TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 28. septembrī *

Lieta C-128/05

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2005. gada 18. martā cēla

Eiropas Kopienu Komisija, ko pārstāv D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Austrijas Republiku, ko sākotnēji pārstāvēja H. Dosi [*H. Dossi*], pēc tam — M. Frūmans [*M. Fruhmann*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — vācu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*],

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 27. aprīlī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Prasības pieteikumā Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, atļaujot Austrijā nereģistrētiem nodokļu maksātājiem, kas šajā dalībvalstī veic pasažieru pārvadājumus, neiesniegt nodokļu deklarācijas un nemaksāt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") neto summu, ja to gada apgrozījums šajā valstī ir mazāks par EUR 22 000, pieņemot, ka šādā gadījumā maksājamā PVN summa ir vienāda ar atskaitāmo PVN summu, un vienkāršoto regulējumu piemērojot ar nosacījumu, ka šis nodoklis netiek minēts faktūrrēķinos vai dokumentos, kurus izmanto faktūrrē-

ķinu vietā, Austrijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar 2. un 6. pantu, 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu, 17. un 18. pantu un 22. panta 3.–5. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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").

Atbilstošās tiesību normas

Sestā direktīva

2 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN ir jāmaksā par jebkuru pakalpojumu sniegšanu, kas par atlīdzību tiek veikti attiecīgās dalībvalsts teritorijā.

3 Atbilstoši minētās direktīvas 6. panta 1. punkta pirmajai daļai ""pakalpojumu sniegšana" nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē".

4 Tās pašas direktīvas 9. panta 2. punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka "vieta, kur sniedz transporta pakalpojumus, ir vieta, kur notiek transportēšana, ņemot vērā veiktos attālumus".

5 Sestās direktīvas 17. un 18. pantā ir paredzēti noteikumi, kas reglamentē atskaitīšanas tiesību — kuras ir PVN sistēmas stūrakmens — izcelsmi, darbības jomu un izmantošanas procedūru.

6 18. panta 1. punkta a) apakšpunktā konkrēti ir paredzēts, ka, "lai īstenotu savas atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam: par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktūrai [faktūrrēķinam], kas sastādīta saskaņā ar 22. panta 3. punktu". Atbilstoši tā paša panta 2. punkta pirmajai daļai "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 22. panta 3., 4. un 5. punktā attiecīgi ir paredzēti faktūrrēķinu izdošanas nosacījumi, periodisko nodokļu deklarāciju iesniegšanas procedūra un nodokļu maksātāju pienākums samaksāt PVN neto summu, kas ir maksājama, iesniedzot katru periodisko nodokļu deklarāciju.

8 Minētās direktīvas 24. panta, kura nosaukums ir "Īpašs režīms maziem uzņēmumiem", 1. punktā ir noteikts:

"Dalībvalstīm, kurām varētu rasties grūtības, piemērojot parasto nodokļu režīmu mazajiem uzņēmumiem to darbības vai struktūras dēļ, ir izvēles tiesības šo dalībvalstu noteiktos apstākļos un ar to noteiktiem ierobežojumiem, bet ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, piemērot vienkāršotu procedūru, piemēram, vienotas likmes sistēmu nodokļu uzlikšanai un iekasēšanai, ja vien tā neizraisa nodokļu samazināšanos."

9 Turklāt minētā 24. panta 2.–7. punkts ļauj dalībvalstīm atstāt spēkā vai ieviest atbrīvojumus no PVN vai diferencētus nodokļu atvieglojumus saistībā ar PVN tiem nodokļu maksātājiem, kuru gada apgrozījums ir mazāks par EUR 5000.

