

62010CC0414

ENERĢLADVOKĒTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2011. gada 17. novembrī (1)

Lieta C-414/10

Société Véléclair

pret

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat

(Conseil d'Etat (Francija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

“Kopumā pievienotās vērtības nodokļu sistēma — Sestās direktīvas — Importam piemērojamais pievienotās vērtības nodoklis — Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu — Valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu tiek piemērots nosacījums par importam piemērojamā pievienotās vērtības nodokļa faktiskā samaksu”

I – Ievads

1.

Šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Sestās PVN direktīvas (2) interpretāciju. Galvenokārt runa ir par jautājumu, vai tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kas direktīvā (3) ir garantētas nodokļa maksātājiem pirms importēšanas gadījumā, dalībvalsts var piemērot nosacījumu par nodokļu maksātāju iepriekš samaksātu importam piemērojamo PVN.

2.

Šis jautājums tiek uzdots tādā tiesvedībā, kurā uzņēmums vēlas, lai tam kā priekšnodoklis tiktu atmaksāts importam piemērojamais PVN, kas tam ir jāsamaksā, lai gan uzņēmums to nedz ir samaksājis (4), nedz samaksās. Proti, pret uzņēmuma mantu ir uzskats maksātnespējas process un valsts prasījums par nodokļa parāda piedziņu ir noildzis novēlotas paziņošanas dēļ.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

3.

Sestās direktīvas 10. pantā ir noteikts:

a)

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

b)

nodoklis k??st "iekas?jams" tad, kad nodok?u iest?dei saska?? ar likumu rodas ties?bas no attiec?g? br?ža piepras?t nodokli no personas, kurai tas j?maks?, neatkar?gi no t?, ka samaksas laiku var pagarin?t.

[..]

3. Nodok?us var uzlikt un s?kt iekas?t, ja preces import?. [..]

Tom?r, ja uz ievest?m prec?m attiecas muitas nodok?a, lauksaimniec?bas nodok?a vai l?dz?gas iedarb?bas maks?jumi, kas noteikti atbilst?gi kop?jai politikai, tad darb?ba, par kuru j?maks? nodok?i, notiek un nodok?us var s?kt iekas?t, ja ir j?maks? šie Kopienas nodok?i un tos var s?kt iekas?t.

[..]"

4.

Direkt?vas 17. pant? ir regul?ta atskait?šanas ties?bu izcelsme un darb?bas joma. Tas 28.f panta 1. punkta (5) redakcij? izvilkuma veid? ir izteikts š?di:

"1. Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodok?u maks?t?js izmanto dar?jumiem, kuriem uzliek nodok?us, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a)

pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ir j?maks? vai ir samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, ko vi?am pieg?d?jis vai pieg?d?s cits nodok?u maks?t?js, kuram ir j?maks? nodok?i valsts teritorij?;

b)

pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ir j?maks? vai ir samaks?ts par valsts teritorij? ievest?m prec?m;

[..]

d)

pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ir j?maks? saska?? ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu.

[..]"

5.

18. pant? "Noteikumi, kas regul? atskait?šanas ties?bu ?stenošanu" ir noteikts š?di:

"1. Lai ?stenotu savas atskait?šanas ties?bas, nodok?a maks?t?jam:

a)

par atskait?jumiem atbilst?gi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam j?b?t fakt?rai [fakt?rr??inam], kas sast?d?t[s] saska?? ar 22. panta 3. punktu;

b)

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

[..]

2. Nodokļa maksātjs īsteno 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 radušās un ir īstenojamas atskaitīšanas tiesības.

[..]

3. Daļēbvalstis pieņem nosacījumus un kārtību, kādā nodokļa maksātjam var atļaut veikt atskaitīšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 1. un 2. punkta noteikumiem.

[..]"

6.

20. panta "Atskaitījumu koriģēšana" 1. punkts ir noteikts:

"Sākotnējo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka daļēbvalstis, jo īpaši:

a)

ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātjam bijušas tiesības;

b)

ja pāc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitījamo summu, it īpaši, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi; tomēr koriģēšanu neveic darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, un pienācīgi pierdētai vai apstiprinātai pašuma iznācināšanai, zudumam vai zādzībai, kā arī preču izmantošanai, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā aprakstīts 5. panta 6. punktā. Tomēr daļēbvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, kā arī zādzības gadījumus."

7.

21. pantā "Personas, kurām jāmaksā nodoklis varas iestādēm" ir ietverts šāds regulējums:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā šādām personām:

[..]

2. Par importēšanu: personai vai personām, ko par atbildīgām norākojušas vai apstiprinājušas tās daļēbvalstis, kurās preces ievēd."

8.

23. panta "Pienākumi attiecībā uz importu" otrajā daļā ir noteikts:

"Jo īpaši daļēbvalstis var paredzēt, ka pievienotās vērtības nodoklis, kas, ievēdot preces,

j?maks? nodok?a maks?t?jiem vai person?m ar nodok?u saist?b?m, vai noteikt?m šo personu grup?m, nav j?maks? ievēšanas br?d?, ja nodoklis ir min?ts deklar?cij?, kas j?iesniedz atbilst?gi 22. panta 4. punktam.”

9.

28. panta 3. punkt? iek?autaj? p?rejas noteikum? ir ietverts š?ds regul?jums:

“Š? panta 4. punkt? min?taj? p?rejas laik? dal?bvalstis var:

[..]

d)

turpin?t piem?rot noteikumus neatkar?gi no t?l?t?jas atskait?šanas principa, kurš noteikts 18. panta 2. punkta pirmaj? da??;[..].”

