

ĢENERĀLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [M. POIARES MADURO]
SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 10. martā¹

1. Ar šo prasību Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu konstatēt, ka, paredzot speciālu normu, kas ierobežo par ražošanas līdzekļu iegādi samaksātā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") atskaitīšanu tādēļ, ka iegāde ir finansēta ar subsīdiju palīdzību, Francijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kurus tai uzliek Kopienu 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 — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze² (turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

I — Atbilstošās tiesību normas un pirms-tiesas posms

2. Šajā lietā Tiesai atkal tiek lūgts lemt par Francijas tiesību aktu, kas reglamentē tiesības uz PVN atskaitīšanu, saderību ar atbilstīgiem Sestās direktīvas noteikumiem³.

A — Kopienu tiesību akti

3. Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu⁴ 2. pantā ir noteikts, ka "pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispā-

1 — Oriģinālvaloda — portugāļu.

2 — OV L 145, 1. lpp.

3 — Skat. 1988. gada 21. septembra spriedumu lietā 50/87 Komisija/Francijsa (*Recueil*, 4797. lpp.).

4 — OV 1967, 71, 1301. lpp.

rēju 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 cenas 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 vispārējais 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 maksātājs [..]”⁵.

5. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts attiecas uz tādiem nodokļu maksātājiem,

kas vienlaicīgi veic ar nodokli apliekamus darījumus un no PVN atbrīvotus darījumus, paredzot:

“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.”

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

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

— par kura skaitītāju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez pievienotās

⁵ — Panta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvas 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.) grozījumiem.

vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,

B — *Valsts tiesību akti*

- 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.”

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

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 tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu 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 maksātājs iekļauj savu darījumu cenā ieguldījumus līdzekļu, kurus pilnībā vai daļēji finansējusi attiecīgā subsīdija, amortizācijai. Ja atklājas, ka šo līdzekļu amortizācijas iekļaušana cenā nav ievērota, par šiem līdzekļiem maksātais PVN nav atskaitāms attiecīgajā daļā no subsīdijas ražošanas līdzekļiem summas.”

“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”.

10. Šīs pašas 2. sadaļas 150. punktā subsīdijas ražošanas līdzekļiem ir definētas kā “ar nodokli neapliktas subsīdijas, kas to pārskaitīšanas brīdī ir piešķirtas konkrēta ražošanas līdzekļa finansēšanai”.

C — Pirmstiesas procedūra

11. Pēc sūdzības 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 sistēma attiecībā uz subsidijām 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. janvāra Francijas valdības atbilde uz brīdinājuma vēstuli Komisijā 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 pārņemt 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 tādu ražošanas līdzekļu pirkumu, ko finansē ar subsidijām, proti, ka nodokļa maksātājam vēlāk veikto darījumu cenā jāiekļauj ieguldījumus 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. Neapšaubāmi, šāds nosacījums par ražošanas līdzekļu amortizācijas iekļaušanu cenā faktiski ierobežo konkrētu subsidijas saņēmumušo 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 sākotnējiem darījumiem. Tā kā šādi ierobežojumi ir jāpiemēro līdzīgā

veidā visās dalībvalstīs, atkāpes ir atļautas tikai direktīvā tieši noteiktajos gadījumos”⁶.

16. Vienīgie 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 pamatoti⁷.

18. Francijas likumdevējs tā vietā, lai piemērotu īpašus noteikumus atskaitāmās daļas lieluma aprēķinam, ko paredz Sestās direktīvas 19. panta 1. punkts, ieviesa atšķirīgu ierobežojumu, ko piemēro, vēl pirms tiek piemērota jebkāda atskaitāmā daļa un neatkarīgi no tās, un kura rezultātā samazinās

atskaitāmā summa. PVN saskaņotajā sistēmā nav paredzēts tāds maksājāmā PVN priekšnodokļa, kas samaksāts, pērkot 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 līdzekļiem 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 šauri⁹, kas ir būtiski tādēļ, lai tos varētu piemērot vienādi visās dalībvalstīs. Jebkurā gadījumā Sestās direktīvas mērķim saskaņot valstu tiesības būtu pretrunā tas, ja katrai dalībvalstij tiktu atļauts ieviest tekstā neparedzētas atkāpes vai pamatojumus¹⁰.

