

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2005. gada 10. martā *

Lieta C-33/03

par prasību par valsts pienākumu neizpildi saskaņā ar EKL 226. pantu, ko 2003. gada 28. janvārī cēla

Eiropas Kopienu Komisija, ko pārstāv R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti, ko pārstāv P. Ormonda [*P. Ormond*] un K. Džeksone [*C. Jackson*], pārstāves, kam palīdz N. Plemings [*N. Pleming*], QC, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — angļu.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), N. Kolnerika [*N. Colneric*], K. Šimans [*K. Schiemann*] un E. Juhāss [*E. Juhász*],

ģenerālvokāte K. Štiksa-Hakla [*C. Stix-Hackl*],
sekretāre M. F. Kontē [*M.-F. Contet*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 11. novembrī,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 14. decembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Ar prasības pieteikumu Eiropas Kopienų Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka pretēji 17. un 18. panta nosacījumiem Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EKK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), nodokļa maksātājiem piešķirot tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”) par degvielu, kas piegādāta personām, kuras nav nodokļa maksātāji, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek šī direktīva.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

- 2 Saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta noteikumiem:

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

[..]

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 darbinieka attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.

[..]”

- 3 Sestās direktīvas 17. pants ar virsrakstu “Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma” nosaka:

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

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

- 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;

[..].”

- 4 Sestās direktīvas 18. pants ar virsrakstu “Noteikumi, kas regulē atskaitīšanas tiesību īstenošanu” 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;

[..].”

Valsts tiesiskais regulējums

- 5 1991. gada VAT (*Input Tax*) (*Person Supplied*) Order 2. un 3. pants (1991. gada rīkojums par PVN, turpmāk tekstā — "Rīkojums par PVN"), kas stājās spēkā 1991. gada 1. decembrī, nosaka:

"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
- b) summu, kas visa vai kuras daļa pielīdzināma summai un ir samaksāta, lai atlīdzinātu viņam izdevumus par degvielu, ko aprēķina, pamatojoties uz:
 - 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
 - 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* [1983. gada likums par PVN] 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).”

6 Jāprecizē, ka 14. panta 3. punkts 1983. gada *Value Added Tax Act* pa šo laiku ir aizstāts ar 24. panta 1. punktu 1994. gada *Value Added Tax Act* (turpmāk tekstā — “1994. gada likums par PVN”).

7 Spriežot pēc Rikojuma par PVN 2. un 3. panta vispārīgā formulējuma, šajās normās paredzētās PVN atskaitīšanas tiesības attiecas uz degvielu, kuras izmaksas darba devējs atlīdzinājis saviem darbiniekiem, kā to izskaidro arī šim rīkojumam pievienotie komentāri, kas formulēti šādi:

“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 darbiniekiem tiek atlīdzinātas tās izmaksas, vadoties vai nu pēc veiktā attāluma, vai faktiski samaksātās cenas [..].”

Pirmstiesas procedūra

8 Komisija uzsāka procedūru par valsts pienākumu neizpildi saskaņā ar EKL 226. pantu, 1995. gada 10. maijā Apvienotās Karalistes valdībai nosūtot brīdinājuma vēstuli, kurā tā sākotnēji aprobežojās ar norādi uz Sestās direktīvas

18. panta 1. punkta a) apakšpunkta pārkāpumu. Komisija uzskatīja, ka ar Rikojuma par PVN 2. un 3. pantu piešķirtās tiesības atskaitīt nodokli, neiesniedzot faktūru, ir pretrunā iepriekš minētā 18. panta prasībām.