B – Francijas ties?bas

10.

Code général des impôts (Visp?r?gais nodok?u kodekss, turpm?k tekst? – “CGI”) redakcijas, kas bija sp?k? 1997. gada 31. decembr?, 271. panta II da?as 1. punkt? ir noteikts:

“Cikt?l preces un pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamo dar?jumu vajadz?b?m un past?vot nosac?jumam, ka par šiem dar?jumiem nodoklis ir atskait?ms, nodok?a maks?t?ji var atskait?t:

[..]

b)

nodokli, kurš ir iekas?ts par importu;

[..].”

III – Lietas apst?k?i un prejudici?lais jaut?jums

11.

L?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamat? ir tiesved?ba starp Société Véléclair un Francijas Finanšu ministriju.

12.

Véléclair laikposm? no 1992. l?dz 1995. gadam import?ja Savien?b? velosip?dus no treš?m valst?m, lai tos p?rdotu t?l?k. T? k? muitas p?rvalde Véléclair sniegt?s nor?des par izcelsmi uzskat?ja par nepareiz?m, t? Véléclair papildus piem?roja muitas nodevu un antidempinga muitas nodevu EUR 4 miljonu apm?r?. Savuk?rt šai summai tika uzlikts importam piem?rojamais PVN EUR 735 437 apm?r?.

13.

Š? nodok?u summa v?l nebija samaks?ta, kad attiec?b? uz Véléclair ?pašumu tika uzs?kts maks?tnesp?jas process. Ar 1999. gada 12. febru?ra l?mumu maks?tnesp?jas lietu tiesnesis ar saistošu sp?ku konstat?ja pras?juma par nodok?a par?da piedzi?u noilgumu, jo par to nebija

saņemts galīgais paziņojums 12 mēnešu laikā pēc maksimālās procesa uzsākšanas.

14.

Vélclair pamata tiesvedībā līdz atmaksāt PVN. Tā uzskata, ka vēlāk noteiktais importam piemērojamais PVN dod tai tiesības atskaitīt attiecīgo summu kā priekšnodokli.

15.

Turpretim nodokļu pārvalde uzskata, ka importam piemērojamais PVN atskaitīšanas nosacījums ir nodokļa maksātāja veikta iepriekšēja samaksa.

16.

Ēmot vērā minēto, Conseil d'Etat [Valsts Padome], kurai apelācijas tiesvedībā ir jāizskata lieta, ir uzdevusi Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu, it īpaši Ēmot vērā krāpšanas risku, dalībvalstij ir tiesības importam piemērojamā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesības pakāut nosacījumam par to, ka nodokļu maksātājs šo nodokli patiešām ir samaksājis, ja importam piemērojamā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs un attiecīgo atskaitīšanas tiesību saņēmājs – kā tas ir Francijā – ir viena un tā pati persona?”

17.

Tiesvedībā Tiesā piedalījās Société Vélclair, Francijas, Vācijas, Nīderlandes un Portugāles valdības, kā arī Eiropas Komisija. Vācijas, Nīderlandes un Portugāles valdības ir iesniegušas tikai rakstveida apsvērumus.

IV – Juridiskais vērtējums

18.

Vispirms ir jākonstatē, ka šīs lietas apstākļi ir vērtējami saskaņā ar Sesto direktīvu, jo tie ir norisinājušies pirms 2006. gada 31. decembra – brīža, kad tā tika atcelta un aizstāta ar PVN sistēmas direktīvu.

19.

Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir regulētas Sestās direktīvas 17. pantā. Kā Tiesa jau vairākkārt ir uzsvērusi, šīs tiesības ir neatņemama kopīgas PVN sistēmas sastāvdaļa (6). Šo tiesību mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumus no PVN, kas tiem jāmaksā vai ko tie ir samaksājuši saistībā ar savu saimniecisko darbību (7), un tādēļ tās principā nav ierobežojamas (8). It īpaši tās ir nekavējoties izmantojamas attiecībā uz attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (9). Jebkurš tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežojums ietekmē nodokļu nastas apmēru, un tas ir jāpiemēro vienādi visās dalībvalstīs. Līdz ar to atkāpes ir atļautas tikai direktīvā tieši paredzētajos gadījumos (10). Uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, Ēmot vērā šo judikatūru.

20.

Valsts tiesiskais regulējums, par kļu ir runa šajā gadījumā un kurā priekšnodokļa atskaitēšanas tiesībām ir piemērots nosacījums par nodokļa iepriekēju samaksu, nopietni ierobežo priekšnodokļa atskaitēšanas iespēju.

21.

Tomēr, pēc Vācijas, Francijas, Portugāles un Nīderlandes valdību domām, saskaņā ar direktīvu ir pieļaujams šāds tiesiskais regulējums. Līdzs PVN neitralitātes principam kā pamatojums tiek norādīts arī pretējā gadījumā pastāvošais krāpšanas risks. Turklāt Vācijas, Nīderlandes un Portugāles valdības balstās uz saistību ar direktīvas 23. panta otro daļu. Tās uzskata, ka saskaņā ar direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu dalībvalstīm ir atļauts tiesībām uz priekšnodokļa atskaitēšanu piemērot nosacījumu par iepriekēju samaksu visos tajos gadījumos, kad dalībvalsts nav izmantojusi 23. panta otrajā daļā paredzēto iespēju un attiecīgi importam piemērojamais PVN ir jāmaksā jau importēšanas brīdī.

