

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 7. augusts (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 401. pants – Valsts nodokļi, kuriem ir apgrozījuma nodokļu raksturs – Aizliegums – Jūdziens “apgrozījuma nodoklis” – Vietējais tirdzniecības nodoklis – Būtiskās PVN pazīmes – Neesamība

Lieta C-475/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru *Riigikohus* (Augstākā tiesa, Igaunija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2017. gada 1. augusts un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 8. augusts, tiesvedībā

Viking Motors AS,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

pret

Tallinna linn,

Maksu- ja Tolliamet.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas], tiesneši K. Toader [C. Toader] (referente) un E. Jarašs [E. Jarašs],

ģenerālvokāle: E. Šārpstone [E. Sharpston],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS un Selver AS* vērā
- *E. Talur un L. Naaber-Kivisoo, vandeadvokaadid,*
- *Tallinna linn* vērā – *T. Pikamäe, vandeadvokaats,*

- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitis* un *K. Toomus*, pārstāves,

ņemot vērā pārcēnerladvokātes uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez cēnerladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 401. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā *Viking Motors AS*, *TKM Beauty Eesti OÜ*, *TKM King AS*, *Kaubamaja AS* un *Silver AS* pret *Tallinna linn* (Tallinas pilsēta, Igaunija) un *Maksu- ja Tolliamet* (Nodokļu un muitas pārvalde, Igaunija) (turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par šo sabiedrību samaksētā tirdzniecības nodokļa atmaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

3 Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV 1991, L 376, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 33. panta 1. punkts ir noteikts:

“Neskarot citus Kopienas noteikumus, jo īpaši tos, kas noteikti spēkā esošajos Kopienas normatīvajos aktos par vispārīgiem nosacījumiem, kā glabāt, pārvietot un uzraudzēt ražojumus, uz kuriem attiecas akcīzes nodoklis, šā direktīva nekavējot dalībvalsti saglabāt vai ieviest nodokli par apdrošināšanas līgumiem, azartspēļu un derību nodokli, akcīzes nodokli, valsts nodevas un vispār jebkurus nodokļus vai maksājumus, ko nevar uzskatīt par apgrozījuma nodokļiem, tomēr ar noteikumu, ka šie nodokļi vai maksājumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šā rīkojot robežas.”

PVN direktīva

4 PVN direktīvas 4. un 7. apsvērumi ir noteikti:

“(4) Lai sasniegtu mērķi – izveidot iekšējo tirgu – iepriekš jāpieņem priekšnoteikums, ka apgrozījuma nodokļa tiesību aktu piemērošana dalībvalstīs nerada konkurences apstākļu izkropojumus un nekavējot preču un pakalpojumu brīvu apriti. Tādēļ vajadzīgs tās saskaņot tiesību aktus par apgrozījuma nodokļiem, izmantojot pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmu, lai pārcēnājas likvidētu faktorus, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā.”

[..]

(7) Pat ja kopējā PVN sistēma pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim

vajadz?tu b?t konkurences izl?dzin?šanai, jo katras dal?bvalsts teritorij? l?dz?g?m prec?m un pakalpojumiem piem?ro vien?du nodokli, neatkar?gi no ražošanas un izplat?šanas ??des garuma.”

5 PVN direkt?vas 401. pant? ir paredz?ts:

“Neskarot citus Kopienas ties?bu aktus, š? direkt?va neliedz dal?bvalst?m saglab?t vai ieviest nodok?us apdrošin?šanas l?gumiem, nodok?us der?b?m un azartsp?l?m, akc?zes nodok?us, valsts nodok?us un, visp?r?g? noz?m?, jebkurus nodok?us, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot k? apgroz?juma nodok?us, ar noteikumu, ka šo nodok?u, nodevu vai maksu iekas?šana tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.”

Igaunijas ties?bas

6 Pamatlietai piem?rojamaj? redakcij? *kohalike maksude seadus* (Likums par viet?jiem nodok?iem) teritori?laj?m pašvald?b?m deva ties?bas k? viet?jo nodokli ieviest tirdzniec?bas nodokli.