- 9 Pēc padziļinātas izpētes Komisija secināja, ka atskaitīšanas tiesību piešķiršana atbilstoši Rikojuma par PVN 2. un 3. punktā paredzētajiem nosacījumiem tāpat pārkāpj arī Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu. 1996. gada 17. oktobrī tā Apvienotajai Karalistei nosūtīja papildu brīdinājuma vēstuli. Lai kļiedētu jebkādas šaubas par faktu, ka pēc Komisijas domām darba devēja tiesības atskaitīt PVN, atlīdzinot darbiniekam cenu par degvielu saskaņā ar Rikojuma 2. panta a) un b) apakšpunktu ir pretrunā Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam, Komisija Apvienotajai Karalistei 1997. gada 3. decembrī nosūtīja otru papildu brīdinājuma vēstuli.
- 10 Apvienotā Karaliste savus paskaidrojumus iesniedza ar 1995. gada 13. jūlija, 1996. gada 16. decembra un 1998. gada 28. janvāra vēstulēm.
- 11 Tā kā šie paskaidrojumi Komisiju neapmierināja, 1998. gada 14. oktobrī tā Apvienotajai Karalistei nosūtīja argumentētu atzinumu, aicinot šo valsti veikt vajadzīgos pasākumus, lai divu mēnešu laikā pēc atzinuma saņemšanas izpildītu tajā minētās prasības.
- 12 1998. gada 15. decembrī, atbildot uz argumentēto atzinumu, Apvienotā Karaliste atkārtoti uzsvēra, ka nepiekrīt Komisijas nostājai.

Par prasību

Par pamatu attiecībā uz Sestās direktīvas 17. panta pārkāpumu

- 13 Komisija uzsver, ka 2. un 3. pants Rīkojumā par PVN pārkāpj Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, jo tas nodokļa maksātajam piešķirt tiesības atskaitīt PVN par degvielu, kas piegādāta personai, kura nav nodokļa maksātājs. Turklāt minētās valsts tiesību normas nodokļa maksātāja PVN atskaitījumu nepakļauj nosacījumam, ka personai, kura nav nodokļa maksātājs, degviela jāizmanto nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamiem darījumiem.
- 14 Apvienotās Karalistes valdība norāda, ka Sestajā direktīvā paredzētais atskaitījumu režīms cenšas pilnībā atbrīvot nodokļa maksātājus no PVN, kas tiem jāmaksā savas saimnieciskās darbības ietvaros (1985. gada 14. februāra spriedums lietā 268/83 *Rompelman*, (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts). Ja persona veic saimniecisku darbību, visas preces un pakalpojumi, ko tā iegādājas, lai veiktu šo darbību, ir darbības cenas elementi, un tāpēc visai PVN summai, ar ko šīs darbības apliekamas, jābūt atskaitāmai.
- 15 Saskaņā ar šā brīža uzņēmējdarbības praksi, darba devējs — nodokļa maksātājs — uztic saviem darbiniekiem tādu preču iegādi, kas iecerētas izmantošanai viņa uzņēmējdarbībā. Lai garantētu, ka darba devējs var izmantot savas PVN atskaitīšanas tiesības par visām precēm, ko viņš izmanto savu ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām, ir jāuzskata — ja darbinieks darbojas sava darba devēja labā un iegādājas preces, ko darba devējs izmanto savas uzņēmējdarbības vajadzībām, faktiski ir veikta piegāde darba devējam.

- 16 Šajā sakarā vispirms būtu jāatgādina, ka Sestās direktīvas 17. panta normas precīzi nosaka noteikumus, kā rodas tiesības uz atskaitīšanu un kā tās izmantojamas. Tās dalībvalstīm neparedz rīcības brīvību attiecībā uz to ieviešanu (skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz* (*Recueil*, I-1883. lpp., 35. punkts) un 2001. gada 8. novembra spriedumu lietā C-338/98 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, I-8265. lpp., 43. punkts).
- 17 Turklāt saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu nodokļa maksātājs var atskaitīt PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis par precēm vai pakalpojumiem, kurus tam iespēju robežās piegādājis cits nodokļa maksātājs, ja šīs preces un pakalpojumi piegādāti izmantošanai viņa ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām.
- 18 Tomēr šajā gadījumā 2. un 3. pants Rīkojumā par PVN nodokļa maksātājam, proti, darba devējam, piešķir tiesības atskaitīt PVN par degvielu, kas piegādāta personām, kuras nav nodokļa maksātāji, tas ir, darbiniekiem, ja šis darba devējs tiem atlīdzina degvielas cenu.
- 19 Ir tiesa, kā uzsvērusi Apvienotās Karalistes valdība, ka darbinieki, veicot savas profesionālās darbības, galvenokārt darbojas sava darba devēja labā. Šī valdība uzskata, ka līdz ar to darba devējam būtu jābūt tiesībām atskaitīt PVN par degvielu, ko darbinieks iegādājies darba devēja ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām.
- 20 Tomēr ir jākonstatē, ka Rīkojums par PVN nepakļauj tajā paredzētās tiesības uz atskaitījumu nosacījumam, ka personai, kas nav nodokļa maksātājs, degviela

