



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 29. martā*

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

Lieta C-414/10

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

Véleclair SA

pret

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

TIESA (pirmā palāta)

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

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 12. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Véleclair SA* vārdā – *É. Arcil, avocat*,
- Francijas valdības vārdā – *N. Rouam* un *G. de Bergues*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – *C. Blaschke* un *T. Henze*, pārstāvji,
- Nīderlandes valdības vārdā – *C. Wissels*, pārstāve,
- Portugāles valdības vārdā – *S. Jaulino*, kā arī *L. Ines Fernandes* un *R. Campos Laires*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *D. Recchia* un *C. Soulay*, kā arī *F. Dintilhac*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – franču.

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2011. gada 17. novembra tiesas sēdē,
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.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Véleclair SA* (turpmāk tekstā – “*Véleclair*”) un *ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État* [budžeta, valsts uzskaites un reformu ministru] par valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības uz importam piemērojamā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanu ir pakļautas nosacījumam par nodokļa maksātāja faktiski veiktu minētā nodokļa samaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Sestā direktīva

- 3 Sestās direktīvas 10. panta 1. punktā ir noteikts:

- 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. [..]”

- 4 Sestās direktīvas 10. panta 2. un 3. punktā ir precizēts:

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

[..]

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

- ne vēlāk par faktūras vai dokumenta, kurš kalpo par faktūru, izdošanu, vai
- ne vēlāk par cenas saņemšanu, vai
- gadījumā, ja nav izdota faktūra vai dokuments, kurš kalpo par faktūru, vai tas ir izdots vēl, – noteiktā laikā no darbības, par kuru jāmaksā nodoklis, dienas.

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

Tomēr, ja uz ievestām precēm attiecas muitas nodokļa, lauksaimniecības nodokļa vai līdzīgas iedarbības maksājumi, kas noteikti atbilstīgi kopējai politikai, tad darbība, par kuru jāmaksā nodokļi, notiek un nodokļus var sākt iekasēt, ja ir jāmaksā šie Kopienas nodokļi un tos var sākt iekasēt.

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

- 5 Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

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

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

[..]”

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

“1. Lai īstenotu savas atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam:

[..]

- 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 maksājamā nodokļa summu;

[..]

2. Nodokļa maksātājs 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.

[..]”

- 7 Sestās direktīvas 21. panta 2. punktā ir noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā šādām personām:

[..]

2. Par importēšanu: personai vai personām, ko par atbildīgām norīkojušas vai apstiprinājušas tās dalībvalstis, kurās preces ievēd.”

Valsts tiesiskais regulējums

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

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

[..]

b) nodokli, kurš ir iekasēts par importu;

[..].”

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

“Preces imports nozīmē:

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

- 10 CGI 293.A panta 1. punktā ir noteikts:

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

[..]

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

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 11 Laika posmā no 1992. gada līdz 1995. gadam *Véleclair* importēja velosipēdus, deklarējot to Vjetnamas izcelsmi. Taču Francijas Muitas administrācija uzskatīja, ka šiem velosipēdiem īstenībā ir Ķīnas izcelsme, un tāpēc sastādīja protokolu par nepareizu izcelsmes deklarāciju. Tā rezultātā *Véleclair* tika piemērots muitas nodoklis un antidempinga muitas nodeva par summu gandrīz EUR 4 miljonu apmērā, kas ir apliekama ar PVN EUR 735 437 apmērā.
- 12 *Véleclair* nesamaksāja šo PVN, un muitas administrācija par to informēja nodokļu administrāciju, kura to atzina par šīs sabiedrības nodokļa parādu. Ar 1999. gada 12. februāra rīkojumu maksātnespējas lietu tiesnesis konstatēja, ka šim parādam ir iestājies noilgums, jo tas nebija atzīts par galīgu 12 mēnešu laikā pēc *Véleclair* maksātnespējas procesa uzsākšanas. 2003. gada 8. jūlijā šo nolēmumu pēdējā instancē apstiprināja *Cour de Cassation* [Kasācijas tiesa].
- 13 *Véleclair* iesniedza pieteikumu par atmaksāšanu EUR 723 503,37 apmērā, kas atbilst PVN atlaidei, uz kuru, kā tā pati uzskatīja, tai bija tiesības 1997. gada 31. decembrī, ņemot vērā importam piemērojamā PVN paaugstināšanu par nesamaksātiem nodokļiem.