Valsts tiesiskais regulējums

10 Federālā finanšu ministra noteikumos par vidējās likmes noteikšanu, aprēķinot atskaitāmās summas attiecībā uz ārvalstu uzņēmumiem, kas veic pasažieru starptautiskos pārvadājumus (*BGBl. II*, 166/2002; turpmāk tekstā — "Finanšu ministra noteikumi"), ir paredzēts:

"Pamatojoties uz 14. panta 1. punkta 2. apakšpunktu 1994. gada *Umsatzsteuergesetz* (likums par apgrozījumu), *BGBl.* 663/1994, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar federālo likumu *BGBl. I*, 56/2002, noteic:

1. pants. Uzņēmēji, kam valsts teritorijā nav ne juridiskās adreses (sēdekļa), ne parastās uzņēmējdarbības vietas, ne reģistrācijas vietas un kuru apgrozījums taksācijas periodā saskaņā ar 1. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunktu ir mazāks par EUR 22 000, attiecībā uz apgrozījumu, kas sasniegts, neregulāri veicot pasažieru starptautiskos pārvadājumus, kuros izmantoti autotransporta līdzekļi vai treileri, kas nav reģistrēti Austrijā, var aprēķināt atskaitāmās summas saskaņā ar 1994. gada likuma par apgrozījumu 12. pantu, piemērojot vidējo likmi 10 % apmērā attiecībā uz apgrozījumu, kas sasniegts, veicot minēto darbību (1994. gada likuma par apgrozījumu 1. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunkts), ja tie neizraksta faktūrrēķinus 1994. gada likuma par apgrozījumu 11. panta nozīmē, iepriekš minētajiem pakalpojumiem, kas saistīti ar pasažieru starptautiskajiem pārvadājumiem.

2. pants. Vidējā likme kompensē visas atskaitāmās summas, kas saistītas ar 1. pantā minēto pakalpojumu sniegšanu, kuri attiecas uz pasažieru starptautiskajiem pārvadājumiem.

3. pants. Ja atskaitāmo summu aprēķina saskaņā ar 1. pantu, uzņēmēju atbrīvo no pienākuma veikt uzskaiti saskaņā ar 1994. gada likuma par apgrozījumu 18. panta 2. punkta 5. un 6. apakšpunktu.

4. pants. Šos noteikumus piemēro darījumiem un darbībām pēc 2002. gada 31. marta."

Pirmstiesas procedūra

11 Komisija attiecīgi ar 2000. gada 13. marta un 2003. gada 17. oktobra vēstulēm izteica brīdinājumu un papildu brīdinājumu Austrijas Republikai, pieprasot, lai tā sniedz piezīmes divu mēnešu laikā, skaitot no pēdējās minētās vēstules datuma.

12 Iepazinusies ar Austrijas Republikas sniegto atbildi uz minēto vēstuli, Komisija 2004. gada 9. jūlijā izdeva argumentētu atzinumu, aicinot šo dalībvalsti veikt vajadzīgos pasākumus, lai izpildītu šī atzinuma prasības divu mēnešu laikā no minētā atzinuma saņemšanas brīža. Austrijas iestādes uz šo argumentēto atzinumu atbildēja ar 2004. gada 6. septembra vēstuli.

13 Uzskatīdama šo atbildi par neapmierinošu, Komisija nolēma celt šo prasību.

Par prasību

Par prāvas apjomu

14 Komisija norāda, ka Austrijas Republika ar Finanšu ministra noteikumiem ir pārkāpusi Sestās direktīvas 2. un 6. pantu, 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu, 17. un 18. pantu un 22. panta 3.–5. punktu. Aizstāvībā minētā dalībvalsts pilnībā pamatojas uz Sestās direktīvas 24. panta 1. punktu.

15 Kā ģenerāladvokāte ir norādījusi secinājumu 24.–26. punktā, ne visas Komisijas norādītās normas attiecas uz tās celto prasību. Sestās direktīvas 2. un 6. pantā, 9. panta 2. punkta b) apakšpunktā un 17. pantā ir ietverti principi, kurus ņemot vērā ir jāpiemēro tās 18. un 22. pantā paredzētie procesuālie noteikumi. Komisijas rakstveida dokumentos nav norādīts, kādā ziņā ar Finanšu ministra noteikumiem būtu pārkāpti principi, saskaņā ar kuriem par pakalpojumu sniegšanu ir jāmaksā PVN (minētās direktīvas 2. pants); pasažieru pārvadājumi ir pakalpojumu sniegšana (6. pants); vietu, kur veic starptautiskos pasažieru pārvadājumus, nosaka, ņemot vērā katrā dalībvalstī veikto attālumu [9. panta 2. punkta b) apakšpunkts], un nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt pārmaksāto PVN priekšnodokli no maksājamā PVN vai attiecīgā gadījumā saņemt priekšnodokļa atmaksājumu (17. pants). Režīmā, kas ieviests ar minētajiem noteikumiem, tieši ir prezumēta visu šo principu piemērošana. Taču var izrādīties, ka tie ir pretrunā tās pašas direktīvas 18. un 22. pantam, kas attiecas uz PVN faktūrrēķinu izrakstīšanu, ar to saistītās uzskaites veikšanu un deklarāciju iesniegšanu.

16 Tādējādi, ja pamati, ko Austrijas Republika izvirzījusi savai aizstāvībai [un] kas pilnībā pamatoti ar Sestās direktīvas 24. panta 1. punkta piemērojamību minētajai sistēmai, būtu noraidāmi, tad varētu atzīt tikai to, ka ir pārkāpts Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 2. punkts, kā arī 22. panta 3.–5. punkts.

17 Komisijas pamatojums ir saistīts ar trijiem galvenajiem argumentiem, kuru mērķis ir pierādīt, ka uz režīmu, ar ko ir noteiktas atkāpes [un] kas ir ieviests ar Finanšu ministra noteikumiem, nevar attiekties Sestās direktīvas 24. panta 1. punkts. Pirmkārt, šis režīms ir piemērojams uzņēmumiem, kuru gada apgrozījums Austrijā ir mazāks par EUR 22 000; tas neatbilst jēdzienam "mazie uzņēmumi", kas ietverts minētajā normā. Otrkārt, Austrijas Republika nav pierādījusi to, ka šāds režīms neizraisa nodokļu samazināšanos. Visbeidzot, minētā norma ļauj dalībvalstīm veikt vienkāršošanu, bet neļauj tām piešķirt attiecīgajiem uzņēmumiem pilnīgus atbrīvojumus.

18 Austrijas Republika atspēko šos iebildumus, apgalvojot, ka uz īpašo režīmu, kas paredzēts tādiem uzņēmējiem, kuri veic pasažieru starptautiskos pārvadājumus, kuri nav reģistrēti Austrijā un kuru apgrozījums Austrijā ir mazāks par EUR 22 000, attiecas Sestās direktīvas 24. panta 1. punkts.

19 Tāpēc, lai izvērtētu prasības pamatotību, ir jāpārbauda, vai Sestās direktīvas 24. panta 1. punkta nozīmē ar Finanšu ministra noteikumiem ieviesto režīmu var uzskatīt par tādu, ar ko ir noteikta "vienkāršota procedūra [..] nodokļu uzlikšanai un iekasēšanai", vai šis režīms izraisa nodokļu samazināšanos un vai tas ir piemērojams tikai

"mazajiem uzņēmumiem". Šajā sakarā pietiek, ka šis režīms neatbilst kaut vienam no šiem kritērijiem, lai minētā norma nebūtu piemērojama.

Par nodokļa uzlikšanas un iekasēšanas vienkāršoto procedūru

Lietas dalībnieku argumenti

20 Komisija apgalvo, ka ar režīmu, kas ieviests ar Finanšu ministra noteikumiem, attiecīgie uzņēmumi ir atbrīvoti no pienākuma izrakstīt faktūrrēķinus, uzskaitīt PVN un tādējādi arī deklarēt un maksāt PVN. Tā kā nodokļa likme, kas piemērojama pasažieru pārvadājumiem, ir 10 % un tā kā šādas procentuālās daļas atskaitīšana ir atļauta, tad, pēc Komisijas uzskatiem, nodokļu parāds ir samazināts līdz nullei. Tādējādi šāds režīms nav PVN uzlikšanas un iekasēšanas procedūras vienkāršošana, bet gan atbilst atbrīvojumam; tas pārsniedz to, kas ir atļauts ar Sestās direktīvas 24. panta 1. punktu.

