

ENERĢLADVOKĀTES KRISTĒNES ŠTIKSAS-HAKLAS [CHRISTINE STIX-HACKL]
SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 14. decembrī (1)

Lieta C-33/03

Eiropas Kopienu Komisija

pret

Apvienoto Karalisti

Valsts pienākumu neizpilde – Sestās PVN direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts un 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Valsts tiesību normas, kuras ļauj darba devējam atskaitīt priekšnodokli par degvielu, kas piegādāta viņa darbiniekiem, ja viņš atlīdzina degvielas cenu

I – Ievads

1. Ar šo pieteikumu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EK līgums, proti, Sestās direktivas 77/388/EEK (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”) (2) 17. un 18. pantam ļaujot nodokļa maksātājiem atskaitīt PVN par noteiktām degvielas piegādēm personām, kuras nav nodokļa maksātāji.
2. Šajā tiesvedībā paši rodas jautājums par to, vai Apvienotās Karalistes PVN sistēma, saskaņā ar kuru darba devējs var atskaitīt priekšnodokli par degvielu, kas piegādāta viņa darbiniekiem, ja viņš atlīdzina degvielas cenu, ir lūdzīgā Nīderlandes atskaitēšanas sistēmā, kuru Tiesa ar savu 2001. gada 8. novembra spriedumu lietā C-338/98 (3) ir atzinusi par saderīgu ar Sestās direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienu tiesiskais regulējums

3. Sestās direktivas 4. pants cita starpā nosaka:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

[..]

4. Vērdā "patstvēģi" lietojums 1. punktā atbilstoši no nodokļa nodarbinātās un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

[..]"

4. Sestās direktivas 17. pants ar virsrakstu "Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma" cita starpā tātad 2. punkta a) apakšpunktā nosaka:

"Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs."

5. Sestās direktivas 18. pants ar virsrakstu "Noteikumi, kas regulē atskaitēšanas tiesību stenošanu" cita starpā paredz:

"1. Lai ņemtu vērā savas atskaitēšanas tiesības, nodokļa maksātājam:

a) par atskaitījumiem atbilstoši 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktā, kas sastādīta saskaņā ar 22. panta 3. punktu;

[..].

3. Dalībvalstis pieņem nosacījumus un kārtību, kādā nodokļa maksātājam var atļaut veikt atskaitēšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 1. un 2. punkta noteikumiem.

[..]"

6. Sestās direktivas 22. panta 3. punkta a) apakšpunkts cita starpā paredz:

"Katrs nodokļa maksātājs izdod faktūru vai citu dokumentu faktūras vietā par visām precēm un pakalpojumiem, ko tas piegādājis citam nodokļa maksātājam, un pats patur šo dokumenta kopiju.
[..]

Katrs nodokļa maksātājs tāpat izdod faktūru par visiem maksājumiem uz kontu, ko tam maksājis cits nodokļa maksātājs, pirms preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir notikusi vai pirms tā ir pabeigta."

7. Sestās direktivas 22. panta 3. punkta c) apakšpunkts nosaka:

"Dalībvalstis pieņem kritērijus, lai noteiktu, vai dokuments der faktūras vietā."

B – *Valsts tiesiskais regulējums*

8. 1991. gada VAT (*Input Tax*) (*Person Supplied*) Order (turpmāk tekstā – "1991. gada rīkojums par PVN"), kas stājas spēkā 1991. gada 1. decembrī, 2. un 3. pants nosaka:

"2. 3. pants piemērojams, ja personai, kas nav nodokļa maksātājs, tiek piegādāta degviela un nodokļa maksātājs minētajai personai maksā

a) cenu, ko tas faktiski samaks?jis par degvielu, vai

b) summu, kas visa vai kuras da?a piel?dzin?ma summai un ir samaks?ta, lai atl?dzin?tu vi?am izdevumus par degvielu, ko apr??ina, pamatojoties uz:

i) kop?jo att?lumu, ko nobraucis transporta l?dzeklis, kur? izmantota degviela (vai nu ietverot, vai neietverot att?lumu, kuri veikti cit?m vajadz?b?m, kas nav nodok?a maks?t?ja uz??m?jdarb?bas vajadz?bas), un

ii) transporta l?dzek?a jaudu, neatkar?gi no t?, vai nodok?a maks?t?js veic citu maks?jumu nol?k? atl?dzin?t jebkurus citus izdevumus.

