

Lieta C-74/08

PARAT Automotive Cabrio Textiltetket Gyártó Kft.

pret

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály

(Nógrád Megyei Bíróság l'gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – Jaunas dal?bvalsts pievienošāns – Nodoklis par ražošanas l'dzek?u subsid?tu pirkumu – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Sest?s direkt?vas sp?k? st?šan?s br?d? valsts ties?bu aktos paredz?tie iz??mumi – Dal?bvalstu ties?bas saglab?t iz??mumus

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošāna – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Priekšnodok?a atskait?šana – Iz??mumi no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu – Dal?bvalstu ties?bas Sest?s direkt?vas sp?k? st?šan?s br?d? saglab?t past?vošos iz??mumus

(Padomes Direkt?vas 77/388 17. panta 2. un 6. punkts)

2. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošāna – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Priekšnodok?a atskait?šana

(Padomes Direkt?vas 77/388 17. panta 2. punkts)

1. Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 17. panta 2. un 6. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kurš no valsts [vai pašvald?bas] budžeta subsid?tas pre?u pirkšanas gad?jum? ?auj atskait?t attiec?go pievienot?s v?rt?bas nodokli tikai par pirkuma da?u, kas nav bijusi subsid?ta.

Šāds valsts tiesiskais regulējums attiecībā uz preču vai pakalpojumu pirkumu, kas finansēts ar subsīdiju, ievieš ierobežojumu, kas nav atļauts ar Sestās direktivas 17. panta 2. punktu. Protams, atskaitīšanas tiesību principu mazina ierobežojošā norma, kas noteikta minētās direktivas 17. panta 6. punkta otrajā daļā. Tomēr Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otrā daļa ir jāaplūko šīs normas pirmās daļas kontekstā, ar kuru Padomei ir piešķirta kompetence pēc Komisijas priekšlikuma noteikt, uz kuriem izdevumiem neattiecas nodokļa atskaitīšana, vienlaikus precizējot, ka šādu tiesību priekšmets nekādā ziņā nevar būt izdevumi, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumi. Tādā, ņemot vērā šāuro interpretāciju, kas tai kā atkāpes ietverošai normai ir piešķirta, nevar uzskatīt, ka ar Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otro daļu dalībvalstīm būtu atļauts saglabāt ierobežojumu tiesībām uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, kas vispārējā veidā attiektos uz jebkādām izdevumiem, kuri saistīti ar preču pirkšanu, neatkarīgi no to veida vai mērķa. Šāda interpretācija ir acīmredzama arī šīs normas vēsturiskajā kontekstā, kas raksturo Kopienas likumdevēja nepārtraukto gribu atļaut tikai dažus preču vai pakalpojumu izslēgšanu no atskaitīšanas režīma, nevis vispārēju izslēgumu no šī režīma.

(sal. ar 20., 21., 27.–30. punktu un rezolūcijas daļas 1) punktu)

2. Sestās direktivas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 17. panta 2. punktā nodokļa maksājumiem ir piešķirtas tiesības, uz kurām viņi var atsaukties valsts tiesā, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo normu. Turklāt, ja izslēgums no nodokļu atskaitīšanas režīma nav noteikts atbilstoši Sestās direktivas noteikumiem, valsts nodokļu iestādes nevar piemērot nodokļa maksājumu normu, ar ko nosaka atkāpes no pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesību principa. Nodokļa maksājumu, kuram ir piemērots šāds pasākums, ir jābūt iespējai pārņemt nodokļa parādu saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 2. punktu, ja preces vai pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamos darījumos.

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

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2009. gada 23. aprīlis (*)

Sestā PVN direktīva – Jaunas dalībvalsts pievienošana – Nodoklis par ražošanas līdzekļu subsidētu pirkumu – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Sestās direktivas spēkā stāšanās brīdī valsts tiesību aktos paredzētie izņēmumi – Dalībvalstu tiesības saglabāt izņēmumus

Lieta C-74/08

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Nógrád Megyei Bíróság* (Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 16. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 30. janvārī, tiesvedībā

PARAT Automotive Cabrio Textilteteket Gyártó kft

pret

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály.

