

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2005. gada 6. oktobrī *

Lieta C-204/03

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam,

ko 2003. gada 14. maijā cēla

Eiropas Kopienu Komisija, ko pārstāv E. Traversa [*E. Traversa*] un L. Locano Palačiosa [*L. Lozano Palacios*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Spānijas Karalisti, ko pārstāv N. Diasa Abada [*N. Díaz Abad*], pārstāve, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — spāņu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*] (referents), J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un U. Lehmušs [*U. Løhmus*],

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 10. martā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Prasības pieteikumā Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, paredzot atskaitāmo daļu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”), kuru maksā nodokļa maksātāji, kas veic tikai ar nodokli apliekamus darījumus, un nosakot speciālus noteikumus, kas ierobežo par preču vai pakalpojumu iegādi, kas ir finansēta ar subsīdiju palīdzību, samaksātā PVN atskaitīšanu, Spānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek Kopienu tiesības, proti — 17. panta 2. un 5. punkts 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 nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

- 2 Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts nosaka, 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”.

- 3 Minētās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts tajā redakcijā, kura izriet no šīs direktīvas 28.f panta, paredz: “ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā [...] pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā”.

4 Šī panta 5. punkts precizē:

“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 pirmā veida darījumiem.

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

[..]”

5 Sestās direktīvas 19. panta “Atskaitāmās daļas aprēķināšana” 1. punkts nosaka:

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

— par kura skaitītāju ņem kopējo 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 kopējo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekļauti skaitītājā, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms. Dalībvalstis var iekļaut saucējā arī subsīdiju summu, izņemot tās, kas aprakstītas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā.

[..]”

Valsts tiesiskais regulējums

- 6 102. pants 1992. gada 28. decembra Likumā Nr. 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli (BOE Nr. 312, 1992. gada 29. decembris, 44247. lpp.; turpmāk tekstā — “Likums Nr. 37/1992”), kas grozīts ar 1997. gada 30. decembra Likumu Nr. 66/1997 (BOE Nr. 313, 1997. gada 31. decembris, 38517. lpp.), attiecas uz minētā nodokļa atskaitāmās daļas atskaitīšanas noteikumiem. Šī panta pirmais punkts paredz:

“Atskaitāmās daļas noteikumi ir piemērojami, kad nodokļa maksātājs, veicot savu komercdarbību vai profesionālo darbību, veic gan tādas preču piegādes un pakalpojumu sniegšanu, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, gan tāda paša veida darījumus, kas šādas tiesības nedod.

Atskaitāmās daļas noteikumi ir piemērojami arī tad, kad nodokļa maksātājs saņem subsīdijas, kuras saskaņā ar šī likuma 78. panta 2. punkta 3. apakšpunktu neietilpst nodokļa aprēķina bāzē, ja tās tiek izmantotas, lai finansētu nodokļa maksātāja komercdarbību vai profesionālo darbību.”

- 7 Šī likuma 104. pants atsaucas uz atskaitāmās daļas vispārējiem noteikumiem. Šī panta 2. punkta 2. apakšpunkta otrā daļa nosaka:

“Kapitāla subsīdijas ir iekļautas atskaitāmās daļas saucējā, bet ir iekļaujama tikai viena piektdaļa no tām par katru taksācijas gadu, sākot no to saņemšanas gada, un turpmākos četrus 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 atskaitāmā PVN summu, kas maksājama vai samaksāta par šiem darījumiem, ciktāl subsīdijas ir izmantotas šo darījumu finansēšanai.”

Pirmstiesas' procedūra

- 8 Komisija uzsāka procedūru sakarā ar valsts pienākumu neizpildi, kas paredzēta EKL 226. pantā, 2001. gada 20. aprīlī nosūtot brīdinājuma vēstuli Spānijas valdībai, kurā tā norāda, ka Likuma Nr. 37/1992 102. pants un 104. panta 2. punkta 2. apakšpunkta otrā daļa ierobežo tiesības uz PVN atskaitīšanu, pārkāpjot Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punktu un 19. pantu.
- 9 2001. gada 28. maijā Spānijas Karaliste iesniedza savus apsvērumus, atbildot uz šo brīdinājuma vēstuli.
- 10 Tā kā Komisiju neapmierināja saņemtā atbilde, tā 2002. gada 27. jūnijā izdeva argumentētu atzinumu, aicinot šo dalībvalsti veikt vajadzīgos pasākumus, lai izpildītu šī atzinuma prasības divu mēnešu termiņā no tā paziņošanas brīža.