3. Gad?jumos, kad piem?rojams šis pants, saska?? ar 1983. gada *Value Added Tax Act* 14. panta 3. punktu ir j?pie?em, ka degviela nodok?a maks?t?jam pieg?d?ta, lai tas var?tu veikt savu uz??m?jdarb?bu un par cenu, kas ir t?da pati k? summa, ko tas samaks?jis saska?? ar 2. panta a) vai b) apakšpunktu (izsl?dzot jebkurus citus izdevumus, kas nav izdevumu par degvielu kompens?cija)."

9. R?kojumam pievienotajos koment?ros nor?d?ts, ka:

"Šis r?kojums, kas st?jas sp?k? 1991. gada 1. decembr?, legaliz? sen past?vošu administrat?vu praksi. Tas paredz, ka degviela, ko ieg?d?jies darbinieks, tiek uzskat?ta par darba dev?ja ieg?d?tu degvielu, ja darbiniekam tiek atl?dzin?tas t?s izmaksas, vadoties vai nu p?c veikt? att?luma, vai faktiski samaks?t?s cenas. [..]"

10. Atbilstoši Apvienot?s Karalistes vald?bas sniegtajiem paskaidrojumiem, darba dev?ja veikts atl?dzin?jums atbilstoši 1991. gada r?kojuma par PVN 2. panta b) punktam praks? notiek š?di: darbinieks nodod darba dev?jam detaliz?tu inform?ciju par braucieniem, kas veikti darba dev?ja interes?s, atbilstošos att?lumu un izmantot? transporta l?dzek?a jaudu. T?pat darbinieks iesniedz darba dev?jam "vienk?ršotu" fakt?ru par degvielas ieg?di, kur? degvielas sa??m?js nav identific?ts, nor?dot t? v?rdu.

11. Darba dev?js tad apr??ina degvielas izmaksas, balstoties uz *Royal Automobile Club*, *Automobile Association* vai *UK Customs* (Lielbrit?nijas muitas dienesta) public?to degvielas izmaksu uz j?dzi sarakstu ar *Inland Revenue* (Lielbrit?nijas Finanšu p?rvaldes) apstiprin?t?m likm?m un transporta l?dzek?u ražot?ju sniegtu detaliz?tu inform?ciju. Ar šo faktoru pal?dz?bu – darba dev?ja interes?s veikto braucienu att?lumu un attiec?g? transporta l?dzek?a veida degvielas izmaksas uz j?dzi – darba dev?js, k? nor?d?jusi Apvienotas Karalistes vald?ba, var apr??in?t prec?zas darba dev?ja interes?s veikto braucienu izmaksas un t?s atbilstoši atl?dzin?t.

III – Pirmstiesas proced?ra un tiesved?ba

12. T? k? Komisija uzskat?ja, ka, nepast?vot pras?bai iesniegt fakt?ru, 1991. gada r?kojuma par PVN 2. un 3. pant? paredz?t? atskait?šanas iesp?ja nav sader?ga ar Sest?s direkt?vas 18. panta 1. panta a) apakšpunktu, t? ar 1995. gada 10. maija br?din?juma v?stuli pret Apvienoto Karalisti uzs?ka proced?ru par valsts pien?kumu neizpildi saska?? ar EKL 226. pantu.

14. Apvienot?s Karalistes vald?ba attiec?gi ar 1995. gada 13. j?lija, 1996. gada 16. decembra un 1998. gada 28. janv?ra v?stul?m noraid?ja Komisijas iebildes, apgalvojot, ka ties?b?m atskait?t nodokli attiec?b? uz t?du darbinieku degvielas izmaks?m, kuras biju?as saist?tas ar vi?u darba dev?ja ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, atbilsto?i 1991. gada r?kojuma par PVN regul?jumam, bija j?past?v atbilsto?i Sestajai direkt?vai.

16. Komisija l?dz Tiesu:

– piespriest Lielbritānijas un Ziemeļāfrikas Apvienotajai Karalistei atbalstu tiesīdžības izdevumus.

