

ENERĢLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [M. POIARES MADURO] SECINĀJUMI,
sniegti 2005. gada 10. martā (1)

Lieta C-204/03

Eiropas Kopienu Komisija

pret

Spānijas Karalisti

PVN – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežošana – Subsīdijas

1. Šā prasība, kas ir iesniegta atbilstoši EKL 226. pantam, ir vērsta uz to, lai tiktu konstatēts, ka, ierobežojot to nodokļu maksātāju tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanu, kuri saņem subsīdijas, lai finansētu savas darbības, Spānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek Kopienu tiesības, 17. un 19. pants Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (2) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

I – Atbilstošās tiesību normas un pirmstiesas procedūra

A – Kopienu tiesību akti

2. Sestās direktīvas 17. pants attiecas uz atskaitīšanas tiesību rašanos un darbības jomu. Tā 5. punkts ir noteikts:

“Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.”

3. Šīs pašas direktīvas 19. panta 1. punkts nosaka atskaitāmās daļas aprēķināšanas noteikumus šādā redakcijā:

“Daļu, kas atskaitāma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

– par kura skaitījumu kopējā gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,

– par kura saucējumu kopējā gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekšauti skaitījums, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms. Daļēbvalstis var iekšaut saucējumu ar subsīdiu summu, izņemot tos, kas aprakstītas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā.”

4. Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts attiecas uz valsts teritorijā veiktajiem darījumiem paredz, ka nodokļa bāzi veido:

“preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai [...] visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām.”

B – Valsts tiesību akti

5. No lietas materiāliem izriet, ka Spēnijas 1992. gada 28. decembra likums Nr. 37/1992 “Par pievienotās vērtības nodokli” tika grozīts ar 1997. gada 30. decembra Likumu Nr. 66/1997 (turpmāk tekstā – “PVN likums”), lai ieviestu noteiktus ierobežojumus tādā uzņēmumā vai profesionālu veiktajai PVN atskaitīšanai, kuri saņem to komercdarbības vai profesionālās darbības finansēšanai paredzētas subsīdijas, kas neveido daļu no ar nodokli apliekamo darījumu nodokļa bāzes.

6. Šis likuma 102. panta 1. punkts nosaka:

“Atskaitāmas daļas noteikumi ir piemērojami, kad nodokļa maksātājs, veicot savu komercdarbību vai profesionālo darbību, veic gan tādā preču piegādes un pakalpojumu sniegšanu, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, gan tādā pašā veidā citus darījumus, kas šādās tiesībās nedod.

Atskaitāmas daļas noteikumi ir piemērojami arī tad, kad nodokļa maksātājs saņem subsīdijas, kuras saskaņā ar šo likuma 78. panta 2. punkta 3. daļu neietilpst nodokļa aprēķinā bāzē, ja tās ir paredzētas, lai finansētu nodokļa maksātāja komercdarbību vai profesionālo darbību.”

7. Atbilstoši šo paša likuma 104. panta 2. punktam:

“Kapitāla subsīdijas ir iekšautas atskaitāmas daļas saucējums, bet ir iekšaujama tikai viena piektdaļa no tām par katru taksācijas gadu, sākot no to saņemšanas gada, un turpmākos ētrus taksācijas gadus. Tomēr kapitāla subsīdijas, kas piešķirtas, lai finansētu noteiktu preču vai pakalpojumu pirkšanu, kuri iegūti sakarā ar nodokli apliktiem un no PVN neatbrīvotiem darījumiem, samazina to atskaitāmo PVN summu, kas maksājama vai samaksāta par šiem darījumiem, ciktāl subsīdijas ir izmantotas šo darījumu finansēšanai.”