6 — 1998. gada 15. janvāra spriedums lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I-1. lpp., 16. punkts); iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Frāncija, 16. un 17. punkts, 1991. gada 11. jūlija spriedums lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp., 27. punkts) un 1995. gada 6. jūlija spriedums lietā C-62/93 *BP Soupergaz* (*Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts).

7 — It īpaši skat. ģenerālvokāta Sera Gordona Slinna [*Sir Gordon Slynn*] 1988. gada 25. maija secinājumus iepriekš minētajā lietā Komisija/Frāncija (*Recueil*, 4811. lpp.), kuros ir apstiprināts, ka “direktīva paredz konkrētu [atskaitīšanas tiesību ierobežošanas] izvēli dažās īpašās ekonomiskās situācijās [...]. Nekādas citas izvēles iespējas radīt nedrīkst, lai arī cik tas varētu šķist piemēroti vai ekonomiski pamatoti. Dalībvalstīm ir jāizvēlas viena no vairākām iespējām, ko paredz direktīva, lai pēc iespējas sasniegtu to vēlamo rezultātu.”

8 — Iepriekš minētais spriedums lietā *BP Soupergaz*, 35. punkts.

9 — Skat. it īpaši ģenerālvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] 1991. gada 30. aprīļa secinājumus iepriekš minētajā lietā *Lennartz*, 79. punkts.

10 — Skat. iepriekš šo secinājumu 15. punktu un tajā minēto judikatūru.

20. Francijas Republikas galvenais arguments, ka šī prasība nopirkto ražošanas līdzekļu amortizāciju iekļaut vēlāk veikto darījumu cenā tikai isteno Pirmās direktīvas 2. panta 2. punktā noteiktos vispārīgos nosacījumus tiesībām uz atskaitīšanu, kurus — pēc Francijas Republikas domām — Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts tikai pielāgo, nav atbalstāms. Tiesai jau bija iespēja spriedumā Komisija/Francija¹¹ 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 tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kuru režims 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 līdzekļi jāieskaita cenās, pats par sevi nav nelabvēlīgāks par Sestās direktīvas 19. panta 1. punktā noteikto režīmu.

11 — Iepriekš minētais 1988. gada 21. septembra spriedums.

12 — *Ibidem*, 23. punkts. Skat. arī Gordona Slinna secinājumus šajā pašā iepriekš minētajā lietā, kurā tiek apstiprināts, ka "no tā izriet, ka dalībvalstij nav tiesību ierobežot atskaitīšanas tiesības gadījumā, ja var pierādīt, ka atskaitījums ir saistīts ar precēm vai pakalpojumiem, kuru izmaksas neietekmēs darījumu, par ko jāmaksā nodoklis".

22. Pat ja priekšnosacījumu par ražošanas līdzekļu amortizācijas ieskaitīšanu varētu uzskatīt par tādu, kas vispārīgā veidā ir saprātīgāks vai labvēlīgāks nodokļu maksātājiem nekā dalībvalstīm Sestās direktīvas 19. panta 1. punktā dotā iespēja ierobežot to, ka subsīdijas līdzekļiem tiek ierakstītas atskaitāmās daļas saucējā, jebkurā gadījumā tas ir minētajā direktīvā neparedzēts citāds ierobežojums. Tas ir daļa 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 šķiet pilnveidojama. 2001. gada 8. novembra spriedumā lietā Komisija/Nīderlande¹³ Tiesa nosprieda, ka " kaut arī risinājums, ko šādi nosaka par saistošu ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta tekstu, var nešķīst pilnībā saderīgs ar šī noteikuma mērķi, kā arī ar noteiktiem Sestās direktīvas izvirzītajiem mērķiem, kā, piemēram, nodokļa neitralitāte un nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana, tomēr bez Kopienas likumdevēja rīcības tā izveidotā PVN atskai-

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

tišanas sistēma, kā to definē Sestā direktīva, nav pamats nodokļu maksātāja tiesībām atskaitīt PVN [...] un tā noteikt šādu tiesību piemērošanas veida iespējamus aspektus". Šī argumentācija attiecas gan uz valsts tiesību aktiem, ar ko ievieš nodokļa maksātājam labvēlīgāku atskaitīšanas režīmu, gan arī tādu 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 Kopienu tiesībām izrietošos pienākumus.

III — Secinājumi

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

"Paredzot speciālus noteikumus, kas ierobežo par ražošanas līdzekļu iegādi samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu tādēļ, ka iegāde ir finansēta ar subsīdiju palīdzību, Francijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kurus tai uzliek Kopienu 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 — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze."