

Lieta C-309/06

**Marks & Spencer plc**

pret

**Commissioners of Customs & Excise**

(House of Lords l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Nodok?i – Sest? PVN direkt?va – Atbr?vojums no nodok?a un iepriekš?j? stadij? samaks?to nodok?u atmaksa – K??daina standarta nodok?u likmes piem?rošana – Ties?bas uz nulles likmi – Ties?bas uz atmaksu – Tieša iedarb?ba – Kopienu ties?bu visp?r?jie principi – Nepamatota iedz?vošan?s

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Dal?bvalstu ties?bas saglab?t atbr?vojumus no nodok?iem ar iepriekš?j? stadij? samaks?to nodok?u atmaksu*

(Padomes Direkt?vas 77/388 28. panta 2. punkts)

2. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Dal?bvalstu ties?bas saglab?t atbr?vojumus no nodok?iem ar iepriekš?j? stadij? samaks?to nodok?u atmaksu*

(Padomes Direkt?vas 77/388 28. panta 2. punkts)

3. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Dal?bvalstu ties?bas saglab?t atbr?vojumus no nodok?iem ar iepriekš?j? stadij? samaks?to nodok?u atmaksu*

(Padomes Direkt?vas 77/388 28. panta 2. punkts)

1. Ja saska?? ar Direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, gan pirms, gan p?c groz?jumu izdar?šanas šaj? ties?bu norm? ar Direkt?vu 92/77 dal?bvalsts savos ties?bu aktos saglab? atbr?vojumu no nodok?iem ar iepriekš?j? stadij? samaks?t? nodok?a atmaksu attiec?b? uz noteikta veida pieg?d?m vai pakalpojumiem, uz??m?js, kurš veic š?da veida pieg?des vai sniedz pakalpojumu, nevar atsaukties ne uz k?d?m ties?b?m, kas izriet no Kopienu ties?b?m un uz kur?m var?tu atsaukties tieši, lai šai pieg?dei vai pakalpojumiem tiktu piem?rota 0% pievienot?s v?rt?bas nodok?a likme.

At?aujot dal?bvalst?m piem?rot atbr?vojumus ar samaks?t? nodok?a atmaks?šanu, Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punkt? ir paredz?ta atk?pe no noteikumiem, kas reglament? standarta likmes pievienot?s v?rt?bas nodokli. T?d?j?di ir pareizi nor?d?t, ka tieši saska?? ar Kopienu ties?b?m šie nodok?u atbr?vojumi, t? saucam? “0 % nodok?a piem?rošana”, ir at?auti. Tom?r ar Kopienu ties?b?m dal?bvalst?m netiek uzlikts pien?kums saglab?t š?dus nodok?u atbr?vojumus. Faktiski, k? izriet no paša š?s ties?bu normas t?s s?kotn?j? redakcij? teksta, nodok?u atbr?vojumus, kas bija sp?k? 1975. gada 31. decembr?, “dr?kst saglab?t”, kas noz?m?, ka tikai no attiec?g?s dal?bvalsts v?rt?juma ir atkar?gs, vai tiks saglab?ts š?ds vai cits ties?bu akts, kas

tostarp atbilst nosacījumiem, kuri paredzēti 17. panta p?d?j? ievilkum? atceltaj? Otraj? direkt?v? 67/228 un saska?? ar kuriem atbr?vojumus ar iepriekš?j? stadij? samaks?t? nodok?a atmaks?šanu var?ja ieviest tikai prec?zi noteikto soci?lo iemeslu d?? un par labu gala pat?r?t?jiem.

(sal. ar 22., 23. un 28. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. Ja dal?bvalsts saska?? ar Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 28. panta 2. punktu – gan t? s?kotn?j? redakcij?, gan redakcij? ar groz?jumiem, kas izriet no Direkt?vas 92/77, – ir saglab?jusi savos ties?bu aktos atbr?vojumu no nodok?a ar iepriekš?j? stadij? samaks?to nodok?u atmaksu attiec?b? uz noteikta veida pieg?d?m vai pakalpojumiem, bet k??daini interpret?jusi valsts ties?bu aktus, k? rezult?t? noteikta veida pieg?d?m vai pakalpojumiem, kuriem b?tu j?piem?ro atbr?vojums no nodok?a ar iepriekš?j? stadij? samaks?to nodok?u atmaksu, saska?? ar valsts ties?b?m tiek piem?rots standarta likmes nodoklis, Kopien? ties?bu visp?r?jie principi, ieskaitot nodok?u neitralit?tes principu, ir piem?rojami t?d?j?di, ka saska?? ar tiem uz??m?jam, kurš ir veicis š?s pieg?des vai sniedzis šos pakalpojumus, tiek pieš?irtas ties?bas atg?t summas, kas tam tika piepras?tas k??das d?? attiec?b? uz š?m paš?m pieg?d?m vai pakalpojumiem.

Faktiski t?du atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a vai samazin?to pievienot?s v?rt?bas nodok?a likmju saglab?šana, kas ir zem?ka par minim?lo likmi, kas paredz?ta Sestaj? direkt?v?, ir pie?aujama tikai tad, ja netiek p?rk?pts tostarp nodok?u neitralit?tes princips, kas ir min?t?s sist?mas neat?emama sast?vda?a. Principi, kas reglament? kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, tostarp nodok?u neitralit?tes princips, ir piem?rojami pat gad?jumos, kas paredz?ti Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punkt?, un vajadz?bas gad?jum? nodok?u maks?t?js uz tiem dr?kst atsaukties, ja valsts ties?bu norm? vai, to piem?rojot, šie principi netiek iev?roti. Šaj? sakar? ties?bas uz to nodok?u atmaks?šanu, kas iekas?ti dal?bvalst?, p?rk?pjot Kopien? ties?bu noteikumus, izriet no ties?b?m, ko attiec?gaj?m person?m pieš?ir Kopien? ties?bas, un ir to papildin?jums. Šis princips ir piem?rojams ar? nodok?iem, kas iekas?ti, p?rk?pjot valsts ties?bu aktus, kas ir at?auti saska?? ar Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punktu.

(sal. ar 33.–36. punktu un rezolut?v?s da?as 2) punktu)

3. Kaut ar? vienl?dz?gas attieksmes un nodok?u neitralit?tes principi princip? ir piem?rojami situ?cij?, kur? dal?bvalsts k??das d?? apliek ar nodokli noteiktas pieg?des vai pakalpojumus, par kuriem vajadz?ja sa?emt atbr?vojumu, kuru min?t? dal?bvalsts savos ties?bu aktos ir saglab?jusi saska?? ar Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 28. panta 2. punktu un kur? uz??m?js prasa atmaks?t nepamatoti p?rskait?t?s summas, min?tie principi nav p?rk?pti t?d?? vien, ka atmaksas atteikums tiek pamatots ar attiec?g? nodok?u maks?t?ja nepamatotu iedz?vošanos.

Turpret? nodok?u neitralit?tes princips nepie?auj, ka nepamatotas iedz?vošan?s aizliegums tiek v?rstis tikai pret t?diem nodok?u maks?t?jiem k? “payment traders” (nodok?u maks?t?ji, kuriem attiec?g? taks?cijas gada laik? v?l?k ietur?t? nodok?a summa p?rsniedz iepriekš samaks?t? nodok?a summu), nevis t?diem nodok?u maks?t?jiem k? “repayment traders” (nodok?u maks?t?ji, kuru situ?cija ir pret?ja iepriekš min?tajai), ar nosac?jumu, ka šie nodok?u maks?t?ji tirgo l?dz?gas preces, kas ir j?p?rbauda valsts tiesai.