22.

Šādam viedoklim es nepiekrītu. Turpinājumā es izklāstīšu to, ka gramatiskā, sistēmiskā un teleoloģiskā interpretācija, it īpaši ņemot vērā PVN neitralitātes principu, liecina par tiesiskā regulējuma, kāds tas ir Francijas CGI gadījumā, neatbilstību direktīvai. Arī krāpšanas risks, kādā būtu nepieciešama citāda interpretācija, nepastāv. Tādēļ uz prejudiciālo jautājumu principā ir jāatbild noliedzoši. Tomēr tas neizslēdz iespēju, ka šāds tiesiskais regulējums var būt pieļaujams kā pārejas periodā joprojām spēkā esošs iepriekējais tiesiskais regulējums.

23.

Pēc prejudiciālā jautājuma pārraudes, ņemot vērā Vācijas un Nīderlandes valdību atbildes, es analizēju, vai tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu zaudē spēku, ja tiek dzēsts vai vairs nav jāstenojams valsts prasījums par importam piemērojamā PVN parāda piedziņu.

A – Gramatiskā interpretācija

24.

Jau no teksta izriet, ka tās tiesiskais regulējums kā Francijas CGI neatbilst Sestajai direktīvai. Saskaņā ar direktīvas 17. panta 1. punktu tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasājams. Pēc importa gadījumā atskaitēmais nodoklis saskaņā ar direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu ir "pievienotā vērtības nodoklis[s], kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par valsts teritorijā ievestām precēm".

25.

Valsts tiesības uz šo "pievienotā vērtības nodokli", proti, uz importam piemērojamo PVN, atbilstoši direktīvas 10. panta 3. punktam rodas ieviešanas brīdī vai gadījumos, kad par importētājiem precēm, kā tas ir šajā gadījumā, ir jāmaksā muitas nodeva, brīdī, kad norisinās darbība, par kuru jāmaksā muitas nodeva, un kad valstij rodas tiesības iekasēt muitas nodevu. Saskaņā ar direktīvas 17. panta 1. punktu vienlaicīgi ar to nodokļa maksātājam rodas tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu. Nedz direktīvas 17. panta 1. punkts, nedz 17. panta 2. punkts šīm tiesībām nav piemērots nosacījums par nodokļa maksātāja jau veiktu importam piemērojamā PVN samaksu. Gluži pretēji, direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktā expressis verbis ir pieļauts, ka importam piemērojamais PVN ir vēl tikai jāmaksā.

26.

Ar? no formul?juma "ir j?maks? vai ir samaks?ts" nevar secin?t, ka dal?bvalst?m, k? it ?paši nor?da Portug?les vald?ba, šaj? zi?? b?tu izv?les ties?bas. Direkt?vas 17. panta 1. un 2. punkt? ir prec?zi noteikta ties?bu uz priekšnodok?a atmaksu rašan?s un apjoma nosac?jumi. Š?s ties?bu normas neatst?j dal?bvalst?m nek?du r?c?bas br?v?bu attiec?b? uz to ieviešanu (11). To apstiprina ar? apst?klis, ka Sestaj? direkt?v? gad?jumos, kad ir bijusi v?l?šan?s dal?bvalst?m pieš?irt r?c?bas br?v?bu noteikt tiesisko regul?jumu, tas ir noteikts expressis verbis, k?, piem?ram, direkt?vas 10. panta 2. punkta trešaj? da?? vai 11. panta B da?as 6. punkt?.

27.

Tiesas judikat?ra par direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, kur? t?pat ir runa par "maks?jamo vai samaks?to pievienotas v?rt?bas nodokli" (12), šaj? zi?? ir viennoz?m?ga. V?l nesen Tiesa nol?ma, ka a) apakšpunkta gad?jum? priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu rašan?s un ?stenošana princip? nav atkar?ga no t?, vai par dar?jumu, ieskaitot PVN, ir ticis samaks?ts (13). Tikpat maznoz?m?gs jaut?jums ir par to, vai PVN, kas maks?jams par iepriekš?jiem konkr?to pre?u p?rdošanas dar?jumiem, tika vai netika p?rskait?ts Valsts kas? (14).

28.

Ir tiesa, ka, k? to nor?da vald?bas, kas iest?juš?s liet?, direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta gad?jum? vienm?r runa ir par div?m daž?d?m person?m, kuras samaks? PVN un izmanto ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, savuk?rt šaj? liet? runa ir par vienu un to pašu personu. Tom?r rezult?t? abos gad?jumos no faktisk? un ekonomisk? viedok?a var b?t vien?ds izn?kums.

29.

No vienas puses, k? savos paskaidrojumos nor?da V?cijas vald?ba, ar? pre?u importa gad?jum?, pamatojoties uz direkt?vas 21. panta 2. punktu, past?v iesp?ja, ka importam piem?rojam? PVN maks?t?js un persona, kurai ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, ir divas daž?das personas. Tom?r ar? šaj? gad?jum? ir j?nodrošina, ka vienas personas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu netiek ierobežotas otras personas, iesp?jams, nenomaks?t? importam piem?rojam? PVN d??. Šaj? zi?? tas atbilst direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkt? aprakst?tajai situ?cijai.

30.

