

Lieta C-582/08

Eiropas Komisija

pret

Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienoto Karalisti

Valsts pienākumu neizpilde – Pievienotās vārtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 169.–171. pants – Trāspadsmīti direktīva 86/560/EEK – 2. pants – Atmaksāšana – Savienības nereīstrīts nodokļu maksātājs – Apdrošināšanas darījumi – Finanšu darījumi

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vārtības nodokļu sistēma – Nodokļa atmaksāšana Savienības teritorijā nereīstrītiem nodokļu maksātājiem

(Padomes Direktīvas 86/560 2. panta 1. punkts un Padomes Direktīvas 2006/112 169. panta c) punkts, 170. un 171. pants)

Pienākumus, kas paredzēti Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vārtības nodokļa sistēmā 169.–171. pantā un Trāspadsmīti direktīvas 86/560 par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem 2. panta 1. punktā, ir izpildījuši dalībvalsts, kas neapņēmusi pievienotās vārtības priekšnodokli attiecībā uz apdrošināšanas un finanšu darījumiem, kuri ir paredzēti Direktīvas 2006/112 169. panta c) punktā un kurus ir veicis Savienības teritorijā nereīstrīts nodokļu maksātājs.

Precīzāk, Trāspadsmīti direktīvas tiesību normas, it īpaši tās 2. panta 1. punkts, kurā nav norādes uz darījumiem, kas paredzēti Direktīvas 2006/112 169. panta c) punktā, ir jāuzskata par *lex specialis* attiecībā pret Direktīvas 2006/112 170. un 171. pantu, kurš nepieņem, ka tiesības uz atmaksu, kuras ir vispārīgi formulētas 170. pantā, var prevalēt pār Trāspadsmīti direktīvas 2. panta 1. punkta skaidro un precīzo formulējumu.

Pat pieņemot, ka norādes uz Direktīvas 2006/112 169. panta c) punktu neesamā ir Savienības likumdevēja kļūda, Tiesas ziņā nav veikt šādu interpretāciju, tādējādi labojot minēto 2. panta 1. punktu. Turklāt dalībvalstij, kuras tiesību akti atbilst minētaj 2. panta 1. punkta skaidrojam un precīzajam formulējumam, nevar pārmest, ka tā nebūtu izpildījuši pienākumus, kas tai izriet tieši no šīs tiesību normas, jo šā dalībvalsts nebija veikusi interpretāciju, lai labotu minēto tiesību normu, lai šā norma atbilstu pievienotās vārtības nodokļa kopējās sistēmas loīkai, un lai labotu Kopienas likumdevēja kļūdu. Šajā ziņā tiesiskās drošības princips prasa, lai Savienības tiesiskais regulējums ņemtu vērā ieinteresētajām personām precīzi zināt saistību, ko tas tām nosaka, apjomu. Proti, personām nepārmest, ka tās zinā savas tiesības un pienākumus un jāspēj atbilstoši rīkoties. Šim principam ir nozīme arī saistībā ar direktīvas transponēšanu nodokļu jomā. Proti, neraugoties uz iepriekš minētaj 2. panta 1. punkta skaidro un precīzo formulējumu, nedrīkst veikt interpretāciju, kas labotu šo tiesību normu un tādējādi paplašinātu dalībvalstīm ar to uzlikto pienākumus.

(sal. ar 35., 46. un 48.–51. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2010. gada 15. j?lij? (*)

Valsts pien?kumu neizpilde – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Direkt?va 2006/112/EK – 169.–171. pants – Tr?spadsmi? direkt?va 86/560/EEK – 2. pants – Atmaks?šana – Savien?b? nere?istr?ts nodok?u maks?t?js – Apdrošin?šanas dar?jumi – Finanšu dar?jumi

Lieta C?582/08

par pras?bu sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2008. gada 29. decembr? c?la

Eiropas Komisija, ko p?rst?v R. Li?ls [*R. Lya*] un M. Afonso [*M. Afonso*], p?rst?vji, kas nor?d?ja adresi Luksemburg?,

pras?t?ja,

pret

Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienoto Karalisti, ko p?rst?v I. Rao [*I. Rao*] un S. Hetavejs [*S. Hathaway*], p?rst?vji, kuriem pal?dz K. Lesoks [*K. Lasok*], QC,

atbild?t?ja.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nertss [*K. Lenaerts*], tiesneši E. Juh?ss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents) un D. Šv?bi [*D. Šváby*],

