

Lieta C-414/07

Magoora sp. z o. o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie

(Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polija) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 17. panta 2. un 6. punkts – Valsts tiesiskais regul?jums – PVN atskait?šana par degvielas ieg?di konkr?tiem transportl?dzek?iem neatkar?gi no to izmantošanas m?r?a – Ties?bu uz nodok?a atskait?šanu faktisks ierobežojums – Direkt?vas sp?k? st?šan?s br?d? valsts ties?bu aktos paredz?tie iz??mumi

Sprieduma kopsavilkums

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

(Padomes Direkt?vas 77/388 17. panta 6. punkta 2. da?a)

Direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 17. panta 6. punkta otr? da?a nepie?auj, ka dal?bvalsts, transpon?jot šo direkt?vu valsts ties?b?s, piln?b? atce? valsts ties?bu noteikumus par ierobežojumiem ties?b?s atskait?t priekšnodokli? samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ticis samaks?ts par degvielas ieg?di transportl?dzek?iem, kurus izmanto ar nodokli apliekamai darb?bai, š?s direkt?vas sp?k? st?šan?s dien? sav? teritorij? tos aizvieto?ot ar noteikumiem, kuros tiek noteikti jauni krit?riji šaj? jom?, ja – kas ir j?nov?rt? iesniedz?jtiesai – šie p?d?jie noteikumi paplašina min?to ierobežojumu piem?rošanas jomu. Šaj? sakar? j?dziens “valsts ties?bu akti” Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otr?s da?as izpratn? attiecas uz past?vošu un š?s direkt?vas sp?k? st?šan?s br?d? faktiski piem?rojamu pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šanas sist?mu. Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otraj? da?? paredz?t?s attur?šan?s no jebk?das darb?bas klauzulas m?r?is nav ?aut jaunai dal?bvalstij groz?t savus ties?bu aktus t?d??, ka t? iest?jas Eiropas Savien?b?, att?linot šos ties?bu aktus no š?s direkt?vas m?r?iem. Šis pants katr? zi?? nepie?auj, ka dal?bvalsts v?l?k groza savus ties?bu aktus, kuri st?j?s sp?k? šaj? datum?, paplašinot šo ierobežojumu piem?rošanas jomu sal?dzin?jum? ar situ?ciju, k?da past?v?ja pirms š? datuma.

(sal. ar 38., 39. un 45. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturt? pal?ta)

2008. gada 22. decembrs (*)

Sestā PVN direktīva – 17. panta 2. un 6. punkts – Valsts tiesiskais regulējums – PVN atskaitēšana par degvielas iegādi konkrētiem transportlīdzekļiem neatkarīgi no to izmantošanas mērķa – Tiesību uz nodokļa atskaitēšanu faktiskais ierobežojums – Direktīvas spēkā stāšanās brīdī valsts tiesību aktos paredzētie izņēmumi

Lieta C-414/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie* (Polija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2007. gada 17. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 10. septembrī, tiesvedībā

Magoora sp. z o. o

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referenti) un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

ģenerālvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],

sekretārs M. A. Godisārs [*M. A. Gaudissart*], nodaļas vadītājs,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 25. septembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Magoora sp. z o. o* vērā – Z. Liptaks [*Z. Liptak*] un J. Martini [*J. Martini*], *peñnomocnicy*,
- Polijas valdības vērā – M. Dovģjelevičs [*M. Dowgielewicz*] un H. Majšūka [*H. Majszczyk*], pārstāji,
- Eiropas Kopienų Komisijas vērā – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un K. Hermāne [*K. Herrmann*], pārstāji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklusēšanas pieģemto līgumu izskatīt lietų bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apģrozģjuma nodokģiem – Kopģja pievienotģs vģrtģbas nodokģu sistģma: vienota aprģģinu bģze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāķ tekstģ – “Sestģ direktģva”), 17. panta 2. un 6. punktu.
- 2 Šis līgums tika iesnieģts tiesvedģbģ starp *Magoora sp. z o. o* (turpmāķ tekstģ – “*Magoora*”)

un *Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie* (Krakovas Nodok?u pal?tas direktors) jaut?jum? par to, k? interpret?t to valsts nodok?u ties?bu piem?rošanas jomu un piem?rošanas noteikumus, kas attiecas uz ties?b?m uz pievienot? v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) par degvielas ieg?di transportl?dzeklim, kuru *Magooora* izmantoja atbilstoši l?zinga l?gumam, atskait?šanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Sest?s direkt?vas, kas groz?ta ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.), 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta un 6. punkta redakcija pamata lietas faktisko apst?k?u laik? bija š?da:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas maks?jams vai samaks?ts [valsts iekšien?] par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js;

[..]