Turkl?t visp?r?gais vienl?dz?gas attieksmes princips, kura p?rk?pums – to uz??m?ju diskrimin?cijas d??, kas var neb?t konkurenti, bet atrodas sal?dzin?m? situ?cij?, – nodok?u jom? var b?t b?tisks, nepie?auj objekt?vi nepamatotu diskrimin?ciju “payment traders” un “repayment traders” starp?.

Šo secinājumu neietekmē pierādījums, ka uzņēmumam, kam atteikta nepamatoti ieturēt pievienotās vērtības nodokļa atmaksa, nav radīti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi.

Visbeidzot, valsts tiesai pašai ir jāparedz iepriekš minētā vienlīdzīgās attieksmes principa pārkāpuma iespējamās sekas pagātnē saskaņā ar noteikumiem par piemērojamo tiesību normu sekām laikā, ievērojot Kopienas tiesību un pašā vienlīdzīgās attieksmes principu, kā arī nodokļu neitralitātes principu, saskaņā ar kuru tai ir jāpārliedz, ka tās noteiktie situācijas uzlabošanas pasākumi nav pretrunā Kopienas tiesībām.

(sal. ar 54., 57. un 64. punktu un rezolūcijas daļas 3)–5) punktu)

## TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2008. gada 10. aprīlī (\*)

Nodokļi – Sestā PVN direktīva – Atbrīvojums no nodokļa un iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksa – Kādā standarta nodokļu likmes piemērošana – Tiesības uz nulles likmi – Tiesības uz atmaksu – Tiesa iedarbība – Kopienas tiesību vispārījie principi – Nepamatota iedzīvošanās

Lieta C-309/06

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *House of Lords* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2006. gada 12. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 17. jūlijā, tiesvedībā

### ***Marks & Spencer plc***

pret

### ***Commissioners of Customs & Excise.***

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši U. Lehmušs [*U. Lõhmus*], J. Klučka [*J. Klučka*], P. Linda [*P. Lindh*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents),

ģenerālvokāle J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs J. Svēdenborgs [*J. Swedenborg*], administrators,

ģemotvērī rakstveida procesū un 2007. gada 11. oktobra tiesas sēdī,

noklausījies ģenerālvokāles secinājumus 2007. gada 13. decembra tiesas sēdī,

Ēmot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Marks & Spencer plc* v?rd? – D. Milne [*D. Milne*], QC, A. Hi?mafs [*A. Hitchmough*], barrister, D. Velbruks [*D. Waelbroeck*], advok?ts, un D. Sleiters [*D. Slater*], solicitor,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – Z. Brajanstone?Krosa [*Z. Bryanston?Cross*], p?rst?ve, kurai pal?dz K. Leisoks [*K. Lasok*], QC, un P. Mantls [*P. Mantle*], barrister,
- ?rijas v?rd? – D. O’Hagans [*D. O’Hagan*], p?rst?vis, kam pal?dz G. Kloesija [*G. Clohessy*], SC, un N. O’Henlons [*N. O’Hanlon*], BL,
- Kipras vald?bas v?rd? – E. Simeonidu [*E. Simeonidou*], p?rst?ve,
- Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – R. Li?ls [*R. Lya*] un M. Afonso [*M. Afonso*], p?rst?vji, pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 28. panta 2. punktu t? s?kotn?j? redakcij?, k? ar? š? paša 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu redakcij?, kas izriet no Padomes 1992. gada 19. oktobra Direkt?vas 92/77/EEK (OV L 316, 1. lpp.).

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? *Marks & Spencer plc* (turpm?k tekst? – “*Marks & Spencer*”) pret *Commissioners of Customs & Excise* [Pilnvarotie muitas un akc?zes jaut?jumos] (turpm?k tekst? – “*Commissioners*”) par to, ka *Commissioners* noraid?ja *Marks & Spencer* piepras?jumu atmaks?t k??daini ietur?to pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”).

## Atbilstoš?s ties?bu normas

### *Kopienu tiesiskais regul?jums*

3 Sest?s direkt?vas 12. panta 1. punkts ir paredz?ts, ka princip? PVN piem?ro ar “[..] likmi, kas ir sp?k? darb?bas, par kuru j?maks? nodoklis, br?d?”.

4 Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punkts t? s?kotn?j? redakcij? ir paredz?ts:

“Samazin?tas likmes un atbr?vojumus ar iepriekš?j? stadij? samaks?t? nodok?a atmaks?šanu, kuras ir sp?k? 1975. gada 31. decembr? un kuras atbilst nosac?jumiem, kas izkl?st?ti Padomes 1967. gada 11. apr??a Otr?s direkt?vas 17. panta p?d?j? rindkop?, var saglab?t l?dz dienai, kuru Padome nosaka p?c Komisijas priekšlikuma ar vienpr?t?gu l?mumu, bet kura nav v?l?ka par dienu, kad atce? nodok?a uzlikšanu importam un nodok?u atvieglojumus eksportam tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m. Dal?bvalstis pie?em vajadz?gos pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka nodok?a maks?t?ji deklar? datus, kas vajadz?gi, lai noteiktu pašu resursus attiec?b? uz šiem dar?jumiem.

Balstoties uz Komisijas zi?ojumu, Padome p?rskata iepriekš min?t?s samazin?t?s likmes un atbr?vojumus reizi piecos gados un vajadz?bas gad?jum? p?c Komisijas priekšlikuma ar vienpr?t?gu l?mumu paredz pas?kumus, kas vajadz?gi to pak?peniskai atcelšanai.”

5 Redakcij?, kas izriet no Direkt?vas 92/77, šaj? 28. panta 2. punkta a) apakšpunkt? paredz?ts:

“[..]

a) Atbr?vojumus ar iepriekš?j? stadij? maks?to nodok?u atmaks?šanu, k? ar? pazemin?tas likmes, kas zem?kas par zem?ko likmi, kas noteikta 12. panta 3. punkt? attiec?b? uz pazemin?t?m likm?m, kuras bijušas spēkā 1991. gada 1. janv?r? un saskan ar Kopienas ties?bu aktiem, un atbilst Padomes 1967. gada 11. apr??a Otr?s direkt?vas 17. panta p?d?j? ievilkum? min?tajiem nosac?jumiem, var saglab?t.

Dal?bvalstis nosaka pas?kumus, kas vajadz?gi, lai nodrošin?tu pašu resursu noteikšanu, kas attiecas uz š?m darb?b?m.

[..]”

### *Valsts tiesiskais regul?jums*

6 *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli] (turpm?k tekst? – “*VAT Act 1994*”) visp?r?gi ir noteikts 0 % likmes PVN piem?rošanas princips Apvienotaj? Karalist? p?rtikas produktu pieg?dei. *VAT Act 1994* 30. sada?? ar nosaukumu “0 % nodok?a piem?rošana” ir atsauce uz š? likuma 8. pielikumu ar t?du pašu nosaukumu, kura otr?s da?as kategorijas “1. grupa – P?rtika” 2. punkt? “Produkti, kam piem?rojams iz??mums”, preciz?ts, ka PVN 0 % likme netiek piem?rota konditorejas prec?m, iz?emot k?kas un cepumus, kam tiek piem?rots nulles likmes nodoklis, iz?emot cepumus, kas ir piln?b? vai da??ji p?rkl?ti ar šokol?di, kam piem?rojama standarta likme.