7 Š? likuma 8. pant? ir noteikts:

“(1) Tirdzniec?bas nodokli maks? individu?lie komersanti un juridisk?s personas, kam ir tirdzniec?bas at?auja vai at?auja sniegt pakalpojumus pils?tas vai pašvald?bas teritorij?. Tirdzniec?bas nodokli uz??muma atrašan?s viet? maks? komersanti *kaubandustegevuse seadus* [(Komerclikums)] izpratn?, kas ir re?istr?ti Komercre?istr? un darbojas mazumtirdzniec?b?, ?din?šanas vai pakalpojumu sniegšanas jom?.

(2) Tirdzniec?bas nodoklis tiek iekas?ts par preces vai pakalpojuma, ko nodok?a maks?t?js p?rdod pašvald?bas vai pils?tas teritorij?, v?rt?bu un tiek ietverts p?rdošanas cen?. Š? likuma izpratn? par pre?u un pakalpojumu p?rdošanas cenu tiek uzskat?ta ar nodokli apliekam? apgroz?juma [...] v?rt?ba, kas paredz?ta *käibemaksuseadus* [(Likums par apgroz?juma nodokli)], atskaitot tirdzniec?bas nodokli.

(3) Tirdzniec?bas nodok?a likmi nosaka pašvald?bas padome vai pils?tas dome, tom?r t? nevar p?rsniegt 1 % no pirkuma cen? iek?aut?s preces un pakalpojuma, kas min?ti 2. punkt?, v?rt?bas.

(4) Tirdzniec?bas nodok?a taks?cijas periods ir ceturksnis.

(5) Nodok?a maks?t?jam ir pien?kums:

1) apr??in?t tirdzniec?bas nodokli par pašvald?bas vai pils?tas teritorij? p?rdoto pre?u un pakalpojumu v?rt?bu atbilstoši pašvald?bas padomes vai pils?tas domes noteikumos par nodok?iem noteiktajai likmei;

2) iesniegt pašvald?bas padomes vai pils?tas domas noteikumos nor?d?tajai nodok?u iest?dei par katru ceturksni l?dz n?kam? m?neša 20. datumam finanšu ministra noteikto apgroz?juma nodok?a deklar?ciju par tirdzniec?bas nodokli;

3) iemaks?t tirdzniec?bas nodokli viet?j?s pašvald?bas budžet? l?dz datumam, kad j?iesniedz deklar?cija.

(6) Pašvald?bas vai pils?tas administr?cija ir ties?ga atbilstoši pašvald?bas padomes vai pils?tas domes noteiktajiem nosac?jumiem un procesam pieš?irt priekšroc?bas un atbr?vojumus no tirdzniec?bas nodok?a.”

8 Ar 2009. gada 17. decembra Noteikumiem Nr. 45, kas attiecas uz tirdzniecības nodokli Tallinā (turpmāk tekstā – “Noteikumi Nr. 45”) *Tallinna Linnavalikogu* (Tallinas pilsētas dome, Igaunija) ir ieviesusi tirdzniecības nodokli Likuma par vietējiem nodokļiem 8. panta nozīmē. Šis nodoklis stājās spēkā 2010. gada 1. janvārī un tika piemērots līdz 2012. gada 1. janvārim.

9 Saskaņā ar Noteikumu Nr. 45 1. panta 2. punktu minētais nodoklis tika iekasēts par precēm un pakalpojumiem, kas piegādāti jebkurai fiziskai personai Tallinas pilsētas teritorijā vai no šīs teritorijas mazumtirdzniecības, veicināšanas un pakalpojumu sniegšanas jomās.

10 Šo noteikumu 2. pantā “Nodokļa maksājumi” bija noteikts:

Nodokļa maksājums ir komersanti *kaubandustegevuse seadus* [(Komerclikums)] izpratnē, kas atbilst visiem šiem nosacījumiem:

- 1) komersants ir reģistrēts Komercreģistrā;
- 2) komersanta uzņēmums atbilstoši Komercreģistrā iekārtajam ziņojumam atrodas Tallinas pilsētas teritorijā;
- 3) komersants darbojas mazumtirdzniecībā, veicināšanas vai pakalpojumu sniegšanas jomā.”