6. Ne ilg?k k? ?etrus gadus no š?s direkt?vas sp?k? st?šan?s dienas Padome p?c Komisijas priekšlikum[a] vienpr?t?gi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas [PVN] atskait?šana. Pievienot?s v?rt?bas nodoklis nek?d? gad?jum? nav atskait?ms par izdevumiem, kas nav stingri saist?ti ar uz??m?jdarb?bu, piem?ram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

L?dz br?dim, kad iepriekšmin?t?s normas st?jas sp?k?, dal?bvalstis var saglab?t visus iz??mumus, kas paredz?ti šo valstu likumos laik?, kad š? direkt?va st?jas sp?k?.”

Valsts tiesiskais regul?jums

4 1993. gada 8. janv?ra “Pre?u un pakalpojumu un akc?zes nodok?u likuma” (Dz. U Nr. 11, 50. poz?cija) 25. panta 1. punkta 3.a apakšpunkta versij?, kas bija sp?k? 2004. gada 30. apr?l? (turpm?k tekst? – “1993. gada 8. janv?ra likums”), bija paredz?ts:

“Nodok?a, kurš ir j?maks? nodok?u maks?t?jam, summas samazin?šanu vai nodok?a summas starp?bas atl?dzin?šanu neveic par [...] nodok?a maks?t?ju pirktu benz?na motoriem paredz?tu degvielu, d?ze?degvielu vai g?zi, kas tiek izmantota vieglo automobi?u vai citu transportl?dzek?u darbin?šanai ar maksim?lo pie?aujamo kravnes?bu 500 kg.”

5 Polij? Sest?s direkt?vas noteikumi tika transpon?ti ar 2004. gada 11. marta “Pre?u un pakalpojumu nodok?u likumu” (Dz. U Nr. 54, 535. poz?cija; turpm?k tekst? – “likums par PVN”).

6 Atbilstoši likuma par PVN 175. pantam ar 2004. gada 1. maiju tika atcelts 1993. gada 8. janv?ra likums.

7 Likuma par PVN 86. panta 3. un 5. punkta s?kotn?j? versij? bija noteikts:

“3. Ieg?d?joties vieglos automobi?us vai citus transportl?dzek?us, kuru pie?aujam? kravnes?ba ir maz?ka par svaru, ko apr??ina p?c š?das formulas:

$$CA = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$$

Kur:

“CA” ir pie?aujam? kravnes?ba,

“n” ir vietu (s?dek?u) skaits, ieskaitot autovad?t?ja vietu,

priekšnodoklis 50 % apm?r? no r??in? nor?d?t?s nodok?a summas vai no nodok?a summas par pre?u ieg?di Eiropas Savien?bas teritorij?, vai ar? no nodok?a summas par to pre?u pieg?di, kuru ieguv?js ir nodok?u maks?t?js, tom?r maksim?li PLN 5000.

[..]

5. Transportl?dzek?u pie?aujam? kravnes?ba un vietu (s?dek?u) skaits 3. punkta noz?m? tiek noteikts, pamatojoties uz izrakstu no [transportl?dzek?a] valsts tipveida apstiprin?juma vai l?muma noraksta, ar kuru ir pieš?irts atbr?vojums no valsts tipveida apstiprin?juma sa?emšanas, kas izdots saska?? ar valsts Ce?u satiksmes noteikumiem. Transportl?dzek?i ar [konkr?tu] vietu (s?dek?u) skaitu, kuri saska?? ar izrakstu no valsts tipveida apstiprin?juma vai pirmaj? teikum? min?t? l?muma norakstu [..] nav pie?aujami, t?pat tiek klasific?ti k? vieglie automobi?i 3. punkta noz?m?.”

8 Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 3. apakšpunkta s?kotn?j? versij? bija noteikts:

“Nodok?a, kurš ir j?maks? nodok?u maks?t?jam, summas samazin?šanu vai nodok?a summas starp?bas atl?dzin?šanu neveic par [..] nodok?a maks?t?ju pirktu, motoriem paredz?tu degvielu, d?ze?degvielu vai g?zi, kas tiek izmantota vieglo automobi?u vai citu meh?nisko transportl?dzek?u darbin?šanai 86. panta 3. un 5. punkta noz?m?.”

9 Atbilstoši likuma par PVN 176. panta 3. punktam, t? 86. un 88. pants bija piem?rojami no 2004. gada 1. maija, jo pirmaj? noteikum? bija noteikts:

“Likums st?jas sp?k? p?c 14 dienu termi?a beig?m, skaitot no t? publik?cijas [jeb 2004. gada 20. apr??a], iz?emot:

3) 1. [l?dz] 14. pantu, 15. panta 1. [l?dz] 6. punktu, 16. [l?dz] 22. pantu [..], 42. [l?dz] 95. pantu, kuri ir piem?rojami no 2004. gada 1. maija.”

