

ĢENERĀLADVOKĀTES KRISTĪNES ŠTIKSAS-HAKLAS
[CHRISTINE STIX-HACKL] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 14. decembrī¹

I — Ievads

atzinusi par saderīgu ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

1. Ar šo pieteikumu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EK līgums, pretēji Sestās direktīvas 77/388/EEK (turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”)² 17. un 18. pantam ļaujot nodokļa maksātājiem atskaitīt PVN par noteiktām degvielas piegādēm personām, kuras nav nodokļa maksātāji.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — Kopienų tiesiskais regulējums

2. Šajā tiesvedībā īpaši rodas jautājums par to, vai Apvienotās Karalistes PVN sistēma, saskaņā ar kuru darba devējs var atskaitīt priekšnodokli par degvielu, kas piegādāta viņa darbiniekiem, ja viņš atlīdzina degvielas cenu, ir līdzīga Nīderlandes atskaitīšanas sistēmai, kuru Tiesa ar savu 2001. gada 8. novembra spriedumu lietā C-338/98³ ir

3. Sestās direktīvas 4. pants cita starpā nosaka:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

3 — 2001. gada 8. novembra spriedums lietā C-338/98 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, I-8265. lpp); turpmāk tekstā — “spriedums lietā Komisija/Nīderlande”.

[..]

4. Vārda “patstāvīgi” lietojums 1. punktā atbrīvo no nodokļa nodarbinātas un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darbaņēmēja attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

5. Sestās direktīvas 18. pants ar virsrakstu “Noteikumi, kas regulē atskaitīšanas tiesību īstenošanu” cita starpā paredz:

“1. Lai īstenotu savas atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam:

[..]”

- a) par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktūrai, kas sastādīta saskaņā ar 22. panta 3. punktu;

4. Sestās direktīvas 17. pants ar virsrakstu “Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma” cita starpā tā 2. punkta a) apakšpunktā nosaka:

[..].

3. Dalībvalstis pieņem nosacījumus un kārtību, kādā nodokļa maksātājam var atļaut veikt atskaitīšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 1. un 2. punkta noteikumiem.

“Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

[..]”

6. Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta a) apakšpunkts cita starpā paredz:

- a) 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.”

“Katrs nodokļa maksātājs izdod faktūru vai citu dokumentu faktūras vietā par visām

precēm un pakalpojumiem, ko tas piegādājis citam nodokļa maksātājam, un pats patur šā dokumenta kopiju. [...]

spēkā 1991. gada 1. decembrī, 2. un 3. pants nosaka:

Katrs nodokļa maksātājs tāpat izdod faktūru par visiem maksājumiem uz kontu, ko tam maksājis cits nodokļa maksātājs, pirms preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir notikusi vai pirms tā ir pabeigta.”

“2. 3. pants piemērojams, ja personai, kas nav nodokļa maksātājs, tiek piegādāta degviela un nodokļa maksātājs minētajai personai maksā

a) cenu, ko tas faktiski samaksājis par degvielu, vai

7. Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta c) apakšpunkts nosaka:

b) summu, kas visa vai kuras daļa pielīdzināma summai un ir samaksāta, lai atlīdzinātu viņam izdevumus par degvielu, ko aprēķina, pamatojoties uz:

“Dalībvalstis pieņem kritērijus, lai noteiktu, vai dokuments der faktūras vietā.”

i) kopējo attālumu, ko nobraucis transporta līdzeklis, kurā izmantota degviela (vai nu ietverot, vai neietverot attālumus, kuri veikti citām vajadzībām, kas nav nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības vajadzības), un

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

8. 1991. gada VAT (*Input Tax*) (*Person Supplied*) Order (turpmāk tekstā — “1991. gada rīkojums par PVN”), kas stājas

ii) transporta līdzekļa jaudu, neatkarīgi no tā, vai nodokļa maksātājs veic citu maksājumu nolūkā atlīdzināt jebkurus citus izdevumus.