11 Minēto noteikumu 4. pantā “Nodokļa likme” tirdzniecības nodokļa likme bija 1 % no šo noteikumu 1. panta 2. punktā norādītās ar nodokli apliekamās preču un pakalpojumu vērtības.

12 Šo noteikumu 4.1 pantā “Nodokļa maksāšanas pienākuma rašanās brīdis” bija noteikts:

“(1) Pienākums maksāt nodokli rodas dienā, kad pirmo reizi tiek veikta kāda no turpmāk uzskaitītajām darbībām:

- 1) preces nosūtīšana vai tās nodošana pircējam vai pakalpojuma sniegšana pircējam;
- 2) pilnas vai daļējas samaksas par precī vai pakalpojumu saņemšana.

(2) Ja pakalpojumi tiek sniegti pastāvīgu līgumattiecību ietvaros, pienākums maksāt nodokli rodas taksācijas periodā, kurā beidzas laikposms, kādā tika izrakstīts rēķins vai veikts maksājums par sniegtajiem pakalpojumiem atkarībā no pirmā veikta darījuma.

(3) Individuālie komersanti, kas izmanto naudas līdzekļu uzskaites sistēmu, attiecībā uz pienākuma maksāt nodokli rašanos var pamatoties uz maksājuma iekasēšanu par precī vai pakalpojumu.”

13 Noteikumu Nr. 45 4.2 panta 1. punktā bija noteikts:

“Ar tirdzniecības nodokli apliekamā preces vai pakalpojuma vērtība saskaņā ar Likuma par apgrozījuma nodokli 12. panta 1. punktu ir preces vai pakalpojuma galīgā cena un viss, kas parasti uzskatāms par atlīdzību (bez PVN), kuru attiecīgi preces pārdevējs vai pakalpojuma sniedzējs no preces pircēja vai pakalpojuma saņēmēja vai trešās personas ir saņēmis vai saņem par precī vai pakalpojumu.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

14 Prasītāji pamatlietā, uzskatādami, ka ir nepamatoti samaksājuši Noteikumos Nr. 45 paredzēto tirdzniecības nodokli, nosūtīja *Tallinna Ettevõtlusamet* (Tallinas uzņēmumu aģentūra, Igaunija) koriģētas deklarācijas par 2010. gada pēdējiem trim ceturkšņiem un 2011. gada etriem

ceturkšņiem, kā arī pieteikumus par jau samaksāto šā nodokļa summu atmaksu.

15 Atbildē Tallinas uzņēmumu aģentūra uzskatīja, ka prasītājiem pamatlietā bija jāmaksā minētais tirdzniecības nodoklis un paziņojumos par nodokli noteica šā nodokļa summu, kas katram no tiem bija jāmaksā, turklāt tikai daļēji apmierinot viņu pieteikumus par atmaksu.

16 Tad prasītāji pamatlietā vērsās nodokļu iestādē, kura tomēr būtībā apstiprināja, ka tiem bija jāmaksā tirdzniecības nodoklis.

17 Uzskatīdami, ka tirdzniecības nodoklis bija pretrunā it īpaši PVN direktīvas 401. pantam, pirmkārt, *Viking Motors*, *TKM Beauty Eesti* un *TKM King*, un, otrkārt, *Kaubamāja* un *Selver* cēla prasības *Tallinna Halduskohus* (Tallinas Administratīvā tiesa, Igaunija), būtībā lūdzot atcelt attiecībā uz tiem pieņemtos paziņojumus par nodokli un nodokļu iestādes lēmumus, kā arī lūdzot piespriest tai atmaksāt tirdzniecības nodokli un procentus.