7 *VAT Act 1994* 80. sada?a pamata pr?v? noz?m?gaj? laikposm? bija formul?ta š?di:

“1) Ja nodok?u maks?t?js (pirms vai p?c š? likuma spēkā st?šanās) ir p?rskait?jis *Commissioners* k? PVN maks?jumus summu, kas tam nebija j?maks?, tad *Commissioners* š? summa ir j?atmaks? nodok?u maks?t?jam.

2) *Commissioners* ir j?atmaks? atl?dzin?m? summa saska?? ar šo sada?u, tikai pamatojoties uz atbilstošu piepras?jumu.

3) Pret atbilstoši šai sada?ai iesniegto piepras?jumu *Commissioners* var izvirz?t iebildumus, ka summas atmaksa var veicin?t piepras?t?ja nepamatotu iedz?vošanos.”

[..]”

8 *VAT Act 1994* 80. sada?a tika groz?ta ar *Finance (n? 2) Act 2005* [2005. gada Otrais finanšu likums] 3. pantu, ar kuru attiec?b? uz iebildumu par nepamatotu iedz?vošanos šaj? 80. sada?? ir ieviestas b?tiskas izmai?as. Ar to it ?paši iepriekš min?taj? 3. punkt? termins “atl?dz?ba” (*repayment*) ir aizst?ts ar terminu “kred?ts” (*crediting*).

### **Pamata pr?v? un prejudici?lie jaut?jumi**

9 Jau kopš PVN ieviešanas Apvienotajā Karalistē 1973. gadā *Commissioners*, kas tika pilnvaroti ieturēt šo nodokli, uzskatīja, ka ar šokolādi pārklātās “teacakes”, ko tirgo *Marks & Spencer*, bija cepumi nevis kūkas, un tādējādi tām bija jāpiemēro standarta likmes, nevis 0 % PVN. Tādējādi laikposmā no 1973. gada aprīlī līdz 1994. gada oktobrim *Marks & Spencer* bija maksājusi nodokli, kas tai nebija jāmaksā.

10 1994. gada 30. septembra vēstulē *Commissioners* atzina savu kļūdu, jo “teacakes” galu galā izrādījās kūkas, kam ir piemērojams 0 % PVN, un, ņemot vērā šo kļūdu, 1995. gada 8. februārī *Marks & Spencer* iesniedza pieprasījumu par 3,5 miljonu GBP atmaksu. Šis pieprasījums principā tika atzīts tikai 10 % apmērā (350 000 GBP), jo *Commissioners* uzskatīja, ka veikalu tīkls atbildību par 90 % samaksātā PVN bija novirzījis uz saviem klientiem. Līdz ar to *Commissioners* izvirzīja pret *Marks & Spencer* iebildumu par neattaisnotu iedzīvošanos, kas paredzēts *VAT Act 1994* 80. sadaļas 3. punktā. Turklāt tie piemēroja noteikumus par noilgumu (jaunos un ar atpakaļejošu spēku), saskaņā ar kuriem tiem nebija jāatlīdzina summa, kas tiem tika pārskaitīta vairāk par trim gadiem pirms pieprasījuma par atlīdzību iesniegšanas. Tādējādi 1997. gada 4. aprīlī *Marks & Spencer* tika pārskaitīta summa GBP 88 440 apmērā.

11 Pēc tam, kad tika noraidīta *Marks & Spencer* administratīvā sūdzība, tā vērsās *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesā], kura ar 1998. gada 22. aprīlī spriedumu apstiprināja *Commissioners* argumentu. *Marks & Spencer* cēla prasību *High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Crown Office)*, kura ar 1998. gada 21. decembra spriedumu noraidīja tās pieteikumu. Apelācija par šo spriedumu tikai celta *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* [Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta)], kas no jauna noraidīja *Marks & Spencer* pieprasījumu par atlīdzību saistībā ar “teacakes”. Tomēr šā pārdziņā minētā tiesa saistībā ar prāvās otro daļu (par *Marks & Spencer* pārdoto dāvanu karšu aplikšanu ar nodokli) ar 1999. gada 14. decembra lēmumu uzdeva Tiesai prejudiciālus jautājumus par ar atpakaļejošu spēku piemērojamā trīs gadu noilguma (skat. šā sprieduma 10. punktu) saderību ar Kopienu tiesību efektivitātes un tiesiskās pārvērtības aizsardzības principiem. Šis jautājums tostarp attiecas uz to, vai persona var tieši gūt tiesības no direktīvas pēc tam, kad tā ir pareizi transponēta valsts tiesībās, ja dalībvalsts nav ievērojusi minētās direktīvas piemērojamību.

12 Ar 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer (Recueil, I-6325. lpp.)* Tiesa nosprieda, ka efektivitātes un tiesiskās pārvērtības aizsardzības principi nepieļauj tādū valsts tiesisko regulējumu kā attiecīgā Apvienotās Karalistes tiesību akti.

13 ņemot vērā Tiesas apstiprinātos pamatus saistībā ar tādā tiesiskā regulējuma nesaderību ar minētajiem Kopienu tiesību principiem, kas paredz noilguma termiņu ar atpakaļejošu spēku, *Commissioners*, lai vienādi izvērtētu visus pieprasījumus, kas iesniegti saskaņā ar *VAT Act 1994* 80. sadaļu, *proprio motu* nolēma, ka *Marks & Spencer* pieprasījumam nav jāpiemēro noilgums un tādējādi ir jāatlīdzina pieprasītā summa 10 % apmērā, kuru pārsniedzot, pēc to domām, notiktu nepamatota iedzīvošanās.

14 *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*, tieši pamatojoties uz Kopienu tiesībām, *Marks & Spencer* uzturēja savus prasījumus par summām, kas, iespējams, rada nepamatotu iedzīvošanos. Ar 2003. gada 21. oktobra spriedumu šā tiesa noraidīja prasību, ko bija cēlusi *Marks & Spencer*, kura līdz ar to iesniedza apelācijas sūdzību *House of Lords* [Lordu palātā].

15 *House of Lords* nolēma apturēt tiesvedību un vērsties Tiesā ar šādiem prejudiciāliem jautājumiem:

“1) Vai tad, ja saskaņā ar Sestās [...] direktīvas [...] 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu (pirms un pēc šīs tiesību normas grozījumiem, kas 1992. gadā izdarīti ar Direktīvu 92/77) dalībvalsts

savos PVN tiesību aktos ir saglabājusi atbrīvojumus ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu, kas attiecas uz noteikta veida preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, uzņēmām, kas veic šādu preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, ir Kopienu tiesību s paredzētās tiesības, uz ko tas var tieši atsaukties, – maksāt nodokli ar nulles likmi?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidošā: vai tad, ja saskaņā ar Sestās [..] direktīvas [..] 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu (pirms un pēc grozījumiem, kas šajā tiesību normā 1992. gadā izdarīti ar Direktīvu 92/77) dalībvalsts savos PVN tiesību aktos ir saglabājusi nodokļa atvieglojumu ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu, kas attiecas uz noteikta veida preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, bet ir kļūdaini interpretējusi valsts tiesību normas, kuras rezultātā noteikta veida preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko saskaņā ar valsts tiesību normām attiecas nodokļa atvieglojumi ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksu, tika piemērota standarta nodokļu likme, ir piemērojami Kopienu tiesību vispārīgie principi, ieskaitot nodokļu neitralitātes principu, kas uzņēmām, kas veic šādu preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, piešķir tiesības atgūt summas, kas tam kļūdaini pieprasītas par šīm pašām piegādēm vai pakalpojumiem?