TIESA (ceturt? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente) un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2009. gada 4. marta tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– Ung?rijas vald?bas v?rd? – R. Šomši?a [*R. Somssich*], J. Fazekaša [*J. Fazekas*], K. Borve??i [*K. Borvölgyi*] un M. Fehers [*M. Fehér*], p?rst?vji,

– Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un K. Talab?ra?Rica [*K. Talabér?Ritz*], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?tes secin?jumiem,

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”), 17. panta 2. un 6. punktu.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp uz??mumu *PARAT Automotive Cabrio Textiltet?ket Gyártó kft* (turpm?k tekst? – “*PARAT*”) un Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (viet?jais nodok?u birojs, kas pak?auts lemaksu un finanšu kontroles iest?des Zieme?ung?rijas re?iona nodok?u birojam; turpm?k tekst? – “*APEH*”) jaut?jum? par to, k? noteikt to valsts nodok?u ties?bu piem?rošanas jomu, kas attiecas uz ties?b?m uz pievienot? v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “*PVN*”) par subsid?tu pre?u ieg?di atskait?šanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopien? tiesiskais regul?jums

3 Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirm?s direkt?vas 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) 2. pants ir izteikts š?d? redakcij?:

“[*PVN*] kop?j?s sist?mas princips ir piem?rot prec?m un pakalpojumiem visp?r?ju nodokli par pat?ri?u, kas b?tu tieši proporcion?ls pre?u un pakalpojumu cenai neatkar?gi no dar?jumu skaita,

kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kur uzliek nodokli.

Par katru darījumu [PVN], ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atēmts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais [PVN].

[..]”

4 Atbilstoši Sestās direktīvas, ko groza Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīva 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.), 17. panta 2., 6. un 7. punktam:

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

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts [valsts iekšien] par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

6. Ne ilgāk kā pētrus gadus no šīs direktīvas spēkā stāšanās dienas Padome pēc Komisijas priekšlikuma [a] vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas [PVN] atskaitīšana. [PVN] nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri [cieši] saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad iepriekšminētās normas spēkā, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šī direktīva spēkā.

7. Ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katra dalībvalsts var ciklisku saimniecisku iemeslu dēļ pilnīgi vai daļēji izslēgt no atskaitīšanas sistēmas dažus ražošanas līdzekļus vai citas preces. Lai saglabātu vienādu konkurences apstākļus, dalībvalstis tādā vietā, lai atteiktu atskaitīšanu, var uzlikt nodokli pašam nodokļa maksātāja ražotajām precēm vai precēm, kuras tas iepircis valsts iekšienē vai ievēdis, tādā veidā, lai nodoklis nepārsniegtu [PVN], kas būtu uzlikts līdzīgu preču iegādei.”

Valsts tiesiskais regulējums

5 Pamata lietas faktu rašanās laikā Ungārijas 1992. gada Likuma Nr. LXXIV par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), kas ir spēkā no 2004. gada 1. maija – Ungārijas Republikas pievienošanās datuma Eiropas Savienībai –, VIII nodaļas 38. panta 1. punkta a) apakšpunkts par priekšnodokļa sadalījumu ar nosaukumu “Nodokļa atskaitīšana” ietvēra šādu normu:

“Priekšnodokļa sadalījums

Nodokļa maksātājam savas atskaites ir atsevišķi jānorāda priekšnodoklis, kas ir atskaitāms, un priekšnodoklis, kas nav atskaitāms [..]. Nodokļa maksātājs, kurš saņem subsīdijas no valsts [vai pašvaldības] budžeta, kas neveido nodokļa bāzi [..], var, ja vien finanšu gada budžeta likumā nav noteikts citādi,

a) preču iegādei paredzētās subsīdijas gadījumā savas atskaitīšanas tiesības izmantot vienīgi attiecībā uz iegādes daļu, kas nav bijusi subsidēta.

[..]”

6 Iepriekš minētā norma tika atcelta no 2006. gada 1. janvāra. Tāpat tas nenotika ar atpakaļejošu spēku. Tādējādi uz visām prešu ieguldām, kas veiktas pirms 2005. gada 31. decembra, ir attiecināma proporcionālā aprēķina piemērošana valsts [vai pašvaldības] budžeta finansētām subsīdijām.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

7 Atbilstoši 2005. gada 11. maijā ar *Magyar Fejlesztési Bank* (Ungārijas Attīstības banka), kura rīkojās *Gazdasági és Közlekedési Minisztérium* (Ekonomikas un transporta ministrija) vārdā, noslēgtajam subsīdiju līgumam *PARAT* veica ieguldījumu, lai palielinātu mašīnu nolaižamo jumtu ražotspēju 2005. gadā. Ar minēto līgumu *PARAT* tika piešķirtas tiesības uz neatmaksājamo subsīdiju 47 % apmērā no kopējās ieguldījumu izmaksu summas.

8 Sakarā ar šo ieguldījumu *PARAT* savā PVN deklarācijā attiecībā uz 2005. gada septembri norādīja netiesiskos faktus par iekārtu pirkumu kopumā [Ungārijas forintu] HUF 43 882 853 apmērā, atskaitot visu PVN, kas norādīts šajos fakturos, proti, HUF 10 971 718.