21 Attiecībā uz argumentu, ka atbrīvojums [no pienākuma], kas ieviests ar minēto režīmu, ir formālais aspekts pārmērīgai vienkāršošanai, kas atbilst atbrīvojumam [no nodokļa], Austrijas Republika iebilst, ka Sestās direktīvas 24. panta 1. punktā šajā sakarā nav paredzēti nekādi ierobežojumi. Turklāt tā norāda, ka šī norma dod [dalībvalstīm] plašu rīcības brīvību attiecībā uz vienotas likmes vai citādas PVN uzlikšanas un iekasēšanas vienkāršotas procedūras ieviešanu mazajiem uzņēmumiem, šajā sakarā atsaucoties uz 1988. gada 12. jūlija spriedumu apvienotajās lietās 138/86 un 139/86 *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* (*Recueil*, 3937. lpp., 41. punkts).

Tiesas vērtējums

22 Vispirms ir jānorāda, ka Sestās direktīvas 24. panta 1. punktā dalībvalstīm ir atzīta iespēja mazajiem uzņēmumiem piemērot īpašu režīmu; tas ir izņēmums no vispārējā režīma, kas ieviests ar šo direktīvu (šajā sakarā skat. 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin*, *Recueil*, I-6229. lpp., 34. punkts). Tieši tāpat kā pārējie īpašie režīmi, kas paredzēti šīs direktīvas 25. un 26. punktā, minētajā 24. pantā paredzētais režīms ir jāpiemēro tikai tiktāl, ciktāl tas nepieciešams, lai sasniegtu [minētā panta] mērķi (šajā sakarā skat. 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā C-280/04 *Jyske Finans*, Krājums, I-10683. lpp., 35. punkts). Turklāt atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai izņēmums vai atkāpe no vispārēja noteikuma ir jāinterpretē šauri (2001. gada 18. janvāra spriedums lietā C-83/99 Komisija/Spānija, *Recueil*, I-445. lpp., 19. punkts, un 2004. gada 15. jūlija spriedums lietā C-321/02 *Harbs*, Krājums, I-7101. lpp., 27. punkts).

23 Turklāt pretēji tam, ko apgalvo Austrijas Republika, no iepriekš minētā sprieduma lietā *Direct Cosmetics* un *Laughtons Photographs* nevar secināt, ka dalībvalstīm piemīt plaša rīcības brīvība nodokļu uzlikšanas vienkāršotās procedūras izvēlē, ko tās nolemj ieviest PVN jomā. No minētā sprieduma 41. punkta izriet, ka Tiesa tajā ir pārbaudījusi tikai rīcības brīvības apjomu, kas dalībvalstij piemīt, izlemjot veikt vai neveikt vienkāršotus pasākumus saistībā ar Sestās direktīvas 24. panta 1. punktu.

24 Ar režīmu, kas ir ieviests ar Finanšu ministra noteikumiem, uzņēmēji, kuri veic pasažieru starptautiskos pārvadājumus un kuri atbilst dažiem kritērijiem, ir atbrīvoti no pienākuma veikt uzskaiti PVN jomā. Tā kā tie ir atbrīvoti no pienākuma izrakstīt faktūrrēķinus, kuros norādīts PVN, šie uzņēmēji Austrijā sasniegtajam apgrozīju-

mam var piemērot vidējo likmi, kas ir vienāda ar atskaitāmo likmi, bet tādā gadījumā tie vairs nevar norādīt uz citām summām, kas atskaitāmas saskaņā ar atmaksas procedūru. Šāds atbrīvojums izpaužas tādējādi, ka PVN netiek nedz deklarēts, nedz maksāts; starp citu, Austrijas Republika to neapstrīd.

