



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2012. gada 29. martā *

Nodokļi — PVN — LES 4. panta 3. punkts — Sestā direktīva — 2. un 22. pants — Automātiska to tiesvedību izbeigšana, kas tiek skatītas trešās instances nodokļu tiesā

Lieta C-500/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna* (Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 22. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 19. oktobrī, tiesvedībā

Ufficio IVA di Piacenza

pret

Belvedere Costruzioni Srl.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], tiesneši A. Prehala [*A. Prechal*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jarašuns [*E. Jarašiūnas*] (referents),

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretāre A. Impellicēri [*A. Impellizzeri*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 22. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *P. Gentili, avvocato dello Stato*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *E. Traversa* un *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2011. gada 17. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – itāļu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LES 4. panta 3. punktu un 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”), 2. un 22. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Ufficio IVA di Piacenza* (Pjačencas PVN birojs) un *Belvedere Costruzioni Srl* (turpmāk tekstā – “*Belvedere Costruzioni*”) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) piedziņu par 1982. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu PVN ir jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas, kā arī par preču ieviešanu.
- 4 Sestās direktīvas 22. pantā ir paredzēts:

“[..]

4. Katrs nodokļa maksātājs iesniedz nodokļu deklarāciju noteiktā laikā, kurš jānosaka katrai dalībvalstij
[..]

[..]

5. Visi nodokļa maksātāji, iesniedzot nodokļu deklarācijas, samaksā [PVN] tiro summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai prasīt pagaidu maksājumu.

[..]

8. [...] dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu.

[..]”

Valsts tiesības

- 5 Dekrētlukuma Nr. 40/2010 (2010. gada 26. marta *GURI* Nr. 71), kas ar labojumiem ir pārveidots par Likumu Nr. 73/2010 (2010. gada 25. maija *GURI* Nr. 120; turpmāk tekstā – “Dekrētlukums Nr. 40/2010”), 3. panta 2.a punkts ir šāds:

“Lai samazinātu tiesvedību ilgumu lietās nodokļu jomā, ņemot vērā principu attiecībā uz lietas izskatīšanu saprātīgā termiņā Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas, [kas parakstīta 1950. gada 4. novembrī Romā (turpmāk tekstā – “ECPAK”)] un kas ratificēta ar 1955. gada 4. augusta Likumu Nr. 848, izpratnē un tostarp ņemot vērā iepriekš minētās konvencijas 6. panta 1. punktā paredzēto prasību ievērot saprātīgus termiņus, tiesvedības nodokļu jomā, kas radās saistībā ar prasībām, kuras pirmās instances tiesā tika iesniegtas vairāk nekā pirms desmit gadiem kopš datuma,

kurā stājās spēkā likums, ar kuru tika pārveidots šis dekrēts, un kurās attiecībā uz valsts nodokļu iestādēm ir pieņemts nelabvēlīgs lēmums pirmajās divās tiesu instancēs, tiek izbeigtas, ievērojot šādus noteikumus:

- a) tiesvedības nodokļu jomā, kas tiek izskatītas *Commissione tributaria centrale*, izņemot tiesvedības, kuru priekšmets ir nodokļa atmaksa, automātiski tiek izbeigtas saskaņā ar tiesas priekšsēdētāja vai citas šim nolūkam deleģētās personas rīkojumu. [..]

[..]”

