

Lieta C-74/08

PARAT Automotive Cabrio Textiltetket Gyártó Kft.

pret

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály

(Nógrád Megyei Bíróság l'gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – Jaunas dal?bvalsts pievienošans – Nodoklis par ražošanas l'dzek?u subsid?tu pirkumu – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Sest?s direkt?vas sp?k? st?šan?s br?d? valsts ties?bu aktos paredz?tie iz??mumi – Dal?bvalstu ties?bas saglab?t iz??mumus

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 – Priekšnodok?a atskait?šana – Iz??mumi no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu – Dal?bvalstu ties?bas Sest?s direkt?vas sp?k? st?šan?s br?d? saglab?t past?vošos iz??mumus*

(Padomes Direkt?vas 77/388 17. panta 2. un 6. 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 – Priekšnodok?a atskait?šana*

(Padomes Direkt?vas 77/388 17. panta 2. punkts)

1. Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 17. panta 2. un 6. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kurš no valsts [vai pašvald?bas] budžeta subsid?tas pre?u pirkšanas gad?jum? ?auj atskait?t attiec?go pievienot?s v?rt?bas nodokli tikai par pirkuma da?u, kas nav bijusi subsid?ta.

Šāds valsts tiesiskais regulējums attiecībā uz preču vai pakalpojumu pirkumu, kas finansēts ar subsīdiju, ievieš ierobežojumu, kas nav atļauts ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu. Protams, atskaitīšanas tiesību principu mazina ierobežojošā norma, kas noteikta minētās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā. Tomēr Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā ir jāaplūko šīs normas pirmās daļas kontekstā, ar kuru Padomei ir piešķirta kompetence pēc Komisijas priekšlikuma noteikt, uz kuriem izdevumiem neattiecas nodokļa atskaitīšana, vienlaikus precizējot, ka šādu tiesību priekšmets nekādā ziņā nevar būt izdevumi, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumi. Tādā veidā šāuro interpretāciju, kas tai kā atkāpes ietverošai normai ir piešķirta, nevar uzskatīt, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu daļēji burtiski būtu atļauts saglabāt ierobežojumu tiesībām uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, kas vispārējā veidā attiektos uz jebkādām izdevumiem, kuri saistīti ar preču pirkšanu, neatkarīgi no to veida vai mērķa. Šāda interpretācija ir acīmredzama arī šīs normas vēsturiskajā kontekstā, kas raksturo Kopienas likumdevēja nepārtraukto gribu atļaut tikai dažus preču vai pakalpojumu izslēgšanu no atskaitīšanas režīma, nevis vispārējus izslēgumus no šī režīma.

(sal. ar 20., 21., 27.–30. punktu un rezolūcijas daļas 1) punktu)

2. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami daļēji burtiski tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 17. panta 2. punktā nodokļa maksājumiem ir piešķirtas tiesības, uz kurām viņi var atsaukties valsts tiesī, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo normu. Turklāt, ja izslēgums no nodokļu atskaitīšanas režīma nav noteikts atbilstoši Sestās direktīvas noteikumiem, valsts nodokļu iestādes nevar piemērot nodokļa maksājumu normu, ar ko nosaka atkāpes no pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanas tiesību principa. Nodokļa maksājumu, kuram ir piemērots šāds pasākums, ir jābūt iespējai pārņemt nodokļa parādu saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu, ja preces vai pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamos darījumos.

(sal. ar 33.–36. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2009. gada 23. aprīlis (*)

Sestā PVN direktīva – Jaunas daļēji burtiski pievienošanas – Nodoklis par ražošanas līdzekļu subsīdētu pirkumu – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Sestās direktīvas spēkā stāšanās brīdī valsts tiesību aktos paredzētie izņēmumi – Daļēji burtiski tiesības saglabāt izņēmumus

Lieta C-74/08

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Nógrád Megyei Bíróság* (Ungārija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2007. gada 16. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 30. janvārī, tiesvedībā

PARAT Automotive Cabrio Textiltetket Gyártó kft

pret

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály.

