

Lieta C-288/07

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

pret

Isle of Wight Council u.c.

(High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division)
lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Sestā PVN direktīva — 4. panta 5. punkts — Publisko tiesību subjekta darbības — Maksas autostāvvietu apsaimniekošana — Konkurences traucējumi — Vārdu “radītu” un “nozīmīgu” nozīme

Ģenerāladvokāta M. Pojareša Maduru [*M. Póiares Maduro*] secinājumi, sniegti
2008. gada 12. jūnijā I - 7208
Tiesas (virspalāta) 2008. gada 16. septembra spriedums I - 7219

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodokļiem — Tiesību aktu saskaņošana — Apgrozījuma nodokļi — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma — Nodokļa maksātāji — Publisko tiesību subjekti (Padomes Direktīvas 77/388 4. panta 5. punkta 2. daļa)*
2. *Noteikumi par nodokļiem — Tiesību aktu saskaņošana — Apgrozījuma nodokļi — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma — Nodokļa maksātāji — Publisko tiesību subjekti (Padomes Direktīvas 77/388 4. panta 5. punkta 2. daļa)*

3. *Noteikumi par nodokļiem — Tiesību aktu saskaņošana — Apgrozījuma nodokļi — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma — Nodokļa maksātāji — Publisko tiesību subjekti (Padomes Direktīvas 77/388 4. panta 5. punkta 2. daļa)*

1. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 4. panta 5. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tā, ka nozīmīgi konkurences traucējumi, kurus izraisa nodokļa neiekasēšana no publisko tiesību subjektiem, kas darbojas valsts pārvaldes iestāžu statusā, ir jānovērtē atkarībā tieši no konkrētās darbības, šajā vērtējumā īpaši neņemot vērā vietējo tirgu.

Publisko tiesību subjektam saskaņā ar valsts tiesībām tam specifiskā tiesiskā regulējuma ietvaros var būt uzticēts veikt zināmas, galvenokārt saimnieciska rakstura darbības, bet, tā kā šīs pašas darbības vienlaikus var veikt privāti uzņēmumi, pievienotās vērtības nodokļa neiekasēšana no minētā subjekta var radīt zināmus konkurences traucējumus.

Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta trešajā daļā ir paredzēts izvairīties no šī nevēlamā rezultāta, nosakot, ka šīs direktīvas D pielikumā skaidri uzskaitītās darbības “katrā ziņā” ir apliekamas ar pievienotās

vērtības nodokli, ja tās nav nenozīmīgas, pat ja tās veic publisko tiesību subjekti, rīkojoties valsts pārvaldes iestāžu statusā. Citiem vārdiem sakot, tiek prezumēts, ka pievienotās vērtības nodokļa neiekasēšana no publisko tiesību subjektiem par šīm darbībām rada konkurences traucējumus, ja vien šīs darbības nav nenozīmīgas. Tādējādi no Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta trešās daļas skaidri izriet, ka pievienotās vērtības nodokļa iekasēšana no minētajiem subjektiem notiek tieši tāpēc, ka tiek veiktas šīs pašas direktīvas D pielikumā uzskaitītās darbības, neatkarīgi no tā, vai attiecīgajam publisko tiesību subjektam ir vai nav konkurence vietējā tirgū, kurā tas veic savas darbības.

Turklāt valstī var būt citas galvenokārt saimnieciskas darbības, kas nav uzskaitītas Sestās direktīvas D pielikumā un kuru saraksts dažādās valstīs vai dažādās ekonomikas nozarēs var atšķirties, un kuras vienlaikus veic gan publisko tiesību subjekti valsts pārvaldes iestāžu statusā, gan privāti uzņēmumi. Tieši šīm darbībām ir piemērojama Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā daļa, kurā

paredzēts, ka publisko tiesību subjekti, pat ja tie darbojas valsts pārvaldes iestāžu statusā, ir nodokļu maksātāji, ja nodokļu neiekasēšana no tiem radītu nozīmīgus konkurences traucējumus.

Minētā 4. panta 5. punkta otrā un trešā daļa tādējādi ir cieši saistītas, jo tām ir viens mērķis, proti, iekasēt pievienotās vērtības nodokli no publisko tiesību subjektiem, pat ja tie darbojas valsts pārvaldes iestāžu statusā. Šīs daļas ir pakļautas vienai domai, ar kuru Kopienas likumdevējs ir paredzējis ierobežot gadījumus, kuros no publisko tiesību subjektiem netiek iekasēts nodoklis, lai tiktu ievērots šīs direktīvas 2. panta 1. punktā un 4. panta 1. un 2. punktā minētais vispārīgais princips, ka visas saimnieciskās darbības principā tiek apliktas ar pievienotās vērtības nodokli. Tādējādi Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā un trešā daļa ir jāinterpretē kopā. No tā izriet, ka pievienotās vērtības nodokļa iekasēšana no publisko tiesību subjektiem, pamatojoties uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otro daļu vai šīs tiesību normas trešo daļu, notiek tieši konkrētās darbības veikšanas dēļ neatkarīgi no tā, vai attiecīgajam publisko tiesību subjektam ir vai nav konkurence vietējā tirgū, kurā tas veic šo darbību.

