

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2011. gada 27. janvārī*

Lieta C-489/09

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

Vandoorne NV

pret

Belgische Staat.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], U. Lehmušs [*U. Löhmušs*], A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*] (referents) un P. Linda [*P. Lindh*],

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Vandoorne NV* vārdā — D. Blomārts [*D. Blommaert*], *advocaat*,

— Beļģijas valdības vārdā — M. Jakobsa [*M. Jacobs*] un Ž. K. Allē [*J.-C. Halleux*],
pārstāvji,

— Čehijas valdības vārdā — M. Smoleks [*M. Smolek*], pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā — V. Rols [*W. Roels*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK (OV L 27, 44. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), 11. panta C daļas 1. punktu un 27. panta 1. un 5. punktu.

- 2 Šis lūgums tika iesniegts sakarā ar tiesvedību starp *Vandoorne NV* (turpmāk tekstā — “*Vandoorne*”) un *Belgische Staat* (Beļģijas valsts) par pēdējās minētās atteikumu šai sabiedrībai atgūt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”) saistībā ar tabakas izstrādājumu piegādēm, par kurām nav samaksājusi šīs sabiedrības darījumu partnere.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rikojas;

2. Par preču ievešanu.”

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

““Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu [ķermeņu lietu] kā īpašniekam.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[..]

5. Tās dalībvalstis, kuras 1977. gada 1. janvārī piemēro tāda veida pasākumus, kādi minēti 1. punktā, var tos saglabāt ar noteikumu, ka šīs dalībvalstis par tiem paziņo Komisijai līdz 1978. gada 1. janvārim, un ar noteikumu, ka gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, tās atbilst 1. punktā noteiktajai prasībai.”
- 8 Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvas 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp.), kas piemērojama tabakas izstrādājumiem, 6. panta 1. punktā ir paredzēts, ka akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces laiž apgrozībā, proti, kad šie izstrādājumi tiek saražoti vai kad tie tiek importēti ārpus atlikšanas režīma.
- 9 Padomes 1995. gada 27. novembra Direktīvas 95/59/EK par nodokļiem, kas nav apgrozījuma nodokļi un kas ietekmē tabakas izstrādājumu patēriņu (OV L 291, 40. lpp.), 10. pants ir izteikts šādi:

“1. Vēlākais pēdējā posmā akcīzes nodokļu iekasēšanas noteikumiem ir jābūt saskaņotiem. Iepriekšējos posmos akcīzes nodokļi parasti jāiekasē, izmantojot nodokļu

markas. Ja dalībvalstis iekasē akcīzes nodokļus, izmantojot nodokļu markas, tām šīs markas ir jādara pieejamas citu valstu ražotājiem un izplatītājiem. Ja dalībvalstis iekasē akcīzes nodokļus, izmantojot citus līdzekļus, tās nodrošina to, ka šajā sakarā nerodas ne administratīvi, ne tehniski šķēršļi tirdzniecībā starp dalībvalstīm.

2. Uz tabakas izstrādājumu importētājiem un vietējiem ražotājiem attiecas 1. punktā izklāstītā sistēma par sīki izstrādātiem akcīzes nodokļu iekasēšanas un maksāšanas noteikumiem.”

Valsts tiesiskais regulējums

- ¹⁰ Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa (turpmāk tekstā — “PVN kodekss”) 77. panta 1. punkta 7. apakšpunkts ir izteikts šādi:

“Neskarot 2004. gada 27. decembra programmlikuma [*programmawet*] 334. panta piemērošanu, nodoklis, ar ko aplikta preču piegāde, pakalpojumu sniegšana vai preces iegāde Kopienā, tiek atgūts pienācīgā apmērā:

[..]

7) ja pilnībā vai daļēji tiek zaudēts prasījums samaksāt cenu.”

11 PVN kodeksa 58. panta 1. punktā ir noteikts:

“Attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, kas ir ievesti, iegūti 25.b panta trešās daļas nozīmē vai ražoti Beļģijā, nodoklis ir iekasējams visos gadījumos, kad saskaņā ar tiesību vai normatīviem aktiem, kas attiecas uz tabakai noteikto nodokļu režīmu, ir jāmaksā Beļģijas akcīzes nodoklis. Nodokli aprēķina, pamatojoties uz nodokļu uzlīmē norādīto cenu vai, ja cena nav norādīta, pamatojoties uz noteiktās akcīzes nodokļa iekasēšanas bāzes.