Ar? tad, ja importam piem?rojam? PVN maks?t?js un persona, kurai ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, ir viena un t? pati persona, no ekonomisk? viedok?a situ?cija ir sal?dzin?ma ar to, kas aprakst?ta direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkt?. Šaj? ties?bu norm? aprakst?taj? iekšzemes dar?jum? pieg?d?t?jam (15) PVN ir j?samaks? nodok?u iest?dei neatkar?gi no t?, vai t? klients pirkuma cenu, ieskaitot PVN, jau ir vi?am samaks?jis (16). Tom?r klients, kas ir ar? nodok?a maks?t?js, PVN summu, ko tas ir par?d? savam pieg?d?t?jam, ta?u faktiski v?l nav samaks?jis, var tieši atskait?t no sava nodok?a par?da valstij (17). Direkt?va akcept? personas, kurai ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, ar t?m saist?t?s naudas pl?smas priekšroc?bas (18).

31.

Ta?u nek?das sekas t?pat neizj?t nodok?a maks?t?js, ja pieg?d?t?js nesamaks? PVN (19). Nodok?a maks?t?js var tik un t? atskait?t priekšnodokli. T?d? gad?jum?, k?ds ir šaj? liet?, p?c

ieņemšanas var veidoties situācija, kurā valstij ir jāatmaksā nodokļu summa, ko tā vēl nav iekasējusi. Līdz ar to raksturoga direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā ietvertā regulējuma iezīme ir tā, ka nodokļa maksātāju naudas plūsmas priekšrocības ir iespējamas uz nodokļu iestādes vai piegādātāja rēķina (20).

32.

Tādējādi, pamatojoties uz situāciju ekonomisko līdzību, apstāklis, ka a) apakšpunktā regulētā iekšzemes darījuma gadījumā nodokļa maksātājs un persona, kurai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, ir divas dažādas personas, nekavējot viennozīmīgo judikatūru par a) apakšpunktā ietverto formulējumu “[...] jāmaksā vai [...] samaksāts” atbilstošajam tekstam direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktā. Ar šājo gadījumu tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu ir jāatzīst jau tad, kad importam piemērojamais PVN vēl ir tikai jāmaksā.

B – Sistēmiskā interpretācija

33.

Direktīvas sistēma nepieļauj cita veida interpretāciju. Šajā ziņā es it īpaši nepiekrītu Vācijas, Nīderlandes un Portugāles valdībām, kas uzskata, ka vārds “jāmaksā” attiecas tikai uz gadījumiem, kuros dalībvalsts ir izmantojusi iespēju, kas paredzēta Sestās direktīvas 23. panta otrajā daļā.

34.

Saskaņā ar Sestās direktīvas 23. panta otro daļu dalībvalstis var paredzēt, ka PVN nav jāmaksā ieņemšanas brīdī, bet gan tas ir jānorāda tikai parastajā PVN deklarācijā. Šādu veidu var tikt veikts tiešs norādīšana starp importam piemērojamo PVN un attiecīgo priekšnodokļa summu. Tikai šādu gadījumu, k? to norāda valdības, kas iestāžu šīs lietās, esot attaisnojama importam piemērojamā PVN iepriekšējās samaksas nepieprasīšana saistībā ar tiesībām uz priekšnodokļa atmaksu.

35.

Pat tad, ja šīs argumentācijas pamatā esošās intereses ir pamatotas, Sestajā direktīvā nav atrodama neviena norāde uz to, ka 17. panta 2. punkta b) apakšpunkts ar tajā ietverto formulējumu “ir jāmaksā” ir piemērojams tikai direktīvas 23. panta otrajā daļā minētajos gadījumos.

36.

Šādu secinājumu nepieļauj arī apstāklis, ka tiesiskajā regulājumā, kas bija spēkā pirms Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkta, proti, Otrās PVN direktīvas (21) 11. panta 1. punkta b) apakšpunktā, tiek minēts tikai samaksātais importam piemērojamais PVN saistībā ar priekšnodokļa atskaitēšanas tiesībām un attiecīgajā direktīvā nebija ietverta Sestās direktīvas 23. panta otrajā daļā līdzīga tiesību norma.

37.

To parāda it īpaši direktīvas 18. pants, kurā ir ietverti noteikumi, kas regulē atskaitēšanas tiesību stenošanu. Proti, tajā netiek pieprasīts, lai nodokļa maksātājs iesniedz pierādījumus par samaksu. Gluži pretēji, nodokļa maksātājam saskaņā ar direktīvas 18. panta 1. punkta b) apakšpunktu jābūt tikai ieņemšanas dokumentam, kas uzrāda šo personu kā preču saņēmēju vai importētāju un rāda vai arī aprēķināt maksājumu nodokļa summu. Līdz ar to faktiskā samaksa

nevar būt nedz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību rašanās, nedz to īstenošanas kritērijs.

C – Teleoloģiskā interpretācija

1) Neitralitātes princips

38.

Tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu mērķis apstiprina iepriekš minēto secinājumu. Priekšnodokļa atskaitīšanai ir jānodrošina, lai PVN uzņēmumiem no ekonomiskā viedokļa būtu neitrāls (22). Tomēr, pēc Francijas valdības domā, fakts, ka nodokļa maksātājs kā priekšnodokli atskaita importam piemērojamā PVN summu, ko viņš vēl faktiski nav samaksājis, apdraud šo neitralitāti, jo tas nodokļa maksātājam ļauj nepamatoti iedzīvoties.

39.