3) Ja atbilde uz pirmo un otro jautājumu ir apstiprinoša, vai Kopienu tiesību vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principi principā tiek piemēroti tādējādi, ka tie tiktu pārņemti, ja attiecīgajam uzņēmām neatmaksātu visu to summu par veiktajām piegādēm vai pakalpojumiem, kas kļūdas dēļ nav tikusi atmaksāta, apstākļos, kuros:

- uzņēmājs nepamatoti iedzīvotos, ja viņam tiktu atmaksāta pilna summa; un
- valsts tiesību aktos ir paredzēts, ka pārmaksātais nodoklis nevar tikt atmaksāts tādā apmērā, kura atmaksas rezultātā uzņēmājs nepamatoti iedzīvotos; bet
- valsts tiesību aktos nav paredzēta tiesību norma, kas būtu līdzīga tai, [kas minēta iepriekšējā ievilkumā], attiecībā uz “repayment traders” pieprasījumiem par atmaksu (“repayment trader” ir nodokļu maksātājs, kurš noteiktā atskaites periodā neveic PVN maksājumus kompetentām valsts iestādēm, bet gan saņem no tām noteiktu summu, jo šajā periodā PVN apmērs, kuru viņš ir tiesīgs atskaitēt, pārsniedz PVN apmēru, kas ir maksājams par viņa piegādētajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem)?

4) Vai atbildi uz 3. jautājumu ietekmē tas, vai ir pierādīts, ka atšķirīga attieksme pret uzņēmājiem, kuri pieprasa atmaksāt pārmaksāto deklarājamā maksājamo nodokli, un uzņēmājiem, kuri pieprasa papildu summas (kas rodas pārmaksātā deklarājamā nodokļa rezultātā), atskaitot priekšnodokli, rada minētajiem uzņēmājiem finansiālus zaudējumus vai nostāda tos nelabvēlīgākā stāvoklī, un, ja jā, – kādā veidā?

5) Ja situācijā, kas aprakstīta 3. jautājumā, ir piemērojami Kopienu tiesību vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principi, kas citādi tiktu pārņemti, vai Kopienu tiesību s ir izvirzīta prasība vai ietverta atļauja tiesai novērst atšķirīgu attieksmi, apmierinot uzņēmāja pieprasījumu par pārmaksātā nodokļa atmaksu, lai viņš nepamatoti iedzīvotos, vai arī izvirzīta prasība vai ietverta atļauja tiesai noteikt cita veida atlīdzību (un, ja jā, – kādu)?”

### **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

*Par pirmo jautājumu, kas attiecas uz to, vai no Kopienu tiesībām izriet tiesības uz to, lai attiecīgajam darījumam tiktu piemērots 0 % PVN*

Tiesai iesniegtie apsvērumi

16 *Marks & Spencer* uzskata, ka tiesības uz to, lai attiecīgajam darījumam tiktu piemērots 0 % PVN, ir piešķirtas saskaņā ar Sestās direktīvas 12. panta 1. punktu, kura saturs, visticamāk, ir skaidrs, precīzs un beznosacījuma, tātpat kā ar vienlīdzīgās attieksmes principu. Atkāpe, ko Apvienotā Karaliste var izmantot gan saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu – tās sīkotnāji redakcijā, gan ar minētā 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu – tās redakcijā, kas izriet no Direktīvas 92/77, – nerada situāciju, kurai nebūtu piemērojamas Kopienas tiesības, kā tas ir minēts šajā pašā tiesību normā.

17 Turpretī Apvienotās Karalistes un Īrijas valdības uzskata, ka uzņēmējam nav nekādu no Kopienas tiesību izrietošu tiesību ar tiešu iedarbību uz nodokļu atbrīvojumu un iepriekšējā stadijā samaksātā PVN atmaksu. Līdz ar to tiesības uz to, lai darījumiem tiktu piemērots 0 % PVN, rodas tikai no valsts tiesībām.

18 Kipras valdība precīzi, ka *Commissioners* pieņēma kļūdainu attiecināt uz valsts tiesību normu piemērošanu, pat ja šīs tiesību normas saglabāšana ir atļauta Sestajā direktīvā.

19 Komisija, tieši neatbildot uz uzdoto jautājumu, ko tā uzskata par būtisku, uzsver, ka Apvienotās Karalistes nodokļu pārraide ir kļūdaini interpretējusi valsts tiesību aktus, bet nav pārņēmusi nekādus Sestajā direktīvā paredzētos pienākumus.

#### Tiesas atbilde

20 Pirmais uzdotais jautājums būtībā ir par to, vai ir iespējams, ka uzņēmējs var tieši atsaukties uz tiesībām, kas izriet no Kopienas tiesībām, lai tiktu piemērots 0 % nodoklis, ja šī likme izriet no valsts tiesību normām.

21 Pirmkārt, ir jānorāda, ka minētais jautājums ir tieši saistīts ar iesniedzējtiesai iesniegtajiem faktiem un atbilst pamata prasības risināšanas objektīvajam vajadzībam (šajā ziņā skat. 1994. gada 17. maija spriedumu lietā C-18/93 *Corsica Ferries, Recueil*, I-1783. lpp., 14. punkts, un 2005. gada 22. novembra spriedumu lietā C-144/04 *Mangold*, Krājums, I-9981. lpp., 34. punkts). Līdz ar to ir jānorāda Komisijas iebildums par to, ka pirmais jautājums nav būtisks, jo Tiesas kompetencē ir spriest par minēto jautājumu.

22 Otrkārt, ir jāatgādina, ka, ataujot dalībvalstīm piemērot atbrīvojumus ar samaksātā nodokļa atmaksāšanu, Sestās direktīvas 28. panta 2. punkts ir paredzēta atkāpe no noteikumiem, kas reglamentē standarta likmes PVN (2006. gada 6. jūlija spriedums lietā C-251/05 *Talacre Beach Caravan Sales*, Krājums, I-6269. lpp., 17. punkts). Tādējādi ir pareizi norādīt, ka tieši saskaņā ar Kopienas tiesībām šie nodokļu atbrīvojumi, tāt saucamā "0 % nodokļa piemērošana", ir atļauti.

23 Tomēr ar Kopienas tiesībām dalībvalstīm netiek uzlikts pienākums saglabāt šādus nodokļu atbrīvojumus. Kā izriet no pašas šīs tiesību normas – tās sīkotnāji redakcijā – teksta, nodokļu atbrīvojumus, kas bija spēkā 1975. gada 31. decembrī, "drīkst saglabāt", kas nozīmē, ka tikai no attiecīgās dalībvalsts vērējuma ir atkarīgs, vai tiks saglabāts šāds vai cits tiesību akts, kas *inter alia* atbilst nosacījumiem, kuri paredzēti 17. panta pēdējā ievilkumā atceltajā Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrajā direktīvā 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, 71, 1303. lpp.), un saskaņā ar kuriem atbrīvojumus ar iepriekšējā stadijā samaksātā nodokļa atmaksāšanu varēja ieviest tikai precīzi noteikto sociālo iemeslu dēļ un par labu galapatērētājiem.