[..]

Tādējādi iekasējamais nodoklis tiek iekasēts tā nodokļa vietā, ar kuru ir apliekama tabakas izstrādājumu ieviešana, pārdošana Kopienas iekšienē un piegāde.

Karalis nosaka nodokļa, ar kuru tiek aplikti tabakas izstrādājumi, iekasēšanas noteikumus un personas, kurām nodoklis ir jāmaksā.”

12 PVN kodeksa 58. panta 1. punkts bija spēkā direktīvas pieņemšanas laikā. Saskaņā ar šīs direktīvas 27. panta 5. punktu Beļģijas Karaliste 1977. gada 19. decembrī šo noteikumu darīja zināmu Komisijai. Šī paziņojuma teksts bija šāds:

“B. Nodokļa priekšapmaksā.

1. Tabakas izstrādājumi

Lai atvieglotu PVN iekasēšanas kontroli šajā jomā, nodokli, kas ir maksājams tabakas izstrādājumu ieviešanas vai piegādes brīdī, maksā vienlaicīgi ar akcīzi. Ja ražotājs vai importētājs pērk nodokļu uzlīmes, PVN tiek maksāts no cenas, ko maksā patērētājs.

Vēlāk PVN neiekasē, bet tāpat arī nevar veikt nodokļa atskaitīšanu. Tabakas izstrādājumu pārdevuma rēķinā jānorāda cena ar PVN.”

- ¹³ Karaļa 1992. gada 29. decembra lēmumā Nr. 13 par pievienotās vērtības nodokļu sistēmu tabakas izstrādājumiem (1992. gada 31. decembra *Belgisch Staatsblad*, 28086. lpp.) ir noteikts:

“1. pants

[PVN] tabakas izstrādājumiem, tajā skaitā tabakas aizstājējiem, kas ir ievesti, iegūti [PVN kodeksa] 25.b panta nozīmē Beļģijā, ir iekasējams vienlaicīgi ar akcīzes nodokli

Saskaņā ar [PVN kodeksa] 58. panta 1. punktu aprēķināto nodokli par šī nodokļa iekasēšanu atbildīgajam saņēmējam maksā persona, kurai jāmaksā akcīzes nodoklis.

[..]

2. pants

Atkāpjoties no Karaļa lēmuma Nr. 1 par pasākumiem pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas nodrošināšanai 5., 8. un 9. panta, rēķinos par tabakas izstrādājumu piegādi norāda cenu, ieskaitot nodokli. Turklāt rēķinā ir norāde: “Tabakas izstrādājumi: PVN iekasēts kā priekšnodoklis un nav atskaitāms”.

- 14 1997. gada 10. jūnija likuma par vispārējo režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (1997. gada 1. augusta *Belgisch Staatsblad*, 19836. lpp.) 6. pantā ir paredzēts, ka akcīzes nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad preces laiž apgrozībā, proti, kad šie izstrādājumi tiek saražoti vai kad tie tiek importēti ārpus atlikšanas režīma.
- 15 1997. gada 3. aprīļa likuma par nodokļu režīmu tabakas izstrādājumiem (1997. gada 16. maija *Belgisch Staatsblad*, 12105. lpp.) 10.a pantā ir paredzēts, ka akcīzes nodoklis, īpašais akcīzes nodoklis un PVN ir jāmaksā pie nodokļa marku izsniegšanas.

