

Lieta C-309/06

Marks & Spencer plc

pret

Commissioners of Customs & Excise

(House of Lords lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Nodokļi – Sestā PVN direktīva – Atbrīvojums no nodokļa un iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksa – Kādā standarta nodokļu likmes piemērošana – Tiesības uz nulles likmi – Tiesības uz atmaksu – Tieša iedarbība – Kopienas tiesību vispārījie principi – Nepamatota iedzīvotāju s

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Dalībvalstu tiesības saglabāt atbrīvojumus no nodokļiem ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu

(Padomes Direktīvas 77/388 28. panta 2. punkts)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Dalībvalstu tiesības saglabāt atbrīvojumus no nodokļiem ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu

(Padomes Direktīvas 77/388 28. panta 2. punkts)

3. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Dalībvalstu tiesības saglabāt atbrīvojumus no nodokļiem ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu

(Padomes Direktīvas 77/388 28. panta 2. punkts)

1. Ja saskaņā ar Direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, gan pirms, gan pēc grozījumu izdarīšanas šajā tiesību normā ar Direktīvu 92/77 dalībvalsts savos tiesību aktos saglabāt atbrīvojumu no nodokļiem ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu attiecībā uz noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, uzņēmums, kurš veic šāda veida piegādes vai sniedz pakalpojumus, nevar atsaukties ne uz kādām tiesībām, kas izriet no Kopienas tiesībām un uz kurām varētu atsaukties tieši, lai šai piegādei vai pakalpojumam tiktu piemērota 0% pievienotās vērtības nodokļa likme.

Ataujot dalībvalstīm piemērot atbrīvojumus ar samaksātā nodokļa atmaksāšanu, Sestās direktīvas 28. panta 2. punktā ir paredzēta atkāpe no noteikumiem, kas reglamentē standarta likmes pievienotās vērtības nodokli. Tādējādi ir pareizi norādīt, ka tieši saskaņā ar Kopienas tiesībām šie nodokļu atbrīvojumi, tātad saucamā "0 % nodokļa piemērošana", ir atļauti. Tomēr ar Kopienas tiesībām dalībvalstīm netiek uzlikts pienākums saglabāt šādus nodokļu atbrīvojumus. Faktiski, kā izriet no paša šīs tiesību normas tās sākotnējās redakcijas teksta, nodokļu atbrīvojumus, kas bija spēkā 1975. gada 31. decembrī, "drīkst saglabāt", kas nozīmē, ka tikai no attiecīgās dalībvalsts vērtējuma ir atkarīgs, vai tiks saglabāts šāds vai cits tiesību akts, kas

tostarp atbilst nosacījumiem, kuri paredzēti 17. panta pēdējā ievilkumā atceltajā Otrajā direktīvā 67/228 un saskaņā ar kuriem atbrīvojumus ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksāšanu varēja ieviest tikai precīzi noteikto sociālo iemeslu dēļ un par labu gala patērētājiem.

(sal. ar 22., 23. un 28. punktu un rezolūvās daļas 1) punktu)

2. Ja dalībvalsts saskaņā ar Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 28. panta 2. punktu – gan tās sākotnējā redakcijā, gan redakcijā ar grozījumiem, kas izriet no Direktīvas 92/77, – ir saglabājusi savos tiesību aktos atbrīvojumu no nodokļa ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu attiecībā uz noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, bet kādā interpretējusi valsts tiesību aktus, kā rezultātā noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, kuriem būtu jāpiemēro atbrīvojums no nodokļa ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu, saskaņā ar valsts tiesību aktiem tiek piemērots standarta likmes nodoklis, Kopienas tiesību vispārīgie principi, ieskaitot nodokļu neitralitātes principu, ir piemērojami tādējādi, ka saskaņā ar tiem uzņēmumam, kurš ir veicis šīs piegādes vai sniedzis šos pakalpojumus, tiek piešķirtas tiesības atgūt summas, kas tam tika pieprasītas kādas dēļ attiecībā uz šīm pašām piegādēm vai pakalpojumiem.

Faktiski tādā atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa vai samazināto pievienotās vērtības nodokļa likmju saglabāšana, kas ir zemāka par minimālo likmi, kas paredzēta Sestajā direktīvā, ir pieļaujama tikai tad, ja netiek pārkāpts tostarp nodokļu neitralitātes princips, kas ir minimālās sistēmas neatņemama sastāvdaļa. Principi, kas reglamentē kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, tostarp nodokļu neitralitātes princips, ir piemērojami pat gadījumos, kas paredzēti Sestās direktīvas 28. panta 2. punktā, un vajadzības gadījumā nodokļu maksātājs uz tiem drīkst atsaukties, ja valsts tiesību normā vai, to piemērojot, šie principi netiek ievēroti. Šajā sakarā tiesības uz to nodokļu atmaksāšanu, kas iekasēti dalībvalstī, pārkāpjot Kopienas tiesību noteikumus, izriet no tiesību aktiem, ko attiecīgajām personām piešķir Kopienas tiesības, un ir to papildinājums. Šis princips ir piemērojams arī nodokļiem, kas iekasēti, pārkāpjot valsts tiesību aktus, kas ir atļauti saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu.

(sal. ar 33.–36. punktu un rezolūvās daļas 2) punktu)

3. Kaut arī vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principi principā ir piemērojami situācijā, kurā dalībvalsts kādas dēļ apliek ar nodokli noteiktas piegādes vai pakalpojumus, par kuriem vajadzēja saņemt atbrīvojumu, kuru minētā dalībvalsts savos tiesību aktos ir saglabājusi saskaņā ar Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 28. panta 2. punktu un kurā uzņēmājs prasa atmaksāt nepamatoti pārskaitītās summas, minētie principi nav pārkāpti tādēļ vien, ka atmaksas atteikums tiek pamatots ar attiecīgā nodokļu maksātāja nepamatotu iedzīvošanos.

Turpretī nodokļu neitralitātes princips nepieļauj, ka nepamatotas iedzīvošanās aizliegums tiek vērstas tikai pret tādām nodokļu maksātājiem kā “payment traders” (nodokļu maksātāji, kuriem attiecīgā taksācijas gada laikā vēlāk ieturētā nodokļa summa pārsniedz iepriekš samaksātā nodokļa summu), nevis tādām nodokļu maksātājiem kā “repayment traders” (nodokļu maksātāji, kuru situācija ir pretēja iepriekš minētajai), ar nosacījumu, ka šie nodokļu maksātāji tirgo līdzīgā preces, kas ir jāpārbauda valsts tiesā.

Turklāt vispārīgais vienlīdzīgas attieksmes princips, kura pārkāpums – to uzņēmāju diskriminācijas dēļ, kas var nebūt konkurenti, bet atrodas salīdzināmā situācijā, – nodokļu jomā var būt būtisks, nepieļauj objektīvi nepamatotu diskrimināciju “payment traders” un “repayment traders” starpā.

Šo secinājumu neietekmē pierādījums, ka uzņēmumam, kam atteikta nepamatoti ieturēt pievienotās vērtības nodokļa atmaksa, nav radīti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi.