18 Ar 2015. gada 31. marta spriedumu *Tallinna Halduskohus* (Tallinas Administratīvā tiesa) noraidīja *Viking Motors*, *TKM Beauty Eesti* un *TKM King* prasības. Runājot par *Kaubamāja* un *Selver* prasībām, šā tiesa ar 2015. gada 24. jūlija spriedumu tās apmierināja, bet tikai tiktāl, ciktāl tirdzniecības nodoklis tika piemērots akcīzes preču tirdzniecībai.

19 Prasītājas pamatlietā šos spriedumus pārsūdzēja *Tallinna Ringkonnakohus* (Tallinas apgabaltiesa, Igaunija).

20 Ar 2016. gada 9. maija un 2016. gada 30. jūnija spriedumiem šā tiesa noraidīja apelācijas sūdzības, pieņemot pirmās instances tiesas motīvus un papildus uzsverot, ka Tiesas judikatūrā netrūkstot skaidrības par faktu, ka daļēbvalstī piemērojamais nodoklis tikai tad ir pretrunā PVN direktīvas 401. pantam, ja tas atbilst visām ietvertām Tiesas noteiktajām būtiskajām PVN pazīmēm.

21 Prasītāji pamatlietā iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā, kura ar 2017. gada 10. maija rīkojumu abas lietas apvienoja.

22 *Riigikohus* (Augstākā tiesa, Igaunija) uzskata, ka, pat ja no formālā viedokļa pamatlietā aplūkojamajam tirdzniecības nodoklim nav trešās un ceturtais PVN pazīmes Tiesas judikatūras izpratnē, jo tas netika iekasēts katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, kā arī tas neradīja tiesības uz iepriekšējā stadijā samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu, šā nodokļa piemērošana tirdzniecībā būtībā sasniedza tādā pašā mērķi, kāds būtu sasniegts, pateicoties trešajai un ceturtajai pazīmei. Tādā minētā tirdzniecības nodokļa slogs galu galā balstījās uz patērētāju.

23 Tirdzniecības nodokļa piemērošana, pēc iesniedzējtiesas domām, varētu kaitēt arī kopējās PVN sistēmas darbībai, radot situāciju, kad valsts lēmēji lūdzot precēm un pakalpojumiem ir atšķirīgs nodokļa slogs. Atsaucoties uz 2015. gada 5. marta spriedumu *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149), kurā Tiesa ir nospriedusi, ka pamatlietā aplūkotais tirdzniecības nodoklis bija pretrunā Padomes Direktīvai 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), jo tas tika piemērots šādiem degvielām, par ko maksājams akcīzes nodoklis, mazumtirdzniecībai, minētā tiesa atgādina, ka pēc šā sprieduma Igaunijas tiesas attiecībā uz nodokļa uzlikšanu akcīzes precēm ir apmierinājušas prasības, ko nodokļa maksātāji cēluši strīdos par tirdzniecības nodokli.

24 Šādos apstākļos *Riigikohus* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai [PVN] direktīvas 401. pants ir interpretējams tādējādi, ka ar to nav saderīgs tās valsts nodoklis, kas ir vispārīgi piemērojams un tiek noteikts proporcionāli cenai, taču iekasājams atbilstoši piemērojamajam tiesību normam tas ir tikai stadijā, kad prece vai pakalpojums tiek pārdots patērētājam, un tādējādi nodokļa galīgais maksātājs ir patērētājs, un tas ir uzskatāms par tādū nodokli, kas ietekmē kopējās PVN sistēmas darbību un kropo konkurenci?”

Par prejudiciālo jautājumu

25 Uzdotot savu jautājumu, iesniedzītiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 401. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tādā vietējā tirdzniecības nodokļa saglabāšana vai ieviešana, kāds tiek aplūkots pamatlietā.

26 Šajā ziņā būtu jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 401. pantu šīs direktīvas noteikumi neliedz dalībvalstīm saglabāt vai ieviest nodokļu apdrošināšanas līgumiem, nodokļu derībām un azartspēlēm, akcīzes nodokļu, valsts nodokļu un – vispārīgā nozīmā – jebkurus nodokļu, nodevas un maksas, ko nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļu, ar noteikumu, ka šo nodokļu, nodevu vai maksu iekasāšana tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitētes, šķērsojot robežas.