Pamata tiesvedības fakti un prejudiciālais jautājums

- 16 *Vandoorne* ir reģistrēta kā PVN maksātājs attiecībā uz saimniecisko darbību, ko veido tabakas izstrādājumu vairumtirdzniecība. Šajā sakarā tā darbojas kā starpniece šo izstrādājumu tirdzniecības ķēdē starp ražotājiem un/vai importētājiem, no vienas puses, un tālākpārdevējiem un/vai mazumtirgotājiem, no otras puses.
- 17 Šajā sakarā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka tabakas izstrādājumiem, kas *Vandoorne* tiek piegādāti tās darbību veikšanai, jau ir nodokļu uzlīmes, ko tām ir piestiprinājuši to piegādātāji, šo izstrādājumu ražotāji vai importētāji saskaņā ar PVN kodeksa 58. panta 1. punktu un Karaļa lēmuma Nr. 13 noteikumiem.
- 18 Ir skaidrs, ka saskaņā ar šī karaļa lēmuma 2. pantu rēķinos saistībā ar šīm piegādēm *Vandoorne* ir norāde “Tabakas izstrādājumi: PVN iekasēts kā priekšnodoklis un nav atskaitāms” un tādējādi PVN summa atsevišķi nav norādīta. Šo pašu izstrādājumu

piegādēs, ko veic Vandoorne saviem darījumu partneriem, ir šī pati norāde, un tādējādi tajās vairs netiek atsevišķi norādīta PVN summa.

- 19 Savā PVN deklarācijā attiecībā uz 2006. gada pirmo ceturksni Vandoorne lūdza nodokļu administrācijai atmaksāt PVN saistībā ar tabakas izstrādājumu piegādēm *Capitol BVBA* (turpmāk tekstā — “*Capitol*”) pēc prasījuma tiesību saistībā ar šīm piegādēm galīgas zaudēšanas šīs sabiedrības bankrota dēļ 2005. gada 14. martā.
- 20 Nodokļu administrācija noraidīja šo lūgumu, pamatojot ar to, ka šīs piegādes nav tikušas apliktas ar PVN, jo PVN par attiecīgajiem izstrādājumiem ražotājs samaksāja vienlaicīgi ar akcīzi, veicot vienreizēju iekasēšanu, saskaņā ar PVN kodeksa 58. panta 1. punktu.
- 21 Ar 2008. gada 8. oktobra spriedumu *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* arī noraidīja Vandoorne prasību kā nepamatotu.
- 22 Izskatot apelāciju, *Hof van beroep te Gent* konstatē tāpat kā Beļģijas valsts, ka šajā gadījumā, piemērojot PVN kodeksa 58. panta 1. punktu un Karaļa lēmuma Nr. 13 noteikumus, tirdzniecības posmā, par kuru ir strīds starp Vandoorne un Capitol, PVN netika iekasēts, jo PVN tika pilnībā iekasēts kā priekšnodoklis no ražotāja vai importētāja vienlaicīgi ar akcīzi, un ka pirmajai minētajai sabiedrībai veikto piegāžu rēķinos PVN nav norādīts kā atsevišķs cenas komponents, kā rezultātā PVN netika atskaitīts. Tāpat rēķinā, ko Vandoorne iesniedza Capitol, neesot ticis atsevišķi norādīts PVN, kas norādot, ka tas tika samaksāts kā priekšnodoklis un nav atskaitāms. PVN kodeksa

77. panta 1. punktā esot paredzēta tikai viena iespēja “atgūt” PVN, “kas uzlikts preču piegādei”.

23 Šī tiesa tomēr jautā, vai vienkāršošanas pasākuma Sestās direktīvas 27. panta izpratnē piemērošanas sekas varētu būt tādas, ka šādam piegādātājam starpniekam nav tiesību atgūt PVN, lai gan tas ir iekļauts viņa samaksātajā cenā. Lai gan režīms paredz, ka, tā kā nodokļu uzlīmes piestiprina ražotājs vai importētājs, PVN zaudē savu būtību, tomēr nevarot tikt noliegts, ka katrā turpmākajā tirdzniecības posmā šī nodokļa summa tiek pilnībā samaksāta, nodokļu maksātājam [tik un tā] nespējot to atskaitīt. Ja piegādātājs starpnieks zaudē prasījumu, kas tam ir pret savu darījumu partneri, viņš nevar saņemt atbilstošo PVN summu, lai gan ir samaksājis šo pašu PVN summu savam attiecīgajam piegādātājam.