jāiegādājas darba devēja ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām. Faktiski ne Rikojums par PVN, ne paskaidrojumi kā priekšnoteikumu PVN atskaitīšanai nenosaka to, ka darbinieka iegādātā degviela jāizmanto darba devēja ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām. Tieši pretēji, šī rikojuma 2. panta b) un i) apakšpunkts un 3. pants, tos lasot kopsakarā, ļauj darba devējam atskaitīt PVN par darbiniekam kompensētu maksu par degvielu, aprēķinot šo summu, vadoties pēc kopējā attāluma, ko veicis darbinieka transporta līdzeklis, “vai nu ietverot, vai neietverot attālumus, kuri veikti citām vajadzībām, kas nav nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības vajadzības”.

- 21 Atbildot uz Tiesas uzdoto rakstveida jautājumu, Apvienotās Karalistes valdība skaidri atzina, ka “[rikojums] pats par sevi neprasa obligātu saikni starp darba devēja tiesībām atskaitīt PVN par degvielu, ko iegādājies darbinieks, un to, ka degvielu darbinieks izmantojis darba devēja ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām”.
- 22 Tādējādi jāsecina, ka Rikojuma par PVN 2. un 3. pants nav saderīgi ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, ciktāl tie ļauj nodokļa maksātājam, proti, darba devējam, atskaitīt PVN par degvielu, kas piegādāta personai, kura nav nodokļa maksātājs, proti, darbiniekam, apstākļos, kas nenodrošina, ka atskaitītais PVN attiektos vienīgi uz degvielu, kas izmantota nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām.
- 23 Apvienotās Karalistes valdība tomēr atzīmē, ka vajadzīgo saikni starp PVN atskaitīšanu un degvielas izmantošanu nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām nodrošina tiesību normas 1994. gada likumā par PVN, ko piemēro Lielbritānijas nodokļu iestādes. Šī valdība šajā sakarā paskaidro, ka

kompensācijas sistēma, kas rada tiesības uz PVN atskaitīšanu un ko atzīst nodokļu iestādes, funkcionē šādi. Vispirms darbinieks darba devējam iesniedz detalizētu atskaiti par veiktajiem attālumiem, kurā norādīts, kādi braucieni ir veikti darba vajadzībām un atbilstošie attālumi, kā arī izmantotā transporta līdzekļa jauda. Tāpat darbinieks savam darba devējam iesniedz faktūras par degvielas iegādi. Pēc tam darba devējs izmanto *Royal Automobile Club*, *Automobile Association* vai *UK Customs* (Lielbritānijas muitas dienesta) izveidoto sarakstu ar *Inland Revenue* (Lielbritānijas Finanšu pārvaldes) apstiprinātām likmēm, kas pamatotas ar transporta līdzekļu ražotāju sniegtu detalizētu informāciju, lai attiecīgajam transporta līdzeklim noteiktu degvielas izmaksas uz kilometru. Šī sistēma pietiekamā mērā garantē to, ka darbiniekam atlīdzinātā summa atbilst patiesajām degvielas izmaksām, ko viņš izmantojis darba devēja uzņēmējdarbības vajadzībām.