- 6 Likums Nr. 73/2010, ar kuru Dekrētlukums Nr. 40/2010 tika pārveidots par likumu, stājās spēkā 2010. gada 26. maijā.
- 7 *Commissione tributaria centrale*, kas pilda trešās instances tiesas pienākumus nodokļu jomā, darbība tika apturēta ar Dekrētlukumu Nr. 545/1992 (1993. gada 13. janvāra *GURI* Nr. 9) no 1996. gada 1. aprīļa. Tomēr tā turpināja savu darbību, līdz tika pabeigtas tiesvedības, kas tajā bija ierosinātas pirms šī datuma.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 8 Savā ikgadējā PVN deklarācijā par 1982. gadu *Belvedere Costruzioni* atskaitīja nodokļu atlaidi ITL 22 264 000 apmērā, kas deklarācijā bija norādīta kā atlaide, kura izriet no 1981. gada deklarācijas. 1985. gada 12. augustā *Ufficio IVA di Piacenza*, kas uzskatīja, ka PVN deklarācija par 1981. gadu tika iesniegta novēloti un ka tādējādi šo nodokļu atlaidi nevar atskaitīt no PVN deklarācijas par 1982. gadu, nosūtīja šai sabiedrībai paziņojumu par nodokļu samaksu.
- 9 *Belvedere Costruzioni* apstrīdēja šo paziņojumu *Commissione tributaria di primo grado di Piacenza* (Pjačencas Pirmās instances nodokļu tiesa), norādot, ka apstrīdētā nodokļu atlaide neradās no starpības starp “sākotnēji” iekasēto nodokli par pārdotajām precēm un “vēlāk” iekasēto nodokli par precēm saistībā ar darbībām, kas ir apliekamas ar nodokli un tika veiktas 1981. gadā, bet tā ir daļa no nodokļa atlaides, kura ir norādīta deklarācijā par 1980. gadu. Attiecībā uz piemērojamo valsts tiesisko regulējumu tā norādīja, ka tās tiesības atskaitīt nodokļu atlaidi nav zudušas, lai gan *Ufficio IVA di Piacenza* apgalvo pretējo.
- 10 *Commissione tributaria di primo grado di Piacenza* šo prasību apmierināja ar 1986. gada 10. oktobra nolēmumu, ko apstiprināja ar *Commissione tributaria di secondo grado* (Apelācijas instances nodokļu tiesa) 1990. gada 28. maija nolēmumu, kurš tika pieņemts pēc minētās *Ufficio IVA* iesniegtās apelācijas sūdzības. Tādējādi *Ufficio IVA* pārsūdzēja šo nolēmumu iesniedzējtiesā.
- 11 Iesniedzējtiesas lēmumā *Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna* uzsver, ka, tā kā nodokļu iestādei spriedums nav bijis labvēlīgs pirmajās divās instancēs, tai būtu jāpiemēro Dekrētlukuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta a) apakšpunkts, kura piemērošanas rezultātā otrās instances tiesas nolēmums stājās spēkā kā *res judicata* un tiek izbeigts nodokļu iestādes trīs tiesu instancēs uzturētais prasījums.
- 12 Tomēr tā uzskata, ka šī noteikuma piemērošana var radīt 2008. gada 17. jūlija spriedumā lietā C-132/06 Komisija/Itālija (Krājums, I-5457. lpp.) interpretētā LES 4. panta 3. punkta pārkāpumu, kā arī Sestās direktīvas 2. un 22. panta pārkāpumu, jo tādējādi noteikti tiktu radīts šķērslis PVN parāda piedziņai, kura esamību nodokļu iestāde skaidri lūdz tiesai atzīt. Tas saskaņā ar tās teikto radītu Itālijas pienākuma nodrošināt Eiropas Savienības pašas resursu efektīvu iekasēšanu pārkāpumu.

- 13 Šādos apstākļos *Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [...] EKL 10. pants, tagad – [...] LES 4. pants, un Sestās direktīvas [...] 2. un 22. pants ir jāinterpretē tā, ka tiem ir pretrunā Itālijas valsts tiesiskais regulējums, kas ir izklāstīts [Dekrētikuma Nr. 40/2010] 3. panta 2.a punktā, ar kuru kompetentajai nodokļu tiesai ir liegts lemt par nodokļu parādu, kuru [nodokļu] iestāde ar apelācijas sūdzību par nelabvēlīgu lēmumu ir laicīgi iesniegusi, un kas tādējādi būtībā paredz, ka tiek panākta pilnīga atteikšanās no strīdīgā PVN parāda, ja šie prasījumi ir noraidīti abās iepriekšējās tiesu instancēs, nepiespiežot nodokļu maksātājam, kura labā tiek veikta šī atteikšanās, veikt jebkādu, kaut arī daļēju attiecīgā parāda samaksu?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 14 Savā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LES 4. panta 3. punkts un Sestās direktīvas 2. un 22. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj PVN jomā piemērot tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas paredz automātisku to tiesvedību izbeigšanu, kuras tiek skatītas trešās instances nodokļu tiesā, ja šo tiesvedību pamatā ir prasības, kas pirmās instances tiesā ierosinātas vairāk nekā desmit gadus pirms datuma, kad šis noteikums stāties spēkā, un ja nodokļu iestāde pirmo divu tiesvedību laikā ir saņēmusi nelabvēlīgu spriedumu, tad minētā automātiskā tiesvedības izbeigšana nozīmētu, ka otrās instances tiesas nolēmums stājas spēkā kā *res judicata* un nodokļu iestādes uzturētais prasījums tiek izbeigts.