Visbeidzot, valsts tiesai pašai ir jāparedz iepriekš minētā vienlīdzīgās attieksmes principa pārkāpuma iespējamās sekas pagātnē saskaņā ar noteikumiem par piemērojamo tiesību normu sekām laikā, ievērojot Kopienas tiesību un pašai vienlīdzīgās attieksmes principu, kā arī nodokļu neitralitātes principu, saskaņā ar kuru tai ir jāpārliedz, ka tās noteiktie situācijas uzlabošanas pasākumi nav pretrunā Kopienas tiesībām.

(sal. ar 54., 57. un 64. punktu un rezolūcijas daļas 3)–5) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2008. gada 10. aprīlī (*)

Nodokļi – Sestā PVN direktīva – Atbrīvojums no nodokļa un iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksa – Kādā dāna standarta nodokļu likmes piemērošana – Tiesības uz nulles likmi – Tiesības uz atmaksu – Tieša iedarbība – Kopienas tiesību vispārījie principi – Nepamatota iedzīvotāju s

Lieta C-309/06

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *House of Lords* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2006. gada 12. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 17. jūlijā, tiesvedībā

Marks & Spencer plc

pret

Commissioners of Customs & Excise.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas], tiesneši U. Lehmušs [U. Lõhmus], J. Klučka [J. Klučka], P. Linda [P. Lindh] un A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev] (referenti),

ģenerālvokāle J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs J. Svēdenborgs [J. Swedenborg], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 11. oktobra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokāles secinājumus 2007. gada 13. decembra tiesas sēdē,

Ēmot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Marks & Spencer plc* v?rd? – D. Milne [*D. Milne*], QC, A. Hi?mafs [*A. Hitchmough*], barrister, D. Velbruks [*D. Waelbroeck*], advok?ts, un D. Sleiters [*D. Slater*], solicitor,
 - Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – Z. Brajanstone?Krosa [*Z. Bryanston?Cross*], p?rst?ve, kurai pal?dz K. Leisoks [*K. Lasok*], QC, un P. Mantls [*P. Mantle*], barrister,
 - ?rijas v?rd? – D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], p?rst?vis, kam pal?dz G. Kloesija [*G. Clohessy*], SC, un N. O'Henlons [*N. O'Hanlon*], BL,
 - Kipras vald?bas v?rd? – E. Simeonidu [*E. Simeonidou*], p?rst?ve,
 - Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – R. Li?ls [*R. Lya*] un M. Afonso [*M. Afonso*], p?rst?vji,
- pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 28. panta 2. punktu t? s?kotn?j? redakcij?, k? ar? š? paša 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu redakcij?, kas izriet no Padomes 1992. gada 19. oktobra Direkt?vas 92/77/EEK (OV L 316, 1. lpp.).

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? *Marks & Spencer plc* (turpm?k tekst? – “*Marks & Spencer*”) pret *Commissioners of Customs & Excise* [Pilnvarotie muitas un akc?zes jaut?jumos] (turpm?k tekst? – “*Commissioners*”) par to, ka *Commissioners* noraid?ja *Marks & Spencer* piepras?jumu atmaks?t k??daini ietur?to pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”).

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Sest?s direkt?vas 12. panta 1. punkts ir paredz?ts, ka princip? PVN piem?ro ar “[.] likmi, kas ir sp?k? darb?bas, par kuru j?maks? nodoklis, br?d?”.

4 Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punkts t? s?kotn?j? redakcij? ir paredz?ts:

“Samazin?tas likmes un atbr?vojumus ar iepriekš?j? stadij? samaks?t? nodok?a atmaks?šanu, kuras ir sp?k? 1975. gada 31. decembr? un kuras atbilst nosac?jumiem, kas izkl?st?ti Padomes 1967. gada 11. apr??a Otr?s direkt?vas 17. panta p?d?j? rindkop?, var saglab?t l?dz dienai, kuru Padome nosaka p?c Komisijas priekšlikuma ar vienpr?t?gu l?mumu, bet kura nav v?l?ka par dienu, kad atce? nodok?a uzlikšanu importam un nodok?u atvieglojumus eksportam tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m. Dal?bvalstis pie?em vajadz?gos pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka nodok?a maks?t?ji deklar? datus, kas vajadz?gi, lai noteiktu pašu resursus attiec?b? uz šiem dar?jumiem.

Balstoties uz Komisijas zi?ojumu, Padome p?rskata iepriekš min?t?s samazin?t?s likmes un atbr?vojumus reizi piecos gados un vajadz?bas gad?jum? p?c Komisijas priekšlikuma ar vienpr?t?gu l?mumu paredz pas?kumus, kas vajadz?gi to pak?peniski atcelšanai.”

5 Redakcij?, kas izriet no Direkt?vas 92/77, šaj? 28. panta 2. punkta a) apakšpunkt? paredz?ts:

“[..]

a) Atbr?vojumus ar iepriekš?j? stadij? maks?to nodok?u atmaks?šanu, k? ar? pazemin?tas likmes, kas zem?kas par zem?ko likmi, kas noteikta 12. panta 3. punkt? attiec?b? uz pazemin?t?m likm?m, kuras bijušas spēkā 1991. gada 1. janv?r? un saskan ar Kopienas ties?bu aktiem, un atbilst Padomes 1967. gada 11. apr??a Otr?s direkt?vas 17. panta p?d?j? ievilkum? min?tajiem nosac?jumiem, var saglab?t.

Dal?bvalstis nosaka pas?kumus, kas vajadz?gi, lai nodrošin?tu pašu resursu noteikšanu, kas attiecas uz š?m darb?b?m.

[..”

Valsts tiesiskais regul?jums

6 *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli] (turpm?k tekst? – “*VAT Act 1994*”) visp?r?gi ir noteikts 0 % likmes PVN piem?rošanas princips Apvienotaj? Karalist? p?rtikas produktu pieg?dei. *VAT Act 1994* 30. sada?? ar nosaukumu “0 % nodok?a piem?rošana” ir atsauce uz š? likuma 8. pielikumu ar t?du pašu nosaukumu, kura otr?s da?as kategorijas “1. grupa – P?rtika” 2. punkt? “Produkti, kam piem?rojams iz??mums”, preciz?ts, ka PVN 0 % likme netiek piem?rota konditorejas prec?m, iz?emot k?kas un cepumus, kam tiek piem?rots nulles likmes nodoklis, iz?emot cepumus, kas ir piln?b? vai da??ji p?rkl?ti ar šokol?di, kam piem?rojama standarta likme.

7 *VAT Act 1994* 80. sada?a pamata pr?v? noz?m?gaj? laikposm? bija formul?ta š?di:

“1) Ja nodok?u maks?t?js (pirms vai p?c š? likuma spēkā st?šanos) ir p?rskait?jis *Commissioners* k? PVN maks?jumus summu, kas tam nebija j?maks?, tad *Commissioners* š? summa ir j?atmaks? nodok?u maks?t?jam.

2) *Commissioners* ir j?atmaks? atl?dzin?m? summa saska?? ar šo sada?u, tikai pamatojoties uz atbilstošu piepras?jumu.

3) Pret atbilstoši šai sada?ai iesniegto piepras?jumu *Commissioners* var izvirz?t iebildumus, ka summas atmaksa var veicin?t piepras?t?ja nepamatotu iedz?vošanos.”

[..”