C – Pirmstiesas procedūra

8. 1999. gada 21. maijā Eiropas Kopienų Komisija nosūtīja Spēnijas Karalistei vēstuli ar lūgumu sniegt informāciju par PVN likuma 104. panta interpretāciju. Spēnijas Karaliste uz to atbildēja ar 1999. gada 14. jūnija Ekonomikas un finanšu ministrijas Nodokļu vispārējās direkcijas vēstuli. Tā kā Spēnijas iestāžu sniegtā atbilde to neapmierināja, Komisija 2001. gada 20. aprīlī tām nosūtīja brīdinājuma vēstuli un pēc tam, 2002. gada 27. jūnijā, argumentētu atzinumu. Šajos dažādajos dokumentos Komisija pārrēķināja Spēnijas Karalistei, ka tā nav izpildījusi Sestās direktīvas uzlikto

pienākumus, uzturot spēkā minētos PVN likuma 102. un 104. panta noteikumus. Ar 2002. gada 20. septembra vēstuli Spēlības Karaliste sniedza daļu pamatojumu par savu tiesību aktu uzturēšanu spēkā. Tā rezultātā Komisija iesniedza šo prasību.

II – Analīze

A – Par PVN likuma 102. panta saderību ar Sesto direktīvu

9. Minēto noteikumu rezultātā visu to nodokļu maksātāju, kuri saņem komercdarbības vai profesionālās darbības finansēšanai paredzētas subsīdijas, tiesības uz atskaitēšanu tiek ierobežotas, piemērojot tādus atskaitēšanas datus aprēķinu, kurā šīs subsīdijas iekļauj daļskaitļa saucējā.

10. Šīs atskaitēšanas datus normas paplašināšana ir acīmredzami pretrunā Sestajai direktīvai. No šīs direktīvas 17. panta viennozīmīgās redakcijas izriet, ka tādus atskaitēmo datus, kādus paredz šīs pašas direktīvas 19. pants, var piemērot tikai attiecībā uz vienu noteiktu nodokļu maksātāju kategoriju. Runa ir par "jauktiem nodokļa maksātājiem", kuri veic gan darījumus, par kuriem nodoklis ir atskaitēms, gan darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitēms. Līdz ar to atskaitēmo datus nevar piemērot "pilnīgiem nodokļa maksātājiem", kas veic tikai tādus darījumus, par kuriem nodoklis ir atskaitēms.

11. Tomēr Spēlības valdība uzskata, ka Sestās direktīvas 19. pantu var piemērot autonomi. Tāpēc ir iespējams piemērot atskaitēmo datus ārpus Sestās direktīvas 17. panta noteiktajiem apstākļiem.

12. Šāda interpretācija ir jānoraida. No Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta izriet, ka atskaitēmo datus ir jāpiemēro apstākļos, ko paredz šīs pašas direktīvas 17. panta 5. punkta pirmā daļa. Līdz ar to tā nav nošķirama. Tās piemērošanas joma ir ierobežota tieši tik daudz, cik noteikts 17. panta 5. punkta pirmajā daļā, kura skaidri attiecas uz "precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitēms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitēms" (3).

13. Turklāt šī interpretācija ir pretrunā tādām PVN saskaņotās sistēmas garam, ko definē Tiesas judikatūra. Nav strīda par to, ka, "nepastāvot noteikumiem, kas ļauj dalībvalstīm ierobežot nodokļu maksātājiem piešķirtās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, šīs tiesības ir uzreiz jāizmanto attiecībā uz visiem tiem priekšnodokļiem kopā, kas uzlikti par sēkotnājiem darījumiem [...]". Līdz ar to atkāpes ir atļautas tikai direktīvā tieši noteiktajos gadījumos" (4). Piemērot atskaitēmo datus visiem nodokļu maksātājiem, kas saņem subsīdijas, skaidri nozīmē ierobežot tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ārpus direktīvā paredzētiem gadījumiem.

14. Tomēr Spēlības Karaliste ierosināja, ka tās interpretācija bija taisnīga un ka tā labāk veicina konkurences nosacījumu vienlīdzību starp uzņēmumiem. Komisijas paredzētā sistēma nebija taisnīga, jo šīs tiesības uz atskaitēšanu ierobežojums attiecās tikai uz jauktiem nodokļa maksātājiem, bet pilnīgiem nodokļa maksātājiem, kas saņem tādā pašā veidā subsīdijas, tas neskāra. Turklāt tā veicina konkurences izkropojumu ar to, ka tās rezultātā subsīdijas saņēmējiem nodokļu maksātājiem tika sniegtas papildu priekšrocības.

