

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

Lieta C-243/03

Eiropas Kopienų Komisija

pret

Francijas Republiku

PVN – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežošana – Ar subsīdiu palīdzību finansēti
ražošanas līdzekļi

1. Ar šo prasību Eiropas Kopienų Komisija lūdz Tiesu konstatēt, ka, paredzot speciālu normu, kas ierobežo par ražošanas līdzekļu iegādi samaksātā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanu tādēļ, ka iegādē ir finansēta ar subsīdiu palīdzību, Francijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kurus tai uzliek Kopienų tiesības, proti – 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 posms

2. Šajā lietā Tiesai atkal tiek lūgts lemt par Francijas tiesību aktu, kas reglamentē tiesības uz PVN atskaitīšanu, saderību ar atbilstošajiem Sestās direktīvas noteikumiem (3).

A – Kopienų tiesību akti

3. Padomes 1967. gada 11. aprīlī Pirmās direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (4) 2. pantā ir noteikts, ka “pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārīgu nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli. Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis [..].”

4. Sestās direktīvas 17. pants ir par tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izcelsmi un to darbības jomu. Tā 2. punktā ir noteikts vispārīgais princips, saskaņā ar kuru, “ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā [..], pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits

nodokļa maksājums [..]" (5).

5. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts attiecas uz tādām nodokļu maksājumiem, kas vienlaicīgi veic ar nodokli apliekamus darījumus un no PVN atbrīvotus darījumus, paredzot:

"Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksājums 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 pirmā veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksājums."

6. Sestās direktīvas 19. panta 1. punkts nosaka atskaitāmas daļas aprēķināšanas noteikumus šādi:

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

– par kura skaitītāju ņem kopājo 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 saucēju ņem kopājo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekšauti skaitītājā, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms. Daļbvalstis var iekšaut saucējā ar subsīdiu summu, izņemot tās, kas aprakstītas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā."

7. Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka darījumu, kas veikti valsts teritorijā, 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*

8. Francijas tiesību noteikumi, kuru saderību ar Sestās direktīvas vienotajām normām Komisija apstrīd, izriet no Nodokļu tiesību aktu dienesta 1994. gada 8. septembra instrukcijas (turpmāk tekstā – "instrukcija").

9. Šīs instrukcijas 151. punktā, kas ir 2. sējuma par tiesību uz nodokļa atskaitēšanu 2. sadaļā ar nosaukumu "Normas, kas ir piemērojamas nodokļu maksātājiem, kas veic ne tikai darījumus, par kuriem nodoklis ir atskaitāms", ir noteikts: "nodoklis, kas maksāts par investīcijām, kas finansētas ar subsīdijas palīdzību, var tikt atskaitīts parastajā kārtībā, kad nodokļa maksājums iekšauj savu darījumu cenu ieguldījumus līdzekļu, kurus pilnībā vai daļēji finansējusi attiecīgā subsīdija, amortizācijai. Ja atklājas, ka šo līdzekļu amortizācijas iekaušana cena nav ievērota, par šiem līdzekļiem maksātais PVN nav atskaitāms attiecīgajā daļā no subsīdijas ražošanas līdzekļu summas."

10. Šīs pašas 2. sadaļas 150. punkta subsīdijas ražošanas līdzekļiem ir definētas kā "ar nodokli neapliktas subsīdijas, kas to pārskaitēšanas brīdī ir piešķirtas konkrēta ražošanas līdzekļa finansēšanai".

C – *Pirmstiesas procedūra*

11. Pēc sēdzesbas saņemšanas par strīdu saistībā ar Francijas nodokļu maksātāju, kuram tika atlaisti parādi, Komisija uzskatīja, ka Francijas Republika pārkāpa Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punktu, kā arī 19. pantu, jo ar instrukciju ieviestā sistēmā attiecībā uz subsīdijām ražošanas līdzekļiem ierobežoja tiesības uz nodokļa atskaitīšanu Sestajā direktīvā neparedzētos apstākļos. Francijas valdībai 2001. gada 23. aprīlī tika nosūtīta brīdinājuma vēstule. Tā kā tā uz šo brīdinājumu paredzētajā termiņā neatbildēja, Komisija 2001. gada 21. decembrī sniedza argumentētu atzinumu. 2002. gada 7. janvārī Francijas valdības atbilde uz brīdinājuma vēstuli Komisijai tika saņemta 2002. gada 14. janvārī, kas ir pēc argumentētā atzinuma nosūtīšanas.