?ener?ladvok?ts N. J?skinens [*N. Jääskinen*],

sekret?rs M. A. Godis?rs [*M. A. Gaudissart*], noda?as vad?t?js,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2010. gada 10. febru?ra tiesas s?di,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2010. gada 20. maija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu pras?bas pieteikumu Eiropas Kopienu Komisija l?dz, lai Tiesa konstat?tu, ka, ne?aujot atg?t pievienot?s v?rt?bas priekšnodokli (turpm?k tekst? – “PVN”) attiec?b? uz noteiktiem dar?jumiem, kurus ir veicis nodok?u maks?t?js, kurš nav re?istr?ts Eiropas Savien?b?,

Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kas paredzēti Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 169., 170. un 171. pantā (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) un Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitās direktīvas 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakārtajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā, 2. panta 1. punktā (OV L 326, 40. lpp.; turpmāk tekstā – “Trīspadsmitās direktīva”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

2 Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kura grozīta ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK (OV L 168, 35. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestās direktīva”), 17. panta 3. un 4. punktu, kas izriet no minētās direktīvas 28.f panta 1. punkta, ir noteikts:

“3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam ar 2. punktu minētās [PVN] atskaitēšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

- a) darījumiem, kas saistīti ar citā valstī veiktām 4. panta 2. punktu minētajām saimnieciskām darbībām, kurām pienāktos samazinājumi, ja šie darījumi būtu veikti valsts teritorijā;
- b) darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar 14. panta 1. punkta i) apakšpunktu, 15. pantu, 16. panta 1. punkta B, C, D vai E daļu un 2. punktu un 28.c panta A un C daļu;
- c) jebkuriem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar 13. panta B daļas a) apakšpunktu un d) apakšpunkta 1. līdz 5. punktu, ja klients ir reģistrēts ārpus Kopienas vai ja šie darījumi ir tieši saistīti ar precēm, ko eksportē uz valsti ārpus Kopienas.

4. [PVN] atmaksāšana, kas ir minēta 3. punktā, tiek veikta:

- tiem nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti valstī, bet kas ir reģistrēti citā dalībvalstī, saskaņā ar piemērošanas noteikumiem, ko nosaka Direktīvas 79/1072/EEK [...],
- tiem nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti Kopienas teritorijā, saskaņā ar piemērošanas noteikumiem, ko nosaka Direktīva 86/560/EEK.

[..]”

3 Sestās direktīvas 17. panta 4. punkta sīkotnējā versijā bija noteikts:

“Pēc Komisijas priekšlikuma un lemjot vienprātīgi, Padome cenšas līdz 1977. gada 31. decembrim pieņemt Kopienas noteikumus, kas nosaka kārtību, kā saskaņā ar 3. punktu veicama atmaksāšana nodokļa maksātājiem, kuri reģistrēti ārpus attiecīgās valsts. Līdz laikam, kad šāda Kopienas kārtība stājas spēkā, dalībvalstis pašas nosaka paņēmienus, ar kādiem veic attiecīgo atmaksāšanu. Ja nodokļa maksātājs nav Kopienas teritorijas rezidents, dalībvalstis var atteikties atmaksāšanu vai piemērot tai papildu nosacījumus.”

4 PVN direktīvas 169.–171. pants tika aizvietots ar Sestās direktīvas 17. panta 3. un 4. punktu no 2007. gada 1. janvāra.