10 Ar 2005. gada 21. apr??a likumu (Dz. U, Nr. 90, 756. poz?cija), kas st?j?s sp?k? 2005. gada 22. august?, tika groz?ts likums par PVN un it ?paši t? 86. un 88. pants.

11 Likuma par PVN 86. panta 3. un 4. punkt? versij?, kas ir sp?k? no 2005. gada 22. augusta, ir paredz?ts:

“3. Ieg?d?joties vieglos automobi?us vai citus meh?niskos transportl?dzek?us, kuru pie?aujam? kop?j? masa ir maksim?li 3,5 tonnas, priekšnodoklis ir 60 % no r??in? nor?d?t?s nodok?a summas vai no nodok?a summas par pre?u ieg?di Eiropas Savien?bas teritorij?, vai ar? no nodok?a summas par to pre?u pieg?di, kuru ieguv?js ir nodok?u maks?t?js, tom?r maksim?li PLN 6000.

4. 3. punkta noteikumi neattiecas uz:

- 1) transportlīdzekļiem, kuros ir tikai viena sēdekļu rinda, kas no kravu pārvadājumiem paredzētā nodalījuma atdalīta ar sienu vai izturīgu barjeru, un kuri valsts Ceļu satiksmes noteikumos klasificēti daudzfunkcionālu transportlīdzekļu vai furgonu kategorijā;
 - 2) transportlīdzekļiem, kuros ir vairāk par vienu sēdekļu rindu, kas no kravu pārvadājumiem paredzētā nodalījuma atdalītas ar sienu vai izturīgu barjeru, un kuros kravu pārvadājumiem paredzētā nodalījuma garums, mērot pa [transportlīdzekļa] salona grādu attālumu no grādas vistālāk uz priekšu izvirzītā punkta, kurā starp grādu un griestiem var uzstādīt vertikālu sienu vai barjeru, līdz grādas aizmugurējai malai pārsniedz 50 % no transportlīdzekļa garuma; lai aprēķinātu pirmajā daļā minēto proporciju, par transportlīdzekļa garumu pieņem attālumu no transportlīdzekļa priekšējā stikla apakšmalas līdz kravu pārvadājumiem paredzētā nodalījuma grādas aizmugurējai malai, ko transportlīdzekļa mēra horizontālā līnijā no priekšējā stikla apakšējās malas līdz punktam, kurā šī horizontālā līnija šķērso līniju, kas virkta vertikāli no kravu pārvadājumiem paredzētā nodalījuma grādas aizmugurējās malas;
 - 3) transportlīdzekļiem, kuros ir vaļņi, kravu pārvadājumiem paredzēts nodalījums;
 - 4) transportlīdzekļiem, kuros vadītāja kabīne un kravu pārvadājumiem paredzētais nodalījums ir konstruktīvi atdalītas transportlīdzekļa daļas;
 - 5) transportlīdzekļiem, kuri saskaņā ar valsts Ceļu satiksmes noteikumiem ir specializēti transportlīdzekļi un kuri definēti šī likuma 9. pielikumā;
 - 6) transportlīdzekļiem, kuru konstrukcija paredzēta vismaz 10 personu pārvadājumiem, ieskaitot transportlīdzekļa vadītāju, tiktāl, ciktāl šis noteikums izriet no dokumentiem, kas ir izdoti atbilstoši valsts Ceļu satiksmes noteikumiem;
 - 7) uz šādam nodokļu maksātāja veiktām darbībām:
 - a) šo mehānisko transportlīdzekļu pārdošana citām personām vai
 - b) šo mehānisko transportlīdzekļu nodošana lietošanā [citām personām] par maksu saskaņā ar šīs likuma 9. pantu vai līguma līgumu vai citiem līdzīgiem veidiem, ja nodokļu maksātājs šos mehāniskos transportlīdzekļus vismaz 6 mēnešus izmanto vienīgi šajos nolūkos."
- 12 Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 3. apakšpunkta versijā, kas ir spēkā no 2005. gada 22. augusta, ir noteikts:

"Nodokļa, kurš ir jāmaksā nodokļu maksātājam, summas samazināšanu vai nodokļa summas starpības atlīdzināšanu neveic par [...] nodokļa maksātāja pirktu, motoriem paredzētu degvielu, dzesdegvielu, kā arī gāzi, kas tiek izmantota vieglo automobiļu vai citu transportlīdzekļu darbināšanai 86. panta 3. punkta nozīmē."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

13 Tiesvedībā, kuru izskata *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie* (Krakovas vojevodistes Administratīvā tiesa), ir par *Magoora* iespēju atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par degvielas iegādi transportlīdzeklī, kas tiek izmantots šīs sabiedrības darbībā atbilstoši līguma līgumam.