9 Pēc tam *Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya* (Nogrādas mežes Nodokņu iestādes Vadības kontroles nodaļa) pārbaudīja iepriekš minēto deklarāciju, secinot, ka *PARAT* to neatmaksājamo subsīdiju dēļ, kas tam piešķirtas, bija jāsamazina atskaitītā PVN summa attiecībā uz iekārtu pirkumu veikto ieguldījumu ietvaros.

10 *APEH* aprēķināja atskaitāmo PVN summu, balstoties uz saņemto finansējuma daļu (47 %), un konstatēja, ka HUF 10 971 718 vietā, ko *PARAT* atskaitīja kā PVN par pirktajām iekārtām, *PARAT* bija tiesīgs atskaitīt HUF 5 748 000. Tāpēc *APEH* noteica neatskaitīt PVN summu, kas pēc atlikušās daļas aprēķināšanas bija HUF 5 223 718; šī summa *PARAT* bija jāsedz kā nodokļu parāds. Turklāt šai summai tika pieskaitīts naudas sods un nokavējuma nauda.

11 Savā sūdzībā, kas vērsta pret šo lēmumu, *PARAT* lūdza atcelt minēto nodokļa parādu, kā arī naudas sodu un nokavējuma naudu. Tas uzsvēra, ka laikā, kad radās pamata prāva aplūkojamie faktiskie apstākļi, piemērojamais valsts tiesiskais regulējums ietvēra ierobežojumu attiecībā uz tiesībām atskaitīt PVN, kas bija pretrunā Sestās direktīvas noteikumiem. *PARAT* sūdzībā *APEH* noraidīja.

12 Tādēļ *PARAT* iesniedza prasību atcelt lēmumu, ar kuru tika pieprasīta nodokļa parāda un naudas soda, kā arī nokavējuma naudas samaksa. Tas uzsvēra, ka tam saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu bija tiesības atskaitīt visu PVN, kas bija norādīts fakturos par iegādātajām iekārtām.

13 Šādos apstākļos *Nógrád Megyei Bíróság* [Nogrādas mežes Tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

“1) Vai 2004. gada 1. maijā, kad Ungārijas Republika pievienojās Eiropas Savienībai, Likuma [par PVN] 38. panta 1. punkta a) apakšpunktā noteiktā kārtība bija saderīga ar Sestās direktīvas [..] 17. pantā noteikto?

2) Vai noliedzošas atbildes gadījumā prasītājam ir iespēja, izmantojot atskaitēšanas tiesības, tieši atsaukties uz Sestās direktīvas 17. pantu pretēji Likuma [par PVN] 38. panta 1. punkta a) apakšpunktā noteiktajam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

14 Ar pirmo jautājumu iesniedzītiesa būtībā jautā, vai ar Sestās direktīvas 17. panta noteikumiem netiek pieļauts, ka dalībvalsts no tiesībām uz PVN atmaksu izslēdz preces pirkuma cenas daļu, ko finansē ar subsīdiju no valsts [vai pašvaldības] budžeta.

15 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka tiesības uz PVN atskaitēšanu k? PVN mehānisma sastāvdaļa ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un tās principā nav ierobežojamas (skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa u.c., Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, un 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol un Stadler, Recueil*, I-81. lpp., 42. punkts, kā arī 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-465/03 *Kretztechnik, Krājums*, I-4357. lpp., 33. punkts).

16 Iepriekš minēto spriedumu minētajos punktos Tiesa arī nolēma, ka saskaņā ar principiem, kas regulē kopējo PVN sistēmu, šis nodoklis tiek piemērots katram ražošanas vai izplatēšanas darījumam, atskaitot to PVN, kas tieši bija jāmaksā par sēkotnāji veiktajiem darījumiem. Tiesības uz nodokļa atskaitēšanu rodas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas samaksāti par sēkotnāji veiktajiem darījumiem. No tā izriet, ka tiesību uz PVN atskaitēšanu ierobežojums ietekmē nodokļu nastas apmēru, un tas ir jāpiemēro līdzīgā veidā visās dalībvalstīs.

17 Turklāt ir svarīgi norādīt, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts ir skaidri un precīzi noteikts princips, ka nodokļu maksātājs var atskaitīt tās nodokļa summas, kas tam ir aprēķinātas kā PVN par viņam piegādātām precēm vai viņam sniegtiem pakalpojumiem, tiklīdz, ciklīdz šīs preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tā ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Metropol un Stadler*, 43. punkts; 2008. gada 11. decembra spriedumu lietā C-371/07 *Danfoss un AstraZeneca, Krājums*, I-0000. lpp., 27. punkts, kā arī 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-414/07 *Magoora, Krājums*, I-0000. lpp., 29. punkts).