8 *VAT Act 1994* 80. sada?a tika groz?ta ar *Finance (n° 2) Act 2005* [2005. gada Otrais finanšu likums] 3. pantu, ar kuru attiec?b? uz iebildumu par nepamatotu iedz?vošanos šaj? 80. sada?? ir ieviestas b?tiskas izmai?as. Ar to it ?paši iepriekš min?taj? 3. punkt? termins “atl?dz?ba” (*repayment*) ir aizst?ts ar terminu “kred?ts” (*crediting*).

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

9 Jau kopš PVN ieviešanas Apvienotajā Karalistē 1973. gadā *Commissioners*, kas tika pilnvaroti ieturēt šo nodokli, uzskatīja, ka ar šokolādi pārklātās “teacakes”, ko tirgo *Marks & Spencer*, bija cepumi nevis kūkas, un tādējādi tām bija jāpiemēro standarta likmes, nevis 0 % PVN. Tādējādi laikposmā no 1973. gada aprīļa līdz 1994. gada oktobrim *Marks & Spencer* bija maksājusi nodokli, kas tai nebija jāmaksā.

10 1994. gada 30. septembra vēstulē *Commissioners* atzina savu kļūdu, jo “teacakes” galu galā izrādījās kūkas, kam ir piemērojams 0 % PVN, un, ņemot vērā šo kļūdu, 1995. gada 8. februārī *Marks & Spencer* iesniedza pieprasījumu par 3,5 miljonu GBP atmaksu. Šis pieprasījums principā tika atzīts tikai 10 % apmērā (350 000 GBP), jo *Commissioners* uzskatīja, ka veikalu tīkls atbildību par 90 % samaksātā PVN bija novirzījis uz saviem klientiem. Līdz ar to *Commissioners* izvirzīja pret *Marks & Spencer* iebildumu par neattaisnotu iedzīvošanos, kas paredzēts VAT Act 1994 80. sadaļas 3. punktā. Turklāt tie piemēroja noteikumus par noilgumu (jaunos un ar atpakaļejošu spēku), saskaņā ar kuriem tiem nebija jāatlīdzina summa, kas tiem tika pārskaitīta vairāk par trim gadiem pirms pieprasījuma par atlīdzību iesniegšanas. Tādējādi 1997. gada 4. aprīlī *Marks & Spencer* tika pārskaitīta summa GBP 88 440 apmērā.

11 Pēc tam, kad tika noraidīta *Marks & Spencer* administratīvā sūdzība, tā vērsās VAT and Duties Tribunal [PVN un nodokļu tiesā], kura ar 1998. gada 22. aprīļa spriedumu apstiprināja *Commissioners* argumentu. *Marks & Spencer* cēla prasību High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Crown Office), kura ar 1998. gada 21. decembra spriedumu noraidīja tās pieteikumu. Apelācija par šo spriedumu tikai celta Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta)], kas no jauna noraidīja *Marks & Spencer* pieprasījumu par atlīdzību saistībā ar “teacakes”. Tomēr šā pārdzīvē minētā tiesa saistībā ar prāvās otro daļu (par *Marks & Spencer* pārdoto dāvanu karšu aplikšanu ar nodokli) ar 1999. gada 14. decembra lēmumu uzdeva Tiesai prejudiciālus jautājumus par ar atpakaļejošu spēku piemērojamā trīs gadu noilguma (skat. šā sprieduma 10. punktu) saderību ar Kopienas tiesību efektivitātes un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem. Šis jautājums tostarp attiecas uz to, vai persona var tieši gūt tiesības no direktīvas pēc tam, kad tā ir pareizi transponēta valsts tiesībās, ja dalībvalsts nav ievērojusi minētās direktīvas piemērojamību.

12 Ar 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer* (Recueil, I-6325. lpp.) Tiesa nosprieda, ka efektivitātes un tiesiskās paļāvības aizsardzības principi nepieļauj tādus valsts tiesisko regulējumu kā attiecīgā Apvienotās Karalistes tiesību akti.

13 ņemot vērā Tiesas apstiprinātos pamatus saistībā ar tādā tiesiskā regulējuma nesaderību ar minētajiem Kopienas tiesību principiem, kas paredz noilguma termiņu ar atpakaļejošu spēku, *Commissioners*, lai vienādi izvērtētu visus pieprasījumus, kas iesniegti saskaņā ar VAT Act 1994 80. sadaļu, *proprio motu* nolēma, ka *Marks & Spencer* pieprasījumam nav jāpiemēro noilgums un tādējādi ir jāatlīdzina pieprasītā summa 10 % apmērā, kuru pārsniedzot, pēc to domām, notiktu nepamatota iedzīvošanās.

14 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), tieši pamatojoties uz Kopienas tiesībām, *Marks & Spencer* uzturēja savus prasījumus par summām, kas, iespējams, rada nepamatotu iedzīvošanos. Ar 2003. gada 21. oktobra spriedumu šā tiesa noraidīja prasību, ko bija cēlusi *Marks & Spencer*, kura līdz ar to iesniedza apelācijas sūdzību House of Lords [Lordu palātē].

15 House of Lords nolēma apturēt tiesvedību un vērsties Tiesā ar šādiem prejudiciāliem jautājumiem:

“1) Vai tad, ja saskaņā ar Sestās [...] direktīvas [...] 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu (pirms un pēc šīs tiesību normas grozījumiem, kas 1992. gadā izdarīti ar Direktīvu 92/77) dalībvalsts

savos PVN tiesību aktos ir saglabājusi atbrīvojumus ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu, kas attiecas uz noteikta veida preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, uzņēmājam, kas veic šādu preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, ir Kopienas tiesību sistēmā paredzētas tiesības, uz ko tas var tieši atsaukties, – maksātā nodokli ar nulles likmi?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidošā: vai tad, ja saskaņā ar Sestās [..] direktivas [..] 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu (pirms un pēc grozījumiem, kas šajā tiesību normā 1992. gadā izdarīti ar Direktīvu 92/77) dalībvalsts savos PVN tiesību aktos ir saglabājusi nodokļa atvieglojumu ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu, kas attiecas uz noteikta veida preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, bet ir kļūdaini interpretējusi valsts tiesību normas, kās rezultātā noteikta veida preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko saskaņā ar valsts tiesību normām attiecas nodokļa atvieglojumi ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu, tika piemērota standarta nodokļa likme, ir piemērojami Kopienas tiesību vispārījie principi, ieskaitot nodokļa neitralitātes principu, kas uzņēmājam, kas veic šādu preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, piešķir tiesības atgūt summas, kas tam kļūdaini pieprasītas par šā mēģinājuma piegādēm vai pakalpojumiem?

3) Ja atbilde uz pirmo un otro jautājumu ir apstiprinošā, vai Kopienas tiesību vienlīdzīgās attieksmes un nodokļa neitralitātes principi principā tiek piemēroti tādējādi, ka tie tiktu pārņemti, ja attiecīgājam uzņēmājam neatmaksātu visu to summu par veiktajām piegādēm vai pakalpojumiem, kas kļūdas dēļ nav tikusi atmaksāta, apstākļos, kuros:

- uzņēmājs nepamatoti iedzīvotos, ja viņam tiktu atmaksāta pilna summa; un
- valsts tiesību aktos ir paredzēts, ka pārmaksātais nodoklis nevar tikt atmaksāts tādā apmērā, kura atmaksas rezultātā uzņēmājs nepamatoti iedzīvotos; bet
- valsts tiesību aktos nav paredzēta tiesību norma, kas būtu līdzīga tai, [kas minēta iepriekšējā ievilkumā], attiecībā uz “repayment traders” pieprasījumiem par atmaksu (“repayment trader” ir nodokļa maksātājs, kurš noteiktā atskaites periodā neveic PVN maksājumu kompetentām valsts iestādēm, bet gan saņem no tām noteiktu summu, jo šajā periodā PVN apmērs, kuru viņš ir tiesīgs atskaitēt, pārsniedz PVN apmēru, kas ir maksājams par viņa piegādētajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem)?