14 2005. gada 25. martā *Magoora* noslīdzēja automobiļa operatīvā līguma līgumu, kas ir reģistrēts *Urzędu Skarbowy* (nodokļu birojs) 2005. gada 13. jūnijā. Iesniedzējtiesa nav norādījusi šā automobiļa marķu un tehniskos datus.

15 No līguma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu izriet, ka ierobežojumi priekšnodokļa samaksas PVN atskaitšanai, ko aprēķina pēc likuma par PVN sniegtās matemātiskās formulas, kas bija spēkā līguma līguma noslēgšanas dienā – 2005. gada 25. martā –, un kas bija jāmaksā par degvielas iegādi, *Magoora* netika piemēroti. Tieši pretēji – pēc jaunā likuma par PVN 86. panta 3. punkta versijas piemēšanas, kas bija spēkā no 2005. gada 22. augusta, ierobežojumi PVN atskaitšanai, kas bija jāmaksā par minētajiem pirkumiem, tika piemēroti attiecībā uz šo sabiedrību, pamata lietā aplūkojamā transportlīdzekļa pieejamībai masai nepārsniedzot 3,5 tonnas.

16 2005. gada 30. augustā *Magoora* vērsās pie *Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków* (Prādkrāpvaldes direktors) ar līgumu interpretēt likuma par PVN noteikumus attiecībā uz tiesību atskaitēt PVN, kas tika samaksāts kā priekšnodoklis, pārkot degvielu, kas ir paredzēta atbilstoši līguma līgumam izmantotajam transportlīdzeklī, apmēru un ierobežojumiem. *Magoora* šajā sakarā uzskata, ka, pamatojoties uz Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu, tai ir jāturpina piešķirt tiesības atskaitēt PVN, kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par minētam transportlīdzeklī paredzētas degvielas pirkumu.

17 Ar 2005. gada 3. novembra lēmumu *Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków* (Prādkrāpvaldes direktors) atzina *Magoora* nostāju par pretlikumīgu, uzskatot, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts nevar būt valsts tiesību avots Polijā.

18 2006. gada 15. februārī *Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie* noraidīja *Magoora* apelācijas sūdzību un apstiprināja minēto lēmumu, pamatojoties uz to, ka Polijas Republikai bija tiesības paturēt spēkā tiesību uz PVN atskaitēšanu ierobežojumus, kas šajā dalībvalstī pastāvēja Sestās direktīvas spēkā stāšanās dienā. Turklāt tas uzskatīja, ka no 2005. gada 22. augusta spēkā esošajos noteikumos tikušas tikai pārdefinētas to transportlīdzekļu kategorijas, par kuriem nav atļauts atskaitēt par degvielas pirkumu maksājamo PVN.

19 *Magoora* par *Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie* lēmumu iesniedza prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie*.

20 Tā kā *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie* bija šaubas par Sestās direktīvas 17. panta interpretāciju, tā nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“1) Vai Sestās direktīvas [..] 17. panta 2. un 6. punkts pieļauj, ka Polijas Republika no 2004. gada 1. maija pilnībā atceļ līdz tam laikam spēkā esošos valsts tiesību aktu noteikumus par ierobežojumiem tiesības atskaitēt priekšnodokļa samaksas [PVN], kas jāmaksā par degvielas iegādi transportlīdzekļiem, ko izmanto ar nodokli apliekamam darījumam, un aizstāj tos ar citiem ierobežojumiem tiesības atskaitēt priekšnodokļa samaksas [PVN], kas jāmaksā par degvielas iegādi mehāniskajiem transportlīdzekļiem, ko izmanto ar PVN apliekamam darījumam, bet kas valsts tiesību aktos ir definēti, pamatojoties uz citiem kritērijiem nekā pirms 2004. gada 1. maija pastāvošie, un kā tā ar atkārtoti maina šos kritērijus pēc 2005. gada 22. augusta?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša [..]: vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts pieļauj, ka Polijas [Republika] šādā veidā maina iepriekš minētos kritērijus, lai konkrēti ierobežotu tiesību uz priekšnodokļa samaksas [PVN] atskaitēšanu piemērošanas jomu, salīdzinājuma ar 2004. gada 30. aprīlī spēkā esošajiem valsts tiesību aktiem vai tiesību aktiem, kas bija spēkā pirms 2005. gada 22. augusta grozījumiem? Pieņemot, ka ar šo rīcību Polijas Republika pārķēp

Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta prasības, vai ir jāpiekrīt tam, ka nodokļu maksātājs ir tiesīgs veikt nodokļa atskaitēšanu, bet tikai tādā apmērā, ciktāl valsts tiesību aktu grozījumi pāršniedz tiesību uz priekšnodokļa samaksāt [PVN] atskaitēšanu piemērošanas jomu, kā to paredz 2004. gada 30. aprīlī spēkā esošie valsts tiesību akti, kuri tika atcelti attiecīgajā datumā?