18 Šādos apstākļos atbildes ir atļautas tikai tajos gadījumos, kas ir skaidri paredzēti Sestajā direktīvā (skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu apvienotajās lietās C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance un Sanofi, Recueil*, I-7013. lpp., 34. punkts, kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Danfoss un AstraZeneca*, 26. punkts, un lietā *Magoora*, 28. punkts).

19 Attiecībā uz tādā valsts tiesisko regulējumu kā pamata prāvā aplūkots ar nosaukumu “Nodokļa atskaitēšana” ir jānorāda, ka tas ir tiesību uz PVN atskaitēšanu vispārīgais ierobežojums, kas ir piemērojams visu preču pirkumiem, par ko ir saņemta subsīdija no valsts [vai pašvaldības] budžeta.

20 Šāds valsts tiesiskais regulējums attiecībā uz preču vai pakalpojumu pirkumu, kas finansēts ar subsīdiju, ievieš tiesību uz nodokļa atskaitēšanu ierobežojumu, kas nav atļauts ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu (šajā sakarā skat. 2005. gada 6. oktobra spriedumus lietā C-204/03 Komisija/Spānija, Krājums, I-8389. lpp., 26. un 27. punkts, kā arī lietā C-243/03 Komisija/Francija, Krājums, I-8411. lpp., 32. punkts).

21 Tomēr PVN atskaitēšanas tiesību principu mazina ierobežojošā norma, kas noteikta Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā. Atbilstoši šai normai tos tiesību aktus jāautāj par izslēgšanu no tiesībām uz PVN atskaitēšanu, kas ir spēkā minētās direktīvas spēkā stāšanās dienā, dalībvalstīs drīkst saglabāt spēkā līdz brīdim, kad Padome nosaka izdevumus, kuri šīs tiesības nerada (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Metropol un Stadler*, 44. punkts, kā arī lietā *Danfoss un AstraZeneca*, 28. punkts).

22 Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā ir ietverta “standstill” klauzula, kas paredz

saglabāt valsts izslēgumus no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kas bija piemērojami pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā attiecīgajā dalībvalstī. Šīs normas mērķis ir atļaut dalībvalstīm, kamēr Padome izstrādā Kopienas režīmu attiecībā uz izslēgšanu no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, saglabāt spēkā visus valsts tiesību noteikumus, kas ietver izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kurus to valsts iestādes piemēroja Sestās direktīvas spēkā stāšanās brīdī (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Metropol* un *Stadler*, 48. punkts; liet. *Danfoss* un *AstraZeneca*, 30. un 31. punkts, kā arī liet. *Magoora*, 35. punkts).

23 Tomēr režīms, ar kuru ir paredzēta atkāpe no principa par tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kurš vispārējā veidā ir noteikts Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā un kura mērķis ir nodrošināt šā nodokļa neitralitāti, ir interpretējams šauri (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Metropol* un *Stadler*, 59. punkts, kā arī liet. *Magoora*, 28. punkts).

24 Attiecībā uz tādā situāciju kā pamata prāvā aplūkotā un iepriekš minētā atkāpes ietverošā režīma piemērojamību vispārīgā veidā ir jānorāda, ka Sestā direktīva stājās spēkā Ungārijā brīdī, kad šā dalībvalsts iestāžu Eiropas Savienībā, proti, 2004. gada 1. maijā. Tātad šis datums ir nozīmīgs minētās direktīvas 17. panta 6. punkta piemērošanai attiecībā uz šo dalībvalsti (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Magoora*, 27. punkts).

25 Lai attiecībā uz minēto Kopienas atkāpes ietverošo režīmu izvērtētu tādā valsts tiesisko regulējumu kā pamata lietā aplūkotais, ir jākonstatē, ka tas izriet no šā sprieduma 19. punkta, ka tas ir vispārējā rakstura pasākums, kas ierobežo tiesības pilnībā atskaitīt PVN, kurš iepriekš samaksāts par preču pirkumu, ko finansē ar subsīdiju no valsts [vai pašvaldības] budžeta.

26 Tāpēc minētais tiesiskais regulējums ietver tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežojumu, kas pārsniedz to, kas ir atļauts Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā.