IV – Komisijas izvirzīto pamatu izvērtējums

A – Par Sest?š direkt?vas 17. panta p?rk?pumu

18. Saskaņā ar Komisijas viedokli, apstrīdtais 1991. gada rīkojums par PVN pārkāpj Sestās direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, tātad k, pirmkārt, ar to ir atļauts atskaitīt priekšnodokli par piegādātām personām, kuras nav nodokļa maksātāji, proti, darbiniekiem, un, otrkārt, tātad k nav nodrošināts, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli attiecas tikai uz tādās degvielas piegādi, kas izmantota darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem. Komisija galvenokārt atsaucas uz spriedumu lietā Komisija/Nīderlande un norāda, ka attiecīgās Apvienotās Karalistes tiesību normas var salīdzināt ar normām, kuras Tiesa minējusi spriedumā atzina par nesaderīgām ar Sesto direktīvu.

19. Komisija neizslēdz iespēju, ka daudzos gadījumos darbinieku veiktie pirkumi faktiski ir piegādes to darba devējiem un tātad – nodokļa maksājumiem, kuriem ir tiesības atskaitīt nodokli. Izskatāmā lietā tomēr, pretī lietai *Intiem* (5), nav tiešas saiknes starp diviem nodokļa maksājumiem, šajā gadījumā – degvielas piegādātāju un darba devēju.

20. Apvienotās Karalistes valdība pirmām kārtām atsaucas uz to, cik svarīgs ir princips, ka nodokļa maksājumi, ja un ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti tātad ar nodokli apliekamiem darījumiem, ir tiesības atskaitīt PVN par izmantotajiem precēm un pakalpojumiem. Šā principa mērķis ir nodrošināt visu Kopienā veikto saimniecisko darījumu fiskālo neitralitāti.

21. Jautājums izskatāmā lietā ir par to, vai Sestās direktīvas 17. pants dod tiesības atskaitīt priekšnodokli gadījumos, kad darbinieks izdara pirkumu par labu darba devējam vai saistībā ar darba devēja darījumiem un tad darbinieka izdevumi tiek atlīdzināti. Gadījumos, ja preces vai pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamu darījumu kontekstā, nevar būt nozīme tam, vai faktiskais (vai līgumiskais) preču vai pakalpojumu saņēmējs ir pats darba devējs, vai viena darbinieks vai pārsta.

22. Komisija neņem vērā tautsaimniecisko realitāti. Ja tiktu ņemti vērā tās formālie argumenti, darba devējs, pretī Sestajai direktīvai noteiktajam, nevarētu atskaitīt priekšnodokli par visiem ar vienu uzņēmējdarbību saistītajiem izdevumiem. Degviela praksē ar darbinieka starpniecību tiek piegādāta darba devējam, kas ir nodokļa maksātājs, izmantošanai darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem. Šo situāciju var salīdzināt, piemēram, ar situāciju, kad darbinieks apmaksā mētnes, uzturēšanos un transporta izdevumus saistībā ar darījuma braucienu vai ar ārpus uzņēmuma būvniecības strādājošs būvniecības sabiedrības darbinieks iegādājas amata rīkus. Ir jāatzīst, ka degvielas iegāde ietver pašas ar norobežošanu saistītas problēmas, taču tās nevar principā izslēgt tiesības atskaitīt nodokli.

23. Apvienotās Karalistes valdība atzīst, ka pastāv līguma starp sistēmu, kas tika apskatīta lietā Komisija/Nīderlande, un Apvienotās Karalistes sistēmu. Tomēr, salīdzinot ar minētajā spriedumā apskatīto sistēmu, Apvienotās Karalistes sistēma – ciktāl ir saprātā robežs iespējams tādā sistēmā, kura obligāti balstās uz pieņēmumiem – nodrošina, ka PVN ir atskaitāms vienīgi par darbinieku faktiskajiem ceļa izdevumiem. Apvienotās Karalistes valdība piekrīt viedoklim, ka 1991. gada rīkojuma par PVN paredzētās tiesības atskaitīt PVN ir jāierobežo, attiecinot tās vienīgi uz degvielu, kas izmantota darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem. Praksē piemērojot 1991. gada rīkojumu par PVN, tiesības atskaitīt priekšnodokli ir šādi ierobežotas. Tāpat darba devējs nav nekādi ieinteresēts atlīdzināt izdevumus par degvielu, pārsniedzot darījuma brauciena izdevumus.