3) Vai Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts pieļauj, ka Polijas Republika, pamatojoties uz šajā noteikumā dalībvalstīm piedāvāto iespēju ierobežot priekšnodokļa samaksāt [PVN] atskaitēšanu par izdevumiem, kuri nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izklaides un reprezentācijas izdevumi, var ierobežot priekšnodokļa samaksāt [PVN] atskaitēšanu, atšķirībā no tiesiskā regulējuma, kas bija spēkā 2004. gada 30. aprīlī, neparedzot tiesības uz priekšnodokļa samaksāt [PVN] atskaitēšanu par izdevumiem, iegādājoties degvielu vieglajiem automobiļiem vai citiem mehāniskajiem transportlīdzekļiem ar pieļaujamo maksimālo masu 3,5 tonnās, izņemot transportlīdzekļus, kas ir norādīti likuma [par PVN] 86. panta 4. punktā, redakcijā, kura bija spēkā no 2005. gada 22. augusta?”

Par prejudiciāliem jautājumiem

Par prejudiciālo jautājumu pieņemšanu

21 Polijas valdība uzskata, ka Iegums sniegt prejudiciālu nolikumu nav pieņemams, jo uzdotajiem jautājumiem nav nekāda sakara ar pamata lietā aplūkojamajiem faktiskajiem apstākļiem. Fakti šā Ieguma pamatā netika izvērtēti iesniedzējtiesā. Līdz ar to prejudiciālo jautājumu pārbaude tiktu veikta par teorētiskām situācijām.

22 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka EKL 234. pantā noteiktās procedūras ietvaros tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzemas atbildība par pieņemamo tiesas nolikumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas patēnības, var noteikt, cik lielā mērā prejudiciālais nolikums ir vajadzīgs, lai šā tiesa varētu pieņemt nolikumu, un cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tādā gadījumā, ja uzdotie jautājumi skar Kopienas tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolikumu (skat. it īpaši 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-119/05 *Lucchini*, Krājums, I-6199. lpp., 43. punkts; 2007. gada 15. novembra spriedumu lietā C-162/06 *International Mail Spain*, Krājums, I-9911. lpp., 23. punkts, un 2008. gada 4. decembra spriedumu lietā C-221/07 *Zablocka-Weyhermüller*, Krājums, I-0000. lpp., 20. punkts).

23 Valsts tiesas iesniegto Iegumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka Iegūtajai Kopienas tiesību interpretācijai nebūtu nekādas saistības ar pamata prasības faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, vai ja problēmai būtu teorētisks raksturs, vai arī ja Tiesas rīcībā nav faktisko un tiesību elementu, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. it īpaši 2001. gada 13. marta spriedumu lietā C-379/98 *PreussenElektra*, *Recueil*, I-2099. lpp., 39. punkts; 2006. gada 5. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-94/04 un C-202/04 *Cipolla u.c.*, Krājums, I-11421. lpp., 25. punkts; 2007. gada 7. jūnija spriedumu apvienotajās lietās no C-222/05 līdz C-225/05 *van der Weerd u.c.*, Krājums, I-4233. lpp., 22. punkts; 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta*, Krājums, I-9569. lpp., 64. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Zablocka-Weyhermüller*, 21. punkts).

24 Izskatāmajā lietā, kā izriet no Ieguma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu, ir jākonstatē, ka valsts tiesa ir sniegusi Tiesai detalizētu pamata lietas faktisko apstākļu un tiesību aktu izklāstu, kā arī iemeslu izklāstu, kuru dēļ tā uzskata, ka atbilde uz uzdotajiem jautājumiem ir nepieciešama tās nolikuma sniegšanai.

25 Tā rezultātā Iegums sniegt prejudiciālo nolikumu ir jāatzīst par pieņemamu.

26 Ar saviem jautājumiem, kuri ir jāaplūko kopā, iesniedz jūtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. un 6. punkts pieļauj, ka dalībvalsts no šīs direktīvas spēkā stāšanās brīža tās teritorijā pilnībā atceļ valsts tiesību noteikumus par ierobežojumiem tiesību atskaitei priekšnodokļa samaksāto PVN, kas bija jāmaksā par degvielas iegādi, kura ir paredzēta transportlīdzekļiem, kas tiek izmantoti ar nodokli apliekamu darbību veikšanai, šos noteikumus aizstājot ar tiem, ar kuriem nosaka jaunus kritērijus šajā jomā, un ka šī dalībvalsts vēlāk vēlreiz groza šos kritērijus, paplašinot šos ierobežojumus. Apstiprinošas atbildes gadījumā minētā iesniedz jūtiesa jautā, vai nodokļu maksātājam ir tiesības pieprasīt piemērot tos valsts tiesību noteikumus, kas bija spēkā pirms minētā datuma.