TIESA (ceturtpalata)

šd? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente) un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2009. gada 4. marta tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– Ung?rijas vald?bas v?rd? – R. Šomši?a [*R. Somssich*], J. Fazekaša [*J. Fazekas*], K. Borve??i [*K. Borvölgyi*] un M. Febers [*M. Fehér*], p?rst?vji,

– Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un K. Talab?ra?Rica [*K. Talabér?Ritz*], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?tes secin?jumiem,

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”), 17. panta 2. un 6. punktu.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp uz??mumu *PARAT Automotive Cabrio Textiltet?ket Gyártó kft* (turpm?k tekst? – “*PARAT*”) un Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (viet?jais nodok?u birojs, kas pak?auts lemaksu un finanšu kontroles iest?des Zieme?ung?rijas re?iona nodok?u birojam; turpm?k tekst? – “*APEH*”) jaut?jum? par to, k? noteikt to valsts nodok?u ties?bu piem?rošanas jomu, kas attiecas uz ties?b?m uz pievienot? v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “*PVN*”) par subsid?tu pre?u ieg?di atskait?šanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirm?s direkt?vas 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošānu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) 2. pants ir izteikts šd? redakcij?:

“[*PVN*] kop?j?s sist?mas princips ir piem?rot prec?m un pakalpojumiem visp?r?ju nodokli par pat?ri?u, kas b?tu tieši proporcion?ls pre?u un pakalpojumu cenai neatkar?gi no dar?jumu skaita,

kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kur uzliek nodokli.

Par katru darījumu [PVN], ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais [PVN].

[..]”

4 Atbilstoši Sestās direktīvas, ko groza Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīva 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.), 17. panta 2., 6. un 7. punktam:

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

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts [valsts iekšienē] par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

6. Ne ilgāk kā četrus gadus no šīs direktīvas spēkā stāšanās dienas Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas [PVN] atskaitīšana. [PVN] nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri [cieši] saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad iepriekšminētās normas spēkā, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šī direktīva spēkā.

7. Ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katra dalībvalsts var ciklisku saimniecisku iemeslu dēļ pilnīgi vai daļēji izslēgt no atskaitīšanas sistēmas dažus ražošanas līdzekļus vai citas preces. Lai saglabātu vienādu konkurences apstākļus, dalībvalstis tādā vietā, lai atteiktu atskaitīšanu, var uzlikt nodokli pašam nodokļa maksātājam ražotajām precēm vai precēm, kuras tas iepircis valsts iekšienē vai ievēdis, tādā veidā, lai nodoklis nepārsniegtu [PVN], kas būtu uzlikts līdzīgu preču iegādei.”

Valsts tiesiskais regulējums

5 Pamata lietas faktu rašanās laikā Ungārijas 1992. gada Likuma Nr. LXXIV par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), kas ir spēkā no 2004. gada 1. maija – Ungārijas Republikas pievienošanās datuma Eiropas Savienībai –, VIII nodaļas 38. panta 1. punkta a) apakšpunkts par priekšnodokļa sadalījumu ar nosaukumu “Nodokļa atskaitīšana” ietvēra šādu normu:

“Priekšnodokļa sadalījums

Nodokļa maksātājam savas atskaites ir atsevišķi jānorāda priekšnodoklis, kas ir atskaitāms, un priekšnodoklis, kas nav atskaitāms [..]. Nodokļa maksātājs, kurš saņem subsīdijas no valsts [vai pašvaldības] budžeta, kas neveido nodokļa bāzi [..], var, ja vien finanšu gada budžeta likumā nav noteikts citādi,

a) preču iegādei paredzētās subsīdijas gadījumā savas atskaitīšanas tiesības izmantot vienīgi attiecībā uz iegādes daļu, kas nav bijusi subsidēta.

[..]”

6 Iepriekš minētā norma tika atcelta no 2006. gada 1. janvāra. Taču tas nenotika ar atpakaļejošu spēku. Tādējādi uz visām preču ieguldīšanu, kas veiktas pirms 2005. gada 31. decembra, ir attiecināma proporcionāli aprēķināta piemērošana valsts [vai pašvaldības] budžeta finansētām subsīdijām.

Pamata prava un prejudiciālie jautājumi

7 Atbilstoši 2005. gada 11. maijā ar *Magyar Fejlesztési Bank* (Ungārijas Attīstības banka), kura rīkojās *Gazdasági és Közlekedési Minisztérium* (Ekonomikas un transporta ministrija) vārdā, noslēgtajam subsīdiju līgumam *PARAT* veica ieguldījumu, lai palielinātu mašīnu nolaižamo jūmtu ražotspēju 2005. gadā. Ar minēto līgumu *PARAT* tika piešķirtas tiesības uz neatmaksājamo subsīdiju 47 % apmērā no kopējās ieguldījumu izmaksu summas.

8 Sakarā ar šo ieguldījumu *PARAT* savā PVN deklarācijā attiecībā uz 2005. gada septembri norādīja netiesīgas fakturēšanas par iekārtu pirkumu kopumu [Ungārijas forintu] HUF 43 882 853 apmērā, atskaitot visu PVN, kas norādīts šajos fakturēšanas, proti, HUF 10 971 718.