24 Tādējādi Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir pielīdzināms "stand still"



klauzulai, kas paredzēta, lai novērstu sarežģītas sociālas situācijas, kas var rasties tad, ja valsts likumdevēja paredzētie labvēlīgie noteikumi tiek atcelti, bet netiek pārēmti Sestajā direktīvā (iepriekš minētais spriedums lietā *Talacre Beach Caravan Sales*, 22. punkts). Tādējādi šobrīd *statu quo ante* saglabāšana ir vienkārši iezēmta Sestajā direktīvā. Līdz ar to *Marks & Spencer* ir tiesības uz atbrīvojumu ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu tieši saskaņā ar valsts tiesību aktiem, kas ir nevis Sestās direktīvas transponēšanas pasākums (pēc analoģijas skat. 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā *C-36/99 Idéal tourisme, Recueil*, I-6049. lpp., 38. punkts), bet tādū labvēlīgu noteikumu saglabāšana, kas pieauta šajā direktīvā, ņemot vērā sociālos mērķus, kas būtiski jāsasniedz ar Apvienotās Karalistes tiesību aktu palīdzību, – nelikt gala patērētājam maksāt PVN par ikdienas pirkumus.

25 *Marks & Spencer* nevar efektīvi atsaukties uz Sestās direktīvas 12. panta 1. punktu. Jāatzīmē, ka šīs tiesību normas, kurā precizēts, ka piemērojamā likme ir tā, kas ir spēkā darbības, par kuru jāmaksā PVN, brīdī, mērķis – ja attiecīgajai precei piemērojamā likme mainās, kā arī izskaidrots Sestās direktīvas 12. panta 2. punkts – ir aizliegt valsts likumdevējam piemērot attiecīgajam darījumam citu likmi, nevis to, kas ir spēkā ar PVN apliekamā darījuma brīdī.

26 Tādējādi šīs tiesību normas mērķis acīmredzami ir reglamentēt jautājumu par attiecīgā PVN piemērošanas noteikšanu laikā.

27 Apstākļi pamata prāvā ir absolūti atšķirīgi: tajā *Commissioners* konstatēja kādu saistību ar jautājumu par to, vai uz noteikto precī attiecas atbrīvojums ar samaksātu nodokļu atmaksu, jo runa nav par likmes maiņas laiku, bet par to, vai prece ietilpst atbrīvojuma no nodokļiem ar iepriekšējā stadijā samaksātu nodokļu atmaksu, kas atauta saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu, piemērošanas jomā.

28 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka, ja saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu dalībvalsts savos tiesību aktos – gan pirms, gan pēc grozījumu izdarīšanas šajā tiesību normā ar Direktīvu 92/77 – saglabā atbrīvojumu no nodokļiem ar iepriekšējā stadijā samaksātu nodokļu atmaksu attiecībā uz noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, uzņēmums, kurš veic šādas piegādes vai sniedz pakalpojumus, nevar atsaukties ne uz kādām tiesībām, kas izriet no Kopienu tiesībām un uz kurām varētu atsaukties tieši, – lai šīm piegādēm vai pakalpojumiem tiktu piemērots 0 % PVN.

*Par otro jautājumu, kas attiecas uz to, ka pastāv no Kopienu tiesību vispārīgajiem principiem izrietošas tiesības uz kādā daini pārskaitīt PVN atmaksu*

Tiesai iesniegtie apsvērumi

29 *Marks & Spencer* apgalvo, ka Kopienu tiesību vispārīgie principi, ieskaitot nodokļu neitralitātes principu, ir piemērojami tādā veidā, ka ar tiem tiek pamatotas *Marks & Spencer* tiesības prasīt atmaksāt kādā daini ieturto PVN, jo PVN sistēma kopumā pēc definīcijas paliek Kopienu tiesību piemērošanas jomā – pat gadījumos, kas paredzēti Sestās direktīvas 28. panta 2. punktā gan tās sīkotnējā redakcijā, gan redakcijā, kas izriet no Direktīvas 92/77.

30 Apvienotās Karalistes, Ķīnas un Kipras valdības uzsver, ka attiecīgās summas pamata prāvā netika iekasētas, pārķēpjot kādu Kopienu tiesību normu, kura būtībā tieši piemērojama vai ar kuru tiktu piešķirtas tiesības. Runa ir tikai par valsts tiesību jautājumu, un tādējādi Kopienu tiesību vispārīgie principi nekādā mērķī nebūtu jāpiemēro. Ķīna piebilst, ka, ja šajā gadījumā būtu jāpiemēro nodokļu neitralitātes princips, lai pamatotu tiesības uz atmaksu, labums no tās būtu jāgūst gala patērētājam, kurš ir veicis PVN maksājumus.

31 Komisija atgādina, ka kompetentam valsts iestādam, piemērojot PVN, ir jāievēro būtiski kopīgās PVN sistēmas pamatēsoši principi, tostarp nodokļu neitralitātes princips. Šis pienākums tam ir jāievēro, atmaksājot pārmaksas to nodokli. Tomēr Komisija tieši neizsakās par otro jautājumu.

#### Tiesas atbilde

32 Otrais jautājums būtībā ir par to, vai uzņēmājam ir tiesības saskaņā ar Kopienu tiesību vispārīgajiem principiem, tostarp nodokļu neitralitātes principu, pieprasīt kādā daini ieturēt PVN atmaksu, ja piemērojamā likme izriet no valsts tiesībām.

33 Uzreiz ir jāuzsver, ka pašos Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkta – gan tās saskaņotā redakcijā, gan redakcijā, kas izriet no Direktīvas 92/77, – noteikumos ir norādē, ka valsts tiesību aktiem, kurus drēkst saglabāt, ir jābūt “saderēgiem ar Kopienu tiesisko regulājumu” un jāatbilst Direktīvas 67/228 17. panta pēdējā ievilkumā minētajiem kritērijiem. Kaut arī papildinājums “saderēgiem ar Kopienu tiesisko regulājumu” tika izdarēts tikai 1992. gadā, šāda prasība, kas ir kopīgās PVN sistēmas labas funkcionēšanas un vienotas interpretācijas neatņemama sastāvdaļa, ir spēkā attiecībā uz visu attiecēgo nepareizās taksācijas periodu pamata prāvā. Kā Tiesa ir atgādājusi, tēdu atbrēvojumu no PVN vai samazinēto PVN likmju saglabāšana, kas ir zemāka par minimālo likmi, kas paredzēta Sestajā direktīvā, ir pieaujama tikai tad, ja netiek pērkēpts *inter alia* nodokļu neitralitātes princips, kas ir minēts sistēmas neatņemama sastāvdaļa (šajā sakarā skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-216/97 *Gregg, Recueil*, I-4947. lpp., 19. punkts, un 2001. gada 3. maija spriedumu lietā C-481/98 *Komisija/Francija, Recueil*, I-3369. lpp., 21. punkts).

34 Tēdējādi no minēto izriet, ka principi, kas reglamentē kopējo PVN sistēmu, tostarp nodokļu neitralitātes princips, ir piemērojami pat gadījumos, kas paredzēti Sestās direktīvas 28. panta 2. punktā, un vajadzēbas gadījumā nodokļu maksātējs uz tiem drēkst atsaukties, ja valsts tiesību normā vai, to piemērojot, šie principi netiek ievēroti.

