Trešk?rt, run?jot par attiec?go pre?u izmantošanu PVN direkt?vas 170. pant? paredz?tajiem dar?jumiem, ir skaidrs, ka *RSA*, kura ?stenošanai *SMS Meer* ieg?d?j?s š?s preces, adres?ts bija Ukrain?. T?d?j?di min?to pre?u import?šana tika veikta, lai galu gal? ?stenotu eksportu PVN direkt?vas 146. panta izpratn?, t.i., dar?jumu, uz kuru ir atsauce š?s direkt?vas 170. pant?.

53 Š?dos apst?k?os ir j?uzskata, ka *SMS Meer*, attiec?g?s preces import?jot Rum?nij?, ieguva ties?bas uz samaks?t? PVN atmaks?šanu.

54 Šo ties?bu esam?bu neatsp?ko tas, ka dar?jums, kura ietvaros bija j?izmanto attiec?g?s preces, galu gal? netika ?stenots un ka *SMSMeer* nevar?ja iesniegt nodok?u p?rvaldes piepras?tos pier?d?jumus par min?to pre?u turpm?ko apriti.

55 No past?v?g?s Tiesas judikat?ras izriet, ka raduš?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu saglab?jas, ja nepast?v kr?pnieciska vai ?aunpr?t?ga r?c?ba, k? ar? iev?rojot iesp?jamu kori??šanu atbilstoši PVN direkt?v? paredz?tajiem nosac?jumiem (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

56 Konkr?t?k, ja nodok?a maks?t?js nav var?jis izmantot preces, saist?b? ar kur?m ir veikta atskait?šana par dar?jumu, kas ir apliekams ar nodokli, no vi?a gribas neatkar?gu apst?k?u d??, atskait?šanas ties?bas saglab?jas, jo š?d? gad?jum? nepast?v nek?ds kr?pniec?bas vai ?aunpr?t?gas izmantošanas risks, kurš attaisnotu atmaks?šanas atteikumu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2012. gada 22. marts, *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Š?di apsv?rumi *a fortiori* ir attiecin?mi uz t?du nodok?a maks?t?ju k? *SMS Meer*, jo atbilstoši t?s apgalvojumiem t? attiec?g?s preces nebija paredz?jusi izmantot citiem nol?kiem.

57 No t? izriet, ka šaj? gad?jum?, cikt?l valsts nodok?u iest?d?m nav objekt?vas inform?cijas,

kura pierādītu, ka tiesības uz atmaksāšanu ir radušās krāpnieciskās vai āunprātīgās rīcības rezultātā, bet tas galu galā ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, pēc importa notikušajiem faktiem nav nozīmes. It īpaši, ja SMS Meer tiktu pieprasīts iesniegt pierādījumus, ka attiecīgās preces galu galā tikušas eksportētas ārpus Rumānijas, patiesībā tiesību uz atmaksāšanu īstenošanai tiktu izvirzīts būtisks papildu nosacījums, kas nav paredzēts PVN sistēmā.

58 Ēmot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Astotā direktīvā, aplūkota kopā ar PVN direktīvas 170. pantu, ir interpretējama tādējādi, ka tā nepieļauj, ka nodokļa maksātājam, kas nav reģistrēts attiecīgās dalībvalsts teritorijā, tajā tiek atteiktas tiesības uz tās PVN atmaksāšanu, kas samaksēts par preču importu, tādā situācijā kā pamatlietā aplūkoti, ja importa īstenošanas brīdī tā līguma izpilde, atbilstoši kuram nodokļa maksātājs šīs preces iegādājās un importēja, bija apturēta, darījums, kuram tā bija jāizmanto, galu galā netika īstenots un nodokļa maksātājs nav iesniedzis pierādījumus par to turpmāko apriti.

Par tiesības izdevumiem

59 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesības izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

Padomes 1979. gada 6. decembra Astotā direktīvā 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vārtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī, aplūkota kopā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vārtības nodokļa sistēmu 170. pantu, ir interpretējama tādējādi, ka tā nepieļauj, ka nodokļa maksātājam, kas nav reģistrēts attiecīgās dalībvalsts teritorijā, tajā tiek atteiktas tiesības uz tās pievienotās vārtības nodokļa atmaksāšanu, kas samaksēts par preču importu, tādā situācijā kā pamatlietā aplūkoti, ja importa īstenošanas brīdī tā līguma izpilde, atbilstoši kuram nodokļa maksātājs šīs preces iegādājās un importēja, bija apturēta, darījums, kuram tā bija jāizmanto, galu galā netika īstenots un nodokļa maksātājs nav iesniedzis pierādījumus par to turpmāko apriti.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – rumāņu.