9 Pēc tam *Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Eltelti Ellenőrzési Osztálya* (Nogādas mežes Nodokņu iestādes Vadības kontroles nodaļa) pārbaudīja iepriekš minēto deklarāciju, secinot, ka *PARAT* to neatmaksājamo subsīdiju dēļ, kas tam piešķirtas, bija jāsamazina atskaitītā PVN summa attiecībā uz iekārtu pirkumu veikto ieguldījumu ietvaros.

10 *APEH* aprēķināja atskaitāmo PVN summu, balstoties uz sākotnējo finansējuma daļu (47 %), un konstatēja, ka HUF 10 971 718 vietā, ko *PARAT* atskaitīja kā PVN par pirktajām iekārtām, *PARAT* bija tiesīgs atskaitīt HUF 5 748 000. Tāpēc *APEH* noteica neatskaitītā PVN summu, kas pēc atlikušās daļas aprēķināšanas bija HUF 5 223 718; šī summa *PARAT* bija jāsedz kā nodokļu parāds. Turklāt šai summai tika pieskaitīts naudas sods un nokavējuma nauda.

11 Savā sūdzībā, kas vērsta pret šo lēmumu, *PARAT* lūdza atcelt minēto nodokļa parādu, kā arī naudas sodu un nokavējuma naudu. Tas uzsvēra, ka laikā, kad radās pamata prava aplūkojamie faktiskie apstākļi, piemērojamais valsts tiesiskais regulējums ietvēra ierobežojumu attiecībā uz tiesībām atskaitīt PVN, kas bija pretrunā Sestās direktīvas noteikumiem. *PARAT* sūdzību *APEH* noraidīja.

12 Tādēļ *PARAT* iesniedza prasību atcelt lēmumu, ar kuru tika pieprasīta nodokļa parāda un naudas soda, kā arī nokavējuma naudas samaksa. Tas uzsvēra, ka tam saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu bija tiesības atskaitīt visu PVN, kas bija norādīts fakturēšanas par iegādātajām iekārtām.

13 Šīdos apstākļos *Nógrád Megyei Bíróság* [Nogādas mežes Tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

“1) Vai 2004. gada 1. maijā, kad Ungārijas Republika pievienojās Eiropas Savienībai, Likuma [par PVN] 38. panta 1. punkta a) apakšpunktā noteiktā kārtība bija saderīga ar Sestās direktīvas [...] 17. pantā noteikto?

2) Vai noliedzot atbildes gadījumā prasītājam ir iespēja, izmantojot atskaitēšanas tiesības, tieši atsaukties uz Sestās direktīvas 17. pantu pretēji Likuma [par PVN] 38. panta 1. punkta a) apakšpunktā noteiktajam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

14 Ar pirmo jautājumu iesniedztiesa būtībā jautā, vai ar Sestās direktīvas 17. panta noteikumiem netiek pieļauts, ka dalībvalsts no tiesībām uz PVN atmaksu izslēdz preces pirkuma cenas daļu, ko finansē ar subsīdiju no valsts [vai pašvaldības] budžeta.

15 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka tiesības uz PVN atskaitēšanu kā PVN mehānisma sastāvdaļa ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un tās principā nav ierobežojamas (skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa u.c.*, *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, un 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler*, *Recueil*, I-81. lpp., 42. punkts, kā arī 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-465/03 *Kretztechnik*, Krājums, I-4357. lpp., 33. punkts).

16 Iepriekš minēto spriedumu minētajos punktos Tiesa arī nolēma, ka saskaņā ar principiem, kas regulē kopējo PVN sistēmu, šis nodoklis tiek piemērots katram ražošanas vai izplatēšanas darījumam, atskaitot to PVN, kas tieši bija jāmaksā par sēkotnāji veiktajiem daržumiem. Tiesības uz nodokļa atskaitēšanu rodas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas samaksāti par sēkotnāji veiktajiem daržumiem. No tā izriet, ka tiesību uz PVN atskaitēšanu ierobežojums ietekmē nodokļu nastas apmēru, un tas ir jāpiemēro līdzīgā veidā visās dalībvalstīs.

17 Turklāt ir svarīgi norādīt, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts ir skaidri un precīzi noteikts princips, ka nodokļu maksātājs var atskaitīt tās nodokļa summas, kas tam ir aprēķinātas kā PVN par viņam piegādātām precēm vai viņam sniegtiem pakalpojumiem, tiktāl, ciktāl šīs preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tā ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Metropol* un *Stadler*, 43. punkts; 2008. gada 11. decembra spriedumu lietā C-371/07 *Danfoss* un *AstraZeneca*, Krājums. I-0000. lpp., 27. punkts, kā arī 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-414/07 *Magoora*, Krājums, I-0000. lpp., 29. punkts).