- 11 Spānija uz argumentēto atzinumu atbildēja ar 2002. gada 20. septembra vēstuli, kurā tā vēlreiz norādīja, ka nepiekrīt Komisijas viedoklim.

Par prasību

Ievada piezīmes

- 12 Ir jānorāda, ka Likuma Nr. 37/1992 noteikumos, kas minēti šī sprieduma 6. un 7. punktā, ir iekļauti vispārējie un speciālie noteikumi.
- 13 Atbilstoši vispārējiem noteikumiem, kas minēti šī likuma 102. pantā kopā ar 104. panta pirmo teikumu, kuri ir citēti šī sprieduma 7. punktā, subsīdijas nodokļa maksātāja komercdarbības vai profesionālās darbības finansēšanai, kas nav iekļautas PVN aprēķinu bāzē, tiek ņemtas vērā atskaitāmās daļas aprēķinā, iekļaujot to attiecīgā daļskaitļa saucējā. Tādējādi šīs subsīdijas vispārīgā veidā samazina nodokļa maksātājiem piešķirtās atskaitīšanas tiesības. Šo nodokļu maksātāju skaitā ietilpst ne tikai tie nodokļu maksātāji, kas sākotnēji ir saņēmuši preces un pakalpojumus, lai veiktu gan ar nodokli apliktus darījumus, kuru sakarā ir atļauta nodokļa atskaitīšana, gan no nodokļa atbrīvotus darījumus, kuru sakarā nav šādu atskaitīšanas tiesību (turpmāk tekstā — “jauktie nodokļa maksātāji”), bet arī nodokļu maksātāji, kas izmanto šīs preces un pakalpojumus tikai tādēļ, lai veiktu ar nodokli apliktus darījumus, kuru sakarā ir atļauta nodokļa atskaitīšana (turpmāk tekstā — “pilnīgie nodokļa maksātāji”).

- 14 Speciālie noteikumi ir minēti Likuma Nr. 37/1992 104. panta otrajā teikumā, kas citēts šī sprieduma 7. punktā. Atbilstoši šiem noteikumiem subsidijas dažu preču un pakalpojumu pirkumu īpašam finansējumam, kuri iegūti sakarā ar nodokli apliktiem un no PVN neatbrīvotiem darījumiem, samazina to atskaitāmā PVN summu, kas maksājama vai samaksāta par šiem darījumiem, ciktāl subsidijas ir izmantotas šo darījumu finansēšanai. Lidz ar to, ja kāda subsidija veidotu, piemēram, 20 % no preces vai pakalpojuma pirkuma summas, atskaitāmais PVN, kas ir samaksāts par šo precī vai pakalpojumu, ir samazināms par 20 %.

Lietas dalībnieku argumenti

- 15 Komisija uzskata, ka Likumā Nr. 37/1992 minētie vispārējie noteikumi prettiesiski ierobežo tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ko paredz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts kopā ar 19. pantu, piemērojot šo ierobežojumu ne tikai jauktiem nodokļa maksātājiem, bet arī pilnīgiem nodokļa maksātājiem. Turklāt šajā likumā paredzētie speciālie noteikumi ievieš atskaitīšanas mehānismu, kas nav paredzēts Sestajā direktīvā un ir tai pretrunā.
- 16 Spānijas valdība savukārt uzskata, ka Komisija ir burtiski lasījusi Sesto direktīvu, neievērojot tās mērķus un jo īpaši PVN neitralitātes principu.
- 17 Valdība uzskata, ka Sestās direktīvas 19. pants nav vienkārši šīs direktīvas 17. panta 5. punktā minētās atskaitāmās daļas aprēķināšanas noteikumi, nosakot jaukto nodokļa maksātāju ar nodokli apliekamo darbību, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, daļu no visām nodokļa maksātāja darbībām, kuras ir apliekamas ar

nodokli, kā arī atbrīvotas no tā. Paredzot 19. pantā, ka dalībvalstis var iekļaut daļskaitļa saucējā arī subsīdijas, kas nav tieši saistītas ar darījumu cenu un tādējādi neietilpst minētās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā minētajā nodokļa bāzē, likumdevējs ir ieviesis izņēmumu no 17. panta 5. punktā minētajiem noteikumiem par jauktajiem nodokļa maksātājiem, ļaujot ierobežot pilnīgo nodokļa maksātāju tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