27 Jākonstatē, ka šajā gadījumā Sestā direktīva stājas spēkā Polijā brīdī, kad Polijas Republika iestājās Eiropas Savienībā, proti, 2004. gada 1. maijā. Tātad šis datums ir nozīmīgs Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrās daļas piemērošanai attiecībā uz šo dalībvalsti (šajā sakarā skat. 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler*, *Recueil*, I-81. lpp., 41. punkts).

28 Saskaņā ar kopīgās PVN sistēmas pamatprincipu, kurš izriet kļūda no Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.), tā arī no Sestās direktīvas 2. panta, PVN tiek piemērots katram ražošanas vai izplatīšanas darījumam, atskaitot PVN, kas tieši bija jāmaksā par sēkotnāji veiktajiem darījumiem. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Sestās direktīvas 17. un turpmākajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu veido neatņemamu PVN mehānismu sastāvdaļu un tās principā nav ierobežojamas. Tās rodas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas samaksāti par sēkotnāji veiktajiem darījumiem. Jebkurš tiesību uz PVN atskaitīšanu ierobežojums ietekmē nodokļu nastas apmēru, un tas ir jāpiemēro līdzīgā veidā visās dalībvalstīs. Līdz ar to atkāpes ir atļautas tikai tajos gadījumos, kas ir nepārkāptami paredzēti Sestajā direktīvā (skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu apvienotajā lietā C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance* un *Sanofi*, *Recueil*, I-7013. lpp., 34. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Metropol* un *Stadler*, 42. punkts, kā arī 2008. gada 11. decembra spriedumu lietā C-371/07 *Danfoss* un *AstraZeneca*, Krājums, I-0000. lpp., 26. punkts). Turklāt noteikumi, ar ko paredz atkāpes no vispārīgā principa par tiesību uz PVN atskaitīšanu un kas garantē šā nodokļa neitralitāti, ir jāinterpretē šauri (iepriekš minētais spriedums lietā *Metropol* un *Stadler*, 59. punkts).

29 Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā ir skaidri noteikts princips, ka nodokļu maksātājs var atskaitīt tās nodokļa summas, kas tam ir aprēķinātas kā PVN par viām piegādātām precēm vai viām sniegtiem pakalpojumiem, tiklīdz, ciktāl šīs preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tā ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām. Tomēr uz principu par tiesību uz PVN atskaitīšanu attiecas atkāpi ietverošs noteikums Sestās direktīvas 17. panta 6. punktā, it īpaši šī punkta otrajā daļā (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Metropol* un *Stadler*, 43. un 44. punkts, kā arī lietā *Danfoss* un *AstraZeneca*, 27. un 28. punkts).

30 Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu dalībvalstis drīkst paturēt spēkā to pastāvīgo tiesību aktu par izņēmumu no tiesību uz PVN atskaitīšanu, kas ir spēkā minētās direktīvas spēkā stāšanās dienā, līdz brīdim, kad Padome pieņem šajā pantā paredzētos noteikumus.

31 Kopienā likumdevējam ir jānosaka Kopienā izņēmumu sistēma attiecībā uz tiesību uz PVN atskaitīšanu un tādējādi jāsteno progresīva valsts tiesību aktu PVN jomā saskaņošana. Kopienā tiesību saskaņošanā pašreiz nav ietverts neviens noteikums, kurā būtu uzskaitītas izmaksas, kas ir

izslēgtas no tiesību m uz PVN atskaitīšanu (šajā sakarā skat. 2001. gada 14. jūnija spriedumu liet. C-345/99 Komisija/Frāncija, *Recueil*, I-4493. lpp., 20. punkts; iepriekš minēto spriedumu liet. *Metropol* un *Stadler*, 44. punkts, kā arī 2005. gada 8. decembra spriedumu liet. C-280/04 *Jyske Finans*, Krājums, I-10683. lpp., 23. punkts).

32 Jākonstatē, ka valsts tiesību aktu interpretācija, lai noteiktu to saturu Sestās direktivas spēkā stāšanās brīdī un to, vai šo tiesību aktu rezultātā pēc Sestās direktivas spēkā stāšanās dienas tika paplašināta esošo izņēmumu piemērošanas joma, principā ir iesniedzējtiesas kompetencē (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Metropol* un *Stadler*, 47. punkts).

33 Turklāt ir jāatgādina, ka EKL 234. pantā paredzētās procedūras ietvaros, kuras pamatā ir skaidra funkciju sadale starp valsts tiesu un Tiesu, jebkurš lietas fakts vērējams ir valsts tiesas kompetencē (skat. it īpaši 2008. gada 14. februāra spriedumu liet. C-450/06 *Varec*, Krājums, I-581. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr, lai valsts tiesai sniegtu lietderīgu atbildi, Tiesa sadarbības nolūkā ar valsts tiesu var tai sniegt visas norādes, ko tā uzskata par vajadzīgām (skat. it īpaši 2008. gada 1. jūlija spriedumu liet. C-49/07 *MOTOE*, Krājums, I-0000. lpp., 30. punkts).