3. Gadījumos, kad piemērojams šis pants, saskaņā ar 1983. gada *Value Added Tax Act* 14. panta 3. punktu ir jāpieņem, ka degviela nodokļa maksātājam piegādāta, lai tas varētu veikt savu uzņēmējdarbību un par cenu, kas ir tāda pati kā summa, ko tas samaksājis saskaņā ar 2. panta a) vai b) apakšpunktu (izslēdzot jebkurus citus izdevumus, kas nav izdevumu par degvielu kompensācija).”

9. Rīkojumam pievienotajos komentāros norādīts, ka:

“Šis rīkojums, kas stājas spēkā 1991. gada 1. decembrī, legalizē sen pastāvošu administratīvu praksi. Tas paredz, ka degviela, ko iegādājies darbinieks, tiek uzskatīta par darba devēja iegādātu degvielu, ja darbiniekam tiek atlīdzinātas tās izmaksas, vadoties vai nu pēc veiktā attāluma, vai faktiski samaksātās cenas. [...]”

10. Atbilstoši Apvienotās Karalistes valdības sniegtajiem paskaidrojumiem, darba devēja veikts atlīdzinājums atbilstoši 1991. gada rīkojuma par PVN 2. panta b) punktam praksē notiek šādi: darbinieks nodod darba devējam detalizētu informāciju par braucieniem, kas veikti darba devēja interesēs, atbilstošos attālumus un izmantotā trans-

porta līdzekļa jaudu. Tāpat darbinieks iesniedz darba devējam “vienkāršotu” faktūru par degvielas iegādi, kurā degvielas saņēmējs nav identificēts, norādot tā vārdu.

11. Darba devējs tad aprēķina degvielas izmaksas, balstoties uz *Royal Automobile Club*, *Automobile Association* vai *UK Customs* (Lielbritānijas muitas dienesta) publicēto degvielas izmaksu uz jūdzi sarakstu ar *Inland Revenue* (Lielbritānijas Finanšu pārvaldes) apstiprinātām likmēm un transporta līdzekļu ražotāju sniegtu detalizētu informāciju. Ar šo faktoru palīdzību — darba devēja interesēs veikto braucienu attālumu un attiecīgā transporta līdzekļa veida degvielas izmaksas uz jūdzi — darba devējs, kā norādījusi Apvienotās Karalistes valdība, var aprēķināt precīzas darba devēja interesēs veikto braucienu izmaksas un tās atbilstoši atlīdzināt.

III — Pirmstiesas procedūra un tiesvedība

12. Tā kā Komisija uzskatīja, ka, nepastāvot prasībai iesniegt faktūru, 1991. gada rīkojuma par PVN 2. un 3. pantā paredzētā atskaitīšanas iespēja nav saderīga ar Sestās direktīvas 18. panta 1. panta a) apakšpunktu,

tā ar 1995. gada 10. maija brīdinājuma vēstuli pret Apvienoto Karalisti uzsāka procedūru par valsts pienākumu neizpildi saskaņā ar EKL 226. pantu.

tā bija gaidījusi, Komisija ar 2003. gada 27. janvāra pieteikumu, kas Tiesas kancelejā reģistrēts 2003. gada 28. janvārī, cēla šo prasību.

13. Pēc detalizētas izvērtēšanas Komisija ar divām papildu brīdinājuma vēstulēm 1996. gada 17. oktobrī un 1997. gada 3. decembrī paplašināja savu iebildumu, pievienojot iebildumu par Sestās direktīvas 17. panta pārkāpumu. Tā norādīja, ka 1991. gada rīkojums par PVN pārkāpj arī šo normu, jo tajā atļauta nodokļa atskaitīšana attiecībā uz preču un pakalpojumu piegādi darbiniekiem, proti, personām, kuras nav nodokļa maksātāji, un mērķiem, kas nav saistīti ar darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem.

16. Komisija lūdz Tiesu:

— atzīt, ka, pretēji 17. un 18. pantam Padomes Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, piešķirot nodokļa maksātājiem tiesības atskaitīt PVN par noteiktām degvielas piegādēm personām, kuras nav nodokļa maksātāji, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kurus uzliek EK līgums;

— piespriest Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotajai Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

14. Apvienotās Karalistes valdība attiecīgi ar 1995. gada 13. jūlija, 1996. gada 16. decembra un 1998. gada 28. janvāra vēstulēm noraidīja Komisijas iebildes, apgalvojot, ka tiesībām atskaitīt nodokli attiecībā uz tādu darbinieku degvielas izmaksām, kuras bijušas saistītas ar viņu darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem, atbilstoši 1991. gada rīkojuma par PVN regulējumam, bija jāpastāv atbilstoši Sestajai direktīvai.

15. Tā kā Komisija no savas nostājas neatkāpās, tā 1998. gada 14. oktobrī Apvienotās Karalistes valdībai nosūtīja argumentētu atzinumu, taču Apvienotās Karalistes valdība 1998. gada 15. decembra atbildes vēstulē savu nostāju nemainīja. Pēc tam, kad 2001. gada 8. novembrī bija pasludināts spriedums lietā Komisija/Nīderlande, kuru

Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste lūdz Tiesu noraidīt Komisijas prasību.

IV — Komisijas izvirzīto pamatu izvērtējums

17. Komisijas izvirzītie prasības pamati attiecas, pirmkārt, uz Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā paredzētajām tiesībām atskaitīt priekšnodokli un, otrkārt, uz šīs direktīvas 18. pantā reglamentētajiem nosacījumiem, kas tiek izvirzīti priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai.⁴

A — Par Sestās direktīvas 17. panta pārkāpumu

1. Lietas dalībnieku galvenie argumenti

18. Saskaņā ar Komisijas viedokli, apstrīdētais 1991. gada rīkojums par PVN pārkāpj Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, tā kā, pirmkārt, ar to ir atļauts atskaitīt priekšnodokli par piegādēm personām, kuras nav nodokļa maksātāji, proti, darbiniekiem, un, otrkārt, tā kā nav nodrošināts, ka tiesības atskaitīt priekšno-

dokli attiecas tikai uz tādas degvielas piegādi, kas izmantota darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem. Komisija galvenokārt atsauca uz spriedumu lietā Komisija/Nīderlande un norāda, ka attiecīgās Apvienotās Karalistes tiesību normas var salīdzināt ar normām, kuras Tiesa minējātā spriedumā atzina par nesaderīgām ar Sesto direktīvu.

19. Komisija neizslēdz iespēju, ka daudzos gadījumos darbinieku veiktie pirkumi faktiski ir piegādes to darba devējiem un tātad — nodokļa maksātājiem, kuriem ir tiesības atskaitīt nodokli. Izskatāmajā lietā tomēr, pretēji lietai *Intiem*⁵, nav tiešas saiknes starp diviem nodokļa maksātājiem, šajā gadījumā — degvielas piegādātāju un darba devēju.

20. Apvienotās Karalistes valdība pirmām kārtām atsauca uz to, cik svarīgs ir princips, ka nodokļa maksātājam, ja un ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti tā ar nodokli apliekamiem darījumiem, ir tiesības atskaitīt PVN par izmantotajām precēm un pakalpojumiem. Šī principa mērķis ir nodrošināt visu Kopienā veikto saimniecisko darījumu fiskālo neitralitāti.

⁴ — Attiecībā uz šo iedalījumu skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-152/02 *Terra Baubedarf-Handel* (*Recueil*, I-5583. lpp., 30. punkts), kā arī spriedumu lietā Komisija/Nīderlande (minēts iepriekš 3. zemsvitras piezīmē), 71. punkts.

⁵ — 1988. gada 8. marta spriedums lietā 165/86 *Intiem* (*Recueil*, 1471. lpp.).

21. Jautājums izskatāmajā lietā ir par to, vai Sestās direktīvas 17. pants dod tiesības atskaitīt priekšnodokli gadījumos, kad darbinieks izdara pirkumu par labu darba devējam vai saistībā ar darba devēja darījumiem un tad darbinieka izdevumi tiek atlidzināti. Gadījumos, ja preces vai pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamu darījumu kontekstā, nevar būt nozīme tam, vai faktiskais (vai ligumiskais) preču vai pakalpojumu saņēmējs ir pats darba devējs, vai viņa darbinieks vai pārstāvis.

22. Komisija neņem vērā tautsaimniecisko realitāti. Ja tiktu ņemti vērā tās formālie argumenti, darba devējs, pretēji Sestajā direktīvā noteiktajam, nevarētu atskaitīt priekšnodokli par visiem ar viņa uzņēmējdarbību saistītajiem izdevumiem. Degviela praksē ar darbinieka starpniecību tiek piegādāta darba devējam, kas ir nodokļa maksātājs, izmantošanai darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem. Šo situāciju var salīdzināt, piemēram, ar situāciju, kad darbinieks apmaksā mītnes, uzturēšanās un transporta izdevumus saistībā ar darījuma braucieni vai arī ārpus uzņēmuma būvē strādājošs būvniecības sabiedrības darbinieks iegādājas amata rīkus. Ir jāatzīst, ka degvielas iegāde ietver īpašas ar norobežošanu saistītas problēmas, taču tās nevar principā izslēgt tiesības atskaitīt nodokli.

23. Apvienotās Karalistes valdība atzīst, ka pastāv līdzība starp sistēmu, kas tika apska-

tīta lietā Komisija/Nīderlande, un Apvienotās Karalistes sistēmu. Tomēr, salīdzinot ar minētajā spriedumā apskatīto sistēmu, Apvienotās Karalistes sistēma — ciktāl ir saprāta robežās iespējams tādā sistēmā, kura obligāti balstās uz pieņēmumiem — nodrošina, ka PVN ir atskaitāms vienīgi par darbinieku faktiskajiem ceļa izdevumiem. Apvienotās Karalistes valdība piekrīt viedolim, ka 1991. gada rīkojumā par PVN paredzētās tiesības atskaitīt PVN ir jāierobežo, attiecinot tās vienīgi uz degvielu, kas izmantota darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem. Praksē piemērojot 1991. gada rīkojumu par PVN, tiesības atskaitīt priekšnodokli ir šādi ierobežotas. Tāpat darba devējs nav nekādi ieinteresēts atlidzināt izdevumus par degvielu, pārsniedzot darījuma brauciena izdevumus.

24. Savā rakstveida atbildē uz Tiesas uzdoto jautājumu Apvienotās Karalistes valdība atzina, ka 1991. gada rīkojums par PVN neparedz juridiski saistošu saikni starp darba devēja tiesībām atskaitīt PVN atbilstoši 1991. gada rīkojuma par PVN 2. un 3. pantam, un to, ka darbinieka iegādātā degviela tiek izmantota darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem. Tomēr šī saikne izriet no norādes uz vispār piemērojamo tiesību aktu — 1994. gada *Value Added Tax Act* (turpmāk tekstā — “1994. gada likums par PVN”). Šī Apvienotās Karalistes valdības norādītā likuma normas ietver 1991. gada rīkojuma par PVN juridisko pamatu, vispārēju PVN definīciju (PVN, kas maksājams

par tādu preču un pakalpojumu piegādi, kuras tiek izmantotas nodokļa maksātāja darījumiem) un normu, ka jauktas izmantošanas gadījumā nodoklis ir atskaitāms tikai atbilstoši proporcijai, kādā preces un pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem.

2) Izvērtējums

25. Pirms izvērtēt, vai 1991. gada rīkojumā par PVN paredzētais apstrīdētais atskaitīšanas mehānisms ir saderīgs ar Sestās direktīvas 17. pantu, ir jāatgādina noteikti ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām saistīti principi, kas regulēti šajā tiesību normā.

26. Saskaņā ar iedibināto judikatūru tiesības atskaitīt priekšnodokli ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā tās nav ierobežojamas⁶. Mērķis normai par atskaitīšanu ir pilnībā atbrīvot tirgus dalībniekus no saistībā ar to saimnieciskajām darbībām

samaksātā vai maksājamā PVN sloga. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti visu saimniecisko darbību aplikšanai ar nodokļiem, neatkarīgi no to mērķa vai iznākuma, ja tās pašas ir aplikamas ar PVN⁷.

27. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu "nodokļa maksātājam" ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kas viņam jāmaksā, PVN, kas ir maksājams vai samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kurus tam piegādājis "cits nodokļa maksātājs", "ja preces un pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem".

28. Tātad atbilstoši šīs tiesību normas formulējumam tiesības atskaitīt nodokli jau iepriekš prezumē, ka attiecīgā persona ir nodokļa maksātājs Sestās direktīvas izpratnē un ka attiecīgās preces un pakalpojumi tiek izmantoti viņa ar nodokli apliekamiem darījumiem⁸.

29. Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta formulējums parāda arī, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli pastāv vienīgi saistībā ar PVN, kas samaksāts par precēm

6 — Skat. cita starpā 2004. gada 1. aprīļa spriedumu lietā C-90/02 *Bockenlühl* (*Recueil*, I-3303. lpp., 38. punkts).

7 — Skat. cita starpā 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts) un 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I-1. lpp., 15. punkts).

8 — Skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-137/02 *Faxworld* (*Recueil*, I-5547. lpp., 24. punkts).

vai pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājam piegādājis cits nodokļa maksātājs.

no atskaitīšanas izslēgt PVN, kas samaksāts par precēm, kuras, kaut arī tās pārdotas nodokļa maksātājiem izmantošanai tikai un vienīgi viņu ar nodokli apliekamiem darījumiem, fiziski tikušas piegādātas viņu darbiniekiem”¹⁰.

30. Attiecībā uz Komisijas iebildumu, ka darbinieks nav nodokļa maksātājs, proti, ka tiek pārrauta piegādes ķēde, vispirms ir jāatzīmē, ka izskatāmajā lietā — atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta normām — netiek apstrīdēts, ka attiecīgie darbinieki, kuru degvielas izdevumi tiek atlīdzināti, paši nav nodokļa maksātāji⁹. Jautājums drīzāk ir par to, vai, neskatoties uz šo trijstūra struktūru, kurai pastāvēt 1991. gada rīkojums par PVN ļauj atskaitīt PVN, var uzskatīt, ka ir notikusi piegāde, kuru veicis viens nodokļa maksātājs citam, proti, degvielas pārdevēja piegāde darba devējam.

32. Turklāt pati Komisija atzīst, ka darbinieki bieži darbojas savu darba devēju labā un šādā gadījumā ir jāuzskata, ka darbinieku saņemtās preces un pakalpojumi faktiski ir piegādāti darba devējam. Tā tomēr uzskata, ka tas nav ticis pierādīts attiecīgās tiesību normas sakarā.

31. No sprieduma lietā *Intiem* izriet, ka preču fiziska piegāde darbiniekam pati par sevi neizslēdz darba devēja tiesības atskaitīt priekšnodokli. Atbilstoši minētās lietas faktiem degviela, tāpat kā izskatāmajā lietā, bija piegādāta darbiniekam. Tiesa šajā sakarā nolēma, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā paredzētās priekšnodokļa atskaitīšanas aprobežošanai ar nodokli “par viņam piegādātajām precēm [...]” mērķis “nevar būt

33. Tādējādi rodas jautājums par apstākļiem, kādos, ja preces vai pakalpojumus ir saņēmis darbinieks, ir notikusi piegāde darba devējam. Tas būtībā ir “fakta jautājums [...], kas jāizlemj, ņemot vērā visus lietas apstākļus [...]”¹¹. Apvienotās Karalistes valdība, izmantojot piemēru par pārstāvi, kura darba devējs atlīdzina ceļa izdevumus, vai par būvniecības darbinieku, kurš iegādājas rīkus būvniecībai, ir parādījusi, ka šajā sakarā var rasties norobežošanas problēmas.

⁹ — Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Komisija/Niederlande*, 45. un 46. punkts.

¹⁰ — Iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Intiem*, 14. punkts.

¹¹ — Skat. 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz (Recueil, I-3795. lpp., 21. punkts)*.

34. Šķiet, ka tālākai izvērtēšanai būtu jāpatur prātā, ka pastāv cieša saikne starp to, vai viens nodokļa maksātājs ir veicis piegādi citam nodokļa maksātājam, un jautājumu par attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošanu tās personas ar nodokli apliekamiem darījumiem, kura piegādi saņem.

35. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru persona saņem preces kā nodokļa maksātājs, nevis privātpersona vai, attiecīgi, gala patērētājs, tieši tad, ja un ciktāl tā šīs preces iegūst izmantošanai saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem¹². Turklāt, ja darbinieks preces vai pakalpojumus izmanto sava darba devēja mērķiem, šīs preces vai pakalpojumi ir izmaksu elements precēm vai pakalpojumiem, kurus nodokli maksājošais darba devējs galu galā piedāvā. Šādā gadījumā darbinieks nav gala patērētājs, un piegādes ķēde attiecībā uz šīm precēm vai pakalpojumiem nav pārrauta.

36. Savā spriedumā lietā *Intiem* Tiesa, acīmredzot, uzskatīja, ka degvielas piegāde notika darba devēja uzņēmējdarbības ietvaros vai ka degviela tika izmantota šī darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem¹³.

37. Turklāt, kā Tiesa norādījusi spriedumā lietā *Komisija/Nīderlande*, spriedumā lietā *Intiem* nosacījums nodokļa atskaitīšanai — jo īpaši nosacījums, ka viens nodokļa maksātājs veicis piegādi citam nodokļa maksātājam — bija izpildīts it īpaši tāpēc, ka šajā lietā darba devējs bija vienojies par preču piegādi uz darba devēja rēķina darbiniekiem un pēc tam viņš no piegādātāja saņēma rēķinus par PVN, kas maksājams par piegādātajām precēm¹⁴.

38. Tomēr regulējumā, kas apskatīts lietā *Komisija/Nīderlande*, šie apstākļi nepastāvēja; tas attiecās uz izdevumu atļidzināšanu atbilstoši fiksētai likmei par darbinieka transporta līdzekļa vērtības amortizāciju un degvielas patēriņu. Turklāt šo izdevumu atļidzināšanu pati par sevi Tiesa neatzina par pietiekamu pierādījumu, ka notikusi "piegāde" Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Tāpēc Tiesai nešķita, ka Nīderlandē pastāvošais mehānisms ir saderīgs ar minētajām normām¹⁵.

12 — Skat. cita starpā spriedumu lietā C-137/02 *Faxworld* (minēts iepriekš 8. zemsivītras piezīmē, 28. punkts); spriedumu lietā C-97/90 (minēts iepriekš 11. zemsivītras piezīmē, 8. un 14. punkts); 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfa* u.c. (*Recueil*, I-1577. lpp., 47. punkts) un 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I-4321. lpp., 34. punkts).

13 — Skat. iepriekš, 12., 14. un 16. punkts.

14 — Skat. spriedumu lietā *Komisija/Nīderlande* (minēts iepriekš 3. zemsivītras piezīmē, 52. un 53. punkts)..

15 — Turpat, 48. un 54. punkts.

39. Tiesa šajā spriedumā atzina, ka minētais risinājums, kas balstījās uz burtisku Sestās direktīvas interpretāciju, varētu nešķīst pilnībā atbilstošs 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta mērķim un noteiktiem Sestās direktīvas izvirzītiem mērķiem, taču neuzskatīja, ka, Kopienai nerīkojoties, būtu pamats tiesībām atskaitīt nodokli atbilstoši Nīderlandes tiesībās paredzētajam¹⁶.

40. Ja spriedumu lietā Komisija/Nīderlande izmanto par pamatu izskatāmajā lietā, ir jākonstatē, ka 1991. gada rīkojumā par PVN paredzētā un Apvienotās Karalistes valdības aprakstītā atskaitīšanas sistēma arī neparedz tiešu rēķinu nosūtīšanu vai kādas citas tiešas attiecības starp degvielas piegādātāju un darba devēju, tādējādi no šāda viedokļa nav notikusi piegāde, ko veicis viens nodokļa maksātājs citam nodokļa maksātājam. Tātad Komisijas iebildums šajā sakarā ir pamatots.

41. Komisijas iebildums tomēr ir vērsts arī uz — un, manuprāt, tas ir svarīgāk — uz faktu, ka apstrīdētais PVN atskaitīšanas mehānisms nenodrošina, ka tas attiecas vienīgi uz precēm, kuras izmantotas darba

devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem. Turpretī Apvienotās Karalistes valdība ir iebildusi, ka Apvienotās Karalistes PVN atskaitīšanas mehānisms, salīdzinot ar mehānismu, kas apskatīts lietā Komisija/Nīderlande, nodrošina, ka PVN ir atskaitāms vienīgi par tiem izdevumiem par degvielu, kuri faktiski radušies darbiniekam.