- 18 Spānijas valdība norāda, ka Sestās direktīvas 19. panta mērķis ir ļaut dalībvalstīm atjaunot līdzsvaru konkurences jomā un tādējādi ievērot nodokļu neitralitātes principu. Tā pamato savu viedokli, ņemot par piemēru pārvadātāju, kas ir saņēmis subsīdijas transporta līdzekļa iegādei. Subsīdija ļauj tam samazināt sava pakalpojuma cenu un līdz ar to arī piemērojamo PVN summu. Ja vēl minētais pārvadātājs var pilnībā atskaitīt PVN no sākotnējiem izdevumiem, kas veikti ar subsīdijas palīdzību, viņš iegūst papildu priekšrocības salīdzinājumā ar konkurentiem, kuri subsīdijas nesaņem.
- 19 Šī valdība piebilst, ka Likumā Nr. 37/1992 paredzētie speciālie noteikumi paredz šaurāku ierobežojumu tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, nekā tas izriet no Sestās direktīvas 19. panta piemērošanas, jo ierobežojums attiecas tikai uz tā PVN atskaitīšanu, kas ir samaksāts par precī vai pakalpojumu, kurš iegūts, pateicoties subsīdijai, un ierobežojumam nav ietekmes uz nodokļa atskaitīšanu saistībā ar citām nodokļa maksātāja iegūtajām precēm vai pakalpojumiem.
- 20 Pakārtoti minētā valdība lūdz Tiesu, ja tā nepiekrīt valdības piedāvātajai interpretācijai, ierobežot sava sprieduma iedarbību laikā. Sprieduma piemērošanu bez atpakaļejoša spēka pamatotu, pirmkārt, apstākļi, ka Spānijas iestādes ir rīkojušās labticīgi, pieņemot minētos tiesību aktus, un, otrkārt, problēmas, ko varētu radīt Tiesas spriedums.

Tiesas vērtējums

- 21 Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts nosaka tiesību uz PVN atskaitīšanu principu. Tas attiecas uz nodokli, kas sākotnēji samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs ir izmantojis savu ar nodokli aplikto darījumu vajadzībām.
- 22 Kad nodokļu maksātājs veic gan ar nodokli apliktus darījumus, kas piešķir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, gan no nodokļa atbrīvotus darījumus, kas šādas tiesības neparedz, šīs direktīvas 17. panta 5. punkts nosaka, ka atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas apliekami ar nodokli. Šo daļu aprēķina atbilstoši minētās direktīvas 19. pantam.
- 23 Kā jau to Tiesa ir atkārtoti atgādinājusi, jebkurš tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežojums ietekmē nodokļu nastas līmeni, un tas ir jāpiemēro līdzīgā veidā visās dalībvalstīs. Līdz ar to atkāpes ir atļautas tikai tajos gadījumos, kas ir nepārprotami paredzēti Sestajā direktīvā (skat. jo īpaši 1988. gada 21. septembra spriedumu lietā 50/87 Komisija/Francija, *Recueil*, 4797. lpp., 17. punkts; 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol un Stadler*, *Recueil*, I-81. lpp., 42. punkts).
- 24 Šajā sakarā ir jākonstatē, ka Sestās direktīvas 19. pants "Atskaitāmās daļas aprēķināšana" skaidri atsaucas uz šīs direktīvas 17. panta 5. punktu, ar kuru tas ir nesaraucjami saistīts.