5 PVN direkt?vas 169. pant? ir noteikts:

“Papildus 168. pant? min?tajai atskait?šanai nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t taj? min?to PVN, cikt?l preces un pakalpojumus izmanto š?diem nol?kiem:

a) dar?jumiem, kas saist?ti ar 9. panta 1. punkta otraj? da?a min?taj?m darb?b?m un kas veikti ?rpus dal?bvalsts, kur? nodoklis ir maks?jams vai samaks?ts, un attiec?b? uz ko PVN b?tu atskait?ms, ja šie dar?jumi b?tu veikti attiec?gaj? dal?bvalst?;

b) dar?jumiem, kas saska?? ar 138. vai 142. pantu, 144. pantu, 146. l?dz 149. pantu, 151., 152., 153. vai 156. pantu, 157. panta 1. punkta b) apakšpunktu, 158. l?dz 161. pantu vai 164. pantu ir atbr?voti no nodok?a;

c) dar?jumiem, kas saska?? ar 135. panta 1. punkta a) l?dz f) apakšpunktu ir atbr?voti no nodok?a, ja pakalpojumu sa??m?js veic uz??m?jdarb?bu ?rpus Kopienas vai ja šie dar?jumi tieši attiecas uz prec?m, ko paredz?ts eksport?t ?rpus Kopienas.”

6 Min?t?s direkt?vas 170. pant? ir paredz?ts:

“Nodok?a maks?t?jiem, kuri Padomes Direkt?vas 79/1072/EEK, Padomes Direkt?vas 86/560/EEK 1. panta un š?s direkt?vas 171. panta noz?m? neveic uz??m?jdarb?bu dal?bvalst?, kur? vi?š veic pre?u un pakalpojumu ieg?di vai pre?u importu, kam uzlikts PVN, ir ties?bas uz nodok?a atmaks?šanu tikt?l, cikt?l preces vai pakalpojumus izmanto š?diem dar?jumiem:

a) dar?jumiem, kas min?ti 169. pant?;

b) dar?jumiem, par kuriem saska?? ar 194., 195., 196., 197. un 199. pantu nodokli maks? vien?gi pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js.”

7 PVN direkt?vas 171. pant? ir paredz?ts:

“1. Nodok?a maks?t?jiem, kuri neveic uz??m?jdarb?bu dal?bvalst?, kur tie veic pre?u un pakalpojumu ieg?di vai pre?u importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst?, PVN atmaks? saska?? ar Direkt?v? 79/1072/EEK paredz?to s?ki izstr?d?to ?stenošanas k?rt?bu.

[..]

2. Nodok?a maks?t?jiem, kas neveic uz??m?jdarb?bu Kopienas teritorij?, PVN atmaks?šanu veic saska?? ar Direkt?v? 86/560/EEK paredz?to s?ki izstr?d?to ?stenošanas k?rt?bu.

[..]

3. Direkt?vu 79/1072/EEK un Direkt?vu 86/560/EEK nepiem?ro pre?u pieg?d?m, kas ir vai var b?t atbr?votas no nodok?a saska?? ar 138. pantu, ja pieg?d?t?s preces nos?ta vai transport? pirc?js vai cita persona vi?a v?rd?.”

8 No nodok?a atbr?voto dar?jumu, kas ir paredz?ti PVN direkt?vas 169. panta c) punkt?, starp? saska?? ar 135. panta 1. punkta a)–f) apakšpunktu it ?paši ietilpst apdrošin?šanas dar?jumi un finanšu dar?jumi, k? tas ir preciz?ts p?d?j? min?taj? ties?bu norm?.

9 Padomes 1979. gada 6. decembra Astot?s direkt?vas 79/1072/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – k?rt?ba pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanai nodok?u maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti attiec?gaj? valst? (OV L 331, 11. lpp.;

turpmāk tekstā – "Atotā direktīvā"), 2. pantā ir paredzēts:

"Katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, atmaksā nodokļiem pakāutai personai, kas nav reģistrēta valsts teritorijā, bet ir reģistrēta citā dalībvalstī, visus pievienotās vērtības nodokļus, kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakāutas personas, vai arī kas maksāti par preču ieviešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto Direktīvas 77/388/EEK 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos un 1. panta b) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanā."

10 Atotās direktīvas 8. pantā, kurš tika atcelts saskaņā ar Trīspadsmitās direktīvas 7. pantu, bija paredzēts:

"Ja nodokļiem pakāutā persona nav reģistrēta Kopienas teritorijā, dalībvalstis var atteikt atmaksāšanu vai uzstādīt īpašus noteikumus.

Atmaksāšana nevar notikt uz labvēlīgākiem noteikumiem nekā attiecībā uz Kopienas teritorijā reģistrētiem nodokļiem pakāutām personām."