27 Šo noteikuma gramatiska interpretācija, ņemot vērā negatīvo nosacījumu frāzē “ko nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļu”, ļauj secināt, ka dalībvalstīm tikai tad ir atļauts saglabāt vai ieviest nodokļu, nodevas un maksas, ja tie nav pielīdzināmi apgrozījuma nodoklim.

28 Lai arī “apgrozījuma nodokļa” jēdziens nav definēts ne PVN direktīvas 401. pantā, ne arī kādā citā šīs direktīvas noteikumā, ir jānorāda, ka šis pants, kuru līdz interpretēt iesniedzītiesa, būtībā ir identisks Sestās direktīvas 33. pantam.

29 Tiesa it īpaši 2006. gada 3. oktobra spriedumā *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629) ir interpretējusi Sestās direktīvas 33. pantu, it sevišķi tajā lietoto “apgrozījuma nodokļa” jēdzienu, vispirms ieliekot šo noteikumu tātātiskajā kontekstā un atgādinot mērķus, kādi sasniedzami ar kopējās PVN sistēmas izveidošanu.

30 Tādējādi Tiesa ir uzsvērusi, ka no Padomes Pirmās direktīvas 67/227/EEK (1967. gada 11. aprīlis) par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) apsvērumiem izriet, ka tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanai ir jāļauj izveidot kopēju tirgu, kurā pastāvētu neizkropota konkurence un kurš darbotos līdzīgi jebkuram iekšējam tirgum, likvidējot dažādu fiskālu maksājumu, kas varētu izkropot konkurenci un traucēt tirdzniecību (spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 19. punkts).

31 Kopējās PVN sistēmas izveide tika veikta ar Padomes Otro direktīvu 67/228/EEK (1967. gada 11. aprīlis) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas struktūra un piemērošanas noteikumi (OV 1967, 71, 1303. lpp.), un ar Sesto direktīvu (spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 20. punkts).

32 Atbilstoši Pirmās direktīvas 67/227 2. pantam kopējās PVN sistēmas princips ir līdz mazumtirdzniecības stadijai piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli (spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 21. punkts).

33 Tomēr par katru darījumu PVN ir maksājams tikai pēc tam, kad ir atskaitīts dažādiem preču un pakalpojumu cenas komponentiem tieši piemērotais PVN. Atskaitījumu mehānisms ir precīzts Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā, ņaujot nodokļa maksājumiem atskaitīt no PVN, kurš viņiem jāmaksā, PVN summas, kas ir samaksātas par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem, un tādējādi nodoklis katrā stadijā tiek uzlikts tikai pievienotajai vērtībai un, visbeidzot, tā apmēru sedz galapatērētājs (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 22. punkts).

34 Lai sasniegtu mērķi vienādot nodokļa uzlikšanas nosacījumus vienādam darbībā neatkarīgi no dalībvalsts, kurā tas notiek, atbilstoši Otrās direktīvas 67/228 apsvērumiem kopā ar PVN sistēmā ir jāizstrādā apgrozījuma nodoklis, kas ir spēkā dažādās valstīs (spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 23. punkts).

35 Šādu apsvērumu dēļ Sestās direktīvas 33. pantā tika ņauts dalībvalstij saglabāt vai ieviest nodokļus un nodevas, kas tiek uzlikti preču piegādei, pakalpojumu sniegšanai vai importam, tikai tad, ja tos nevarēja uzskatīt par apgrozījuma nodokļiem (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 24. punkts).