25 Sestās direktīvas 24. panta 1. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstīm ir iespēja "piemērot vienkāršotu procedūru, piemēram, vienotas likmes sistēmu nodokļu uzlikšanai un iekasēšanai". No šīs normas teksta neizriet, ka tās varētu pilnībā atbrīvot mazos uzņēmumus no pienākuma maksāt PVN; [nodokļa] uzlikšanas procedūru var vienīgi vienkāršot, taču nav paredzēta iespēja attiecīgos uzņēmumus pilnībā izslēgt no PVN maksātāju loka. Piemērojot atbrīvojumu, kāds paredzēts Finanšu ministra noteikumos, PVN nemaz netiek iekasēts, tādējādi jautājums vairs nav par "iekasēšanas procedūru" — kaut ļoti vienkāršotu —, uz kādu ir skaidri norādīts minētajā normā. Turklāt "vienotas likmes", kas ir minētas kā piemērs nodokļu uzlikšanas vienkāršotai procedūrai, ir piemērs tam, ka saskaņā ar minētajā normā paredzēto režīmu uzņēmumiem faktiski ir jāmaksā PVN. Tātad jēdziens "vienkāršota procedūra" nevar nozīmēt pilnīgu šī nodokļa neuzlikšanu un neiekasēšanu.

26 Šo interpretāciju apstiprina Sestās direktīvas 24. panta 2.–5. punkts; šajās normās ir skaidri minēta dalībvalstu iespēja piemērot "atbrīvojumu no nodokļa", bet tas nav teikts minētā panta 1. punktā. Šādas iespējas neietveršana liecina par to, ka atbrīvojumi no nodokļa nav iekļauti nodokļa uzlikšanas vienkāršotajā procedūrā, ko dalībvalstis var ieviest saskaņā ar minēto 1. punktu.

27 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka režīms, kas ir ieviests ar Finanšu ministra noteikumiem, pārsniedz pilnvaras, kas dalībvalstīm piemīt Sestās direktīvas 24. panta 1. punkta piemērošanā, jo ar to ir nevis ieviesta "vienkāršota procedūra [..] nodokļu uzlikšanai un iekasēšanai", bet gan attiecīgie uzņēmumi ir atbrīvoti no pienākuma deklarēt un maksāt PVN. Šādos apstākļos nav jāizvērtē pārējo argumentu pamatotība, kurus Komisija izvirzījusi, lai pierādītu, ka pretēji tam, ko apgalvo Austrijas Republika, šo režīmu nevar pamatot ar minēto normu.

28 Tātad ir uzskatāms, ka minētais režīms ir pretrunā Sestās direktīvas normām.

29 Tādējādi ir jāatzīst, ka, atļaujot Austrijā nereģistrētiem nodokļu maksātājiem, kas šajā dalībvalstī veic pasažieru pārvadājumus, neiesniegt nodokļu deklarācijas un nemaksāt PVN neto summu, ja to gada apgrozījums šajā valstī ir mazāks par EUR 22 000, pieņemot, ka šādā gadījumā maksājamā PVN summa ir vienāda ar atskaitāmo PVN summu, un vienkāršoto regulējumu piemērojot ar nosacījumu, ka šis nodoklis netiek minēts faktūrrēķinos vai dokumentos, kurus izmanto faktūrrēķinu vietā, Austrijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 2. punktu, kā arī 22. panta 3.–5. punktu.

Par tiesāšanās izdevumiem

30 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir vērsusies pret Austrijas Republiku un Austrijas Republikai spriedums ir nelabvēlīgs, tad tai jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **atļaujot Austrijā nereģistrētiem nodokļu maksātājiem, kas šajā dalībvalstī veic pasažieru pārvadājumus, neiesniegt nodokļu deklarācijas un nemaksāt pievienotās vērtības nodokļa neto summu, ja to gada apgrozījums šajā valstī ir mazāks par EUR 22 000, pieņemot, ka šādā gadījumā maksājamā nodokļa summa ir vienāda ar atskaitāmo pievienotās vērtības nodokļa summu, un vienkāršoto regulējumu piemērojot ar nosacījumu, ka šis nodoklis netiek minēts faktūrrēķinos vai dokumentos, kurus izmanto faktūrrēķinu vietā, Austrijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 2. punktu, kā arī 22. panta 3.–5. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze;**

2) **pārējā daļā prasību noraidīt;**

3) Austrijas Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]