35 Runājot tieši par tiesībām uz atmaksu, ir jāatgādina – kā izriet no Tiesas pastāvīgās judikatēras –, ka tiesības uz to nodokļu atmaksāšanu, kas iekasēti dalībvalstē, pērkēpjot Kopienu tiesību noteikumus, izriet no tiesībām, ko attiecēgajām personām piešēir Kopienu tiesības, un ir to papildinājums. (šajā sakarā skat. it ēpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 30. punkts un tajā minēto judikatēra). Šis princips ir piemērojams arī nodokēiem, kas iekasēti, pērkēpjot valsts tiesību aktus, kas ir atēauti saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu.

36 Tēdējādi uz otro jautājumu ir jāatbild, ka, ja dalībvalsts saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu – gan tās saskaņotā redakcijā, gan redakcijā ar grozējumiem, kas izriet no Direktīvas 92/77, – ir saglabājusi savos tiesību aktos atbrēvojumu no nodokēa ar iepriekšējā stadijā samaksēto nodokļu atmaksu attiecēbā uz noteikta veida piegēdēm vai pakalpojumiem, bet kādā daini interpretējusi valsts tiesību aktus, kā rezultātā noteikta veida piegēdēm vai pakalpojumiem, kuriem bētu jāpiemēro atbrēvojums no nodokēa ar iepriekšējā stadijā samaksēto nodokļu atmaksu, saskaņā ar valsts tiesībām tiek piemērots standarta likmes nodoklis, Kopienu tiesību vispārējie principi, ieskaitot nodokļu neitralitātes principu, ir piemērojami tēdējādi, ka saskaņā ar tiem uzņēmājam, kurš ir veicēis šās piegēdes vai sniedzēis šos pakalpojumus, tiek piešēirtas tiesības atgēt summas, kas tam tika pieprasētas kādādas dēē attiecēbā uz šām pašām piegēdēm vai pakalpojumiem.

*Par trešo, ceturto un piekto jautājumu, kas attēcas uz iespējamām tiesību uz atlēdzēbu, kas pamatotas ar vienlēdzēgas attēksmes un nodokļu neitralitātes principiem, robežām*

## Tiesai iesniegtie apsvērumi

37 *Marks & Spencer* uzskata, ka, piemērojot noteikumu par neattaisnotu iedzīvošanos "payment traders" (nodokļu maksātāji, kuriem attiecīgajās finanšu gadā ieturētais priekšnodoklis pārsniedz maksājamo nodokli), nevis "repayment traders" (nodokļu maksātāji, kuru stāvoklis ir pilnīgi pretējs iepriekšējam), tiek pārskatīts vienlīdzīgās attieksmes un nodokļu neitralitātes principi. Turklāt nav jāpierāda, ka "payment trader" ir nodarīti finansiāli zaudējumi vai radīti neizdevīgi finansiāli apstākļi. Visbeidzot, katrā dalībvalstī, ievērojot Kopienu tiesības, kurās nav nedz aizliegts izvirzīt iebildumus par nepamatotu iedzīvošanos, nedz paredzēts pienākums to darīt, bet jānosaka veids, kādā novērst nevienlīdzīgu attieksmi, kas atzīta par nesaderīgu ar minētajiem principiem.

38 Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka uz trešo, ceturto un piekto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noraidoši.

39 Ķīcijai un Kipras valdības, uzskatot, ka uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild noraidoši, neuzskata, ka ir jāatbild uz turpmākajiem jautājumiem.

40 Komisija norāda, ka Kopienu tiesības ir atļauts atteikt atmaksu nepamatotas iedzīvošanās gadījumā, ja tā tiek pierādīta. Turklāt šādam atteikumam ir jābūt neitrālam no nodokļu viedokļa un tas nedrīkst radīt uzņēmēju diskrimināciju.

## Tiesas atbilde

– Ievada apsvērumi

41 Ir jāatgādina, ka Kopienu tiesības nav aizliegts paredzēt valsts tiesību sistēmā atteikumu atlīdzināt kādas daļas ieturētos nodokļus, ja tas rada nepamatotu iedzīvošanos personām, kurām ir tiesības uz šādu atlīdzību (1988. gada 24. marta spriedums lietā 104/86 Komisija/Itālija, *Recueil*, 1799. lpp., 6. punkts; 1999. gada 9. februāra spriedums lietā C-343/96 *Dilexport*, *Recueil*, l. 579. lpp., 47. punkts, kā arī 2000. gada 21. septembra spriedums apvienotajās lietās C-441/98 un C-442/98 *Michailidis*, *Recueil*, l. 7145. lpp., 31. punkts). Tomēr nepamatotas iedzīvošanās aizlieguma princips ir jāsteno, lai izpildītu Kopienu tiesību prasības, ievērojot tādus principus kā vienlīdzīgās attieksmes princips.

42 Turklāt ir jāatgādina, ka gadījumā, ja nodoklis ir ieturēts pretēji Kopienu tiesībām un ir pierādīts, ka novirzīta ir tikai nodokļa daļa, valsts iestādēm ir jāatmaksā nenovirzītā summa (1997. gada 14. janvāra spriedums apvienotajās lietās no C-192/95 līdz C-218/95 *Comateb* u.c., *Recueil*, l. 165. lpp., 27. un 28. punkts). Tomēr ir jāprecizē, ka, pat ja nodoklis pilnībā tiktu iekauts noteiktajās cenās, nodokļu maksātājam var tikt nodarīti zaudējumi, kas saistīti ar tās pārdošanas apjoma samazināšanos (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Comateb* u.c., 29. un 30. punkts, un lietā *Michailidis*, 34. un 35. punkts).

43 Līdz ar to nepamatotas iedzīvošanās esamību un apjomu, ko nodokļu maksātājam rada pretēji Kopienu tiesībām ieturētais nodokļa atmaksas, var pierādīt, tikai veicot ekonomisku analīzi, kurā tiek ņemti vērā visi atbilstošie apstākļi (skat. *inter alia* 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-147/01 *Weber's Wine World* u.c., *Recueil*, l. 11365. lpp., 94.–100. punkts).

44 Tādējādi valsts tiesai ir jāpārbauda, vai vērtējums, ko izdarījuši *Commissioners*, atbilst šā sprieduma iepriekšējā punktā aprakstītajai analīzei.

– Par trešo jautājumu

45 Tiesai būtībā tiek jautāts, vai Kopienų tiesību nodokļu neitralitātes un vienlīdzīgās attieksmes principi netiktu ievēroti gadījumā, ja uzņēmājam attiecīgajā apmērā netiktu atmaksāts nepamatoti nodokļu iestāžu ieturtais PVN tādā, ka atmaksā tam tādu nepamatoti iedzīvoties, jo šīs atteikuma iemesls tomēr nav paredzēts valsts tiesību aktos, ja uzņēmājs pirms atmaksas ir bijis kreditors attiecībā pret valsts kasi.

46 Ir jāizvērtē, vai tāda daļēja atmaksas atteikuma gadījumā kā pamata prāvā minētā Kopienų tiesību nodokļu neitralitātes un vienlīdzīgās attieksmes principi netika ievēroti atšķirīga tiesiskā regulējuma, kas attiecas uz “payment traders” un “repayment traders”, dēļ.