4) Vai atbildi uz 3. jautājumu ietekmē tas, vai ir pierādīts, ka atšķirīgā attieksme pret uzņēmājiem, kuri pieprasa atmaksāt pārmaksāto deklarājamā maksājamo nodokli, un uzņēmājiem, kuri pieprasa papildu summas (kas rodas pārmaksātā deklarājamā nodokļa rezultātā), atskaitot priekšnodokli, rada minētajiem uzņēmājiem finansiālus zaudējumus vai nostāda tos nelabvēlīgākā stāvoklī, un, ja jā, – kādā veidā?

5) Ja situācijā, kas aprakstīta 3. jautājumā, ir piemērojami Kopienas tiesību vienlīdzīgās attieksmes un nodokļa neitralitātes principi, kas citādi tiktu pārņemti, vai Kopienas tiesību sistēmā ir izvirzīta prasība vai ietverta atļauja tiesai novērst atšķirīgu attieksmi, apmierinot uzņēmāja pieprasījumu par pārmaksātā nodokļa atmaksu, lai viņš nepamatoti iedzīvotos, vai arī izvirzīta prasība vai ietverta atļauja tiesai noteikt cita veida atlīdzību (un, ja jā, – kādu)?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu, kas attiecas uz to, vai no Kopienas tiesībām izriet tiesības uz to, lai attiecīgājam darījumam tiktu piemērots 0 % PVN

Tiesai iesniegtie apsvērumi

16 *Marks & Spencer* uzskata, ka tiesības uz to, lai attiecīgajam darījumam tiktu piemērots 0 % PVN, ir piešķirtas saskaņā ar Sestās direktīvas 12. panta 1. punktu, kura saturs, visticamāk, ir skaidrs, precīzs un beznosacījuma, tātad kā ar vienlīdzīgās attieksmes principu. Atkāpe, ko Apvienotās Karalistes var izmantot gan saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu – tās kotējuma redakcijā, gan ar minētā 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu – tās redakcijā, kas izriet no Direktīvas 92/77, – nerada situāciju, kurai nebūtu piemērojamas Kopienas tiesības, kā tas ir minēts šajā pašā tiesību normā.

17 Turpretī Apvienotās Karalistes un Īrijas valdības uzskata, ka uzņēmumam nav nekādu no Kopienas tiesību izrietošu tiesību ar tiešu iedarbību uz nodokļu atbrīvojumu un iepriekšējā stadijā samaksātā PVN atmaksu. Līdz ar to tiesības uz to, lai darījumiem tiktu piemērots 0 % PVN, rodas tikai no valsts tiesībām.

18 Kipras valdība precīzi, ka *Commissioners* pieņēmusi kādā attiecas uz valsts tiesību normu piemērošanu, pat ja šo tiesību normu saglabāšana ir atļauta Sestajā direktīvā.

19 Komisija, tieši neatbildot uz uzdoto jautājumu, ko tā uzskata par būtisku, uzsver, ka Apvienotās Karalistes nodokļu pārraide ir kādā interpretējusi valsts tiesību aktus, bet nav pārņēmusi nekādas Sestajā direktīvā paredzētos pienākumus.

Tiesas atbilde

20 Pirmais uzdotais jautājums būtībā ir par to, vai ir iespējams, ka uzņēmums var tieši atsaukties uz tiesībām, kas izriet no Kopienas tiesībām, lai tiktu piemērots 0 % nodoklis, ja šā likme izriet no valsts tiesību normām.

21 Pirmkārt, ir jānorāda, ka minētais jautājums ir tieši saistīts ar iesniedzējtiesai iesniegtajiem faktiem un atbilst pamata prasības risināšanas objektīvajam vajadzībam (šajā ziņā skat. 1994. gada 17. maija spriedumu lietā C-18/93 *Corsica Ferries, Recueil*, I-1783. lpp., 14. punkts, un 2005. gada 22. novembra spriedumu lietā C-144/04 *Mangold*, Krājums, I-9981. lpp., 34. punkts). Līdz ar to ir jānorāda Komisijas iebildums par to, ka pirmais jautājums nav būtisks, jo Tiesas kompetencē ir spriest par minēto jautājumu.

22 Otrkārt, ir jāatgādina, ka, atļaujot dalībvalstīm piemērot atbrīvojumus ar samaksātā nodokļa atmaksāšanu, Sestās direktīvas 28. panta 2. punkts ir paredzēts atkāpe no noteikumiem, kas reglamentē standarta likmes PVN (2006. gada 6. jūlija spriedums lietā C-251/05 *Talacre Beach Caravan Sales*, Krājums, I-6269. lpp., 17. punkts). Tādējādi ir pareizi norādīt, ka tieši saskaņā ar Kopienas tiesībām šie nodokļu atbrīvojumi, tātad saucamā "0 % nodokļa piemērošana", ir atļauti.

23 Tomēr ar Kopienas tiesībām dalībvalstīm netiek uzlikts pienākums saglabāt šādu nodokļu atbrīvojumus. Kā izriet no pašas šīs tiesību normas – tās skotējuma redakcijā – teksta, nodokļu atbrīvojumus, kas bija spēkā 1975. gada 31. decembrī, "drīkst saglabāt", kas nozīmē, ka tikai no attiecīgās dalībvalsts vērējuma ir atkarīgs, vai tiks saglabāts šāds vai cits tiesību akts, kas *inter alia* atbilst nosacījumiem, kuri paredzēti 17. panta pēdējā ievilkuma atceltajā Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrajā direktīvā 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, 71, 1303. lpp.), un saskaņā ar kuriem atbrīvojumus ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksāšanu varēja ieviest tikai precīzi noteikto sociālo iemeslu dēļ un par labu patērētājiem.

24 Tādējādi Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir pielīdzināms "stand still"

klauzulai, kas paredz?ta, lai nov?rstu sarežž?tas soci?las situ?cijas, kas var rasties tad, ja valsts likumdev?ja paredz?tie labv?l?gie noteikumi tiek atcelti, bet netiek p?r?emti Sestaj? direkt?v? (iepriekš min?tais spriedums liet? *Talacre Beach Caravan Sales*, 22. punkts). T?d?j?di š? br?vpr?t?g? *statu quo ante* saglab?šana ir vienk?rši iez?m?ta Sestaj? direkt?v?. L?dz ar to *Marks & Spencer* ir ties?bas uz atbr?vojumu ar iepriekš?j? stadij? samaks?to nodok?u atmaksu tieši saska?? ar valsts ties?bu aktiem, kas ir nevis Sest?s direkt?vas transpon?šanas pas?kums (p?c analo?ijas skat. 2000. gada 13. j?lija spriedumu liet? C?36/99 *Idéal tourisme, Recueil*, I?6049. lpp., 38. punkts), bet t?du labv?l?gu noteikumu saglab?šana, kas pie?auta šaj? direkt?v?, ?emot v?r? soci?los m?r?us, kas b?tu j?sasniedz ar Apvienot?s Karalistes ties?bu aktu pal?dz?bu, – nelikt gala pat?r?t?jam maks?t PVN par ikdienas p?rtikas prec?m.