18 Šādos apstākļos atkāpes ir atļautas tikai tajos gadījumos, kas ir skaidri paredzēti Sestajā direktīvā (skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu apvienotajās lietās C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance* un *Sanofi*, *Recueil*, I-7013. lpp., 34. punkts, kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 26. punkts, un lietā *Magoora*, 28. punkts).

19 Attiecībā uz tādām valsts tiesisko regulējumu kā pamata prāvā aplūkotais ar nosaukumu "Nodokļa atskaitēšana" ir jānorāda, ka tas ir tiesību uz PVN atskaitēšanu vispārīgais ierobežojums, kas ir piemērojams visu preču pirkumiem, par ko ir saņemta subsīdija no valsts [vai pašvaldības] budžeta.

20 Šāds valsts tiesiskais regulējums attiecībā uz preču vai pakalpojumu pirkumu, kas finansēts ar subsīdiju, ievieš tiesību uz nodokļa atskaitēšanu ierobežojumu, kas nav atļauts ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu (šajā sakarā skat. 2005. gada 6. oktobra spriedumus lietā C-204/03 Komisija/Spānija, Krājums, I-8389. lpp., 26. un 27. punkts, kā arī lietā C-243/03 Komisija/Francija, Krājums, I-8411. lpp., 32. punkts).

21 Tomēr PVN atskaitēšanas tiesību principu mazina ierobežojošā norma, kas noteikta Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā. Atbilstoši šai normai tos tiesību aktus jāautāj par izslēgšanu no tiesībām uz PVN atskaitēšanu, kas ir spēkā minētās direktīvas spēkā stāšanās dienā, dalībvalstīs drīkst saglabāt spēkā līdz brīdim, kad Padome nosaka izdevumus, kuri šīs tiesības nerada (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Metropol* un *Stadler*, 44. punkts, kā arī lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 28. punkts).

22 Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā ir ietverta "standstill" klauzula, kas paredz

saglabāt valsts izslēgumus no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kas bija piemērojami pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā attiecīgajai dalībvalstī. Šīs normas mērķis ir atļaut dalībvalstīm, kamēr Padome izstrādā Kopienas režīmu attiecībā uz izslēgšanu no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, saglabāt spēkā visus valsts tiesību noteikumus, kas ietver izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kurus to valsts iestādes piemēroja Sestās direktīvas spēkā stāšanās brīdī (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Metropol* un *Stadler*, 48. punkts; liet. *Danfoss* un *AstraZeneca*, 30. un 31. punkts, kā arī liet. *Magoora*, 35. punkts).

23 Tomēr režīms, ar kuru ir paredzēta atkāpe no principa par tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kurš vispārējā veidā ir noteikts Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā un kura mērķis ir nodrošināt šo nodokļa neitralitāti, ir interpretējams šauri (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Metropol* un *Stadler*, 59. punkts, kā arī liet. *Magoora*, 28. punkts).

24 Attiecībā uz tādā situācijā kā pamata prāvā aplūkot un iepriekš minētā atkāpes ietverošo režīma piemērojamību vispārīgā veidā ir jānorāda, ka Sestās direktīvas stāšanās spēkā Ungārijā brīdī, kad šī dalībvalsts iestādes Eiropas Savienībā, proti, 2004. gada 1. maijā. Tādā šis datums ir nozīmīgs minētās direktīvas 17. panta 6. punkta piemērošanai attiecībā uz šo dalībvalsti (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Magoora*, 27. punkts).

25 Lai attiecībā uz minēto Kopienas atkāpes ietverošo režīmu izvērtētu tādā valsts tiesisko regulējumu kā pamata lietā aplūkotais, ir jākonstatē, ka tas izriet no šī sprieduma 19. punkta, ka tas ir vispārējā rakstura pasākums, kas ierobežo tiesības pilnībā atskaitīt PVN, kurš iepriekš samaksāts par preču pirkumu, ko finansē ar subsīdiju no valsts [vai pašvaldības] budžeta.

26 Tādā minētais tiesiskais regulējums ietver tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežojumu, kas pārsniedz to, kas ir atļauts Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā.

27 Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrā daļa ir jāaplūko šīs normas pirmās daļas kontekstā, ar kuru Padomei ir piešķirta kompetence pēc Komisijas priekšlikuma noteikt, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana, vienlaikus precizējot, ka šādu tiesību priekšmets nekādā ziņā nevar būt izdevumi, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izprieču un izklaides izdevumi.