47 Attiecībā, pirmkārt, uz nodokļu neitralitātes principu ir jāatgādina, ka ar šo principu, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips (skat. it īpaši 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth un Strobel, Recueil*, I-6973. lpp., 59. punkts), īpaši netiek pieļauts, ka līdzīgām, savstarpēji konkurējošām precēm tiek piemērota atšķirīga PVN likme (1998. gada 11. jūnija spriedums lietā C-283/95 *Fischer, Recueil*, I-3369. lpp., 21. un 27. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Francija, 22. punkts). Līdz ar to minētajām precēm ir piemērojama vienāda nodokļa likme (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 22. punkts).

48 Līdz ar to, ja nepareiza likme attiecas uz vairākiem nodokļu maksātājiem un šīs kādas dēļ ieturto summu atļdzība vismaz daļēji ir atkarīga no tā, vai persona saskatnāji ir bijusi kreditore vai debitore attiecībā ar valsts kasi PVN kontekstā, tad minētajiem nodokļu maksātājiem faktiski ir jāpiemēro atšķirīgās nodokļu likmes, kas līdzinās tām, kuras varēja rasties, līdzīgām precēm piemērojot atšķirīgās PVN likmes. Tādējādi šāda atšķirība ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam tiktāl, cik tālā šie nodokļu maksātāji ir tirgojuši līdzīgās preces, bet tas ir jāpārbauda valsts tiesai.

49 Otrkārt, ir jāatgādina, ka nodokļu neitralitātes princips ir vienlīdzīgās attieksmes principa tulkojums PVN jomā (2006. gada 8. jūnija spriedums lietā C-106/05 *L.u.P.*, Krājums, I-5123. lpp., 48. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr, kaut arī nodokļu neitralitātes princips var tikt neievērots tikai konkurējošu uzņēmumu starpā, kā tas ir atgādināts šajā spriedumā 47. punktā, par vispārīgā vienlīdzīgās attieksmes principa pārkāpumu nodokļu jomā var liecināt cita veida diskriminācija, kas ietekmē uzņēmājus, kuriem noteikti nav jābūt konkurentiem, bet kuri tomēr atrodas salīdzināmā stāvoklā citās tiesiskajās attiecībās.

50 Tādējādi vispārējais vienlīdzīgās attieksmes princips var tikt piemērots situācijā, kurā uzņēmāji ir pārņmaksājuši PVN un cenšas saņemt atmaksu no nodokļu iestādēm, un to pieprasījums par atmaksu tiek izvērtēts atšķirīgi neatkarīgi no to iespējām konkurences attiecībām. Tādējādi ir jāizvērtē, vai ar minēto principu kā tādā netiek pieļauts tādā tiesiskais regulējums kā *VAT Act 1994* 80. sadaļa.

51 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka vispārējais vienlīdzīgās attieksmes princips paredz, ka salīdzināmās situācijās nevar vērtēt atšķirīgi, ja vien šā atšķirība nav objektīvi pamatota (1986. gada 25. novembra spriedums apvienotajās lietās 201/85 un 202/85 *Klensch u.c.*, *Recueil*, 3477. lpp., 9. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Idéal tourisme*, 35. punkts).

52 Tiesai nākas atzīt, ka tādā valsts tiesiskajā regulājumā kā pamata prāvā minētais atšķirīga attieksme pret uzņēmājiem saistībā ar nepamatotas iedzīvotāns jādzienu atkarībā no tā, vai tie saskatnāji attiecībā ar Valsts kasi ir bijuši kreditori vai debitori no PVN viedokļa, nav objektīvi pamatota. Tas, ka uzņēmājs nepamatoti iedzīvotāns, nav saistīts ar minētā uzņēmāja situāciju attiecībā ar nodokļu pārvaldi pirms PVN atmaksas, jo nepamatota iedzīvotāns, ja tā tiek konstatāta, izriet no pašas atmaksas, nevis no tā, vai iepriekš persona attiecībā ar valsts kasi ir

bijusi kreditore vai debitore.

53 Šo analīzi vajadzības gadījumā pamato Apvienotās Karalistes tiesību aktu grozījumi pārcelšanai, ko Komisija nosauca šai dalībvalstij, uzsākot procedūru sakarā ar valsts pienākumu neizpildi. Saskaņā ar *Finance (n° 2) Act 2005* 3. sadaļu, kas minēta šā sprieduma 8. punktā, vairs nepastāv atšķirības atkarībā no nodokļu maksātāja statusa attiecībā ar valsts kasi.

54 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka, kaut arī vienlīdzīgās attieksmes un nodokļu neitralitātes principi principā ir piemērojami tādā prāvā kā pamata prāvā, tie nav pārņemti kaut vai tādā vien, ka atmaksas atteikums tiek pamatots ar attiecīgā nodokļu maksātāja nepamatotu iedzīvotājus. Turpretī nodokļu neitralitātes princips nepieļauj, ka nepamatotas iedzīvotājus aizliegums tiek vērsti tikai pret tiem nodokļu maksātājiem kā "payment traders", nevis tiem nodokļu maksātājiem kā "repayment traders", ar nosacījumu, ka šie nodokļu maksātāji tirgo līdzīgās preces. Iesniedzītājiem ir jāpārbauda, vai tie ir attiecīgā prāvā. Turklāt vispārīgais vienlīdzīgās attieksmes princips, kura pārņēmums – to uzņēmumu diskriminācijas dēļ, kas var nebūt konkurenti, bet atrodas salīdzināmā situācijā, – nodokļu jomā var būt būtisks, nepieļauj objektīvi nepamatotu diskrimināciju "payment traders" un "repayment traders" starpā.

– Par ceturto jautājumu

55 Ar šo jautājumu iesniedzītājam būs jāatbild, vai atbilde uz trešo jautājumu atšķirtos, ja tiktu pierādīts, ka uzņēmumam, kam atteikta atmaksa, jo minētās atmaksas rezultātā viņš nepamatoti iedzīvotājus, nav radīti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi.

56 Šajā sakarā ir jānorāda, pirmkārt, ka zaudējumu vai nelabvēlīgu finansiālu apstākļu neesamība noteikti nav PVN pilnīgās novirzīšanas uz gala patērētāju neizbēgamās sekas, jo pat šādā gadījumā, kā tas ir atgādināts šā sprieduma 42. punktā, uzņēmumam var tikt radīti zaudējumi, kas saistīti ar to pārdošanas apjoma samazinājumu. Otrkārt, šā sprieduma 52.–54. punktā minētais vienlīdzīgās attieksmes principa pārņēmums tādā valsts tiesiskajā regulājumā kā pamata prāvā minētais rodas uzņēmumu diskriminācijas attiecībā uz to tiesībām uz nepamatoti ieturēta PVN atmaksu dēļ un neatkarīgi no tā, vai minētajiem uzņēmumiem ir radušies konkrēti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi.

57 Tādējādi uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka atbildi uz trešo jautājumu neietekmē pierādījums, ka uzņēmumam, kam atteikta nepamatoti ieturētā PVN atmaksa, nav radīti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi.