24 Šādos apstākļos *Hof van beroep te Gent* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Beļģijas tiesiskais regulējums, konkrētāk PVN kodeksa 58. panta 1. punkts kop-sakarā ar 77. panta 1. punkta 7) apakšpunktu, atbilst [...] Sestās direktīvas [...] 27. pan-tam, ar ko dalībvalstīm ļauj noteikt vienkāršošanas pasākumus, un/vai šīs direktīvas 11. panta C daļas 1. [punktam], ar ko piešķir tiesības atgūt PVN pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, ja ar to [...] ievieš vienkāršotu PVN iekasēšanu par tabakas izstrādājumu piegādi, nosakot vienreizēju iekasēšanu priekšnodokļa formā, un [...] no-dokļu maksātājam, kurš ir samaksājis PVN par šiem tabakas izstrādājumiem starppos-mos, nepiešķir tiesības atgūt PVN sakarā ar pilnīgu vai daļēju cenas nemaksāšanu?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 25 Vispirms ir jāatgādina, ka Tiesai LESD 267. pantā paredzētās tiesvedības ietvaros nav jāizskata jautājums par valsts tiesību normu saderīgumu ar Savienības tiesībām. Tiesa tomēr var sniegt valsts tiesai visus šo tiesību interpretācijas elementus, kas tai ļautu izvērtēt šo saderīgumu, ņemot vērā spriedumu lietā, kura tajā ir ierosināta (it īpaši skat. 2007. gada 5. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-145/06 un C-146/06 *Fendt Italiana*, Krājums, I-5869. lpp., 30. punkts, kā arī 2010. gada 9. marta spriedumu apvienotajās lietās C-379/08 un C-380/08 *ERG u.c.*, Krājums, I-2007. lpp., 25. punkts).
- 26 Šajos apstākļos uzdoto jautājumu ir jāsaprot tādējādi, ka iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, par kādu ir pamata tiesvedība, ar kuru, paredzot PVN iekasēšanu no tabakas izstrādājumu ražotāja vai importētāja, izmantojot nodokļu uzlīmes, vienā reizē un kā priekšnodokli, liedz tiesības piegādātājiem starpniekiem vēlāk turpmāko piegāžu ķēdē atgūt PVN, ja šo izstrādājumu pircējs nesamaksā cenu [par tām].
- 27 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 27. panta 1. un 5. punktā minētie atkāpes saturošie valsts pasākumi, kas ir atļauti, lai “vienkāršotu nodokļa iekasēšanu vai novērstu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] vai apiešanu”, ir jāinterpretē šauri un no tiem var atkāpties attiecībā uz minētās direktīvas 11. pantā noteikto PVN bāzi tikai tiktāl, ciktāl tas ir skaidri nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. 1984. gada 10. aprīļa spriedumu lietā 324/82 Komisija/Belģija, *Recueil*, 1861. lpp., 29. punkts, un 1997. gada 29. maija spriedumu lietā C-63/96 *Skripalle, Recueil*, I-2847. lpp., 24. punkts). Turklāt tiem jābūt nepieciešamiem un atbilstošiem to izvirzītā īpašā mērķa sasniegšanai, un tam pēc iespējas mazāk ir jāietekmē Sestās direktīvas mērķi un principi (2000. gada 19. septembra spriedums apvienotajās lietās C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance un Sanofi, Recueil*, I-7013. lpp., 60. punkts, kā arī 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-17/01 *Sudholz, Recueil*, I-4243. lpp., 46. punkts).