24. Savā rakstveida atbildē uz Tiesas uzdoto jautājumu Apvienotās Karalistes valdība atzina, ka 1991. gada rīkojums par PVN neparedz juridiski saistošu saikni starp darba devēja tiesībām atskaitīt PVN atbilstoši 1991. gada rīkojuma par PVN 2. un 3. pantam, un to, ka darbinieka iegādātā degviela tiek izmantota darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem. Tomēr šā saikne izriet no norādes uz vispār piemērojamo tiesību aktu – 1994. gada *Value Added Tax Act* (turpmāk tekstā – “1994. gada likums par PVN”). Šā Apvienotās Karalistes valdības norādītā likuma normas ietver 1991. gada rīkojuma par PVN juridisko pamatu, vispārēju PVN definīciju (PVN, kas maksājams par tādā preču un pakalpojumu piegādi, kuras tiek izmantotas nodokļa maksātāja darījumiem) un normu, ka jauktas izmantošanas gadījumā nodoklis ir atskaitāms tikai atbilstoši proporcijai, kādā preces un pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem.

2. Izvērtējums

25. Pirms izvērtēt, vai 1991. gada rīkojuma par PVN paredzētais apstrādātais atskaitēšanas

mehānisms ir saderīgs ar Sestās direktīvas 17. pantu, ir jāatgādina noteikti ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību saistīti principi, kas regulēti šajā tiesību normā.

26. Saskaņā ar iedibināto judikatūru tiesības atskaitīt priekšnodokli ir PVN mehānismā neatņemama sastāvdaļa un principā tās nav ierobežojamas. (6) Mērķis normai par atskaitīšanu ir pilnībā atbrīvot tirgus dalībniekus no saistības ar to saimnieciskajam darbībā samaksāt vai maksājam PVN sloga. Tādējādi kopā PVN sistēma nodrošina neitralitāti visu saimniecisko darbību aplikšanai ar nodokļiem, neatkarīgi no tā, vai iznākuma, ja tās pašas ir aplikamas ar PVN. (7)

27. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu “nodokļa maksātājam” ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kas viņam jāmaksā, PVN, kas ir maksājams vai samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kurus tam piegādājis “cits nodokļa maksātājs”, “ja preces un pakalpojumus izmanto ar nodokli aplikamiem darījumiem”.

28. Tātad atbilstoši šīs tiesību normas formulējumam tiesības atskaitīt nodokli jau iepriekš prezumē, ka attiecīgā persona ir nodokļa maksātājs Sestās direktīvas izpratnē un ka attiecīgās preces un pakalpojumi tiek izmantoti viņa ar nodokli aplikamiem darījumiem. (8)

29. Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta formulējums parāda arī, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli pastāv vienīgi saistībā ar PVN, kas samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājam piegādājis cits nodokļa maksātājs.

30. Attiecībā uz Komisijas iebildumu, ka darbinieks nav nodokļa maksātājs, proti, ka tiek pārrauta piegāde, vispirms ir jāatzīmē, ka izskatāmajā lietā – atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta normām – netiek apstrīdēts, ka attiecīgā darbinieki, kuru degvielas izdevumi tiek atlīdzināti, paši nav nodokļa maksātāji. (9) Jautājums drīzāk ir par to, vai, neskatoties uz šo trijstūra struktūru, kurai pastāvēja 1991. gada rēķojums par PVN, jāatzina PVN, var uzskatīt, ka ir notikusi piegāde, kuru veicis viens nodokļa maksātājs citam, proti, degvielas pārdevēja piegāde darba devējam.