14 Nodokļu administrācija noraidīja šo pieteikumu, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar *CGI* noteikumiem importam piemērojamā PVN atskaitīšanas nosacījums ir faktiski veikta tā iepriekšēja samaksa. Nodokļu administrācijas pausto nostāju apstiprināja Orleānas administratīvā tiesa pirmajā instancē. Kad par šo nolēmumu iesniegtā apelācijas sūdzība Nantes administratīvajā apelācijas tiesā arī tika noraidīta, *Véleclair* iesniedza kasācijas sūdzību *Conseil d'État* [Valsts Padomē].

15 Šajā tiesvedībā *Véleclair* apgalvoja, ka tās tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanai nevar tikt piemērots nosacījums par faktiski veiktu nodokļa, kas tai bija jāsamaksā, iepriekšēju samaksu, jo *CGI* 271. panta II daļas 1. punkta b) apakšpunkta noteikumi, kuros ir paredzēts, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu ir pakļautas nosacījumam par nodokļu administrācijas tā faktisku veiktu iekasēšanu, nevis tikai par tā iekasējamību, nav saderīgi ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu.

16 Šādos apstākļos *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu nolēmumu:

“Vai saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu, it īpaši ņemot vērā krāpšanas risku, dalībvalstij ir tiesības importam piemērojamā [PVN] atskaitīšanas tiesībām piemērot nosacījumu par to, ka nodokļu maksātājs šo nodokli patiešām ir samaksājis, ja importam piemērojamā [PVN] maksātājs un attiecīgo atskaitīšanas tiesību saņēmējs – kā tas ir Francijā – ir viena un tā pati persona?”

Par prejudiciālo jautājumu

17 Ar savu prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlās noskaidrot, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to dalībvalsts tiesībām uz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu var piemērot nosacījumu par nodokļa maksātāja faktiski veiktu minētā nodokļa iepriekšēju samaksu, ja nodokļa maksātājs ir arī persona, kurai ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

18 Lai atbildētu uz šo jautājumu, pirmām kārtām, ir jāatgādina, ka atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN, “kas maksājams vai samaksāts” par valsts teritorijā ievestām precēm.

19 Šīs pašas normas tekstā, kurā ir izmantots Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta formulējums, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājiem ir tiesības atskaitīt PVN, “kas maksājams vai samaksāts” par precēm, ko viņiem piegādājis vai piegādās [cits nodokļu maksātājs], ir skaidri paredzēts, ka nodokļa maksātāja tiesības uz nodokļa atskaitīšanu attiecas ne tikai uz PVN, kuru tas ir samaksājis, bet arī uz maksājamo PVN, proti, uz to, kas vēl ir jāmaksā.

20 Kā ģenerāladvokāte ir uzsvērusi savu secinājumu 56.–58. punktā, vārds “maksājams” faktiski norāda uz iekasējamu nodokļu parādu, un tāpēc pieņem, ka nodokļa maksātājam ir pienākums maksāt PVN summu, kuru tas vēlās atskaitīt kā priekšnodokli.

21 Jāpiebilst, ka, pirmkārt, ja Savienības likumdevējs būtu vēlējis tiesībām uz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu piemērot nosacījumu par faktiski veiktu minētā nodokļa iepriekšēju samaksu, tas būtu varējis to izdarīt tieši, piemēram, svītrojot vārdu “maksājams” minētajā 17. pantā.

22 Otrkārt, no Sestās direktīvas 17. panta 1. punkta kopsakarā ar minētās direktīvas 10. panta 3. punktu izriet, ka PVN atskaitīšanas tiesību rašanās nav atkarīga no fakta, vai ir samaksāta atlīdzība par importēto precī vai importētajām precēm.

23 No tā izriet, ka, piemērojot Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu, tiesībām uz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu principā nedrīkst piemērot nosacījumu par faktiski veiktu šī PVN iepriekšēju samaksu.