12. Lai ņemtu vērā šos apsvērumus, 2002. gada 26. jūnijā Komisija sniedza papildu argumentēto atzinumu. Francijas valdība sniedza atbildi uz šo papildu argumentēto atzinumu 2002. gada 21. augusta vēstulē, kurā tā apstrīdēja Komisijas iebilduma pamatojumu un apgalvoja, ka tai nevar piemest Sestās direktīvas 17. un 19. panta pārkāpumu. Tā kā Komisija šai analīzei nepiekrita, tā nolēma vērsties Tiesā ar šo prasību.

II – Analīze

13. No Sestās direktīvas 17. panta skaidri izriet, ka vienīgais nosacījums, lai nodokļu maksātājs varētu atskaitīt PVN, ir preces izmantošana tā veiktajās ar nodokli apliekamajās darbībās. Apstrīdētie Francijas noteikumi pievieno vēl vienu priekšnosacījumu PVN atskaitīšanai par tīdu ražošanas līdzekļu pirkumu, ko finansē ar subsīdijām, proti, ka nodokļa maksātājam vēlāk veikto darījumu cenā jāiekļauj ieguldījums šo ražošanas līdzekļu amortizācijai. Sestā direktīva to neparedz. Līdzekļu, par ko ir iegādātas preces, izcelsme vai nodokļa maksātāja cenu aprēķina metodes veids pie PVN saskaņotās sistēmas nepieder.

14. Neapšaubami, šāds nosacījums par ražošanas līdzekļu amortizācijas iekļaušanu cenā faktiski ierobežo konkrētu subsīdijas saņēmēju nodokļu maksātāju tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un nav saderīgs ar Sesto direktīvu.

15. Šajā sakarā saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, “nepastāvot noteikumiem, kas ļauj dalībvalstīm ierobežot nodokļu maksātājiem piešķirtās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, šīs tiesības ir uzreiz jāizmanto attiecībā uz visiem tiem priekšnodokļiem kopā, kas uzlikti par saskaņotajiem darījumiem. Tā kā šādi ierobežojumi ir jāpiemēro līdzīgā veidā visās dalībvalstīs, atkāpes ir atļautas tikai direktīvā tieši noteiktajos gadījumos” (6).

16. Vienīgā noteikumi Sestajā direktīvā, kas paredz ņemt vērā subsīdijas, PVN maksātājam maksājot PVN, ir 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts un 19. pants.

17. Papildus šiem noteikumiem Sestā direktīva neļauj radīt nekādus ierobežojumus tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas saistītas ar subsīdiju piešķiršanu, lai arī cik tas varētu šķist piemēroti vai ekonomiski pamatoti (7).

18. Francijas likumdevējs tā vietā, lai piemērotu pašus noteikumus atskaitīšanas daļas lieluma aprēķinā, ko paredz Sestās direktīvas 19. panta 1. punkts, ieviesa atšķirīgu ierobežojumu, ko piemēro, vēl pirms tiek piemērota jebkāda atskaitīšana daļas un neatkarīgi no tās, un kura rezultātā samazinās atskaitīšanas summa. PVN saskaņotajā sistēmā nav paredzēts tādus maksājumu PVN priekšnodokļa, kas samaksāts, pārkot par subsīdijām ražošanas līdzekļus, atskaitīšanas priekšnosacījums, ka nodokļu maksātājam savu vēlāk veikto ar PVN apliekamo darījumu cenā būtu jāiekļauj ieguldījumi šo ražošanas līdzekļu amortizācijai un ka, ja šis nosacījums par ieguldījumu ražošanas līdzekļu amortizācijai iekļaušanu cenā netiek pārbaudīts, par šiem ražošanas līdzekļiem maksātais PVN nav atskaitāms attiecīgajā daļā no subsīdijas ražošanas

līdzekļu summas.