- 28 Šajā gadījumā šķiet tāpat kā gadījumā ar Nīderlandes režīmu, par kuru bija lieta, kurā tika pasludināts 2006. gada 15. jūnija spriedums lietā *C-494/04 Heintz van Landewijck* (Krājums, I-5381. lpp., 24., 44., 54. un 62. punkts), valsts tiesiskajā regulējumā, par kuru ir pamata tiesvedība, esošā atkāpes režīma, ar kuru ļauj iekasēt PVN, izmantojot nodokļu uzlīmes, mērķis un sekas ir gan novērst krāpšanu un ļaunprātīgu izmantošanu, gan vienkāršot nodokļa iekasēšanu, kas šī atkāpes režīma dēļ notiek vienā izstrādājumu tirdzniecības posmā, paredzot, ka PVN tiek iekasēts vienlaicīgi ar akcīzes nodokli, vēl pirms darbības, par kuru jāmaksā nodoklis saskaņā ar Sestās direktīvas 10. pantu. Tādējādi šis režīms attiecas uz pēdējā minētā maksājuma pieprasīšanas brīdi tādā veidā, ka tas atbilst akcīzes nodokļa iekasēšanas brīdim (skat. 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā *C-435/03 British American Tobacco un Newman Shipping*, Krājums, I-7077. lpp., 45. un 46. punkts).
- 29 Turklāt ir skaidrs, ka tāpat kā Nīderlandes režīms, par kuru bija lieta, kurā tika pasludināts iepriekš minētais spriedums lietā *Heintz van Landewijck* (55. punkts), šis režīms, kā tas izriet gan no PVN kodeksa 58. panta 1. punkta, gan no Beļģijas Karalistes saskaņā ar Sestās direktīvas 27. panta 5. punktu sniegtā paziņojuma satura, kas atkārtots šī sprieduma 12. punktā, maksājamā PVN summu piesaista preču cenai galīgā patēriņa stadijā, šo summu nosakot atbilstoši mazumtirdzniecības cenai, kas jāmaksā patērētājam.
- 30 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 27. panta 1. punktā ir aizliegti tikai tādi pasākumi, kas var ievērojami ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli (skat. 1988. gada 12. jūlija spriedumu apvienotajās lietās 138/86 un 139/86 *Direct Cosmetics un Laughtons Photographs, Recueil*, 3937. lpp., 52. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Heintz van Landewijck*, 57. punkts).
- 31 Pat ja noteiktos apstākļos — tādos, kā preču pazaudēšana, to pārdošana ar zaudējumiem vai nelikumīga pārdošana par cenu, kas atšķiras no tās mazumtirdzniecības cenas, kuru norāda uz nodokļu uzlīmēm, — ražotāja vai importētāja pienākums tāda atkāpju režīma ietvaros, par kādu ir pamata lieta, varētu būt samaksāt lielāku PVN

summu nekā tā, kas tiktu noteikta Kopienas PVN iekasēšanas saskaņotās tiesību sistēmas piemērošanas gadījumā, tomēr tikai iespējamība vien, ka šādi apstākļi radīsies, nav pietiekama, lai uzskatītu, ka šis režīms varētu ievērojami ietekmēt nodokļa summu preces galīgā patēriņa stadijā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Heintz van Landewijck*, 56.–58. punkts). Vienkāršošanas pasākums būtībā paredz globālāku pieeju nekā tā, kas paredzēta normā, ko tas aizstāj, un tādējādi ne vienmēr atbilst katra nodokļu maksātāja konkrētajai situācijai (iepriekš minētais spriedums lietā *Sudholz*, 62. punkts).

32 No tā izriet, ka tāds režīms, par kādu ir pamata tiesvedība, atbilst Sestās direktīvas 27. panta 1. punktā definētajiem kritērijiem un šo pašu iemeslu dēļ tas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams PVN iekasēšanas vienkāršošanai un cīņai ar nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] vai apiešanu (skat. šajā ziņā iepriekš minēto spriedumu lietā *Heintz van Landewijck*, 58. un 59. punkts).

33 Savos šajā lietā iesniegtajos rakstveida apsvērumos *Vandoorne* tomēr norāda, ka šis režīms ir pretrunā Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punktam un 27. panta 1. un 5. punktam, jo tas liedz tiesības atgūt PVN, ja netiek samaksāta cena. Ļaujot dalībvalstīm izveidot PVN priekšnodokļa vienreizējas iekasēšanas režīmu, atkāpjoties no vispārējās normas, kas paredz PVN iekasēšanu katrā ekonomiskās ķēdes posmā, Sestās direktīvas 27. pants atļaujot tikai tādus valsts pasākumus PVN iekasēšanas vienkāršošanai, kas paredzēti, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] vai apiešanu. Tā kā jebkurš izņēmums ir interpretējams šauri, šādai atkāpei savukārt nedrīkstot būt nekāda ietekme uz tādām citām PVN normām, kuras regulē šī nodokļa atgūšanu. Turklāt tās piedzīvotā prasījuma zaudēšana šajā gadījumā tai esot radījusi tieši tādu pašu kaitējumu, kāds tiek nodarīts vienkāršam nodokļu maksātājam, kam piemēro dalītā PVN režīmu, jo saskaņā ar attiecīgo atkāpju režīmu katrs starpniecības ķēdes posms sedz PVN, kas iekļauts cenā, kura samaksāta tā tabakas izstrādājumu piegādātājam.