11 Padomes 1978. gada 3. janvārī Atotās direktīvas projekta pamatojumā, ko ir iesniegusi Komisija ((COM(77) 721, galīgā redakcija) (turpmāk tekstā – "Atotās direktīvas projekts"), saistībā ar šo projekta 2. pantu ir paredzēts:

"Norādē, kas ietverta Sestās direktīvas 17. panta 4. punktā ("saskaņā ar 3. punktu"), implicē to, ka vienīgi ir jāatmaksā nodoklis, kas samaksāts par preču vai pakalpojumu pirkšanu vai par preču importu, kurus īrvalstu nodokļu maksātājs izmanto darbībā, kas paredzētas direktīvas 17. panta 3. punktā. Tomēr starp trīs gadījumiem, kas paredzēti šī punkta a), b) un c) apakšpunktā, vienīgi divi pirmie ir skarti. [...]

[..]

Saistībā ar gadījumiem, kas paredzēti direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunktā, ņemot vērā, ka tajā paredzētie apdrošināšanas vai banku darījumi vīl joprojām notiek trešajās valstīs, dalībvalsts pakalpojumu sniedzējs nekad nevar tikt uzskatīts par tīdu, kas veic darījumu nodokļa atmaksāšanas valstī: šis gadījums tādēļ ietilpst to starpā, kas paredzēti a) apakšpunktā (īrvalstu nodokļu maksātājs, kas neveic ar nodokli apliekamu darbību nodokļa atmaksātāja valstī) un saskaņā ar tiesību aktiem."

12 Atotās direktīvas projekta 2. pants, kuru apstiprināja Eiropas Parlaments, attiecās uz PVN atmaksu saistībā ar pakalpojumiem vai precēm, "tiktāl, ciktāl šīs preces vai pakalpojumus lieto saistībā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta minētajiem darījumiem".

13 Trīspadsmitās direktīvas otrajā apsvērumā ir norādīts:

"tā kā ir jānodrošina harmoniska tirdzniecības attiecību attīstība starp Kopienas un trešajām valstīm, kas balstās uz Direktīvas 79/1072/EEK noteikumiem, ņemot vērā dažādu situāciju trešajās valstīs".

14 Trīspadsmitās direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

"1. Nemazinot 3. un 4. panta nozīmi, katrā dalībvalstī, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, jebkurai nodokļiem pakāutai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, var atmaksāt [PVN], kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakāutas personas, vai arī kas maksāti par preču ieviešanu

valst?, cikt?l š?s preces un pakalpojumus lieto Direkt?vas 77/388/EEK 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunkt? min?tajos dar?jumos, un 1. panta b) apakšpunkt? min?to pakalpojumu sniegšan?.

2. Dal?bvalstis var padar?t 1. punkt? min?to atmaks?šanu atkar?gu no l?dzv?rt?gu priekšroc?bu pieš?iršanas trešaj?s valst?s apgroz?juma nodok?a jom?.

[..]”

15 Tr?spadsmiit?s direkt?vas 4. pant? ir paredz?ts:

“1. Saska?? ar šo direkt?vu atbilst?bu pras?b?m atmaks?jumu sa?emšanai nosaka atbilstoši Direkt?vas 77/388/EEK 17. pantam, k? to piem?ro atmaks?t?j? dal?bvalst?.

2. Dal?bvalstis tom?r var paredz?t zin?mus iz??mumus izmaks?m vai pak?aut atmaks?šanu papildu nosac?jumiem.

3. Šo direkt?vu nepiem?ro pre?u pieg?dei, kam saska?? ar Direkt?vas 77/388/EEK 15. panta 2. punktu ir vai var b?t pieš?irts atbr?vojums.”