31. No sprieduma lietā *Intiem* izriet, ka preču fiziska piegāde darbiniekam pati par sevi neizslēdz darba devēja tiesības atskaitīt priekšnodokli. Atbilstoši minētās lietas faktiem degviela, tātad k? izskatāmajā lietā, bija piegādāta darbiniekam. Tiesa šajā sakarā nolēma, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā paredzētās priekšnodokļa atskaitīšanas aprobežošānai ar nodokli “par viņam piegādātajām precēm [..]” mērķis “nevar būt no atskaitīšanas izslēgt PVN, kas samaksāts par precēm, kuras, kaut arī tās pārdotas nodokļa maksātājiem izmantošanai tikai un vienīgi viņu ar nodokli aplikamiem darījumiem, fiziski tikušas piegādātas viņu darbiniekiem”. (10)

32. Turklāt pati Komisija atzīst, ka darbinieki bieži darbojas savu darba devēju labā un šādā gadījumā ir jāuzskata, ka darbinieku saņemtais preces un pakalpojumi faktiski ir piegādāti darba devējam. Tāpēc tomēr uzskata, ka tas nav ticis pierādīts attiecīgās tiesību normas sakarā.

33. Tādējādi rodas jautājums par apstākļiem, kādos, ja preces vai pakalpojumus ir saņēmis darbinieks, ir notikusi piegāde darba devējam. Tas būtībā ir “fakta jautājums [..], kas jāizlemj, ņemot vērā visus lietas apstākļus [..]”. (11) Apvienotās Karalistes valdība, izmantojot piemēru par pārstāvi, kura darba devējs atlīdzina ceļa izdevumus, vai par būvniecības darbinieku, kurš iegādājas rīkus būvniecībai, ir parādījis, ka šajā sakarā var rasties norobežošanas problēmas.

34. Šīet, ka tīl?kai izv?rt?šanai b?tu j?patur pr?t?, ka past?v cieša saikne starp to, vai viens nodok?a maks?t?js ir veicis pieg?di citam nodok?a maks?t?jam, un jaut?jumu par attiec?go pre?u vai pakalpojumu izmantošanu t?s personas ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, kura pieg?di sa?em.

35. Saska?? ar past?v?go judikat?ru persona sa?em preces k? nodok?a maks?t?js, nevis priv?tpersona vai, attiec?gi, gala pat?r?t?js, tieši tad, ja un cikt?l t? š?s preces ieg?st izmantošanai saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem. (12) Turkl?t, ja darbinieks preces vai pakalpojumus izmanto sava darba dev?ja m?r?iem, š?s preces vai pakalpojumi ir izmaksu elements prec?m vai pakalpojumiem, kurus nodokli maks?jošais darba dev?js galu gal? pied?v?. Š?d? gad?jum? darbinieks nav gala pat?r?t?js, un pieg?des ??de attiec?b? uz š?m prec?m vai pakalpojumiem nav p?rrauta.

36. Sav? spriedum? liet? *Intiem Tiesa*, ac?mredzot, uzskat?ja, ka degvielas pieg?de notika darba dev?ja uz??m?jdarb?bas ietvaros vai ka degviela tika izmantota š? darba dev?ja ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. (13)

37. Turkl?t, k? Tiesa nor?d?jusi spriedum? liet? Komisija/N?derlande, spriedum? liet? *Intiem* nosac?jums nodok?a atskait?šanai – jo ?paši nosac?jums, ka viens nodok?a maks?t?js veicis pieg?di citam nodok?a maks?t?jam – bija izpild?ts it ?paši t?p?c, ka šaj? liet? darba dev?js bija vienojies par pre?u pieg?di uz darba dev?ja r??ina darbiniekiem un p?c tam vi?š no pieg?d?t?ja sa??ma r??inus par PVN, kas maks?jams par pieg?d?taj?m prec?m. (14)

38. Tom?r regul?jum?, kas apskat?ts liet? Komisija/N?derlande, šie apst?k?i nepast?v?ja; tas attiec?s uz izdevumu atl?dzin?šanu atbilstoši fiks?tai likmei par darbinieka transporta l?dzek?a v?rt?bas amortiz?ciju un degvielas pat?ri?u. Turkl?t šo izdevumu atl?dzin?šanu pati par sevi Tiesa neatzina par pietiekamu pier?d?jumu, ka notikusi “pieg?de” Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?. T?p?c Tiesai neš?ita, ka N?derland? past?vošais meh?nisms ir sader?gs ar min?taj?m norm?m. (15)

39. Tiesa šaj? spriedum? atzina, ka min?tais risin?jums, kas balst?js uz burtisku Sest?s direkt?vas interpret?ciju, var?tu neš?ist piln?b? atbilstošs 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta m?r?im un noteiktiem Sest?s direkt?vas izvirz?tiem m?r?iem, ta?u neuzskat?ja, ka, Kopienai ner?kojoties, b?tu pamats ties?b?m atskait?t nodokli atbilstoši N?derlandes ties?b?s paredz?tajam. (16)