36 Lai novērtētu, vai nodokli vai nodevu var uzskatīt par apgrozījuma nodokli PVN direktīvas 401. panta izpratnē, ir jāpārbauda, vai tā rezultātā netiek apdraudēta kopējās PVN sistēmas darbība, uzliekot nodokli preču un pakalpojumu aprītei un apliekot komercdarbības līdzīgā veidā kā PVN (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ u.c.*, C-283/06 un C-312/06, EU:C:2007:598, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Tiesa šajā sakarā precīzā, ka jebkurš gadījums ir uzskatāms, ka nodoklis un nodevas, kam ir tādā pašā būtiskās pazīmes kā PVN, tiek uzlikti preču un pakalpojumu aprītei līdzīgā veidā kā PVN, pat ja tie nav pilnībā identiski (spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Turpretī Sestās direktīvas 33. pants neliedz saglabāt vai ieviest tādus nodokļus, kam nav kādas no būtiskajām PVN pazīmēm (spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 27. punkts un tajā minētā judikatūra). Tas pats attiecas uz PVN direktīvas 401. pantu.

39 No judikatūras izriet, ka pastāv ietvaros šādas pazīmes, proti: vispārējā PVN piemērošana darījumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi; tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksājuma saņemtajai samaksai par precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem; šā nodokļa iekasēšana katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, ieskaitot mazumtirdzniecību, neatkarīgi no iepriekš notikušo darījumu skaita, un PVN, kas samaksāts iepriekšējās procesa stadijās, atskaitēšana no nodokļa maksājuma maksājuma nodokļa apmēra, kā rezultātā šis nodoklis attiecīgajā stadijā tiek uzlikts tikai šajā stadijā pievienotajai vērtībai un tā galīgā apmēru sedz galapatērētājs (spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 28. punkts).

40 Tātad ir jāpārbauda, vai tādām nodoklim kā pamatlīdzekļu tirdzniecības nodoklis ir šādas pazīmes, precīzējot – lai arī 2015. gada 5. marta spriedumā *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149) Tiesa ir nospriedusi, ka šāds nodoklis bija pretrunā Savienības tiesībām, pašreizējā pamatlīdzekļu attiecās uz minētā nodokļa saderību nevis ar vispārējo akcīzes nodokļa režīmu, bet gan ar kopējo PVN sistēmu.

41 Lai izvairītos no rezultāta, kas neatbilstu kopējās PVN sistēmas mērķim, kurš ir atgādināts šā sprieduma 31.–37. punktā, jebkurš tāds nodoklis kā pamatlīdzekļu tirdzniecības

nodoklis paz?mju sal?dzin?jums ar PVN paz?m?m ir j?veic, iev?rojot šo m?r?i. Šaj? zi?? ?paša uzman?ba ir j?piev?rš pras?bai, lai vienm?r tiktu nodrošin?ta kop?j?s PVN sist?mas neitralit?te (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C?475/03, EU:C:2006:629, 29. punkts).

42 Šaj? gad?jum?, run?jot par trešo un ceturto PVN pamatnosac?jumu, proti, nodok?a iekas?šana katr? ražošanas un izplat?šanas procesa stadij?, k? ar? esošas ties?bas atskait?t nodokli, kas ir samaks?ts iepriekš?j? procesa stadij?, ir j?konstat?, ka atbilstoši pašas iesniedz?jtiesas atz?tajam pamatliet? apl?kotais nodoklis neatbilst šiem nosac?jumiem.

43 Šis apst?klis ir pietiekams, lai secin?tu, ka uz pamatliet? apl?koto tirdzniec?bas nodokli no br?ža, kad tas neatbilst vis?m b?tiskaj?m PVN paz?m?m, neattiecas PVN direkt?vas 401. pant? paredz?tais aizliegums (p?c analo?ijas skat. r?kojumu, 2017. gada 12. oktobris, *Palais Kaiserchron*, C?549/16, nav public?ts, EU:C:2017:761, 21. punkts).

44 Tom?r iesniedz?jtiesa nor?da, ka š? nodok?a piem?rošana b?t?b? sasniedz t?du pašu m?r?i, k?ds atbilst trešajai un ceturtajai b?tiskajai PVN paz?mei, jo gal?gais š? nodok?a maks?šanas slogs galu gal? gulstas uz pat?r?t?ju.