34 Šī argumentācija nav atbalstāma.

35 Kā izriet no šī sprieduma 28. punkta, ir skaidrs, ka saskaņā ar tādu režīmu, par kādu ir pamata lieta, PVN saistībā ar tabakas izstrādājumiem tiek iekasēts, izmantojot nodokļa uzlīmes, vienā reizē un iepriekš tikai no šo izstrādājumu ražotāja vai importētāja vienlaicīgi ar akcīzes nodevu pirms darbības, par kuru jāmaksā nodoklis saskaņā ar Sestās direktīvas 10. pantu.

36 No tā izriet, ka piegādātājiem starpniekiem, kuri kā *Vandoorne* pamata lietā šo izstrādājumu turpmāko piegāžu ķēdē rīkojas pēc ražotāja vai importētāja, pirmkārt, kad piegādi pēc to vēlmes veic viņu pašu piegādātāji, nav jāmaksā PVN priekšnodoklis, kas varētu dot tiesības tūlītēji un pilnībā atskaitīt šo nodokli saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu, un, otrkārt, tiem nav jāmaksā PVN saskaņā ar šīs direktīvas 10. panta 2. punktu, kad tiek veiktas piegādes izstrādājumu pircējam.

37 Tādā situācijā, par kādu ir pamata lieta, ir skaidrs, kā jau tika norādīts šī sprieduma 18. punktā, ka rēķinos par šīm dažādajām piegādēm saskaņā ar Karaļa lēmuma Nr. 13 2. pantu, kas atkārtots šī sprieduma 13. punktā, nav atsevišķi norādīts PVN, jo šajos rēķinos ir norādīta cena, kurā ir iekļauta ražotāja vai importētāja samaksātā PVN summa, un norāde "Tabakas izstrādājumi: PVN iekasēts kā priekšnodoklis un nav atskaitāms".

38 Šajos apstākļos, tā kā piegādātājiem starpniekiem nav pienākuma maksāt PVN par tabakas izstrādājumu piegādēm, tie nevar prasīt tā atmaksāšanu saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punktu gadījumā, kad pircējs nesamaksā šo piegāžu cenu.

- 39 Šajā sakarā nav nozīmes apstāklim, ka PVN summa, ko ražotājs vai importētājs samaksā kā priekšnodokli, izmantojot nodokļu uzlīmes, no ekonomiskā viedokļa ir iekļauta piegāžu cenā, kas veiktas šiem piegādātājiem. Šāds apstāklis nekādi negroza faktu, ka šiem piegādātājiem nav nodokļu parāda saskaņā ar PVN normām.
- 40 Turklāt tādā PVN vienkāršotās iekasēšanas režīmā, par kādu ir pamata tiesvedība, PVN summa, ko, izmantojot nodokļu uzlīmes, ir samaksājis ražotājs vai importētājs, ir saistīta nevis ar atlīdzību, ko faktiski ir saņēmis katrs piegādātājs, bet, kā tas tika jau konstatēts šī sprieduma 29. punktā, ar izstrādājumu cenu gala patēriņa posmā, tāds piegādātāja starpnieka prasījuma attiecībā uz tā darījuma partneri zaudējums, par kādu ir pamata lieta, nesamazina nodokļa bāzi.
- 41 Šajos apstākļos ir jākonstatē, ka, ja šāds piegādātājs starpnieks atgūtu PVN summu gadījumā, ja pircējs nesamaksā par tabakas izstrādājumu piegādēm, tas pretēji Sestās direktīvas 27. panta 1. punkta prasībām ievērojami ietekmētu gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli un tādējādi šajā stadijā iekasētos dalībvalsts nodokļu ieņēmumus. Tā turklāt būtu tad, ja lūgums atgūt PVN attiektos uz visu tabakas izstrādājumu ražotāja vai importētāja samaksāto summu, pamatojot ar to, ka to samaksātais priekšnodoklis attiecas uz visu cenu, ko katrs piegādātājs starpnieks norāda rēķinā savam darījumu partnerim.
- 42 Ir iespējams, kā to savos apsvērumos norāda Komisija, ka par bankrotējušu atzītā pircēja pārstāvis šos izstrādājumus, ņemot vērā to īpašības, var vēl pārdot gala patērētājiem it īpaši tādā gadījumā, kāds ir pamata tiesvedībā. Tādējādi nevar izslēgt, ka pretēji kopējā PVN sistēmā paredzētajam principam šie izstrādājumi tiktu patērēti daļēji, ja ne pilnībā, nesamaksājot attiecīgo nodokli Valsts kasē.