16 Saska?? ar 5. pantu Padomes 2008. gada 12. febru?ra Direkt?v? 2008/9/EK, ar ko nosaka s?ki izstr?d?tus noteikumus Direkt?v? 2006/112/EK paredz?tajai pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanai nodok?a maks?t?jiem, kas neveic uz??m?jdarb?bu attiec?g?s valsts teritorij?, bet veic uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst? (OV L 44, 23. lpp.), un ar kuru tika aizvietota Astot? direkt?va no 2010. gada 1. janv?ra:

“Katra dal?bvalsts jebkuram nodok?a maks?t?jam, kas neveic uz??m?jdarb?bu atmaksas dal?bvalst?, atmaks? PVN, kas apr??in?ts attiec?b? uz prec?m vai pakalpojumiem, kurus tam pieg?d?jis vai sniedzis cits nodok?a maks?t?js šaj? dal?bvalst?, vai attiec?b? uz pre?u importu šaj? dal?bvalst?, cikt?l š?s preces vai pakalpojumi izmantoti š?diem dar?jumiem:

a) dar?jumiem, kas min?ti Direkt?vas 2006/112/EK 169. panta a) un b) punkt?;

b) dar?jumiem, kuru sa??m?jiem PVN j?maks? saska?? ar Direkt?vas 2006/112/EK 194. l?dz 197. pantu un 199. pantu, atbilst?gi tam, k? tos piem?ro atmaksas dal?bvalst?.

Neskarot 6. pantu, šaj? direkt?v? priekšnodok?a atmaks?šanas ties?bas nosaka saska?? ar Direkt?vu 2006/112/EK, k? to piem?ro atmaksas dal?bvalst?.”

Valsts tiesiskais regul?jums

17 Atbilstoši *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli] 26. un 39. pantam, *Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999* [1999. gada R?kojuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli (priekšnodokli) (specifiskas pieg?des)] 3. pantam un *Value Added Tax Regulations 1995* [1995. gada Noteikumu par pievienot?s v?rt?bas nodokli] t?d? redakcij?, kas izriet no *Value Added Tax (Amendment) (No. 4) Regulations 2004* [2004. gada noteikumi par pievienot?s v?rt?bas nodokli (groz?jums) (Nr. 4)], 190. pantam tirgus dal?bniekiem, kas nav re?istr?ti ES, nav ties?bu atg?t priekšnodokli par dar?jumiem, kuri ir min?ti PVN direkt?vas 169. panta c) punkt?.

Pirmstiesas proced?ra

18 Komisija 2006. gada 13. janv?r? pazi?oja Apvienot?s Karalistes iest?d?m, ka t? uzskata, ka Tr?spadsmiit?s direkt?vas 2. panta 1. punkts nevar tikt interpret?ts t?d?j?di, ka tas izsl?dz t?da PVN atmaks?šanu, kas samaks?ts par prec?m un pakalpojumiem, kuras izmantotas

apdrošināšanas vai finanšu darījumiem, kas minēti Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunktā, kura saturs tika pārņemts PVN direktīvas 169. panta c) punktā. 2006. gada 12. maija vēstulē Apvienotā Karaliste puda pretēju uzskatu, apgalvojot, ka tās tiesību akti atbilst piemērojamajiem Savienības tiesību aktiem.

19 Tad Komisija nolēma sūkt EKL 226. pantā paredzēto procedūru, adresējot 2006. gada 12. oktobrī Apvienotajai Karalistei brīdinājuma vēstuli, kurā tika norādīts, ka šāda būvvalsts neizpilda pienākumus, kas tai izriet no Sestās direktīvas 17. panta 3. un 4. punkta un Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta.

20 Nebūdamā pārliecināta ar Apvienotās Karalistes argumentāciju, kuru tās sniedza 2006. gada 14. decembra atbildē, Komisija 2007. gada 27. jūnijā izdeva pamatotu atzinu, kurā tās aicināja šāda būvvalsts veikt visus nepieciešamos pasākumus, lai izpildītu PVN direktīvas 169.–171. panta un Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta prasības divu mēnešu laikā no šā pamatotā atzinuma saņemšanas.

21 Apvienotā Karaliste uz šo pamatoto atzinumu atbildēja ar 2007. gada 29. augusta vēstuli, kurā tās apstiprināja savu interpretāciju saistībā ar Trīspadsmito direktīvu un PVN direktīvas 169.–171. pantu. Komisija, apstrīdot šo interpretāciju un uzturot savu nostāju saistībā ar to, ka attiecīgā Apvienotās Karalistes tiesību akti neatbilst prasībām, kuras izriet no Savienības tiesībām, nolēma celt šo prasību.