19. Valsts iestādēm nav kompetences veikt skaidra teksta pārskatīšanu. Sestās direktīvas 17. panta noteikumi skaidri norāda tiesību uz nodokļa atskaitīšanu rašanās nosacījumus, apjomu un šo tiesību ierobežošanas nosacījumus. Kā Tiesa par šiem nosacījumiem jau ir nospriedusi – “tie nedod dalībvalstīm nekādu rīcības brīvību attiecībā uz to īstenošanu” (8). Šajos apstākļos ir svarīgi, lai tiesību uz atskaitīšanu ierobežojumi tiek interpretēti šauri (9), kas ir būtiski tādēļ, lai tos varētu piemērot vienādi visās dalībvalstīs. Jebkurā gadījumā Sestās direktīvas mērķim saskaņot valstu tiesības būtū pretrunā tas, ja katrai dalībvalstij tiktu atļauts ieviest tekstā neparedzētas atkāpes vai pamatojumus (10).

20. Francijas Republikas galvenais arguments, ka šā prasība nopirkto ražošanas līdzekļu amortizāciju iekārtu vērtīk veikto darījumu cenā tikai īsteno Pirmās direktīvas 2. panta 2. punkta noteiktos vispārīgos nosacījumus tiesībā uz atskaitīšanu, kurus – pēc Francijas Republikas domām – Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts tikai pielāgo, nav atbalstāms. Tiesai jau bija iespēja spriest Komisia/Frāncija (11) šo argumentu noraidīt cita tiesību uz atskaitīšanu ierobežojuma kontekstā, ko Francijas Republika bija ieviesusi, un konstatēt, ka Pirmās direktīvas 2. pants “tikai piemin principu par tiesībā uz nodokļa atskaitīšanu, kuru režīms ir Sestās direktīvas iepriekš minēto normu [17. un 20. pants] priekšmets” (12).

21. Nav nozīmes Francijas valdības centieniem pamatot savu nostāju, it īpaši to, ka priekšnosacījums, ka šie ar subsīdijām finansēto preču līdzekļu jāieskaita cenās, pats par sevi nav nelabvēlīgāks par Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta noteikto režīmu.

22. Pat ja priekšnosacījumu par ražošanas līdzekļu amortizācijas ieskaitīšanu varētu uzskatīt par tādū, kas vispārīgā veidā ir saprātīgāks vai labvēlīgāks nodokļu maksātājiem nekā dalībvalstīm Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta dotā iespēja ierobežot to, ka subsīdijas līdzekļiem tiek ierakstītas atskaitēmās daļās saucējā, jebkurā gadījumā tas ir minētājam direktīvā neparedzēts citāds ierobežojums. Tas ir daļā no iedomātās PVN kopējās sistēmas. Tiesai tika iesniegta prasība par Francijas tiesību aktu saderību ar Sestās direktīvas kopējo sistēmu un nevis par šo tiesību aktu saderību ar kādu virtuālu PVN sistēmu, kas varētu būt labāka.

23. Šajā sakarā Tiesa norādīja, ka dalībvalstīm ir pienākums piemērot Sesto direktīvu, pat ja tā šāiet pilnveidojama. 2001. gada 8. novembra spriedumā lietā Komisia/Nīderlande (13) Tiesa nosprieda, ka “ kaut arī risinājums, ko šādi nosaka par saistošu ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta tekstu, var nešāist pilnībā saderīgs ar šā noteikuma mērķi, kā arī ar noteiktiem Sestās direktīvas izvirzītajiem mērķiem, kā, piemēram, nodokļa neitralitāte un nodokļu dubults uzlikšanas novēršana, tomēr bez Kopienas likumdevēja rīcības tā izveidotā PVN atskaitīšanas sistēma, kā to definē Sestā direktīva, nav pamats nodokļu maksātāja tiesībā atskaitīt PVN [...] un tā noteikt šādu tiesību piemērošanas veida iespējamos aspektus”. Šā argumentācija attiecas gan uz valsts tiesību aktiem, ar ko ievieš nodokļa maksātājam labvēlīgāku atskaitīšanas režīmu, gan arī tādū tiesību aktu gadījumā, ar ko ierobežo šo tiesību atzīšanu citos gadījumos, kas nav tieši paredzēti Sestajā direktīvā.