45 Šaj? zi??, k? tas izriet no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem, b?tu j?uzsver, ka pamatliet? apl?kot? tirdzniec?bas nodok?a regul?juma tekstos nodok?a maks?t?jiem nav noteikts nedz pien?kums š? nodok?a summu pieskait?t p?rdošanas cenai, nedz pirc?jam izsniegtaj? r?in? atseviš?i nor?d?t maks?jam? nodok?a summu. T?d?j?di min?t? nodok?a p?rnešana uz galapat?r?t?ju bija iesp?jam?ba, nevis pien?kums mazumtirgot?jiem, kuri jebkur? laik? var?ja izv?l?ties paši apmaks?t šo nodokli, nepace?ot p?rdoto pre?u un pieg?d?to pakalpojumu cenas.

46 T?tad nav nek?das p?rliec?bas, ka pamatliet? apl?kot? tirdzniec?bas nodok?a slogs galu gal? tika p?rnests uz galapat?r?t?ju veid?, k?ds ir rakstur?gs t?dam pat?ri?a nodoklim k? PVN.

47 Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodoklis, kas gulstas uz ražošanas darb?b?m t?d? veid?, ka nav skaidrs, ka to – t?pat k? t?du pat?ri?a nodokli k? PVN – galu gal? samaks?s galapat?r?t?js, var neietilpt PVN direkt?vas 401. panta piem?rošanas jom? (spriedums, 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ u.c.*, C?283/06 un C?312/06, EU:C:2007:598, 50. punkts).

48 Lai gan, pamatojoties uz PVN atskait?šanas meh?nismu, PVN gulstas tikai uz galapat?r?t?ju un ir piln?gi neitr?ls attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem, kas iesaist?s ražošanas un izplat?šanas proces? pirms gal?g?s nodok?u uzlikšanas stadijas neatkar?gi no notikušo dar?jumu skaita, tas t? nenotiek attiec?b? uz t?du nodokli k? tirdzniec?bas nodoklis (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ u.c.*, C?283/06 un C?312/06, EU:C:2007:598, 51. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

49 Iesniedz?jtiesa turkl?t uzskata, ka pamatliet? apl?kot? nodok?a piem?rošana blakus piem?rojamajai PVN sist?mai var?tu kait?t kop?j?s PVN sist?mas darb?bai un neitr?lai konkurencei, kuru oblig?ta iev?rošana ir atg?din?ta PVN direkt?vas 4. un 7. apsv?rum?.

50 ?emot v?r? š? sprieduma 34.–38. punkt? izkl?st?tos apsv?rumus, t?ds nodoklis k? pamatliet? apl?kotais tirdzniec?bas nodoklis no br?ža, kad tas komercdar?jumus neskar PVN piel?dzin?m? veid?, nevar kait?t kop?j?s PVN sist?mas darb?bai.

51 Turkl?t, ?emot v?r? faktu, ka pamatliet? apl?kot? nodok?a piem?rošana p?rdošanas cenai ir atkar?ga no p?rdev?jiem, kuri var izlemt š? nodok?a slogu p?rnest vai nep?rnest uz pirc?ju, b?tu j?nor?da, ka vien?gi paša p?rdev?ja r?c?ba var izrais?t atš?ir?gu fisk?lu attieksmi sal?dzin?jum? ar konkurentu, k? ar? iesp?jam?s cenas atš?ir?bas, ko da?a pat?r?t?ju sedz sal?dzin?jum? ar

citiem patērētājiem. Līdz ar to kopīgās PVN sistēmas neitralitāte, kā tā ir atgādinata šā sprieduma 41. punktā, nevar tikt apdraudta.

52 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, šāiet, ka tās nodoklis kā pamatlieta aplūkots tirdzniecības nodoklis nevar tikt uzskatīts par tādū, kam ir apgrozījuma nodokļa raksturs PVN direktīvas 401. panta izpratnē.

53 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 401. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz saglabāt vai ieviest tādū nodokli kā pamatlieta aplūkots tirdzniecības nodoklis.

Par tiesāšanas izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 401. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz saglabāt vai ieviest tādū nodokli kā pamatlieta aplūkots tirdzniecības nodoklis.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – igauņu.