Par pieņemamību

- 15 Itālijas valdība uzskata, ka šis jautājums ir nepieņemams. Tā uzskata, ka iesniedzējtiesa nav izpildījusi pienākumu iesniegt Tiesai visus faktiskos un tiesiskos elementus, kas ļautu izprast iemeslu, kāpēc tā uzskata, ka Dekrētikuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punktā ir paredzēts, ka nodokļu iestāde atsakās no savām tiesībām pārbaudīt ar nodokli apliekamos darījumus. Tā kā iesniedzējtiesas nolēmumā nav šī panta analīzes, jautājums esot acīmredzami abstrakts un hipotētisks.
- 16 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka valsts tiesas iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu var atzīt par nepieņemamu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamata tiesvedības faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesas rīcībā nav faktisko un tiesisko elementu, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (tostarp skat. 1995. gada 15. decembra spriedumu lietā C-415/93 *Bosman*, *Recueil*, I-4921. lpp., 61. punkts, kā arī 2011. gada 31. marta spriedumu lietā C-450/09 *Schröder*, *Krājums*, I-2497. lpp., 17. punkts).
- 17 Runājot konkrētāk par informāciju, kas ir jāiesniedz Tiesai saistībā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, tās mērķis ir ne tikai ļaut Tiesai sniegt derīgas atbildes iesniedzējtiesai, bet arī sniegt iespēju dalībvalstu valdībām un citām ieinteresētajām personām iesniegt savus apsvērumus saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas Statūtu 23. pantu. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tādēļ, pirmkārt, ir nepieciešams, lai valsts tiesa noteiktu faktisko un tiesisko situāciju, ar kuru ir saistīti tās uzdotie jautājumi, vai vismaz paskaidrotu faktiskos apstākļus, ar kuriem ir pamatoti šie jautājumi. Otrkārt, lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu ir jānorāda precīzi iemesli, kuru dēļ valsts tiesa interesējas par Savienības tiesību interpretāciju un uzskata, ka ir jāuzdod prejudiciāli jautājumi Tiesai (2009. gada 8. septembra spriedums lietā C-42/07 *Liga Portuguesa de Futebol Profissional* un *Bwin International*, *Krājums*, I-7633. lpp., 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 18 Šajā gadījumā iesniedzējtiesas nolēmumā ir ietverts pamattiesvedības fakts un attiecīgo valsts tiesību, proti, Dekrētikuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta a) apakšpunkta, izklāsts. Tā turklāt norāda iemeslus, kas iesniedzējtiesu ir pamudinājuši uzdot jautājumu par šī panta saderību ar Savienības

tiesībām un uzskatīt, ka ir jāuzdod prejudiciāls jautājums Tiesai. Šis jautājums ne tikai nav abstrakts un hipotētisks, tam ir būtiska nozīme pamatlietas atrisināšanā, jo saskaņā ar šīs tiesību normas analīzi, ko veikusi iesniedzējtiesa, tai būtu jāizbeidz tiesvedība, neņemot par tai iesniegtā apstrīdētā lēmuma pamatotību.

- 19 Tādēļ prejudiciālais jautājums ir jāuzskata par pieņemamu.