– Par piekto jautājumu

58 Ar šo jautājumu iesniedzītājam būs jāatbild, vai Kopienas tiesību aktos ir paredzēts, ka valsts tiesai ir jānovērt vai tā var novērst šā sprieduma 52.–54. punktā minēto vienlīdzīgās attieksmes principa pārņēmumu, piespriežot pilnībā atmaksāt uzņēmumam, kas ir cietis no šā pārņēmuma, visu nepamatoti ieturēto nodokļu summu, pat ja šādas atmaksas dēļ šis uzņēmums nepamatoti iedzīvotājus, vai arī tajās ir paredzēts pienākums vai iespēja novērst šo vienlīdzīgās attieksmes principa pārņēmumu kādā citā veidā.

59 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru, ja nav attiec?ga Kopienu ties?bu akta, katras dal?bvalsts ties?bu sist?m? ir j?paredz kompetentas tiesas un procesu?li noteikumi pras?bas celšanai ties?, lai nodrošin?tu ties?bu, kas attiec?gaj?m person?m paredz?tas Kopienu ties?b?s, piln?gu aizsardz?bu (skat. 1976. gada 16. decembra spriedumu liet? 33/76 *Rewe?Zentralfinanz un Rewe?Zentral, Recueil*, 1989. lpp., 5. punkts, k? ar? 2003. gada 30. septembra spriedumu liet? C?224/01 *Köbler, Recueil*, l?10239. lpp., 46. punkts).

60 T?d?j?di iesniedz?jtiesai pašai ir j?paredz š? sprieduma 52.–54. punkt? min?t? vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?puma iesp?jam?s sekas pag?tn?.

61 Tom?r Tiesai ir j?nor?da daži Kopienu ties?bu krit?riji vai principi, kas ir j?iev?ro š?d? v?rt?jum?.

62 Veicot š?du v?rt?jumu, iesniedz?jtiesai ir j?iev?ro Kopienu ties?bas un ?paši š? sprieduma 51. punkt? atg?din?tais vienl?dz?gas attieksmes princips. Valsts tiesai princip? ir j?piespriež piln?b? atmaks?t diskrimin?tajam uz??m?jam maks?jamo PVN summu, lai nov?rstu visp?r?j? vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pumu, ja vien saska?? ar valsts ties?b?m nepast?v citi veidi, k? nov?rst šo p?rk?pumu.

63 Šaj? sakar? – k? to savu secin?jumu 74. punkt? nor?d?jusi ?ener?ladvok?te –, ir j?atz?m?, ka valsts tiesai ir pien?kums nepiem?rot diskrimin?jošu valsts ties?bu normu, nepieprasot vai negaidot no likumdev?ja t?s iepriekš?ju atcelšanu, un piem?rot nelabv?l?g? st?vokl? esošaj?m person?m t?du pašu k?rt?bu, k?da tiek piem?rota person?m privile??t? st?vokl?.

64 L?dz ar to uz piekto jaut?jumu ir j?atbild, ka iesniedz?jtiesai pašai ir j?paredz š? sprieduma 52.–54. punkt? min?t? vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?puma iesp?jam?s sekas pag?tn? saska?? ar noteikumiem par pamata pr?v? piem?rojamo ties?bu normu sek?m laik?, iev?rojot Kopienu ties?bas un ?paši vienl?dz?gas attieksmes principu, k? ar? nodok?u neitralit?tes principu, saska?? ar kuru tai ir j?p?rliecin?s, ka t?s noteiktie situ?cijas uzlabošanas pas?kumi nav pretrun? Kopienu ties?b?m.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

65 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) **ja saska?? ar Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 28. panta 2. punktu dal?bvalsts savos ties?bu aktos – gan pirms, gan p?c groz?jumu izdar?šanas šaj? ties?bu norm? ar Padomes 1992. gada 19. oktobra Direkt?vu 92/77/EEK – saglab? atbr?vojumu no nodok?iem ar iepriekš?j? stadij? samaks?t? nodok?a atmaksu attiec?b? uz noteikta veida pieg?d?m vai pakalpojumiem, uz??m?js, kurš veic š?da veida pieg?des vai sniedz pakalpojumus, nevar atsaukties ne uz k?d?m ties?b?m, kas izriet no Kopienu ties?b?m un uz kur?m var?tu atsaukties tieši, lai šai pieg?dei vai pakalpojumiem tiktu piem?rota 0% pievienot?s v?rt?bas nodok?a likme;**

2) **ja dal?bvalsts saska?? ar Sest?s direkt?vas 77/388 28. panta 2. punktu – gan t?s?kotn?j? redakcij?, gan redakcij? ar groz?jumiem, kas izriet no Direkt?vas 92/77, – ir saglab?jusi savos ties?bu aktos atbr?vojumu no nodok?a ar iepriekš?j? stadij? samaks?to**

nodokļu atmaksu attiecībā uz noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, bet kādā interpretācijā valsts tiesību aktus, kā rezultātā noteikta veida piegādēm vai pakalpojumiem, kuriem būtu jāpiemēro atbrīvojums no nodokļa ar iepriekšējā stadijā samaksāto nodokļu atmaksu, saskaņā ar valsts tiesību aktiem tiek piemērots standarta likmes nodoklis, Kopienas tiesību vispārīgie principi, ieskaitot nodokļu neitralitātes principu, ir piemērojami tādējādi, ka saskaņā ar tiem uzņēmājam, kurš ir veicis šīs piegādes vai sniedzis šos pakalpojumus, tiek piešķirtas tiesības atgūt summas, kas tam tika pieprasītas kādas dēļ attiecībā uz šīm pašām piegādēm vai pakalpojumiem;

3) kaut arī vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principi principā ir piemērojami tādā prāvā kā pamata prāvā, tie nav pārņēmuši kaut vai tādēļ vien, ka atmaksas atteikums tiek pamatots ar attiecīgā nodokļu maksājuma nepamatotu iedzīvošanos. Turpretī nodokļu neitralitātes princips nepieļauj, ka nepamatotas iedzīvošanās aizliegums tiek vērsti tikai pret tādām nodokļu maksājumiem kā "payment traders", nevis tādām nodokļu maksājumiem kā "repayment traders", ar nosacījumu, ka šie nodokļu maksājumi tirgo līdzīgus preces. Iesniedzītājiem ir jāpārbauda, vai tas ir attiecīgā prāvā. Turklāt vispārīgais vienlīdzīgas attieksmes princips, kura pārņēmums – to uzņēmēju diskriminācijas dēļ, kas var nebūt konkurenti, bet atrodas salīdzināmā situācijā, – nodokļu jomā var būt būtisks, nepieļauj objektīvi nepamatotu diskrimināciju "payment traders" un "repayment traders" starpā;

4) atbildi uz trešo jautājumu neietekmē pierādījums, ka uzņēmājam, kam atteikta nepamatoti ieturēt pievienotās vērtības nodokļa atmaksu, nav radīti zaudējumi vai nelabvēlīgi finansiāli apstākļi;

5) iesniedzītājiem pašai ir jāparedz šis sprieduma rezolūcijas daļas 3) punktā minētā vienlīdzīgas attieksmes principa pārņēmuma iespējamo sekas pagātnē saskaņā ar noteikumiem par pamata prāvā piemērojamo tiesību normu sekām laikā, ievērojot Kopienas tiesības un paši vienlīdzīgas attieksmes principu, kā arī nodokļu neitralitātes principu, saskaņā ar kuru tai ir jāpārliedz, ka tās noteiktie situācijas uzlabošanas pasākumi nav pretrunā Kopienas tiesību aktiem.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – angļu.