42. Ir jāatzīst, ka Apvienotajā Karalistē izmantotā aprēķinu metode, kas balstīta uz nobrauktajiem attālumiem, transporta līdzekļa jaudu un vidējām faktiskajām degvielas izmaksām, principā pieļauj izdevumu atlīdzināšanu, kas precīzāk atbilst degvielas izmaksām saistībā ar darbinieka darījumu braucieniem nekā aptuvena fiksētas likmes sistēma, kas tika apskatīta lietā Komisija/Nīderlande.

43. Tomēr attiecībā uz 1991. gada rīkojumu par PVN problemātiska ir ne tik daudz degvielas izmaksu aprēķina formula pati par sevi, bet drīzāk fakts, ka atbilstoši šī rīkojuma formulējumam netiek nodrošināts, ka darba devējs neatskaita priekšnodokli par darbinieku degvielas izmaksām par braucieniem, kuri nav saistīti ar darba devēja uzņēmējdarbību.

44. 1991. gada rīkojuma par PVN 2. panta b) apakšpunkts ļauj atskaitīt priekšnodokli par summu, kas visa vai kuras daļa atbilst

¹⁶ — Skat. iepriekš, 55. un 56. punkts; tā varētu būt šaurāka interpretācija salīdzinājumā ar citiem Tiesas spriedumiem par Sesto direktīvu. Piemēram, skat. spriedumu lietā *Fax-world* (minēts iepriekš 8. zemsvītras piezīmē), 42. punkts; šajā kontekstā skat. arī 1997. gada 20. februāra spriedumu lietā *C-260/95 DFDS (Recueil, I-1005, lpp., 23. punkts)*, saskaņā ar kuru "tautsaimnieciskās realitātes vērā ņemšana ir būtisks kritērijs Kopējās PVN sistēmas piemērošanā".

personas, kas nav nodokļa maksātājs (darbinieks), izdevumiem par degvielu un ir pārskaitīti, lai atlīdzinātu šos izdevumus.

judikatūru direktīvas ir jātransponē ar neapšaubāmu saistošo spēku un tik konkrēti, precīzi un skaidri, cik nepieciešams, lai izpildītu tiesiskās noteiktības prasības¹⁸.

45. Apvienotās Karalistes valdība arī apstiprināja, ka nepastāv juridiski saistoša saikne starp darba devēja tiesībām atskaitīt nodokli atbilstoši 1991. gada rīkojuma par PVN 2. un 3. pantam un darbinieka iegādātās degvielas izmantošanu darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem.

47. Tomēr ar 1991. gada rīkojumu par PVN — kopsakarā ar 1994. gada likumu par PVN — tiesības atskaitīt priekšnodokli nav šādi transponētas; turklāt tas, ka praksē 1991. gada rīkojums par PVN piemērošanu tiek piemērots atbilstoši direktīvai, kā apgalvo Apvienotās Karalistes valdība, nevar izpildīt skaidrības un tiesiskās noteiktības prasības¹⁹.

46. Attiecībā uz 1994. gada likuma par PVN normām, uz kurām pirmo reizi tika norādīts, sniedzot rakstveida atbildi uz Tiesas uzdoto jautājumu¹⁷, pirmkārt, nav saprotams, kā šīs vispārējās normas varētu nodrošināt, ka atskaitīšanas tiesības saskaņā ar 1991. gada rīkojuma par PVN 2. pantu attiecas tikai uz degvielu, kura izmantota ar nodokli apliekamiem darījumiem, it īpaši tā kā 2. pantā minētā degviela saskaņā ar šī rīkojuma 3. pantu kopsakarā ar 1994. gada likuma par PVN 14. panta 3. punktu *tiek uzskatīta* par tādu, kas piegādāta nodokļa maksātājam izmantošanai viņa ar nodokli apliekamiem darījumiem; un, otrkārt, saskaņā ar pastāvīgo