25 *Marks & Spencer* nevar efekt?vi atsaukties uz Sest?s direkt?vas 12. panta 1. punktu. J?atz?m?, ka š?s ties?bu normas, kur? preciz?ts, ka piem?rojam? likme ir t?, kas ir sp?k? darb?bas, par kuru j?maks? PVN, br?d?, m?r?is – ja attiec?gajai precei piem?rojam? likme main?s, k? ar? izskaidrots Sest?s direkt?vas 12. panta 2. punkts – ir aizliegt valsts likumdev?jam piem?rot attiec?gajam dar?jumam citu likmi, nevis to, kas ir sp?k? ar PVN apliekam? dar?juma br?d?.

26 T?d?j?di š?s ties?bu normas m?r?is ac?mredzami ir reglament?t jaut?jumu par attiec?g? PVN piem?rošanas noteikšanu laik?.

27 Apst?k?i pamata pr?v? ir absol?ti atš?ir?gi: taj? *Commissioners* konstat?ja k??du saist?b? ar jaut?jumu par to, vai uz noteikto prec? attiecas atbr?vojums ar samaks?t? nodok?a atmaksu, jo runa nav par likmes main?šanas laik?, bet par to, vai prece ietilpst atbr?vojuma no nodok?iem ar iepriekš?j? stadij? samaks?t? nodok?a atmaksu, kas at?auta saska?? ar Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu, piem?rošanas jom?.

28 L?dz ar to uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka, ja saska?? ar Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punktu dal?bvalsts savos ties?bu aktos – gan pirms, gan p?c groz?jumu izdar?šanas šaj? ties?bu norm? ar Direkt?vu 92/77 – saglab? atbr?vojumu no nodok?iem ar iepriekš?j? stadij? samaks?t? nodok?a atmaksu attiec?b? uz noteikta veida pieg?d?m vai pakalpojumiem, uz??m?js, kurš veic š?das pieg?des vai sniedz pakalpojumus, nevar atsaukties ne uz k?d?m ties?b?m, kas izriet no Kopien? ties?b?m un uz kur?m var?tu atsaukties tieši, – lai š?m pieg?d?m vai pakalpojumiem tiktu piem?rots 0 % PVN.

Par otro jaut?jumu, kas attiecas uz to, ka past?v no Kopien? ties?bu visp?r?jiem principiem izrietošas ties?bas uz k??daini p?rskait?t? PVN atmaksu

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

29 *Marks & Spencer* apgalvo, ka Kopien? ties?bu visp?r?jie principi, ieskaitot nodok?u neitralit?tes principu, ir piem?rojami t?d? veid?, ka ar tiem tiek pamatotas *Marks & Spencer* ties?bas pras?t atmaks?t k??daini ietur?to PVN, jo PVN sist?ma kopum? p?c defin?cijas paliek Kopien? ties?bu piem?rošanas jom? – pat gad?jumos, kas paredz?ti Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punkts gan t? s?kotn?j? redakcij?, gan redakcij?, kas izriet no Direkt?vas 92/77.

30 Apvienot?s Karalistes, ?rijas un Kipras vald?bas uzsver, ka attiec?g?s summas pamata pr?v? netika iekas?tas, p?rk?pjot k?du Kopien? ties?bu normu, kura b?tu tieši piem?rojama vai ar kuru tiktu pieš?irtas ties?bas. Runa ir tikai par valsts ties?bu jaut?jumu, un t?d?j?di Kopien? ties?bu visp?r?jie principi nek?d? m?r? neb?tu j?piem?ro. ?rija piebilst, ka, ja šaj? gad?jum? b?tu j?piem?ro nodok?u neitralit?tes princips, lai pamatotu ties?bas uz atmaksu, labums no t? b?tu j?g?st gala pat?r?t?jam, kurš ir veicis PVN maks?jumu.

31 Komisija atgādina, ka kompetentam valsts iestādam, piemērojot PVN, ir jāievēro būtiski kopīgās PVN sistēmas pamatēsošie principi, tostarp nodokļu neitralitātes princips. Šis pienākums tam ir jāievēro, atmaksājot pārmaksāto nodokli. Tomēr Komisija tieši neizsakās par otro jautājumu.

Tiesas atbilde

32 Otrais jautājums būtībā ir par to, vai uzņēmājam ir tiesības saskaņā ar Kopienas tiesību vispārīgajiem principiem, tostarp nodokļu neitralitātes principu, pieprasīt kādā ieturēt PVN atmaksu, ja piemērojamā likme izriet no valsts tiesībām.

33 Uzreiz ir jāuzsver, ka pašos Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkta – gan tā sēkotnā, gan redakcijā, kas izriet no Direktīvas 92/77, – noteikumos ir norādē, ka valsts tiesību aktiem, kurus drēkst saglabāt, ir jābūt “saderēgiem ar Kopienas tiesisko regulējumu” un jāatbilst Direktīvas 67/228 17. panta pēdējā ievilkumā minētajiem kritērijiem. Kaut arī papildinājums “saderēgiem ar Kopienas tiesisko regulējumu” tika izdarēts tikai 1992. gadā, šāda prasēba, kas ir kopējās PVN sistēmas labas funkcionēšanas un vienotas interpretācijas neatēemama sastāvdaēla, ir spēkā attiecēbā uz visu attiecēgo nepareizās taksācijas periodu pamata prēvē. Kā Tiesa ir atgēdinājusi, tēdu atbrēvojumu no PVN vai samazinēto PVN likmju saglabēšana, kas ir zemēka par minimālo likmi, kas paredzēta Sestajā direktīvā, ir pieāujama tikai tad, ja netiek pērkēpts *inter alia* nodokļu neitralitātes princips, kas ir minēts sistēmas neatēemama sastāvdaēla (šajā sakarē skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu lietē C-216/97 *Gregg, Recueil*, I-4947. lpp., 19. punkts, un 2001. gada 3. maija spriedumu lietē C-481/98 *Komisija/Francija, Recueil*, I-3369. lpp., 21. punkts).

34 Tēdējādi no minēti izriet, ka principi, kas reglamentē kopējo PVN sistēmu, tostarp nodokļu neitralitātes princips, ir piemērojami pat gadējumos, kas paredzēti Sestās direktīvas 28. panta 2. punktā, un vajadzēbas gadējumā nodokļu maksātējs uz tiem drēkst atsaukties, ja valsts tiesību normā vai, to piemērojot, šie principi netiek ievēroti.

35 Runājot tieši par tiesībām uz atmaksu, ir jāatgēdina – kā izriet no Tiesas pastāvīgās judikatēras –, ka tiesības uz to nodokļu atmaksēšanu, kas iekasēti dalēbvalstē, pērkēpjot Kopienas tiesību noteikumus, izriet no tiesībām, ko attiecēgajām personām piešēir Kopienas tiesības, un ir to papildinājums. (šajā sakarē skat. it ēpaši iepriekš minēto spriedumu lietē *Marks & Spencer*, 30. punkts un tajā minēti judikatēra). Šis princips ir piemērojams arī nodokēiem, kas iekasēti, pērkēpjot valsts tiesību aktus, kas ir atēauti saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu.

36 Tēdējādi uz otro jautājumu ir jāatbild, ka, ja dalēbvalsts saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu – gan tā sēkotnā, gan redakcijā, gan redakcijā ar grozējumiem, kas izriet no Direktīvas 92/77, – ir saglabājusi savos tiesību aktos atbrēvojumu no nodokēa ar iepriekšējā stadijā samaksēto nodokļu atmaksu attiecēbā uz noteikta veida piegēdām vai pakalpojumiem, bet kādā ieturē interpretējusi valsts tiesību aktus, kā rezultātā noteikta veida piegēdām vai pakalpojumiem, kuriem bētu jāpiemēro atbrēvojums no nodokēa ar iepriekšējā stadijā samaksēto nodokļu atmaksu, saskaņā ar valsts tiesībām tiek piemērots standarta likmes nodoklis, Kopienas tiesību vispārējie principi, ieskaitot nodokļu neitralitātes principu, ir piemērojami tēdējādi, ka saskaņā ar tiem uzņēmājam, kurš ir veicis šās piegēdes vai sniedzis šos pakalpojumus, tiek piešēirtas tiesības atgēt summas, kas tam tika pieprasētas kādas dēē attiecēbā uz šām pašām piegēdām vai pakalpojumiem.

Par trešo, ceturto un piekto jautājumu, kas attēecas uz iespējamām tiesību uz atlēdzēbu, kas pamatotas ar vienlēdzēgas attēeksmes un nodokļu neitralitātes principiem, robežām

Tiesai iesniegtie apsvērumi

37 *Marks & Spencer* uzskata, ka, piemērojot noteikumu par neattaisnotu iedzīvošanas "payment traders" (nodokļu maksātāji, kuriem attiecīgajā finanšu gadā ieturētais priekšnodoklis pārsniedz maksājamo nodokli), nevis "repayment traders" (nodokļu maksātāji, kuru stāvoklis ir pilnīgi pretējs iepriekšējam), tiek pārkāpts vienlīdzīgās attieksmes un nodokļu neitralitātes principi. Turklāt nav jāpieņem, ka "payment trader" ir nodarīti finansiāli zaudējumi vai radīti neizdevīgi finansiāli apstākļi. Visbeidzot, katrā dalībvalstī, ievērojot Kopienu tiesības, kurās nav nedz aizliegts izvirzīt iebildumus par nepamatotu iedzīvošanas, nedz paredzēts pienākums to darīt, būtu jānosaka veids, kādā novērst nevienlīdzīgu attieksmi, kas atzīta par nesaderīgu ar minētajiem principiem.

38 Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka uz trešo, ceturto un piekto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noraidoši.

39 Ķījai un Kipras valdības, uzskatot, ka uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild noraidoši, neuzskata, ka ir jāatbild uz turpmākajiem jautājumiem.

40 Komisija norāda, ka Kopienu tiesības ir atļauts atteikt atmaksu nepamatotas iedzīvošanas gadījumā, ja tā tiek pierādīta. Turklāt šādam atteikumam ir jābūt neitrālam no nodokļu viedokļa un tas nedrīkst radīt uzņēmēju diskrimināciju.

Tiesas atbilde

– Ievada apsvērumi

41 Ir jāatgādina, ka Kopienu tiesības nav aizliegts paredzēt valsts tiesību sistēmā atteikumu atlīdzināt kādas daļas ieturētos nodokļus, ja tas rada nepamatotu iedzīvošanas personām, kurām ir tiesības uz šādu atlīdzību (1988. gada 24. marta spriedums lietā 104/86 Komisija/Itālija, *Recueil*, 1799. lpp., 6. punkts; 1999. gada 9. februāra spriedums lietā C-343/96 *Dilexport*, *Recueil*, I-579. lpp., 47. punkts, kā arī 2000. gada 21. septembra spriedums apvienotajās lietās C-441/98 un C-442/98 *Michailidis*, *Recueil*, I-7145. lpp., 31. punkts). Tomēr nepamatotas iedzīvošanas aizlieguma princips ir jāsteno, lai izpildītu Kopienu tiesību prasības, ievērojot tādus principus kā vienlīdzīgās attieksmes princips.

42 Turklāt ir jāatgādina, ka gadījumā, ja nodoklis ir ieturēts pretēji Kopienu tiesībām un ir pierādīts, ka novirzīta ir tikai nodokļa daļa, valsts iestādēm ir jāatmaksā nenovirzītā summa (1997. gada 14. janvāra spriedums apvienotajās lietās no C-192/95 līdz C-218/95 *Comateb* u.c., *Recueil*, I-165. lpp., 27. un 28. punkts). Tomēr ir jāprecizē, ka, pat ja nodoklis pilnībā tiktu iekauts noteiktajā cenā, nodokļu maksātājam var tikt nodarīti zaudējumi, kas saistīti ar tā pārdošanas apjoma samazināšanos (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Comateb* u.c., 29. un 30. punkts, un lietā *Michailidis*, 34. un 35. punkts).

43 Līdz ar to nepamatotas iedzīvošanas esamību un apjomu, ko nodokļu maksātājam rada pretēji Kopienu tiesībām ieturētais nodokļa atmaksas, var pierādīt, tikai veicot ekonomisku analīzi, kurā tiek ņemti vērā visi atbilstošie apstākļi (skat. *inter alia* 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-147/01 *Weber's Wine World* u.c., *Recueil*, I-11365. lpp., 94.–100. punkts).

44 Tādējādi valsts tiesai ir jāpārbauda, vai vērējums, ko izdarījuši *Commissioners*, atbilst šā sprieduma iepriekšējā punktā aprakstītajai analīzei.

– Par trešo jautājumu

45 Tiesai b?t?b? tiek jaut?ts, vai Kopienu ties?bu nodok?u neitralit?tes un vienl?dz?gas attieksmes principi netiktu iev?roti gad?jum?, ja uz??m?jam attiec?gaj? apm?r? netiktu atmaks?ts nepamatoti nodok?u iest?žu ietur?tais PVN t?d??, ka atmaksa tam ?autu nepamatoti iedz?voties, jo šis atteikuma iemesls tom?r nav paredz?ts valsts ties?bu aktos, ja uz??m?js pirms atmaksas ir bijis kreditors attiec?b? pret valsts kasi.

46 Ir j?izv?rt?, vai t?da da??ja atmaksas atteikuma gad?jum? k? pamata pr?v? min?tie Kopienu ties?bu nodok?u neitralit?tes un vienl?dz?gas attieksmes principi netika iev?roti atš?ir?ga tiesisk? regul?juma, kas attiecas uz “payment traders” un “repayment traders”, d??.