34 Šajā gadījumā Tiesai ir jāsniedz iesniedzējtiesai Kopienā jūdziena "valsts tiesību akti" interpretācija Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otrās daļas izpratnē, lai šī tiesa varētu noteikt šo tiesību aktu saturu šīs direktivas spēkā stāšanās brīdī (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Metropol* un *Stadler*, 47. punkts).

35 Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otrā daļa ietver atturēšanās no jebkādas darbības jeb "standstill" klauzulu, kas paredz paturēt spēkā valsts izņēmumus no tiesību m uz PVN atskaitīšanu, kuri bija piemērojami pirms Sestās direktivas stāšanās spēkā (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Ampafrance* un *Sanofi*, 5. punkts). Šī noteikuma mērķis tādējādi ir ļaut dalībvalstīm, gaidot, kamēr Padome ievieš Kopienas izņēmumu sistēmu attiecībā uz tiesību m uz PVN atskaitīšanu, paturēt spēkā visas valsts tiesību normas, kurās ir noteikts izņēmums no šīm tiesībām, kuro valsts iestādes faktiski piemēro Sestās direktivas spēkā stāšanās brīdī (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Metropol* un *Stadler*, 48. punkts, kā arī liet. *Danfoss* un *AstraZeneca*, 30. un 31. punkts).

36 Tiktāl, ciktāl dalībvalsts tiesiskais regulējums groza pastāvošo izņēmumu piemērošanas jomu pēc Sestās direktivas spēkā stāšanās, to sašaurinot, un tajā pašā laikā tuvojas šīs direktivas mērķim, ir jāuzskata, ka uz šo tiesisko regulējumu attiecas atkāpe, kas ir paredzēta minētās direktivas 17. panta 6. punkta otrajā daļā, un tas nepārņpj tās 17. panta 2. punkta prasības (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. Komisija/Frāncija, 22. punkts, liet. *Metropol* un *Stadler*, 45. punkts, kā arī liet. *Danfoss* un *AstraZeneca*, 32. punkts).

37 Jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai valsts tiesiskais regulējums nav atkāpe, ko atļauj Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otrā daļa, ja tā rezultātā pēc šīs direktivas spēkā stāšanās dienas tiek paplašināta pastāvošo izņēmumu piemērošanas joma un tādējādi tas attiecinās no minētās direktivas mērķa (skat. 2001. gada 14. jūnija spriedumu liet. C-40/00 Komisija/Frāncija, *Recueil*, I-4539. lpp., 17. punkts; 2003. gada 11. septembra spriedumu liet. C-155/01 *Cookies World*, *Recueil*, I-8785. lpp., 66. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu liet. *Danfoss* un *AstraZeneca*, 33. punkts).

38 No tā izriet, ka, ņemot vērā minētās tiesību noteikuma mērķi, jūdziens "valsts tiesību akti" Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otrās daļas izpratnē attiecas uz pastāvošu un šīs direktivas spēkā stāšanās brīdī faktiski piemērojamu PVN atskaitīšanas sistēmu.

39 Turklāt ir jāatgādina, kā norādīja Komisija, ka Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otrajā

da?? paredz?t?s attur?šan?s no jebk?das darb?bas klauzulas m?r?is nav ?aut jaunai dal?bvalstij groz?t savus ties?bu aktus t?d??, ka t? iest?jas Eiropas Savien?b?, att?linot šos ties?bu aktus no š?s direkt?vas m?r?iem. Š?da veida groz?jumi b?tu pret?ji š?s direkt?vas j?gai.

40 Šajos apst?k?os iesniedz?jtiesa jaut?, vai tas, ka Polijas Republika atc?la 1993. gada 8. janv?ra likumu dien?, kad t? iest?js Eiropas Savien?b?, tai liedz ieviest šai paš? dien? jaunus ties?bu noteikumus, ar kuriem t? paredz ierobežot ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, kas bija j?maks? par degvielu transportl?dzek?iem, kuri tika izmantoti ar nodokli apliekamai darb?bai.

41 J?uzskata, ka valsts ties?bu noteikumu atcelšana dien?, kad attiec?gaj? valsts ties?bu sist?m? st?js spēkā Sest? direkt?va, un to aizst?šana šaj? paš? datum? ar citiem valsts ties?bu noteikumiem ne?auj pati par sevi uzskat?t, ka attiec?g? dal?bvalsts ir atteikusies piem?rot iz??mumus no ties?b?m uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu. Š?ds ties?bu aktu groz?jums pats par sevi ne?auj ar? secin?t, ka nav tikusi iev?rota Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otr? da?a, tom?r ar nosac?jumu, ka t? rezult?t? min?taj? datum? nav notikusi agr?ko valsts iz??mumu paplašin?šana.