Tomēr importam piemērojamā PVN, kas vēl tikai jāmaksā, kā priekšnodokļa atskaitīšana parasti ne vienmēr nozīmē iedzīvotānos, katrā ziņā ne ilgstoši. Kā jau izklāstīts, nodokļa maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu labākajā gadījumā rada valstij īslaicīgas naudas plūsmas grūtības, kas tādā pašā veidā var izpausties iekšzemes darījumu gadījumā. Taču abos gadījumos šīs valsts naudas plūsmas grūtības tiek it kā kompensētas ar tiesībām uz tirdzniecības piemiņām PVN, kas principā rodas jau piegādes brīdī. Attiecīgo summu pārdevējam ir jādeklarē neatkarīgi no tā, vai viņš pirkušas cenu, ieskaitot PVN, jau ir iekasājis.

40.

Attiecībā uz šo gadījumu, kur valsts savu prasījumu par nodokļa parāda piedziņu novēlot paziņojuma par maksātnespēju dēļ vairs nevar veikt iestādes, ir jāuzsver, ka tas ir ļoti pašs gadījums un tādēļ tam attiecībā uz pavisam vispārīgo jautājumu, vai tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu var tikt piemērots nosacījums par importam piemērojamā PVN iepriekšēju samaksu, nevar būt izšķiroša nozīme.

41.

PVN neitralitāte attiecībā uz uzņēmumiem, kas importē preces, tiktu tieši apdraudēta gadījumā, ja neierobežoti tiktu piemērots tāds tiesiskais regulējums kā Francijas CGI. Proti, nodokļa maksātājam, katrā ziņā, kad attiecīgā dalībvalsts nav izmantojusi direktīvas 23. panta otrajā daļā paredzēto iespēju, vienmēr būtu jāveic avansa maksājumi. Vispirms viņam importam piemērojamais PVN būtu jāsamaksā muitas iestādēm, un tikai, iespējams, ievērojami vēlāk esošās PVN deklarācijas par attiecīgo taksācijas periodu ietvaros viņš varētu atskaitīt samaksāto summu.

42.

Šādā veidā nodokļa maksātājam tiktu radītas ne tikai naudas plūsmas grūtības. Viņš arī tiktu nostādīts neizdevīgākā stāvoklī nekā citi nodokļa maksātāji, kuri iekšējā tirgū vai iekšzemes iegādājas līdzīgus preces. Proti, gadījumā, kad pirkums notiek Kopienas iekšienā, saskaņā ar direktīvas 17. panta 2. punkta d) apakšpunktu a priori runa var būt tikai par izlīdzināšanu starp PVN, kas ir maksājams par pirkumu, un atskaitāmo priekšnodokli. Šajā ziņā naudas plūsmas grūtības uzņēmumiem ir izslēgtas. Iekšzemes darījumu gadījumā saskaņā ar direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu ir iespējams pat PVN deklarācijā atskaitīt priekšnodokli, lai gan rēķins, uz kuru tas attiecas, nav samaksāts un attiecīgi pirkumiem vēl nav piemērots PVN.

43.

Līdz ar to neitralitātes principam pretrunā ir tiesību norma, saskaņā ar kuru priekšnodokļa atskaitēšana vienmēr var notikt tikai pēc importam piemērojamā PVN samaksas.

2) Krāpšanas risks

44.

Citā pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamiem pirkumiem ir ar Sesto direktīvu atzīts un veicināts mērķis. Attiecīgās personas nevar pamatoties uz Kopienas tiesību normām krāpnieciskā vai āunprātīgā nolūkā. Ja nodokļu administrācija konstatē, ka atskaitēšanas tiesības ir izmantotas krāpnieciski, tai ir tiesības ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atskaitīt summu atmaksāšanu un valsts tiesai ir jāizslēdz izmantot tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski (23).

45.

Tomēr attiecībā uz PVN piemērošanu importam nav saprotams, kāpēc šajā gadījumā būtu vispārīgi jāpastāv paaugstinātam krāpšanas riskam, kura dēļ tiesbūm uz priekšnodokļa atskaitēšanu visos gadījumos ir jāpiemēro nosacījums par importam piemērojamā PVN iepriekšēju samaksu. Kā pareizi izklāsta Komisija un arī Véléclair, faktiskais preču fizisks imports Savienībā ir daļēbvalstīm saprotams un acīmredzams fakts, kas ir nodokļa uzlikšanas pamats. Arī ieviešanas dokuments, kas nodokļa maksātjam saskaņā ar direktīvas 18. panta 1. punkta b) apakšpunktu ir jāiesniedz, lai varētu atskaitīt priekšnodokli, un kas uzrāda viņu kā PVN parādnieku, kā arī maksājamo summu, samazina krāpšanas iespēju.

46.

Tādēļ arī daļēbvalstu norādītais krāpšanas risks neattaisno to, ka tiek ierobežotas tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, kas paredzētas direktīvas 17. panta 2. panta b) apakšpunktā expressis verbis gan attiecībā uz samaksāto, gan arī maksājamo importam piemērojamo PVN, piemērojot tās vispārīgi tikai faktiskas samaksas gadījumā.

D – Starpsecinājums

47.

Ēmot vērā izklāstīto pamatojumu, Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to daļēbvalsts nevar tiesbūm uz importam piemērojamā PVN atskaitēšanu piemērot nosacījumu par nodokļa maksātāja veiktu šā nodokļa faktisko samaksu pat tādā gadījumā, ja nodokļa parādnieks un persona, kurai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, ir viena un tā pati persona.