- 24 Otrām kārtām, ir jākonstatē, ka šo Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkta interpretāciju apstiprina citas Sestās direktīvas normas.
- 25 Pirmkārt, Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts, kurā arī, kā izriet no šī sprieduma 19. punkta, ir izmantoti vārdi “kas maksājams vai samaksāts”, ir jāsaprot tādējādi, ka jautājums par to, vai PVN, kas maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem saistībā ar konkrētajām precēm, tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 54. punkts).
- 26 Otrkārt, kā savu secinājumu 37. punktā ir norādījusi ģenerālvokāte, Sestās direktīvas 18. panta, kura nosaukums ir “Noteikumi, kas regulē atskaitīšanas tiesību īstenošanu”, 1. punkta b) apakšpunktā ir vienīgi paredzēts, ka nodokļa maksātāja, lai īstenotu savas tiesības uz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu, vienīgais pienākums ir iegūt ievēšanas dokumentu, kas uzrāda šo personu kā preču saņēmēju vai importētāju un “rāda vai ļauj aprēķināt” maksājamā nodokļa summu. No tā izriet, ka pat minēto tiesību uz atskaitīšanu izmantošanai nav piemērots nosacījums par importam piemērojamā PVN faktiski veiktu iepriekšēju samaksu.
- 27 Treškārt, ir jāprecizē, ka iepriekš minētā interpretācija ir saderīga ar Sestās direktīvas mērķiem, jo tā ļauj nodrošināt, ka tiesības uz atskaitīšanu, kas principā nevar tikt ierobežotas, turpina būt PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un tās var turpināt izmantot nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (šajā ziņā skat. 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 47. punkts).
- 28 Turklāt šī interpretācija ir vispiemērotākā, lai tiktu garantēta nodokļu neitralitātes principa ievērošana.
- 29 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no visas saimnieciskās darbības ietvaros maksājamā vai samaksātā PVN. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, aplikot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība principā ir aplikama ar PVN (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Ņemot vērā iemeslus, kurus plašāk ir izklāstījusi ģenerālvokāte savu secinājumu 39.–42. punktā, sekas, ja tiesībām uz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu piemērotu nosacījumu par faktiski veiktu minētā PVN iepriekšēju samaksu, būtu tādas, ka nodokļa maksātājs uz konkrētu laikposmu tiktu pakļauts ekonomiskam slogam, par kuru viņš nav atbildīgs un izvairīšanās no kura ir atskaitīšanas sistēmas tiešais mērķis.
- 31 Šo interpretāciju neatspēko arguments, saskaņā ar kuru, ja neveiktu importam piemērojamā PVN faktisku iepriekšēju samaksu, tad pastāvētu PVN krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas risks.
- 32 Pirmkārt, kā izriet no pastāvīgās judikatūras, cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir mērķis, ko atzīst un kura sasniegšanu sekmē Sestā direktīva. Personai, kas pieprasa PVN atskaitīšanu, ir jāpierāda, ka ir izpildīti nosacījumi tās saņemšanai, un nodokļu administrācijai, ja tā konstatē, ka atskaitīšanas tiesības ir izmantotas krāpnieciski, ir tiesības ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atskaitīto summu atmaksāšanu. Turklāt valsts tiesai ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 54. un 55. punkts un tajos minētā judikatūra).

- 33 Otrkārt, nevar pamatoti apgalvot, ka [preču] imports ir darījums, attiecībā uz kuru pastāv paaugstināts krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas risks. Preču imports ir fizisks akts, ko kompetentā iestāde var apliecināt un pārbaudīt, ņemot vērā, vai minētās preces atrodas muitā.
- 34 Visbeidzot, apstākļi, ka importam piemērojamā PVN maksātājs ir arī persona, kurai ir tiesības uz minētā PVN atskaitīšanu, šķiet, nepaaugstina PVN krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas risku. Tieši otrādi, kā uzsver Eiropas Komisija, apstākļi, ka viena un tā pati persona ir gan PVN maksātājs, gan persona, kurai ir tiesības uz atskaitīšanu, tuvina šo situāciju Sestajā direktīvā paredzētajai PVN apgrieztās iekasēšanas sistēmai. Kā Savienības likumdevējs ir atkārtoti uzsvēris Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) preambulas 42. apsvērumā, šī sistēma ļauj cīnīties pret nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ko novēro attiecībā uz dažiem darījumiem.
- 35 Ņemot vērā visus minētos apsvērumus, uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to dalībvalsts tiesībām uz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu nevar piemērot nosacījumu par faktiski veiktu minētā nodokļa iepriekšēju samaksu.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā 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, 17. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to dalībvalsts tiesībām uz importam piemērojamā PVN atskaitīšanu nevar piemērot nosacījumu par faktiski veiktu minētā nodokļa iepriekšēju samaksu.

[Paraksti]