27 Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa ir jāaplūko šīs normas pirmās daļas kontekstā, ar kuru Padomei ir piešķirta kompetence pāc Komisijas priekšlikuma noteikt, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana, vienlaikus precizējot, ka šādu tiesību priekšmets nekādā ziņā nevar būt izdevumi, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izprieču un izklaides izdevumi.

28 Līdz ar to un ņemot vērā šāuro interpretāciju, kas tai kā atkāpes ietverošai normai ir piešķirama, nevar uzskatīt, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu dalībvalstīm būtu atļauts saglabāt ierobežojumu tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kas vispārējā veidā attiektos uz jebkādām izdevumiem, kuri saistīti ar preču pirkšanu, neatkarīgi no to veida vai mērķa.

29 Šāda interpretācija ir acīmredzama arī šīs normas vēsturiskajā kontekstā, kas raksturo Kopienas likumdevēja nepārtraukto gribu atļaut tikai dažu preču vai pakalpojumu izslēgšanu no atskaitīšanas režīma, nevis vispārīgus izslēgumus no šā režīma (šajā sakarā skat. 1999. gada 5. oktobra spriedumu liet. C-305/97 *Royscot u.c.*, *Recueil*, I-6671. lpp., 22. punkts, kā arī 2005. gada 14. jūlija spriedumu liet. C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens*, Krājums, I-7037. lpp., 32. un 35. punkts).

30 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. un 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tās valsts tiesiskais regulējums, kurš no valsts [vai pašvaldības] budžeta subsidētas preču pirkšanas gadījumā ļauj atskaitīt attiecīgo PVN tikai par pirkuma daļu, kas nav bijusi subsidēta.

Par otro jautājumu

31 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai nodokļa maksātājs var atsaukties uz

Sestās direktīvas 17. panta piemērošanu, lai vārstos pret valsts tiesisko regulējumu, kas ierobežo tiesības uz PVN atskaitēšanu tādā veidā, kāds nav saderīgs ar minētā 17. panta 2. un 6. punktu.

32 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāatgādina, ka Tiesa savā 1995. gada 6. jūlija spriedumā lietā C-62/93 *BP Supergaz (Recueil, I-1883. lpp., 35. punkts)* ir norādījusi, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts ir precīzi noteikta minētā tiesību rašanās un apjoma nosacījumi un tātāt neatstāj daļēbvalstīm nekādu rēcēbas brīvību attiecībā uz to ieviešanu.

33 Lēdz ar to minētā sprieduma 35. un 36. punkts Tiesa nolēma, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts personām ir piešēirtas tiesības, uz kurām tās var atsaukties valsts tiesā, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar minēto normu.

34 Tiesa arī uzsvēra, ka, ja izslēgums no nodokļu atskaitēšanas režēma nav noteikts atbilstoši Sestās direktīvas noteikumiem, valsts nodokļu iestādes nevar piemērot nodokļa maksētājam normu, ar ko nosaka atkāpes no PVN atskaitēšanas tiesību principa (skat. 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-228/05 *Stradasfalti*, Krējums, I-8391. lpp., 66. punkts).

35 Nodokļa maksētājam, kuram ir piemērots šāds pasākums, ir jābēt iespējai pērrēinēt PVN parādu saskaēē ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu, ja preces vai pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamos darējumos (skat. iepriekē minēto spriedumu lietā *Stradasfalti*, 68. punkts).

36 Lēdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts nodokļa maksētājiem ir piešēirtas tiesības, uz kurām viēi var atsaukties valsts tiesā, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo normu.

Par tiesēšanēs izdevumiem

37 Attiecībā uz lietas daļēbniekiem šā tiesvedēba ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tātē lemj par tiesēšanēs izdevumiem. Tiesēšanēs izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas daļēbnieku tiesēšanēs izdevumi, nav atlēdzinēmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palēta) nospriēž:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaēojami daļēbvalstu tiesību akti par apgrozējuma nodokēliem – Kopēja pievienotēs vērtēbas nodokļu sistēma: vienota aprēēinu bēze, 17. panta 2. un 6. punkts ir jāinterpretē tādējēdi, ka tam pretrunē ir tēds valsts tiesiskais regulējums, kurē no valsts [vai pašvaldēbas] budžeta subsidētas preēu pirkēšanas gadējumē ēauj atskaitēt attiecēgo pievienotēs vērtēbas nodokli tikai par pirkuma daēu, kas nav bijusi subsidēta;**

2) **Sestās direktīvas 77/388 17. panta 2. punkts nodokļa maksētājiem ir piešēirtas tiesības, uz kurām viēi var atsaukties valsts tiesā, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo normu.**

[Paraksti]

* Tiesvedēbas valoda – ungēru.