E – Pārejas noteikumi

48.

Tomēr Portugāles un Vācijas valdības arī norāda, ka valsts tiesiskais regulējums, kurā attiecībā uz importam piemērojamo PVN tiesbūm uz priekšnodokļa atskaitēšanu ir piemērots nosacījums par to iepriekšēju samaksu, saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta d) apakšpunktu vismaz pārejas periodā esot pieļaujams kā joprojām spēkā esošs iepriekšējais tiesiskais regulējums.

49.

Saskaņā ar šo tiesību normu dalībvalstis 4. punktā minētajā pērejas periodā var turpināt piemērot noteikumus neatkarīgi no tālējās atskaitēšanas principa, kurš noteikts 18. panta 2. punkta pirmajā daļā. Kā izriet no direktīvas 18. panta nosaukuma, ar "stenošanu saistītais jautājums "kad" ir viens no "noteikumiem, kas regulē atskaitēšanas tiesību stenošanu". Pērejas periods Sestās direktīvas spēkā esamības laikā nebija beidzies. Gluži pretēji, ar PVN sistēmas direktīvas 372. pantā ir noteikts, ka dalībvalstis, kuras 1978. gada 1. janvārī piemēroja nosacījumus par atkāpi no tālējās atskaitēšanas principa, kā noteikts 179. panta pirmajā daļā, var turpināt piemērot šos noteikumus.

50.

CGI 271. pantā tiesībām uz priekšnodokļa atskaitēšanu ir piemērots nosacījums par nodokļa iepriekšēju samaksu. Ja šo tiesību normu saprot tādējādi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu pirms samaksas veikšanas vispār nerodas, tātad ir jāvēršas, ņemot vērā direktīvas 17. pantu, kurā ir regulēta atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma. Kā esmu izklāstījis, šāds tiesiskais regulējums neatbilst direktīvai. Tomēr tāda tiesību norma kā CGI 271. pants varētu tikt saprasta arī tādējādi, ka tajā ir regulēts tikai tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu stenošanas brīdis un tādējādi uz to ir attiecināma direktīvas 18. panta 2. punkta pirmā daļa saistībā ar 28. panta 3. punkta d) apakšpunktu. Lai gan šādi interpretācijai attiecībā uz nodokļa maksātāju būtu tāda pati iedarbība kā tad, ja atskaitēšanas tiesības nerastos pirms importam piemērojamā PVN samaksas, saskaņā ar direktīvu expressis verbis ir atļauts atlikt stenošanas brīdi, atstājot pērejas periodā spēkā iepriekšējo tiesisko regulējumu. Valsts tiesas kompetence ir pārbaudīt, vai CGI 271. panta II daļas 1. punktu var interpretēt tādējādi, ka šajā tiesību normā ir paredzēti noteikumi, kas regulē priekšnodokļa tiesību stenošanu direktīvas 18. panta izpratnē, un vai turklāt tas ir iepriekšējais tiesiskais regulējums, kas tika piemērots jau 1978. gada 1. janvārī.

F – Dzīstais vai vairs nestenojamais prasījums par nodokļa parāda piedziņu

51.

Visbeidzot, Vācijas un Nīderlandes valdības šajā tiesvedībā aizstāv viedokli, ka, pat ja pietiktu tikai ar importam piemērojamo PVN, kas ir jāmaksā, lai rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, šīs tiesības katrā ziņā zaudētu spēku, ja valsts prasījums par nodokļa parāda piedziņu būtu dzīsts vai vairs nestenojams.

52.

Nīderlandes valdība šajā ziņā norāda, ka no līguma sniegtā prejudiciālu nolūmuma nevarot secināt, kāda ir noilguma iedarbība novēlotas paziņošanas dēļ, t.i., vai nodokļa parāds ir dzīsts vai vairs nav piedzenams. Tiesas sēdē Francijas valdība paskaidroja, ka tās izpratnē un acīmredzot arī iesniedzējtiesas izpratnē tādā gadījumā, kāds ir šajā lietā, prasījums par nodokļa parāda piedziņu netiekot dzīsts, bet gan kā stot par nepilnīgām saistībām [obligation naturelle]. Tādējādi prasījums vāļ joprojām esot spēkā, tas tikai vairs neesot nestenojams tiesas ceļā. Tāpēc, ja nodokļa parādnieks tik un tā samaksā, šis maksājums netiekot veikts bez pamata.

53.

Lai gan šī problēmātika, uz kuru norāda Vācijas un Nīderlandes valdības, nav patiesā prejudiciāļ jautājuma priekšmets, šīet, tātad ir jāanalizē, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi.

54.

K? izriet no direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkta, "vi?am ir ties?bas atskait?t [...] pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ir j?maks? vai ir samaks?ts par [...] ievest?m prec?m" (24). Jau no teksta vien izriet, ka, lai to var?tu atskait?t k? priekšnodokli, nepietiek ar to, ka (v?l nesamaks?tais) importam piem?rojamais PVN vienreiz ir bijis j?maks?. Gluži pret?ji, ir svar?gi, lai importam piem?rojamais PVN v?l joproj?m ir j?samaks?. Attiec?b? uz min?to ir j?b?t svar?gam br?dim, kad gal?gi tiek izlemts, vai tieš?m past?v ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, uz kur?m nor?da nodok?a maks?t?js. Ja valsts pras?jums par nodok?a par?da piedzi?u šaj? br?d? ir dz?sts un tas iepriekš nav apmierin?ts, vairs nevar past?v?t ar? ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu. Š?du interpret?ciju nosaka ar? ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu j?ga un m?r?is – atbr?vot nodok?a maks?t?ju no jebk?da PVN rad?ta ekonomisk? sloga (25). Ja š?da sloga vairs nav, nav nepieciešama atbr?vošana no t? priekšnodok?a atskait?šanas veid?.