47 Attiec?b?, pirmk?rt, uz nodok?u neitralit?tes principu ir j?atg?dina, ka ar šo principu, kas ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips (skat. it ?paši 2000. gada 19. septembra spriedumu liet? C?454/98 *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, *Recueil*, I?6973. lpp., 59. punkts), ?paši netiek pie?auts, ka l?dz?g?m, savstarp?ji konkur?još?m prec?m tiek piem?rota atš?ir?ga PVN likme (1998. gada 11. j?nija spriedums liet? C?283/95 *Fischer*, *Recueil*, I?3369. lpp., 21. un 27. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/Francija, 22. punkts). L?dz ar to min?taj?m prec?m ir piem?rojama vien?da nodok?a likme (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/Francija, 22. punkts).

48 L?dz ar to, ja nepareiza likme attiecas uz vair?kiem nodok?u maks?t?jiem un š?s k??das d?? ietur?to summu atl?dz?ba vismaz da??ji ir atkar?ga no t?, vai persona s?kotn?ji ir bijusi kreditore vai debitore attiec?b?s ar valsts kasi PVN kontekst?, tad min?tajiem nodok?u maks?t?jiem faktiski ir j?piem?ro atš?ir?gas nodok?u likmes, kas l?dzin?s t?m, kuras var?ja rasties, l?dz?g?m prec?m piem?rojot atš?ir?gas PVN likmes. T?d?j?di š?da atš?ir?ba ir pretrun? nodok?u neitralit?tes principam tikt?, cik?l šie nodok?u maks?t?ji ir tirgojuši l?dz?gas preces, bet tas ir j?p?rbauda valsts tiesai.

49 Otrk?rt, ir j?atg?dina, ka nodok?u neitralit?tes princips ir vienl?dz?gas attieksmes principa tulkojums PVN jom? (2006. gada 8. j?nija spriedums liet? C?106/05 *L.u.P.*, Kr?jums, I?5123. lpp., 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Tom?r, kaut ar? nodok?u neitralit?tes princips var tikt neiev?rots tikai konkur?jošu uz??mumu starp?, k? tas ir atg?din?ts š? sprieduma 47. punkt?, par visp?r?g? vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pumu nodok?u jom? var liecin?t cita veida diskrimin?cija, kas ietekm? uz??m?jus, kuriem noteikti nav j?b?t konkurentiem, bet kuri tom?r atrodas sal?dzin?m? st?vokl? cit?s tiesiskaj?s attiec?b?s.

50 T?d?j?di visp?r?jais vienl?dz?gas attieksmes princips var tikt piem?rots situ?cij?, kur? uz??m?ji ir p?rmaks?juši PVN un cenšas sa?emt atmaksu no nodok?u iest?d?m, un to piepras?jums par atmaksu tiek izv?rt?ts atš?ir?gi neatkar?gi no to iesp?jam?m konkurences attiec?b?m. T?d?j?di ir j?izv?rt?, vai ar min?to principu k? t?du netiek pie?auts t?ds tiesiskais regul?jums k? *VAT Act 1994* 80. sada?a.

51 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka visp?r?jais vienl?dz?gas attieksmes princips paredz, ka sal?dzin?mas situ?cijas nevar v?rt?t atš?ir?gi, ja vien š? atš?ir?ba nav objekt?vi pamatota (1986. gada 25. novembra spriedums apvienotaj?s liet?s 201/85 un 202/85 *Klensch* u.c., *Recueil*, 3477. lpp., 9. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Idéal tourisme*, 35. punkts).

52 Tiesai n?kas atz?t, ka t?d? valsts tiesiskaj? regul?jum? k? pamata pr?v? min?tais atš?ir?ga attieksme pret uz??m?jiem saist?b? ar nepamatotas iedz?vošan?s j?dzienu atkar?b? no t?, vai tie s?kotn?ji attiec?b?s ar Valsts kasi ir bijuši kreditori vai debitori no PVN viedok?a, nav objekt?vi pamatota. Tas, ka uz??m?js nepamatoti iedz?vojas, nav saist?ts ar min?t? uz??m?ja situ?ciju attiec?b?s ar nodok?u p?rvaldi pirms PVN atmaksas, jo nepamatota iedz?vošan?s, ja t? tiek konstat?ta, izriet no pašas atmaksas, nevis no t?, vai iepriekš persona attiec?b?s ar valsts kasi ir

bijusi kreditore vai debitore.

53 Šo analīzi vajadzības gadījumā pamato Apvienotās Karalistes tiesību aktu grozījumi pārcardinājuma vāstules, ko Komisija nosūtīja šai dalībvalstij, uzsākot procedūru sakarā ar valsts pienākumu neizpildi. Saskaņā ar *Finance (n° 2) Act 2005* 3. sadaļu, kas minēta šā sprieduma 8. punktā, vairs nepastāv atšķirības atkarībā no nodokļu maksātāja statusa attiecībā ar valsts kasi.

54 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka, kaut arī vienlīdzīgās attieksmes un nodokļu neitralitātes principi principā ir piemērojami tādā prāvā kā pamata prāva, tie nav pārņemti kaut vai tādēļ vien, ka atmaksas atteikums tiek pamatots ar attiecīgā nodokļu maksātāja nepamatotu iedzīvotānos. Turpretī nodokļu neitralitātes princips nepieļauj, ka nepamatotas iedzīvotānos aizliegums tiek vērsti tikai pret tiem nodokļu maksātājiem kā "payment traders", nevis tiem nodokļu maksātājiem kā "repayment traders", ar nosacījumu, ka šie nodokļu maksātāji tirgo līdzīgās preces. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai tā tas ir attiecīgajā prāvā. Turklāt vispārīgais vienlīdzīgās attieksmes princips, kura pārņēmums – to uzņēmumu diskriminācijas dēļ, kas var nebūt konkurenti, bet atrodas salīdzināmā situācijā, – nodokļu jomā var būt būtisks, nepieļauj objektīvi nepamatotu diskrimināciju "payment traders" un "repayment traders" starpā.

– Par ceturto jautājumu

55 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai atbilde uz trešo jautājumu atšķirtos, ja tiktu pierādīts, ka uzņēmumam, kam atteikta atmaksa, jo minētās atmaksas rezultātā viņš nepamatoti iedzīvotos, nav radīti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi.

56 Šajā sakarā ir jānorāda, pirmkārt, ka zaudējumu vai nelabvēlīgu finansiālu apstākļu neesamība noteikti nav PVN pilnīgās novirzīšanas uz gala patērētāju neizbēgamās sekas, jo pat šādā gadījumā, kā tas ir atgādināts šā sprieduma 42. punktā, uzņēmumam var tikt radīti zaudējumi, kas saistīti ar tā pārdošanas apjoma samazinājumu. Otrkārt, šā sprieduma 52.–54. punktā minētais vienlīdzīgās attieksmes principa pārņēmums tādā valsts tiesiskajā regulājumā kā pamata prāvā minētais rodas uzņēmumu diskriminācijas attiecībā uz to tiesībām uz nepamatoti ieturēta PVN atmaksu dēļ un neatkarīgi no tā, vai minētajiem uzņēmumiem ir radušies konkrēti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi.

57 Tādējādi uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka atbildi uz trešo jautājumu neietekmē pierādījums, ka uzņēmumam, kam atteikta nepamatoti ieturētā PVN atmaksa, nav radīti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi.