- 25 19. panta 1. punkta otrā ievilkuma noteikumi par subsīdijām, kas nav saistītas ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā minētajām, proti — subsīdijām, kas nav iekļautas preču vai sniegto pakalpojumu cenā un neietilpst PVN aprēķinu bāzē, ir jālasa, ievērojot 17. panta 5. punkta noteikumus. No tā izriet, ka, neveidojot izņēmumu, kas būtu piemērojams jauktiem un pilnīgiem nodokļa maksātājiem, 19. panta 1. punkta otrais ievilkums ļauj tikai ierobežot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, jaukto nodokļa maksātāju gadījumā ievērojot attiecīgās subsīdijas.
- 26 Līdz ar to Likumā Nr. 37/1992 minētie vispārējie noteikumi, attiecinot tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežojumu arī uz pilnīgiem nodokļa maksātājiem, veido ierobežojumu, kas pārsniedz Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā un 19. pantā skaidri minēto un pārkāpj šīs direktīvas noteikumus.
- 27 Attiecībā uz šajā likumā minētajiem speciālajiem noteikumiem pietiek konstatēt, ka tie veido tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežojuma mehānismu, kas nav paredzēts ne Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā un 19. pantā, ne arī citās šīs direktīvas normās. Līdz ar to minētā direktīva neatļauj šādu mehānismu.
- 28 Spānijas valdības arguments, ka tās piedāvātā Sestās direktīvas 19. panta interpretācija ļautu labāk nodrošināt konkurences līdzsvaru un līdz ar to — PVN neitralitātes principu, ir jānoraida. Dalībvalstīm ir pienākums piemērot Sesto direktīvu, pat ja tā šķiet pilnveidojama. Saskaņā ar 2001. gada 8. novembra spriedumu lietā C-338/98 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, I-8265. lpp., 55. un 56. punkts), pat tad, ja dalībvalstu piedāvātā interpretācija ļautu labāk ievērot dažus Sestās direktīvas mērķus, kā,

piemēram, nodokļa neitralitāti, dalībvalstis nevar neievērot skaidri noteiktos Direktīvas noteikumus, šajā gadījumā ieviešot tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežojumus, kas nav paredzēti minētās direktīvas 17. un 19. pantā.

- 29 Attiecībā uz Spānijas valdības lūgumu ierobežot Tiesas sprieduma iedarbību laikā ir jāatgādina, ka tikai izņēmuma gadījumā Tiesa var pieņemt šādu ierobežojumu, piemērojot vispārējo Kopienu tiesību sistēmas tiesiskās drošības principu.
- 30 Kā to šajā sakarā ir norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 24. punktā, ir jākonstatē, ka objektīva un svarīga nedrošība par attiecīgo Kopienas normu piemērošanas jomu pamudināja valsts iestādes pieņemt tiesisko regulējumu vai veikt rīcību, kas neatbilst Kopienu tiesībām (šajā sakarā skat. 2000. gada 12. septembra spriedumu lietā C-359/97 Komisija/Apvienotā Karaliste, *Recueil*, I-6355. lpp., 92. punkts). Šajā lietā tāda nedrošība nepastāvēja. Lidz ar to šī sprieduma iedarbība laikā nav jāierobežo.
- 31 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, ir jāatzīst, ka, paredzot atskaitāmo daļu no PVN, kuru maksā nodokļa maksātāji, kas veic tikai ar nodokli apliekamus darījumus, un nosakot speciālus noteikumus, kas ierobežo par preču vai pakalpojumu iegādi, kas ir finansēta ar subsīdiju palīdzību, samaksātā PVN atskaitīšanu, Spānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek Kopienu tiesības, proti — Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts un 19. pants.

Par tiesāšanās izdevumiem

32 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriet Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā tai šis spriedums ir nelabvēlīgs, Spānijas Karalistei jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) **paredzot atskaitāmo daļu no pievienotās vērtības nodokļa, kuru maksā nodokļa maksātāji, kas veic tikai ar nodokli apliekamus darījumus, un nosakot speciālus noteikumus, kas ierobežo par preču vai pakalpojumu iegādi, kas ir finansēta ar subsīdiju palīdzību, samaksātā PVN atskaitīšanu, Spānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek Kopienų tiesības, proti — 17. panta 2. un 5. punkts 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 nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK;**
- 2) **Spānijas Karaliste atlīdzina tiesāšanās izdevumus.**

[Paraksti]