24. Iepriekš minētā pamatojuma dēļ ir jākonstatē, ka Francijas Republika nav izpildījusi no Kopienas tiesībā izrietošos pienākumus.

III – Secinājumi

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

“Paredzot speciālus noteikumus, kas ierobežo par ražošanas līdzekļu iegādi samaksātā

pievienot? s v?rt?bas nodok?a atskait?šanu t?d??, ka ieg?de ir finans?ta ar subs?diju pal?dz?bu, Francijas Republika nav izpild?jusi pien?kumus, kurus tai uzliek Kopien? ties?bas, proti – 17. un 19. pants Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 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.”

1 – Ori?in?lvaloda – portug??u.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – Skat. 1988. gada 21. septembra spriedumu liet? 50/87 Komisija/Francija (*Recueil*, 4797. lpp.).

4 – OV 1967, 71, 1301. lpp.

5 – Pasts ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vas 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.) groz?jumiem.

6 – 1998. gada 15. janv?ra spriedums liet? C?37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I?1. lpp., 16. punkts); iepriek? min?tais spriedums liet? Komisija/Francija, 16. un 17. punkts, 1991. gada 11. j?lija spriedums liet? C?97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I?3795. lpp., 27. punkts) un 1995. gada 6. j?lija spriedums liet? C?62/93 *BP Supergaz* (*Recueil*, I?1883. lpp., 18. punkts).

7 – It ?pa?i skat. ?ener?ladvok?ta Sera Gordona Slinna [*Sir Gordon Slynn*] 1988. gada 25. maija secin?jumus iepriek? min?taj? liet? Komisija/Francija (*Recueil*, 4811. lpp.), kuros ir apstiprin?ts, ka “direkt?va paredz konkr?tu [atskait?šanas ties?bu ierobe?o?anas] izv?li da??s ?pa??s ekonomisk?s situ?cij?s [..]. Nek?das citas izv?les iesp?jas rad?t nedr?kst, lai ar? cik tas var?tu ??ist piem?roti vai ekonomiski pamatoti. Dal?bvalst?m ir j?izv?las viena no vair?k?m iesp?j?m, ko paredz direkt?va, lai p?c iesp?jas sasniegtu to v?lamo rezult?tu.”

8 – Iepriek? min?tais spriedums liet? *BP Supergaz*, 35. punkts.

9 – Skat. it ?pa?i ?ener?ladvok?ta D?eikobsa [*Jacobs*] 1991. gada 30. apr??a secin?jumus iepriek? min?taj? liet? *Lennartz*, 79. punkts.

10 – Skat. iepriek? ?o secin?jumu 15. punktu un taj? min?to judikat?ru.

11 – Iepriek? min?tais 1988. gada 21. septembra spriedums.

12 – *Ibidem*, 23. punkts. Skat. ar? Gordona Slinna secin?jumus ?aj? pa?? iepriek? min?taj? liet?, kur? tiek apstiprin?ts, ka “no t? izriet, ka dal?bvalstij nav ties?bu ierobe?ot atskait?šanas ties?bas gad?jum?, ja var pier?d?t, ka atskait?jums ir saist?ts ar prec?m vai pakalpojumiem, kuru izmaksas neietekm?s dar?jumu, par ko j?maks? nodoklis”.

13 – C?338/98 (*Recueil*, I?8265. lpp., 55. un 56. punkts).