– Par piekto jautājumu

58 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai Kopienas tiesībās ir paredzēts, ka valsts tiesai ir jānovērs vai tā var novērst šā sprieduma 52.–54. punktā minēto vienlīdzīgās attieksmes principa pārņēmumu, piespriežot pilnībā atmaksāt uzņēmumam, kas ir cietis no šā pārņēmuma, visu nepamatoti ieturēto nodokļu summu, pat ja šādas atmaksas dēļ šis uzņēmums nepamatoti iedzīvotos, vai arī tajās ir paredzēts pienākums vai iespēja novērst šo vienlīdzīgās attieksmes principa pārņēmumu kādā citā veidā.

59 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru, ja nav attiec?ga Kopienu ties?bu akta, katras dal?bvalsts ties?bu sist?m? ir j?paredz kompetentas tiesas un procesu?li noteikumi pras?bas celšanai ties?, lai nodrošin?tu ties?bu, kas attiec?gaj?m person?m paredz?tas Kopienu ties?b?s, piln?gu aizsardz?bu (skat. 1976. gada 16. decembra spriedumu liet? 33/76 *Rewe?Zentralfinanz* un *Rewe?Zentral*, *Recueil*, 1989. lpp., 5. punkts, k? ar? 2003. gada 30. septembra spriedumu liet? C?224/01 *Köbler*, *Recueil*, l?10239. lpp., 46. punkts).

60 T?d?j?di iesniedz?jtiesai pašai ir j?paredz š? sprieduma 52.–54. punkt? min?t? vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?puma iesp?jam?s sekas pag?tn?.

61 Tom?r Tiesai ir j?nor?da daži Kopienu ties?bu krit?riji vai principi, kas ir j?iev?ro š?d? v?rt?jum?.

62 Veicot š?du v?rt?jumu, iesniedz?jtiesai ir j?iev?ro Kopienu ties?bas un ?paši š? sprieduma 51. punkt? atg?din?tais vienl?dz?gas attieksmes princips. Valsts tiesai princip? ir j?piespriež piln?b? atmaks?t diskrimin?tajam uz??m?jam maks?jamo PVN summu, lai nov?rstu visp?rj? vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pumu, ja vien saska?? ar valsts ties?b?m nepast?v citi veidi, k? nov?rst šo p?rk?pumu.

63 Šaj? sakar? – k? to savu secin?jumu 74. punkt? nor?d?jusi ?ener?ladvok?te –, ir j?atz?m?, ka valsts tiesai ir pien?kums nepiem?rot diskrimin?jošu valsts ties?bu normu, nepieprasot vai negaidot no likumdev?ja t?s iepriekš?ju atcelšanu, un piem?rot nelabv?l?g? st?vokl? esošaj?m person?m t?du pašu k?rt?bu, k?da tiek piem?rota person?m privile??t? st?vokl?.

64 L?dz ar to uz piekto jaut?jumu ir j?atbild, ka iesniedz?jtiesai pašai ir j?paredz š? sprieduma 52.–54. punkt? min?t? vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?puma iesp?jam?s sekas pag?tn? saska?? ar noteikumiem par pamata pr?v? piem?rojamo ties?bu normu sek?m laik?, iev?rojot Kopienu ties?bas un ?paši vienl?dz?gas attieksmes principu, k? ar? nodok?u neitralit?tes principu, saska?? ar kuru tai ir j?p?rliecin?s, ka t?s noteiktie situ?cijas uzlabošanas pas?kumi nav pretrun? Kopienu ties?b?m.

Par ties?šan?s izdevumiem

65 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) ja saska?? ar Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 28. panta 2. punktu dal?bvalsts savos ties?bu aktos – gan pirms, gan p?c groz?jumu izdar?šanas šaj? ties?bu norm? ar Padomes 1992. gada 19. oktobra Direkt?vu 92/77/EEK – saglab? atbr?vojumu no nodok?iem ar iepriekš?j? stadij? samaks?t? nodok?a atmaksu attiec?b? uz noteikta veida pieg?d?m vai pakalpojumiem, uz??m?js, kurš veic š?da veida pieg?des vai sniedz pakalpojumus, nevar atsaukties ne uz k?d?m ties?b?m, kas izriet no Kopienu ties?b?m un uz kur?m var?tu atsaukties tieši, lai šai pieg?dei vai pakalpojumiem tiktu piem?rota 0% pievienot?s v?rt?bas nodok?a likme;

2) ja dal?bvalsts saska?? ar Sest?s direkt?vas 77/388 28. panta 2. punktu – gan t?s kotn?j? redakcij?, gan redakcij? ar groz?jumiem, kas izriet no Direkt?vas 92/77, – ir saglab?jusi savos ties?bu aktos atbr?vojumu no nodok?a ar iepriekš?j? stadij? samaks?to

nodokļu atmaksu attiecībā uz noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, bet kādā interpretācijā valsts tiesību aktus, kā rezultātā noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, kuriem būtu jāpiemēro atbrīvojums no nodokļa ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu, saskaņā ar valsts tiesību normu tiek piemērots standarta likmes nodoklis, Kopienas tiesību vispārīgie principi, ieskaitot nodokļu neitralitātes principu, ir piemērojami tādējādi, ka saskaņā ar tiem uzņēmājam, kurš ir veicis šīs piegādes vai sniedzis šos pakalpojumus, tiek piešķirtas tiesības atgūt summas, kas tam tika pieprasītas kādas dēļ attiecībā uz šīm pašām piegādēm vai pakalpojumiem;

3) kaut arī vienlīdzīgās attieksmes un nodokļu neitralitātes principi principā ir piemērojami tādā prāvā kā pamata prāvā, tie nav pārņemti kaut vai tādēļ vien, ka atmaksas atteikums tiek pamatots ar attiecīgā nodokļu maksātāja nepamatotu iedzīvošanos. Turpretī nodokļu neitralitātes princips nepieļauj, ka nepamatotas iedzīvošanās aizliegums tiek vērsti tikai pret tādām nodokļu maksātājām kā "payment traders", nevis tādām nodokļu maksātājām kā "repayment traders", ar nosacījumu, ka šie nodokļu maksātāji tirgo līdzīgās preces. Iesniedzītājam ir jāpārbauda, vai tas ir attiecīgajā prāvā. Turklāt vispārīgais vienlīdzīgās attieksmes princips, kura pārņēmums – to uzņēmēju diskriminācijas dēļ, kas var nebūt konkurenti, bet atrodas salīdzināmā situācijā, – nodokļu jomā var būt būtisks, nepieļauj objektīvi nepamatotu diskrimināciju "payment traders" un "repayment traders" starpā;

4) atbildi uz trešo jautājumu neietekmē pierādījums, ka uzņēmājam, kam atteikta nepamatoti ieturēt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu, nav radīti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi;

5) iesniedzītājam pašai ir jāparedz šā sprieduma rezolūvās daļas 3) punktā minētā vienlīdzīgās attieksmes principa pārņēmuma iespējamo sekas pagātnē saskaņā ar noteikumiem par pamata prāvā piemērojamo tiesību normu sekām laikā, ievērojot Kopienas tiesības un paši vienlīdzīgās attieksmes principu, kā arī nodokļu neitralitātes principu, saskaņā ar kuru tai ir jāpārliedz, ka tās noteiktie situācijas uzlabošanas pasākumi nav pretrunā Kopienas tiesībām.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.