- 24 Šajā sakarā ir jākonstatē, ka 1994. gada likums par PVN ir vispārējs tiesību akts par PVN, kura 24.–26. pantā izklāstīti principi, kas regulē šī nodokļa atskaitījumus. Pat tad, ja saskaņā ar šo likumu tiesības uz PVN atskaitīšanu principā attiecas uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām, tas nepadara Rikojuma par PVN 2. un 3. pantu atbilstošus Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta normām. Tā kā atbilstoši minētā rikojuma 3. pantam degvielu, kuras izmaksas darba devējs atlīdzina saviem darbiniekiem saskaņā ar 1994. gada likumu par PVN, automātiski uzskata par tādu, ko nodokļa maksātājs izmantojis savām uzņēmējdarbības vajadzībām, apskatāmās valsts tiesību normas negarantē, ka tajās paredzētās PVN atskaitīšanas tiesības attiecas tikai uz degvielu, ko darbinieki faktiski izmantojuši darba devēja ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām.

- 25 Attiecībā uz Apvienotās Karalistes valdības argumentu, saskaņā ar kuru pastāvošā nodokļu iestāžu prakse nodrošina to, ka pastāv obligāta saikne starp darba devēja

PVN atskaitīšanas tiesībām un to, ka darba devējs degvielu izmantojis darba devēja ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām, ir jāatgādina — saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts tiesību akta nesaderību ar Kopienu tiesību normām var pilnībā novērst tikai ar tādām saistošām valsts tiesību normām, kam ir tāds pats juridiskais spēks kā normām, kas būtu jāgroza. Nevar uzskatīt, ka tikai administratīvā prakse pienācīgi izpilda Kopienu tiesību radītos pienākumus (šajā sakarā skat. 1997. gada 13. marta spriedumu lietā C-197/96 Komisija/Francijs, *Recueil*, I-1489. lpp., 14. punkts; 2000. gada 9. marta spriedumu lietā C-358/98 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-1255. lpp., 17. punkts, un 2002. gada 7. marta spriedumu lietā C-145/99 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-2235. lpp., 30. punkts).

- 26 Tādējādi no iepriekš minētā izriet, ka, piešķirot nodokļa maksātājam tiesības uz PVN atskaitīšanu par noteiktām degvielas piegādēm personām, kas nav nodokļa maksātāji, apstākļos, kas nenodrošina, lai atskaitītais PVN attiektos tikai un vienīgi uz degvielu, kura izmantota nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām, Rikojuma par PVN 2. un 3. pants ir nesaderīgs ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta normām.

- 27 No visa iepriekš minētā izriet, ka Komisijas pirmais pamats ir pamatots.

Par pamatu par Sestās direktīvas 18. panta pārkāpumu

- 28 Komisija apgalvo, ka ar Rikojuma par PVN 2. un 3. pantu piešķirtās tiesības atskaitīt nodokli, neiesniedzot faktūru, pārkāpj Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu.
- 29 Apvienotās Karalistes valdība šo pamatu apstrīdētu tikai tad, ja pirmo pamatu atzītu par nepamatotu.
- 30 Šajā gadījumā ir jāuzskata, ka pamats saistībā ar Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktu arī ir pamatots.
- 31 Tādējādi ir jākonstatē, ka pretēji Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta un 18. panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikumiem piešķirot tiesības uz PVN atskaitīšanu nodokļa maksātājiem attiecībā uz noteiktām degvielas piegādēm personām, kuras nav nodokļa maksātāji, Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek šī direktīva.

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 piespriest Apvienotajai Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir nelabvēlīgs, tad jāpiespriež Apvienotajai Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) pretēji 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta un 18. panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikumiem Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EKK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze nodokļa maksātājiem piešķirot tiesības atskaitīt PVN par degvielu, kas piegādāta personām, kuras nav nodokļa maksātāji, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek šī direktīva;
- 2) Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotajai Karalistei piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]