40. Ja spriedumu liet? Komisija/N?derlande izmanto par pamatu izskat?maj? liet?, ir j?konstat?, ka 1991. gada r?kojum? par PVN paredz?t? un Apvienot?s Karalistes vald?bas aprakst?t? atskait?šanas sist?ma ar? neparedz tiešu r??inu nos?t?šanu vai k?das citas tiešas attiec?bas starp degvielas pieg?d?t?ju un darba dev?ju, t?d?j?di no š?da viedok?a nav notikusi pieg?de, ko veicis viens nodok?a maks?t?js citam nodok?a maks?t?jam. T?tad Komisijas iebildums šaj? sakar? ir pamatots.

41. Komisijas iebildums tom?r ir v?rstis ar? uz – un, manupr?t, tas ir svar?g?k – uz faktu, ka apstr?d?tais PVN atskait?šanas meh?nisms nenodrošina, ka tas attiecas vien?gi uz prec?m, kuras izmantotas darba dev?ja ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. Turpret? Apvienot?s Karalistes vald?ba ir iebildusi, ka Apvienot?s Karalistes PVN atskait?šanas meh?nisms, sal?dzinot ar meh?nismu, kas apskat?ts liet? Komisija/N?derlande, nodrošina, ka PVN ir atskait?ms vien?gi par tiem izdevumiem par degvielu, kuri faktiski radušies darbiniekam.

42. Ir j?atz?st, ka Apvienotaj? Karalist? izmantot? apr??inu metode, kas balst?ta uz nobrauktajiem att?lumiem, transporta l?dzek?a jaudu un vid?j?m faktiskaj?m degvielas izmaks?m,

princip? pie?auj izdevumu atl?dzin?šanu, kas prec?z?k atbilst degvielas izmaks?m saist?b? ar darbinieka dar?jumu braucieniem nek? aptuvena fiks?tas likmes sist?ma, kas tika apskat?ta liet? Komisija/N?derlande.

43. Tom?r attiec?b? uz 1991. gada r?kojumu par PVN problem?tiska ir ne tik daudz degvielas izmaksu apr??ina formula pati par sevi, bet dr?z?k fakts, ka atbilstoši š? r?kojuma formul?jumam netiek nodrošin?ts, ka darba dev?js neatskaita priekšnodokli par darbinieku degvielas izmaks?m par braucieniem, kuri nav saist?ti ar darba dev?ja uz??m?jdarb?bu.

44. 1991. gada r?kojuma par PVN 2. panta b) apakšpunkts ?auj atskait?t priekšnodokli par summu, *kas visa vai kuras da?a* atbilst personas, kas nav nodok?a maks?t?js (darbinieks), izdevumiem par degvielu un ir p?rskait?ta, lai atl?dzin?tu šos izdevumus.

45. Apvienot?s Karalistes vald?ba ar? apstiprin?ja, ka nepast?v juridiski saistoša saikne starp darba dev?ja ties?b?m atskait?t nodokli atbilstoši 1991. gada r?kojuma par PVN 2. un 3. pantam un darbinieka ieg?d?t?s degvielas izmantošanu darba dev?ja ar nodokli apliekamiem dar?jumiem.

46. Attiec?b? uz 1994. gada likuma par PVN norm?m, uz kur?m pirmo reizi tika nor?d?ts, sniegt rakstveida atbildi uz Tiesas uzdoto jaut?jumu (17), pirmk?rt, nav saprotams, k? š?s visp?r?j?s normas var?tu nodrošin?t, ka atskait?šanas ties?bas saska?? ar 1991. gada r?kojuma par PVN 2. pantu attiecas tikai uz degvielu, kura izmantota ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, it ?paši t? k? 2. pant? min?t? degviela saska?? ar š? r?kojuma 3. pantu kopsakar? ar 1994. gada likuma par PVN 14. panta 3. punktu *tiek uzskat?ta* par t?du, kas pieg?d?ta nodok?a maks?t?jam izmantošanai vi?a ar nodokli apliekamiem dar?jumiem; un, otrk?rt, saska?? ar past?v?go judikat?ru direkt?vas ir j?transpon? ar neapšaub?mu saistošo sp?ku un tik konkr?ti, prec?zi un skaidri, cik nepieciešams, lai izpild?tu tiesisk?s noteikt?bas pras?bas. (18)