- 43 Turklāt ir jāuzsver, ka, ja tiek ļauts piegādātājam starpniekam šī režīma ietvaros atgūt PVN summu, pat pilnībā, ja pircējs, apgalvojot, ka nav maksāspējīgs, nav samaksājis par piegādēm, tas varētu tik būtiski sarežģīt PVN iekasēšanu, — kā to savos apsvērumos ir norādījusi Beļģijas valdība un Čehijas valdība — ka tiktu veicināta ļaunprātīga izmantošana un krāpšana, lai gan PVN iekasēšanas vienkāršošana un šādas nodokļu nemaksāšanas vai apiešanas [ļaunprātīgas izmantošanas un krāpšanas] novēršana ir tieši šī režīma mērķi saskaņā ar Sestās direktīvas 27. panta 1. punktu (skat. pēc analogijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Heintz van Landewijck*, 43., 62. un 65. punkts, kā arī 2007. gada 13. decembra spriedumu lietā *C-374/06 BATIG*, Krājums, I-11271. lpp., 39. punkts).
- 44 Cigarešu tirgus, kā Tiesa to jau ir atzinusi, ir īpaši labvēlīgs nelegālās tirdzniecības attīstībai (skat. 2002. gada 10. decembra spriedumu lietā *C-491/01 British American Tobacco (Investments) un Imperial Tobacco, Recueil*, I-11453. lpp., 87. punkts, un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā *C-222/01 British American Tobacco, Recueil*, I-4683. lpp., 72. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *BATIG*, 34. punkts).
- 45 No tā izriet, ka tiesību atgūt PVN liegšana tādām piegādātājam starpniekam kā *Vandoorne*, ja tabakas izstrādājumu pircējs nesamaksā par tam piegādātajiem izstrādājumiem, ir raksturīgas sekas tādām režīmam, par kādu ir pamata tiesvedība un kura mērķis un sekas saskaņā ar Sestās direktīvas 27. panta 1. punktu ir vienkāršot PVN iekasēšanu un cīnīties pret nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] un apiešanu saistībā ar šiem izstrādājumiem.
- 46 Tā rezultātā uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neaizliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, par kādu ir pamata tiesvedība, kas, lai vienkāršotu PVN iekasēšanu un cīnītos pret nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] un apiešanu attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, paredzot iekasēt šo nodokli no šo izstrādājumu ražotāja vai importētāja, izmantojot nodokļu uzlīmes, vienā reizē kā priekšnodokli, liedz

piegādātājiem starpniekiem turpmākā sekojošo piegāžu ķēdē tiesības atgūt PVN gadījumā, ja šo izstrādājumu pircējs nav samaksājis [pirkuma] cenu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- ⁴⁷ Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK, 11. panta C daļas 1. punkts un 27. panta 1. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neaizliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, par kādu ir pamata tiesvedība, kas, lai vienkāršotu PVN iekasēšanu un cīnītos pret nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] un apiešanu attiecībā uz tabakas izstrādājumiem, paredzot iekasēt šo nodokli no šo izstrādājumu ražotāja vai importētāja, izmantojot nodokļu uzlīmes, vienā reizē kā priekšnodokli, liedz piegādātājiem starpniekiem turpmākā sekojošo piegāžu ķēdē tiesības atgūt PVN gadījumā, ja šo izstrādājumu pircējs nav samaksājis [pirkuma] cenu.

[Paraksti]