Par lietas būtību

- 20 Kā Tiesa atgādināja iepriekš minētā sprieduma lietā Komisija/Itālija 37. punktā, no Sestās direktīvas 2. un 22. panta, kā arī no LES 4. panta 3. punkta izriet, ka katrai dalībvalstij ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai savā teritorijā nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā. Šajā ziņā dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasē maksājamais nodoklis.
- 21 Kopējās PVN sistēmas ietvaros dalībvalstīm ir jānodrošina nodokļu maksātājiem noteikto pienākumu ievērošana, un šajā ziņā tām ir zināma rīcības brīvība, tostarp attiecībā uz to, kā ir izmantojami to rīcībā esošie līdzekļi (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Itālija, 38. punkts).
- 22 Šī rīcības brīvība tomēr ir ierobežota ar pienākumu nodrošināt Savienības pašas resursu efektīvu iekasēšanu un ar pienākumu neizraisīt būtiskas atšķirības attiekmē pret nodokļu maksātājiem – vai nu vienas dalībvalsts iekšienē, vai arī visās dalībvalstīs. Sestā direktīva ir jāinterpretē atbilstoši nodokļu neitralitātes principam, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai un saskaņā ar kuru uzņēmējiem, kuri veic vienādas darbības, nedrīkst piemērot atšķirīgus nosacījumus attiecībā uz PVN iekasēšanu. Visās dalībvalstu darbībās attiecībā uz PVN iekasēšanu ir jāievēro šis princips (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Itālija, 39. punkts).
- 23 Tomēr, pirmkārt, pienākums nodrošināt Savienības resursu efektīvu iekasēšanu nevar nonākt pretrunā principam par laikus veiktu lietas izskatīšanu, kas saskaņā ar Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. panta otro daļu ir jāīsteno dalībvalstīm, ieviešot Savienības tiesības, un šī aizsardzība ir paredzēta arī ECPAK 6. panta 1. punktā.
- 24 Šajā gadījumā ir jāuzsver, ka Dekrētikuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta a) apakšpunktā ir paredzēts izbeigt tikai tās tiesvedības nodokļu jomā, kuru ilgums, sākot no brīža, kad prasība tika iesniegta pirmās instances tiesā, līdz šīs tiesību normas spēkā stāšanās datumam pārsniedz desmit gadus, un tā mērķis, kā tas izriet no tā formulējuma, ir atlidzināt ECPAK 6. panta 1. punktā paredzētā saprātīga termiņa ievērošanas pārkāpumu. Turklāt no tiesai iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka Dekrētikuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkts stājas spēkā vairāk nekā četrpadsmit gadus pēc noteiktā datuma, līdz kuram varēja iesniegt prasības *Commissione tributaria centrale*, tādējādi visas tiesvedības, kas joprojām tiek izskatītas šajā tiesā, faktiski ir ilgušas vairāk nekā četrpadsmit gadu.
- 25 Fakti pamattiesvedībā, kas notikuši pirms apmēram trīsdesmit gadiem, liecina, ka atsevišķu minēto tiesvedību ilgums pat sasniedz ievērojami lielāku gadu skaitu. Šāds tiesvedību ilgums pats par sevi *a priori* var apdraudēt principa par lietas izskatīšanu saprātīgā laikā ievērošanu, kā arī turklāt pienākumu nodrošināt Savienības pašas resursu efektīvu iekasēšanu.
- 26 Otrkārt, šķiet, ka šāds pasākums nav salīdzināms ar tiem, kas izskatīti iepriekš minētajā lietā Komisija/Itālija. Kā ģenerālvokāte norāda savu secinājumu 36. un 37. punktā, šajā lietā izskatāmie pasākumi tika veikti pavisam neilgi pēc tam, kad beidzās parastā PVN samaksai paredzētais termiņš, un tādējādi attiecīgie nodokļu maksātāji varēja izvairīties no jebkādas nodokļu iestādes uzraudzības. Tiesa nosprieda, ka tie rada vispārīgu un nediferencētu atteikšanos no to ar nodokli apliekamo darījumu pārbaudes, kas veikti vairāku taksācijas periodu laikā. Tomēr no šī sprieduma 24. un 25. punktā minētā izriet, ka Dekrētikuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punktā noteiktais pasākums rada

nevis vispārēju atteikšanos no PVN iekasēšanas par noteiktu laikposmu, bet gan izņēmuma noteikumu, ar kuru, lai tiktu ievērots saprātīga termiņa princips, paredz izbeigt visvecākās tiesvedības, kas tiek skatītas trešajā instancē, tā rezultātā otrās instances tiesas pieņemtais nolēmums stājas spēkā kā *res judicata*.

- 27 Turklāt sava ierobežotā un konkrētā rakstura dēļ, ņemot vērā tā piemērošanas nosacījumus, šāds pasākums nerada būtiskas izmaiņas izturēšanās veidā pret nodokļu maksātājiem kopumā un attiecīgi neapdraud nodokļu neitralitātes principa ievērošanu.
- 28 Tādējādi uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LES 4. panta 3. punkts un Sestās direktīvas 2. un 22. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj PVN jomā piemērot dalībvalsts izņēmuma tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietā, kas paredz automātisku to tiesvedību izbeigšanu, kas tiek skatītas trešās instances nodokļu tiesā, ja šo tiesvedību pamatā ir prasības, kas pirmās instances tiesā celtas vairāk nekā desmit gadus un faktiski vairāk nekā 14 gadus pirms šā noteikuma spēkā stāšanās, un ja pirmajās divās instancēs pieņemtais nolēmums nodokļu iestādei ir bijis nelabvēlīgs, tad minētā automātiskā tiesvedības izbeigšana nozīmē, ka otrās instances tiesas nolēmums kļūst par *res judicata* un nodokļu iestādes uzturētais prasījums zūd.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

LES 4. panta 3. punkts un 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, 2. un 22. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj pievienotās vērtības nodokļa jomā piemērot dalībvalsts izņēmuma tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietā, kas paredz automātisku to tiesvedību izbeigšanu, kas tiek skatītas trešās instances nodokļu tiesā, ja šo tiesvedību pamatā ir prasības, kas pirmās instances tiesā celtas vairāk nekā desmit gadus un faktiski vairāk nekā 14 gadus pirms šā noteikuma spēkā stāšanās, un ja pirmajās divās instancēs pieņemtais nolēmums nodokļu iestādei ir bijis nelabvēlīgs, tad minētā automātiskā tiesvedības izbeigšana nozīmē, ka otrās instances tiesas nolēmums kļūst par *res judicata* un nodokļu iestādes uzturētais prasījums zūd.

[Paraksti]