Nodokļu neitralitātes principa ievērošana tādējādi tiek nodrošināta, ņemot vērā, ka no visiem publisko tiesību subjektiem tiek iekasēts vai netiek iekasēts pievienotās vērtības nodoklis, bet vienīgā novirze no šī principa attiecas tikai uz šo subjektu attiecībām ar privātiem uzņēmumiem un tiktāl, ciktāl konkurences traucējumi nav nozīmīgi. Konkurences traucējumu vērtēšana atkarībā no vietējiem tirgiem, kuros pašvaldības veic savas darbības, nozīmē, ka uz bieži vien sarežģītu ekonomisku analīžu pamata būtu sistemātiski jāpārvērtē konkurences nosacījumi ļoti daudzos vietējos tirgos, kuru noteikšana var izrādīties īpaši sarežģīta, jo tie ne vienmēr atbilst pašvaldību teritoriālajai kompetencei. Tādā gadījumā ne pašvaldības, ne privātie uzņēmumi nevarētu tik precīzi, cik nepieciešams to lietu kārtīšanai, paredzēt, vai konkrētajā vietējā tirgū pašvaldības veikta darbība būs vai nebūs apliekama ar pievienotās vērtības nodokli, kas radītu risku kaitēt nodokļu neitralitātes un tiesiskās drošības principiem.

(sal. ar 33.–41., 46., 49., 51.–53. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

2. Vārds “radītu” Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 4. panta 5. punkta otrās daļas izpratnē ir jāinterpretē

pretē tādējādi, ka tas attiecas ne tikai uz faktisku konkurenci, bet arī uz potenciālu konkurenci tiktāl, ciktāl privāta uzņēmuma iespēja ieiet konkrētajā tirgū ir reāla, nevis tikai teorētiska.

Pievienotās vērtības nodokļa neiekasēšana no publisko tiesību subjektiem saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta pirmo daļu ir atkāpe no vispārējā noteikuma, ka visas saimnieciskās darbības tiek apliktas ar nodokli, un tāpēc šī tiesību norma ir jāinterpretē šauri. Ar šīs direktīvas 4. panta 5. punkta otro daļu ir atjaunots minētais vispārīgais noteikums, lai novērstu situāciju, ka nodokļa neiekasēšana no šiem subjektiem rada nozīmīgus konkurences traucējumus. Šo pēdējo tiesību normu tāpēc nevar interpretēt šauri.

Tomēr tikai teorētisku iespēju, ka privāts uzņēmums varētu ieiet konkrētajā tirgū, ko neaplicina neviens fakts, neviena objektīva norāde vai tirgus analīze, nevar pielīdzināt potenciālas konkurences pastāvēšanai. Lai tā pastāvētu, šādai iespējai ir jābūt reālai, nevis tikai teorētiskai.

(sal. ar 60., 64., 65. punktu un rezolutīvās daļas 2) punktu)

3. Vārds “nozīmīgs” Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 4. panta 5. punkta otrās daļas izpratnē ir jāsaprot tā, ka faktiskiem vai potenciāliem konkurences traucējumiem ir jābūt vairāk nekā nenozīmīgiem.

Šis vārds ir jāsaprot tā tād, ar kuru ir paredzēts ierobežot gadījumus, kad no publisko tiesību subjektiem par minētajām darbībām netiek iekasēts nodoklis saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta pirmo daļu. Ja šis vārds būtu jāsaprot ar nozīmi “ievērojams”, pat “izņēmuma rakstura”, nodokļa neiekasēšanas no publisko tiesību subjektiem piemērojamība tiktu nepamatoti paplašināta. Savukārt, ja to neaplikšana ar nodokli tiktu atļauta tikai tad, ja tas radītu tikai nenozīmīgus konkurences traucējumus, tā piemērojamība tiešām tiktu ierobežota.

Vēl no Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta trešās daļas izriet, ka pievienotās vērtības nodokļa neiekasēšana no publisko tiesību subjektiem par šīs direktīvas D pielikumā uzskaitītajām darbībām ir pieļaujama, ja tās nav “nenozīmīgas”, tādējādi pieņemot, ka

to radītie konkurences traucējumi arī nebūs nozīmīgi. Tā kā Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā un trešā daļa ir cieši saistītas, jo tām ir vienāds mērķis un vienāda doma, vārds “nozīmīgus” ir jāinterpretē tā, ka nodokļa neiekasēšana no publiskām iestādēm var būt pieļaujama tikai tad, ja tā rada tikai nenozīmīgus konkurences traucējumus.

Visbeidzot, pievienotās vērtības nodokļa neiekasēšana no publisko tiesību subjektiem gadījumos, kuros tā neradītu konkurences traucējumus vai neradītu nozīmīgus traucējumus, pēc iespējas mazāk apdraudētu nodokļu neitralitātes principu.

(sal. ar 72.–76., 78., 79. punktu un rezolutīvās daļas 3) punktu)