47. Tom?r ar 1991. gada r?kojumu par PVN – kopsakar? ar 1994. gada likumu par PVN – ties?bas atskait?t priekšnodokli nav š?di transpon?tas; turkl?t tas, ka praks? 1991. gada r?kojums par PVN piem?rošanu tiek piem?rots atbilstoši direkt?vai, k? apgalvo Apvienot?s Karalistes vald?ba, nevar izpild?t skaidr?bas un tiesisk?s noteikt?bas pras?bas. (19)

48. Visbeidzot, Apvienot?s Karalistes vald?ba ir nor?d?jusi, ka t? ir gatava groz?t 1991. gada r?kojumu par PVN un ir jau to ierosin?jusi Komisijai. Šaj? sakar? pietiek ar nor?di, ka atbilstoši past?v?gajai judikat?rai tas, vai dal?bvalsts nav izpild?jusi savus pien?kumus, ir j?konstat? attiec?b? uz situ?ciju, k?da dal?bvalst? bija p?c argument?taj? atzinum? noteikt? termi?a. Tiesa nevar ?emt v?r? turpm?k?s p?rmai?as. (20)

49. T?p?c ir pamatots Komisijas iebildums, ka apstr?d?t? atskait?šanas sist?ma jebkur? gad?jum? nenodrošina, ka priekšnodoklis tiek atskait?ts tikai par prec?m un pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti darba dev?ja ar nodokli apliekamiem dar?jumiem.

50. ?emot v?r? iepriekš min?to, iebildums par Sest?s direkt?vas 17. panta p?rk?pumu ir pamatots.

B – *Par Sest?s direkt?vas 18. panta p?rk?pumu*

1. Lietas dal?bnieku galvenie argumenti

51. Ar šo pamatu *Komisija* apgalvo, ka 1991. gada r?kojums par PVN p?rk?pj Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ?aujot atskait?t priekšnodokli, neizvirzot nosac?jumu, ka š?das ties?bas past?v tikai tad, ja nodok?a maks?t?jam ir saska?? ar 22. panta 3. punktu izrakst?ta fakt?ra.

52. Balstoties uz spriedumu liet? Komisija/N?derlande, t? apgalvo, ka, ja nav notikusi viena nodok?a maks?t?ja pieg?de otram nodok?a maks?t?jam un nav bijis iesp?jams izrakst?t fakt?ru vai l?dzv?rt?gu dokumentu, pieš?irot ties?bas atskait?t priekšnodokli, ir p?rk?pts Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

53. Ja Tiesa atz?st Komisijas pirmo iebildumu, *Apvienot?s Karalistes vald?ba* š?dam viedoklim piekr?t. Ja tom?r Tiesa nolemtu, ka t?d? gad?jum? k? izskat?maj? liet? past?v ties?bas atskait?t PVN, tad Sest?s direkt?vas 18. pantu nevar interpret?t t?d?j?di, ka fakt?ras nepast?v?šana š?das ties?bas izsl?dz. Apvienot?s Karalistes vald?ba šaj? sakar? atsaucas uz t?s ties?b?m atbilstoši Sest?s direkt?vas 18. panta 3. punktam pie?emt attiec?go atskait?šanas ties?bu “nosac?jumus un k?rt?bu”.

2. Izv?rt?jums

54. Apvienot?s Karalistes vald?ba nav apstr?d?jusi, ka, ja nav izpild?ti nosac?jumi priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu pieš?iršanai, ir p?rk?pts ar? Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts. T? k? apstr?d?tais priekšnodok?a atskait?šanas meh?nisms ir nesader?gs ar Sest?s direkt?vas 17. pantu, ir pamatots ar? Komisijas otrais iebildums.

V – **Secin?jumi**

55. ?emot v?r? iepriekš min?to, es Tiesai ierosinu:

1) atz?t, ka, ?aujot nodok?a maks?tajiem atskait?t PVN par noteikt?m degvielas pieg?d?m person?m, kuras nav nodok?a maks?t?ji, pret?ji Padomes 1977. gada 17. maija Sestajai direkt?vai 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, Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot? Karaliste nav izpild?jusi pien?kumus, kurus tai uzliek EK l?gums;

2) piespriest Apvienotajai Karalistei atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus.

1 – Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Direkt?va 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.).

3 – 2001. gada 8. novembra spriedums liet? C?338/98 Komisija/N?derlande (*Recueil*, I?8265. lpp); turpm?k tekst? – “spriedums liet? Komisija/N?derlande”.

4 – Attiec?b? uz šo iedal?jumu skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?152/02 *Terra Baubedarf?Handel* (*Recueil*, I?5583. lpp., 30. punkts), k? ar? spriedumu liet? Komisija/N?derlande (min?ts iepriekš 3. zemsp?tras piez?m?), 71. punkts.

5 – 1988. gada 8. marta spriedums liet? 165/86 *Intiem* (*Recueil*, 1471. lpp.).

6 – Skat. cita starp? 2004. gada 1. apr??a spriedumu liet? C?90/02 *Bockemühl* (*Recueil*, I?3303. lpp., 38. punkts).

7 – Skat. cita starp? 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts) un 1998. gada 15. janv?ra spriedumu liet? C?37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I?1. lpp., 15. punkts).

8 – Skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?137/02 *Faxworld* (*Recueil*, I?5547. lpp., 24. punkts).

9 – Skat. iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? Komisija/N?derlande, 45. un 46. punkts.

10 – Iepriekš 5. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Intiem*, 14. punkts.

11 – Skat. 1991. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I?3795. lpp., 21. punkts).

12 – Skat. cita starp? spriedumu liet? C?137/02 *Faxworld* (min?ts iepriekš 8. zemsv?tras piez?m?, 28. punkts); spriedumu liet? C?97/90 (min?ts iepriekš 11. zemsv?tras piez?m?, 8. un 14. punkts); 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?110/98 I?dz C?147/98 *Gabalfrisa* u.c. (*Recueil*, I?1577. lpp., 47. punkts) un 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I?4321. lpp., 34. punkts).

13 – Skat. iepriekš, 12., 14. un 16. punkts.

14 – Skat. spriedumu liet? Komisija/N?derlande (min?ts iepriekš 3. zemsv?tras piez?m?, 52. un 53. punkts),.

15 – Turpat, 48. un 54. punkts.

16 – Skat. iepriekš, 55. un 56. punkts; t? var?tu b?t šaur?ka interpret?cija sal?dzin?jum? ar citiem Tiesas spriedumiem par Sesto direkt?vu. Piem?ram, skat. spriedumu liet? *Faxworld* (min?ts iepriekš 8. zemsv?tras piez?m?), 42. punkts; šaj? kontekst? skat. ar? 1997. gada 20. febru?ra spriedumu liet? C?260/95 *DFDS* (*Recueil*, I?1005. lpp., 23. punkts), saska?? ar kuru “tautsaimniecisk?s realit?tes v?r? ?emšana ir b?tisks krit?rijs Kop?j?s PVN sist?mas piem?rošan?”.

17 – Skat. iepriekš, 24. punkts.

18 – Skat. cita starp? 2001. gada 18. janv?ra spriedumu liet? C?162/99 Komisija/It?lija (*Recueil*, I?541. lpp., 22. punkts); 1999. gada 8. j?lija spriedumu liet? C?354/98 Komisija/Francija (*Recueil*, I?4927. lpp., 11. punkts); 1997. gada 4. decembra spriedumu liet? C?207/96 Komisija/It?lija (*Recueil*, I?6869. lpp., 26. punkts) un 1997. gada 13. marta spriedumu liet? C?197/96 Komisija/Francija (*Recueil*, I?1489. lpp., 14. un 15. punkts).

19 – Skat. cita starp? 1991. gada 30. maija spriedumu liet? C?59/89 Komisija/V?cija (*Recueil*, I?2607. lpp., 28. punkts).

20 – Skat. cita starp? 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?233/00 Komisija/Francija (*Recueil*, I?6625. lpp., 30. punkts) un 2002. gada 12. septembra spriedumu liet? C?152/00 Komisija/Fancija (*Recueil*, I?6973. lpp., 15. punkts).