55.

Turkl?t rodas jaut?jums, vai importam piem?rojamais PVN ir j?uzskata par t?du, kas vairs nav "j?maks?" direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratn?, ar? tad, ja valsts pras?jums par nodok?a par?da piedzi?u – k? tas ir ac?mredzami šaj? liet? – gan v?l past?v, ta?u vairs nav ?stenojams. Atbildes sniegšanu uz šo jaut?jumu nevar atst?t attiec?go valsts ties?bu zi???. Gluži pret?ji, lai nodrošin?tu kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mas vienveid?gu piem?rošanu, v?rds "j?maks?" direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratn? ir interpret?jams autonomi (26).

56.

V?rdam "j?maks?" atbilstoši t? semantiskajam saturam nav pretrun? interpret?cija, saska?? ar kuru šaj? v?rd? k? nosac?jums tiek izvirz?ts apst?klis, ka valsts pras?jums par nodok?a par?da piedzi?u ir likum?gi ?stenojams. Saska?? ar ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu j?gu un m?r?i š?da interpret?cija, š?iet, ir tieši nepieciešama. T?pat k? gad?jum?, ja valsts pras?jums par nodok?a par?da piedzi?u tiek dz?sts, ar? gad?jum?, ja šis pras?jums nav ?stenojams, ir vajadz?ba atbr?vot nodok?a par?dnieku no kaut k?, kas uz vi?u vairs paties?b? neattiecas.

57.

Ar? vajadz?ba vienveid?gi piem?rot kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mu apstiprina š?du interpret?ciju. Ja gad?jum?, k?ds ir šaj? liet?, b?t?tu noz?me tam, k?das tiesisk?s sekas ir paredz?tas attiec?gajos valsts maks?tnesp?jas ties?bu aktos par pras?juma par nodok?a par?da piedzi?u nov?lotu pazi?ošānu, š? vienveid?g? piem?rošana attiec?b? uz l?dz?giem faktiem neb?t?tu nodrošin?ta.

58.

T?d?? v?rds "j?maks?" direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratn? ir j?saprot t?d?j?di, ka taj? ir ietverts nosac?jums par to, ka nodok?a maks?t?jam ir likum?gi ?stenojams pien?kums maks?t PVN summu, kuru tas v?las atskait?t k? priekšnodokli. Ja vi?am š?da pien?kuma nav, vi?am nevar b?t ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu par v?l nesamaks?tu importam piem?rojamo PVN.

V – Secin?jumi

59.

Tādēļ es ierosinu Tiesai uz Conseil d'Etat prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

1)

saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu dalībvalsts nevar tiesībām uz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu piemērot nosacījumu par nodokļa maksājuma veikšanu šādos nodokļa faktiskā samaksa pat tādā gadījumā, ja nodokļa parādnieks un persona, kurai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir viena un tā pati persona. Tomēr ar nosacījumiem, kas minēti Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta d) apakšpunktā, dalībvalsts šādu tiesisko regulējumu var saglabāt pārejas periodā;

2)

PVN ir jāmaksā Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē tikai tad, ja nodokļa maksājuma ir likumīgi īstenojams pienākums maksāt attiecīgā PVN summu, kuru tas vēlas atskaitīt kā priekšnodokli. Ja viņam šāda pienākuma nav, viņam nevar būt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par vēl nesamaksātu importam piemērojamo PVN.

(1) Oriģinālvaloda – vācu.

(2) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestās direktīva” vai “direktīva”).

(3) 17. panta 2. punkta b) apakšpunkts.

(4) Lai gan Société Vélclair tiesvedībā Tiesā to noliedza, saskaņā ar līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu šajā ziņā runa ir par tiesu, kuras izskata lietu pēc būtības, veiktu faktu konstatāciju, kas attiecīgi ir jāņem par pamatu, sniedzot vērtējumu šajā gadījumā.

(5) Ieviests ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvas 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas, 1. panta 22. punktu (OV L 376, 1. lpp., OV īpašais izdevums latviešu valodā, 9/1. sēj., 160. lpp.).

(6) Skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 BP Supergaz (Recueil, I-1883. lpp., 18. punkts), 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-414/07 Magoora (Krājums, I-10921. lpp., 28. punkts) un 2011. gada 28. jūlija spriedumu lietā C-274/10 Komisija/Ungārija (Krājums, I-7289. lpp., 43. punkts).

(7) 1998. gada 15. janvāra spriedums lietā C-37/95 Ghent Coal Terminal (Recueil, I-1. lpp., 15. punkts), 2004. gada 1. aprīļa spriedums lietā C-90/02 Bockemühl (Recueil, I-3303. lpp., 39. punkts) un 2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-174/08 NCC Construction Danmark (Krājums, I-10567. lpp., 27. punkts).