42 Pamata liet? iesniedz?jtiesai, kas, k? ir atg?din?ts š? sprieduma 32. punkt?, ir vien?g? kompetent? savas valsts ties?bu interpret?cij?, ir j?nov?rt?, vai laik?, kad Sest? direkt?va tika transpon?ta Polijas ties?b?s ar likumu par PVN, veicot groz?jumus, ir paplašin?jusies ties?bu uz priekšnodokl? samaks?t? PVN, kas bija j?maks? par degvielu transportam, kuru izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, ierobežojumu atskait?šanas piem?rošanas joma sal?dzin?jum? ar agr?kiem valsts ties?bu noteikumiem.

43 Savuk?rt ir j?piez?m?, ka atbilstoši l?gumam sniegt prejudici?lu nol?mumu likuma par PVN 2005. gada 21. apr??a groz?jums, kurš st?js spēkā 2005. gada 22. august?, paplašin?ja šo ierobežojumu piem?rošanas jomu sal?dzin?jum? ar situ?ciju, k?da past?v?ja Sest?s direkt?vas spēkā st?šanās brīd? Polijas Republik?, kas, ?emot v?r? š? sprieduma 36. punkt? atg?din?to judikat?ru, ir pretrun? min?t?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otrajai da?ai.

44 Iesniedz?jtiesas pien?kums ir interpret?t valsts ties?bas, cik vien iesp?jams, saska?? ar Sest?s direkt?vas tekstu un m?r?i, lai sasniegtu taj? noteikto rezult?tu, dodot priekšroku t?dai valsts ties?bu normu interpret?cijai, kas visliel?kaj? m?r? atbilst šim m?r?im, lai l?dz ar to non?ktu – cik vien iesp?jams – pie risin?juma, kas ir sader?gs ar š?s direkt?vas noteikumiem (šaj? sakar? skat. 2006. gada 4. j?lija spriedumu liet? C?212/04 *Adeneler* u.c., Kr?jums, l?6057. lpp., 124. punkts), un p?c vajadz?bas atst?jot nepiem?rotu jebkuru ties?bu noteikumu, kas ir pret?js valsts ties?b?m (šaj? sakar? skat. 2005. gada 22. novembra spriedumu liet? C?144/04 *Mangold*, Kr?jums, l?9981. lpp., 77. punkts).

45 Šajos apst?k?os uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild t?d?j?di, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otr? da?a nepie?auj, ka dal?bvalsts, transpon?jot šo direkt?vu valsts ties?b?s, piln?b? atce? valsts ties?bu noteikumus par ierobežojumiem ties?b?s atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, kas ticis samaks?ts par degvielas ieg?di transportl?dzek?iem, kurus izmanto ar nodokli apliekamai darb?bai, š?s direkt?vas spēkā st?šanās dien? sav? teritorij? tos aizvieto ar noteikumiem, kuros tiek noteikti jauni krit?riji šaj? jom?, ja – kas ir j?nov?rt? iesniedz?jtiesai – šie p?d?jie noteikumi paplašina min?to ierobežojumu piem?rošanas jomu. Katr? zi?? t? nepie?auj, ka dal?bvalsts v?l?k groza savus ties?bu aktus, kuri st?js spēkā šaj? datum?, paplašinot šo ierobežojumu piem?rošanas jomu sal?dzin?jum? ar situ?ciju, k?da past?v?ja pirms š? datuma.

Par ties?šan?s izdevumiem

46 Attiec?b? uz pamata 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:

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, 17. panta 6. punkta otr? da?a nepie?auj, ka dal?bvalsts, transpon?jot šo direkt?vu valsts ties?b?s, piln?b? atce? valsts ties?bu noteikumus par ierobežojumiem ties?b?s atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, kas ticis samaks?ts par degvielas ieg?di transportl?dzek?iem, kurus izmanto ar nodokli apliekamai darb?bai, š?s direkt?vas sp?k? st?šan?s dien? sav? teritorij? tos aizvieto ar noteikumiem, kuros tiek noteikti jauni krit?riji šaj? jom?, ja – kas ir j?nov?rt? iesniedz?jtiesai – šie p?d?jie noteikumi paplašina min?to ierobežojumu piem?rošanas jomu. Katr? zi?? t? nepie?auj, ka dal?bvalsts v?l?k groza savus ties?bu aktus, kuri st?j?s sp?k? šaj? datum?, paplašinot šo ierobežojumu piem?rošanas jomu sal?dzin?jum? ar situ?ciju, k?da past?v?ja pirms š? datuma.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – po?u.