48. Visbeidzot, Apvienotās Karalistes valdība ir norādījusi, ka tā ir gatava grozīt 1991. gada rīkojumu par PVN un ir jau to ierosinājusi Komisijai. Šajā sakarā pietiek ar norādi, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tas, vai dalībvalsts nav izpildījusi savus pienākumus, ir jākonstatē attiecībā uz situāciju, kāda dalībvalstī bija pēc argumentētajā atzinumā

18 — Skat. cita starpā 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-162/99 Komisija/Itālija (*Recueil*, I-541. lpp., 22. punkts); 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-354/98 Komisija/Francija (*Recueil*, I-4927. lpp., 11. punkts); 1997. gada 4. decembra spriedumu lietā C-207/96 Komisija/Itālija (*Recueil*, I-6869. lpp., 26. punkts) un 1997. gada 13. marta spriedumu lietā C-197/96 Komisija/Francija (*Recueil*, I-1489. lpp., 14. un 15. punkts).

19 — Skat. cita starpā 1991. gada 30. maija spriedumu lietā C-59/89 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-2607. lpp., 28. punkts).

17 — Skat. iepriekš, 24. punkts.

noteiktā termiņā. Tiesa nevar ņemt vērā turpmākās pārmaiņas²⁰.

špunktu, ļaujot atskaitīt priekšnodokli, neizvirzot nosacījumu, ka šādas tiesības pastāv tikai tad, ja nodokļa maksātājam ir saskaņā ar 22. panta 3. punktu izrakstīta faktūra.

49. Tāpēc ir pamatots Komisijas iebildums, ka apstrīdētā atskaitīšanas sistēma jebkurā gadījumā nenodrošina, ka priekšnodoklis tiek atskaitīts tikai par precēm un pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti darba devēja ar nodokli apliekamiem darījumiem.

50. Ņemot vērā iepriekš minēto, iebildums par Sestās direktīvas 17. panta pārkāpumu ir pamatots.

52. Balstoties uz spriedumu lietā Komisija/Niederlande, tā apgalvo, ka, ja nav notikusi viena nodokļa maksātāja piegāde otram nodokļa maksātājam un nav bijis iespējams izrakstīt faktūru vai līdzvērtīgu dokumentu, piešķirot tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir pārkāpts Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

B — Par Sestās direktīvas 18. panta pārkāpumu

1) Lietas dalībnieku galvenie argumenti

51. Ar šo pamatu *Komisija* apgalvo, ka 1991. gada rīkojums par PVN pārkāpj Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apak-

53. Ja Tiesa atzīst Komisijas pirmo iebildumu, *Apvienotās Karalistes valdība* šādam viedoklim piekrit. Ja tomēr Tiesa nolemtu, ka tādā gadījumā kā izskatāmajā lietā pastāv tiesības atskaitīt PVN, tad Sestās direktīvas 18. pantu nevar interpretēt tādējādi, ka faktūras nepastāvēšana šādas tiesības izslēdz. Apvienotās Karalistes valdība šajā sakarā atsaucas uz tās tiesībām atbilstoši Sestās direktīvas 18. panta 3. punktam pieņemt attiecīgo atskaitīšanas tiesību "nosacījumus un kārtību".

²⁰ — Skat. cita starpā 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-233/00 Komisija/Francija (*Recueil*, I-6625. lpp., 30. punkts) un 2002. gada 12. septembra spriedumu lietā C-152/00 Komisija/Francija (*Recueil*, I-6973. lpp., 15. punkts).

- 2) Izvērtējums
54. Apvienotās Karalistes valdība nav apstrīdējusi, ka, ja nav izpildīti nosacījumi priekš-
- nodokļa atskaitīšanas tiesību piešķiršanai, ir pārkāpts arī Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts. Tā kā apstrīdētais priekšnodokļa atskaitīšanas mehānisms ir nesaderīgs ar Sestās direktīvas 17. pantu, ir pamatots arī Komisijas otrais iebildums.

V — Secinājumi

55. Ņemot vērā iepriekš minēto, es Tiesai ierosinu:
- 1) atzīt, ka, ļaujot nodokļa maksātājiem atskaitīt PVN par noteiktām degvielas piegādēm personām, kuras nav nodokļa maksātāji, pretēji Padomes 1977. gada 17. maija Sestajai direktīvai 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kurus tai uzliek EK līgums;
- 2) piespriest Apvienotajai Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.