15. Šos argumentus nevar atbalstīt. Pirmkārt, ir jāatgādina – kā to ir darījusi arī Komisija –, ka atbilstoši Sestās direktīvas 19. pantam subsīdijas, kas nav saistītas ar cenu, atskaitējāmās daļas var iekļaut tikai dalībvalstīs. Spēlības Karalistei bija atļauts to nedarīt un tādējādi izvairīties no negatīvajām sekām, kuras, pēc tās apgalvojuma, tai radās. Otrkārt, nav strīda par to, ka šīs tiesības tika ietvertas Sestajā direktīvā, lai izvairītos no tā, ka subsidētā organizācija, kura

negras?š veikt ar nodokli apliekamos dar?jumus, veicot tikai simbolisku ar nodokli apliekamu darb?bu, sa?em PVN atmaksu. T? k? š?s ties?bas [direkt?v?] ir ietvertas ar š?du m?r?i, t?s nav paplašin?mas un izmantojamas k? visp?r?gs meh?nisms, kas ir v?rstis uz konkurences nosac?jumu novien?došanu starp nodok?u maks?t?jiem uz??m?jiem. Turkl?t var dom?t, ka dal?bvalstu r?c?b? ir ar? citi l?dzek?i, lai atjaunotu konkurences nosac?jumus starp nodok?u maks?t?jiem, kas sa?em subs?dijas un kas nesa?em subs?dijas.

16. Visbeidzot, jebkur? gad?jum? valsts iest?d?m nav kompetences veikt skaidra teksta p?rskat?šanu. Sest?s direkt?vas 17. panta noteikumi skaidri nor?da ties?bu uz nodok?a atskait?šanu rašan?s nosac?jumus, apjomu un šo ties?bu ierobežošanas nosac?jumus. K? Tiesa par šiem nosac?jumiem jau ir nospriedusi – “tie nedod dal?bvalst?m nek?du r?c?bas br?v?bu attiec?b? uz to ?stenošanu” (5). Šajos apst?k?os ir svar?gi, lai ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ierobežojumi tiek piem?roti vien?di vis?s dal?bvalst?s (6).

B – Par PVN likuma 104. panta sader?bu ar Sesto direkt?vu

17. Apstr?d?tais noteikums ierobežo noteiktu subsid?to nodok?u maks?t?ju ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, vienk?rši samazinot iekas?jam? PVN atskait?šanas summu.

18. Š?da noteikuma nesader?ba ar Sest?s direkt?vas noteikumiem š?iet neapstr?dama.

19. K? izriet no iepriekš?jiem paskaidrojumiem, atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. un 19. pantam ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ierobežošana t?d??, ka tiek pieš?irtas ar cenu nesaist?tas subs?dijas, attiecas tikai uz jauktiem nodok?a maks?t?jiem un attiec?b? uz tiem ierobežošanu var veikt tikai saska?? ar 19. panta atskait?m?s da?as noteikumiem. Šaj? sakar? PVN likum? ir veikta dubulta paplašin?šana: pirmk?rt, paplašinot [ties?bu] ierobežošanu un to attiecinot uz nodok?u maks?t?jiem, uz kuriem t? neattiecas, un, otrk?rt, attiec?b? uz tiem nodok?a maks?tajiem, uz ko ierobežošana attiecas, paredzot ierobežošanu papildus Sestaj? direkt?v? min?tajiem noteikumiem.

20. Tom?r j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru “atk?pes [no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu] ir at?autas tikai direkt?v? tieši noteiktajos gad?jumos”(7).

21. Šaj? sakar? Sp?nijas Karaliste atk?rto savus argumentus, kas ir balst?ti uz ekonomisko taisn?gumu un nepieciešam?bu izvair?ties no konkurences izkrop?ojumiem. Tom?r Tiesai ir bijusi iesp?ja atg?din?t, ka, pat ja Kopienas likumdev?ja ieviestais PVN atskait?šanas rež?ms nav perfekts, tom?r nav nek?du iesp?ju no t? atk?pties vai atteikties (8). Tas pats attiecas uz rež?mu par ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ierobežošanu. Dal?bvalst?m ir aizliegts rad?t ierobežojumus papildus tiem, ko paredz Sest? direkt?va, pat tad, ja atseviš?s situ?cij?s š?di ierobežojumi var?tu š?ist ekonomiski pamatoti (9). Nolemt cit?d?k noz?m?tu kait?t Sest?s direkt?vas izvirz?tajam saska?ošanas m?r?im.

III – Sprieduma sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi iedarb?ba laik?

22. Pak?rtoti Sp?nijas Karaliste l?dz Tiesu gad?jum?, ja t? konstat? valsts pien?kumu neizpildi, ierobežot sava sprieduma iedarb?bu laik?.

23. J?atg?dina, ka tikai iz??muma gad?jum? Tiesa var lemt attiecin?t savu spriedumu iedarb?bu tikai uz n?kotni, piem?rojot visp?r?jo Kopienu ties?bu sist?mas tiesisk?s droš?bas principu. Š?da iesp?ja, to princip? piem?rojot prejudici?laj? jom?, netika izsl?gta attiec?b? uz pasludin?to spriedumu atbilstoši EKL 226. pantam (10).

24. V?l ir j?konstat?, ka objekt?va un svar?ga nedroš?ba par attiec?go Kopienas normu

piemērošanas jomu pamudināja valsts iestādes pieņemt tiesisko regulējumu vai veikt rīcību, kas Kopienas tiesību m neatbilst (11). Tomēr šajā lietā izrādījās, ka attiecīgā Kopienas noteikumi ir pilnīgi skaidri attiecībā uz to pareizu interpretāciju. Spēnijas Karaliste nevarēja neievērot, ka tās tiesiskais regulējums bija nesaderīgs ar Sēstās direktīvas noteikumiem.

25. Līdz ar to ir jānoraida lūgums par sniedzamā sprieduma iedarbības ierobežošanu laikā.

IV – Secinājumi

26. Ēmot vērā iepriekš minēto, es piedāvāju Tiesai konstatēt, ka:

“Ierobežojot tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanu tādās apstākļos, kas ir definēti 1992. gada 28. decembra Likuma Nr. 37/1992 “Par pievienotās vērtības nodokli” 102. panta 1. punktā un 104. panta 2. punktā, ko groza 1997. gada 30. decembra Likums Nr. 66/1997, Spēnijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek 17. un 19. pants Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze.”

1 – Oriģinālvārdi – portugāļu.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – Jāpiezīmē, ka Valsts padome (Francija) šajā sakarā ir nospriedusi, ka PVN atskaitēm jābūt, kas ietver saņemto subsīdijas, piemērojama saskaņā ar valsts tiesību m, kas ir saderīgas ar Kopienas tiesību m, tikai tiem nodokļu maksātājiem, kuri vienlaicīgi veic darījumus, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, un darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitāms (1999. gada 26. novembra spriedums lietā *Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac*, kas ir pasludināts atbilstoši Kurtjāla [Courtial], valdības komisāra, secinājumam).

4 – 1998. gada 15. janvāra spriedums lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I-1. lpp., 16. punkts); 1995. gada 6. jūlija spriedums lietā C-62/93 *BP Soupergaz* (*Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts); 1991. gada 11. jūlija spriedums lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp., 27. punkts) un 1988. gada 21. septembra spriedums lietā 50/87 Komisija/Francija (*Recueil*, 4797. lpp., 17. punkts).

5 – Iepriekš 4. zemesvērtības piezīmē minētais spriedums lietā *BP Soupergaz*, 35. punkts.

6 – Iepriekš 4. zemesvērtības piezīmē minētais spriedums lietā Komisija/Francija, 17. punkts.

7 – Skat. 4. zemesvērtības piezīmē minēto judikatūru.

8 – 2001. gada 8. novembra spriedums lietā C-388/98 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, I-8265. lpp., 55. un 56. punkts).

9 – Skat. pāc analoģijas ģenerālvokāta Sera Gordona Slinna [Sir Gordon Slynn] secinājumus iepriekš 4. zemesvērtības piezīmē minētajā lietā Komisija/Francija (*Recueil*, 4811. lpp.).

10 – Šajā sakarā skat. 2002. gada 19. marta spriedumu lietā C-426/98 Komisija/Grieķija (*Recueil*, I-2793. lpp.) un 2000. gada 12. septembra spriedumu lietā C-359/97 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, I-6355. lpp.).

11 – Šajā sakarā skat. iepriekš 10. zemesvērtības piezīmē minēto spriedumu lietā Komisija/Apvienotā Karaliste, 92. punkts.