28 Līdz ar to un ņemot vērā šāuro interpretāciju, kas tai kā atkāpes ietverošai normai ir piešķirta, nevar uzskatīt, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu dalībvalstīm būtu atļauts saglabāt ierobežojumu tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kas vispārējā veidā attiektos uz jebkādām izdevumiem, kuri saistīti ar preču pirkšanu, neatkarīgi no to veida vai mērķa.

29 Šāda interpretācija ir acīmredzama arī šīs normas vēsturiskajā kontekstā, kas raksturo Kopienas likumdevēja nepārtraukto gribu atļaut tikai dažu preču vai pakalpojumu izslēgšanu no atskaitīšanas režīma, nevis vispārīgus izslēgumus no šī režīma (šajā sakarā skat. 1999. gada 5. oktobra spriedumu liet. C-305/97 *Royscot u.c.*, *Recueil*, I-6671. lpp., 22. punkts, kā arī 2005. gada 14. jūlija spriedumu liet. C-434/03 *Charles* un *Charles Tijmens*, Krājums, I-7037. lpp., 32. un 35. punkts).

30 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. un 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tās valsts tiesiskais regulējums, kurš no valsts [vai pašvaldības] budžeta subsidētas preču pirkšanas gadījumā ļauj atskaitīt attiecīgo PVN tikai par pirkuma daļu, kas nav bijusi subsidēta.

Par otro jautājumu

31 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai nodokļa maksātājs var atsaukties uz

Sest?šs direkt?vas 17. panta piem?rošanu, lai v?rstos pret valsts tiesisko regul?jumu, kas ierobežo ties?bas uz PVN atskait?šanu t?d? veid?, k?ds nav sader?gs ar min?t? 17. panta 2. un 6. punktu.

32 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, ir j?atg?dina, ka Tiesa sav? 1995. gada 6. j?lija spriedum? liet? C?62/93 *BP Supergaz (Recueil, I?1883. lpp., 35. punkts)* ir nor?d?jusi, ka Sest?šs direkt?vas 17. panta 2. punkt? ir prec?zi noteikta min?to ties?bu rašan?s un apjoma nosac?jumi un t? neatst?j dal?bvalst?m nek?du r?c?bas br?v?bu attiec?b? uz to ieviešanu.

33 L?dz ar to min?t? sprieduma 35. un 36. punkt? Tiesa nol?ma, ka Sest?šs direkt?vas 17. panta 2. punkt? person?m ir pieš?irtas ties?bas, uz kur?m t?s var atsaukties valsts ties?, lai iebilstu pret valsts tiesisko regul?jumu, kas nav sader?gs ar min?to normu.

34 Tiesa ar? uzsv?ra, ka, ja izsl?gums no nodok?u atskait?šanas rež?ma nav noteikts atbilstoši Sest?šs direkt?vas noteikumiem, valsts nodok?u iest?des nevar piem?rot nodok?a maks?t?jam normu, ar ko nosaka atk?pes no PVN atskait?šanas ties?bu principa (skat. 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?228/05 *Stradasfalti*, Kr?jums, I?8391. lpp., 66. punkts).

35 Nodok?a maks?t?jam, kuram ir piem?rots š?ds pas?kums, ir j?b?t iesp?jai p?rr??in?t PVN par?du saska?? ar Sest?šs direkt?vas 17. panta 2. punktu, ja preces vai pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamos dar?jumos (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Stradasfalti*, 68. punkts).

36 L?dz ar to uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?šs direkt?vas 17. panta 2. punkt? nodok?a maks?t?jiem ir pieš?irtas ties?bas, uz kur?m vi?i var atsaukties valsts ties?, lai iebilstu pret valsts tiesisko regul?jumu, kas nav sader?gs ar šo normu.

Par ties?šan?s izdevumiem

37 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lem? 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 (ceturt? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sest?šs 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, 17. panta 2. un 6. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam pretrun? ir t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kurš no valsts [vai pašvald?bas] budžeta subsid?tas pre?u pirkšanas gad?jum? ?auj atskait?t attiec?go pievienot?s v?rt?bas nodokli tikai par pirkuma da?u, kas nav bijusi subsid?ta;**

2) **Sest?šs direkt?vas 77/388 17. panta 2. punkt? nodok?a maks?t?jiem ir pieš?irtas ties?bas, uz kur?m vi?i var atsaukties valsts ties?, lai iebilstu pret valsts tiesisko regul?jumu, kas nav sader?gs ar šo normu.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ung?ru.