(8) Skat. spriedumu lietā Magoora (minēts 6. zemesvērtības piezīme, 28. punkts), 2010. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-368/09 Pannon Gép Centrum (Krājums, I-7467. lpp., 37. punkts) un spriedumu lietā Komisija/Ungārija (minēts 6. zemesvērtības piezīme, 43. punkts).

(9) Spriedums liet? BP Soupergaz (min?ts 6. zems?v?tras piez?m?, 18. punkts), 2010. gada 30. septembra spriedums liet? C-392/09 Uszodaépít? (Kr?jums, I-8791. lpp., 34. punkts) un spriedums liet? Komisija/Ung?rija (min?ts 6. zems?v?tras piez?m?, 43. punkts).

(10) Spriedumi liet? BP Soupergaz (min?ts 6. zems?v?tras piez?m?, 18. punkts) un liet? Magoora (min?ts 6. zems?v?tras piez?m?, 28. punkts); skat. ar? spriedumu liet? Komisija/Ung?rija (min?ts 6. zems?v?tras piez?m?, 52. punkts).

(11) Spriedums liet? BP Soupergaz (min?ts 6. zems?v?tras piez?m?, 35. punkts), 2005. gada 10. marta spriedums liet? C-33/03 Komisija/Apvienot? Karaliste (Kr?jums, I-1865. lpp., 16. punkts) un 2009. gada 23. apr??a spriedums liet? C-74/08 PARAT Automotive Cabrio (Kr?jums, I-3459. lpp., 32. punkts).

(12) Citu valodu, piem?ram, fran?u, ang?u un it??u, versij?s a) un b) apakšpunkta teksts šaj? zi?? ir piln?gi vien?ds: “la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquitée”, “value added tax due or paid”, “l’imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta”.

(13) 2011. gada 28. j?lija spriedums liet? Komisija/Ung?rija (min?ts 6. zems?v?tras piez?m?, 48. punkts).

(14) 2006. gada 12. janv?ra spriedums apvienotaj?s liet?s C-354/03, C-355/03 un C-484/03 Optigen u.c. (Kr?jums, I-483. lpp., 54. punkts), 2006. gada 6. j?lija spriedums apvienotaj?s liet?s C-439/04 un C-440/04 Kittel un Recolta Recycling (Kr?jums, I-6161. lpp., 49. punkts).

(15) Ar to ir dom?ts uz??m?js, no kura nodok?a maks?t?js sa?em pakalpojumu, par kuru vi?š kop? ar pirkuma cenu maks? PVN.

(16) Skat. spriedumu liet? Komisija/Ung?rija (min?ts 6. zems?v?tras piez?m?, 46. punkts). Lai gan nodok?a maks?t?ja piln?gas nemaks?šanas gad?jum? var b?t runa par pieg?d?t?ja nodok?a par?da kori??šanu (skat. Sest?s direkt?vas 11. panta C da?as 1. punktu), š? kori??šana dal?bvalst?m ir fakultat?vs tiesiskais regul?jums.

(17) Š? probl?ma it ?paši attiec?b? uz maziem un vid?jiem uz??mumiem ir zin?ma. Komisija ?pašu uzman?bu šai t?mai piev?rsa jau “Greenpaper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system”, SEC (2010) 1455, 43. un 44. lpp., pavaddokument?. K? iesp?jams risin?jums taj? tiek pl?nots priekšnodok?a atskait?šanu pie?aut tikai p?c faktiskas priekšnodok?a samaksas. Tom?r Sest?s direkt?vas pašreiz?j? regul?jum? š?da iesp?ja v?l nav paredz?ta.

(18) Piln?gas nemaks?šanas gad?jum? direkt?v? princip? nav pat paredz?ta ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu kori??šana; skat. direkt?vas 20. panta 1. punkta b) apakšpunkta pirmo teikumu. Nepieciešam?bas gad?jum? p?c dal?bvalsts piepras?juma t?da var notikt; skat. direkt?vas 20. panta 1. punkta b) apakšpunkta otro teikumu.

(19) Skat. 14. zems?v?tras piez?m? min?to judikat?ru.

(20) Skat. ar? Ben Terra/Julie Kajus Introduction to European VAT, 2011, 1. s?jums, 17.2. noda?a, 1000. lpp.

(21) Padomes 1967. gada 11. apr??a Otr? direkt?va 67/228/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem - Kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mas strukt?ra un piem?rošanas k?rt?ba (OV 71, 1303. lpp.).

(22) 2001. gada 22. februāra spriedums lietā C-408/98 Abbey National (Recueil, I-1361. lpp., 24. punkts), 2005. gada 26. maija spriedums lietā C-465/03 Kretztechnik (Krājums, I-4357. lpp., 34. punkts) un 2010. gada 22. decembra spriedums lietā C-277/09 RBS Deutschland Holdings (Krājums, I-13805. lpp., 38. punkts).

(23) 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-255/02 Halifax u.c. (Krājums, I-1609. lpp., 68.–71. punkts) un spriedums apvienotajās lietās Kittel un Recolta Recycling (minētās 14. zemsvētras piezīme, 54. un 55. punkts un tajos minētā judikatūra).

(24) Mans izcēlums.

(25) Skat. 7. un 22. zemsvētras piezīme minētos spriedumus.

(26) Skat. 2009. gada 3. decembra spriedumu lietā C-433/08 Yaesu Europe (Krājums, I-11487. lpp., 18. punkts) un 2011. gada 10. marta spriedumu lietā C-540/09 Skandinaviska Enskilda Banken (Krājums, I-1509. lpp., 19. punkts).