Par prasību

22 Vispirms ir jānorāda, ka nav strīda par to, ka tirgus dalībniekam, kas nav reģistrēts Savienībā, saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesību aktiem nav tiesību atgūt nodokli, kas šajā būvvalstī ir samaksāts avansā par precēm un pakalpojumiem, kuri izmantoti saistībā ar darījumiem, kas minēti PVN direktīvas 169. panta c) punktā, proti, noteiktiem apdrošināšanas darījumiem un noteiktiem finanšu darījumiem.

23 Prasība attiecas uz vienu jautājumu, vai PVN direktīvas 169.–171. pants, kā arī Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkts piešķir šādas tiesības tirgus dalībniekiem, kas nav reģistrēti Savienībā.

24 Saskaņā ar Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktu katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, jebkurai nodokļiem pakāutai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, var atmaksāt [PVN], kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakāutas personas, vai arī kas maksāti par preču ieviešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos.

25 Saistībā ar to, ka Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkts ir norādīts uz Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktu, pirmkārt, ir jānorāda, ka Trīspadsmitās direktīvas formulējums nav ticis pieskaņots pēc PVN direktīvas stāšanās spēkā, kuras 169. panta a) un b) punkts tika aizvietojis 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktu. Līdz ar to Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkts ir jāsaprot kā tāds, kas norāda uz 169. panta a) un b) punktu.

26 Otrkārt, ir jānorāda, ka apdrošināšanas darījumi un finanšu darījumi, par kuriem ir runa šajā lietā, ir paredzēti PVN direktīvas 169. panta c) punktā.

27 Apvienotā Karaliste, balstoties uz Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktu, kurā vienīgi ir tieši norādīts uz PVN direktīvas 169. panta a) un b) punktu paredzētajiem darījumiem, apgalvo, ka nav PVN atmaksas tiesību saistībā ar minētajas direktīvas 169. panta c) punktu.

paredzējumiem darījumiem.

28 Taču Komisija, atzīstot, ka Trīspadsmītis direktīvas 2. panta 1. punkts nenorāda uz darījumiem, kas paredzti PVN direktīvas 169. panta c) punktā, apgalvo, balstoties uz argumentiem, kas pamatoti ar attiecīgo tiesību normu *travaux préparatoires*, to sistēmā un mērķi, ka 2. panta 1. punkts, skatīts kopsakarā ar PVN direktīvas 169.–171. pantu, ir jāsaprot kā tādā, ar kuru arī tiek piešķirtas tiesības uz PVN atmaksu saistībā ar darījumiem, kas paredzti PVN direktīvas 169. panta c) punktā.

29 Tādēļ ir jānoskaidro, vai Komisijas izvirzītie argumenti, lai pamatotu Trīspadsmītis direktīvas 2. panta 1. punkta un PVN direktīvas 169.–171. panta interpretāciju, ir tādi, ar kuriem var pamatot to, ka šie panti ir jāsaprot kā tādi, ar kuriem tiek piešķirtas PVN atmaksas tiesības saistībā ar PVN direktīvas 169. panta c) punktu minētajiem darījumiem, pat ņemot vērā, ka 2. panta 1. punkta skaidrais un precīzais formulējums vienīgi norāda uz PVN direktīvas 169. panta a) un b) punktu.

30 Komisija uzskata, ka tirgus dalībnieku, kuri nav reģistrēti Savienībā, tiesības atgūt nodokli, kurš avansā samaksāts dalībvalstī saistībā ar darījumiem veikšanu, kas paredzti PVN direktīvas 169. panta c) punktā, izriet no šīs 169.–171. panta. Minētās direktīvas 170. pants ir paredzēts šīs tiesības saistībā ar visiem darījumiem, kas paredzti šīs direktīvas 169. pantā, un nav paredzētas nekādas atkāpes. Tā kā PVN direktīvā ir izklāstīts pamata noteikums, bet Trīspadsmītājā direktīvā nav paredzētas stenošanas tiesību normas saistībā ar atmaksas kārtību, PVN direktīvas 170. panta beznosacījumu formulējumam ir jāprevalē pār Trīspadsmītis direktīvas 2. pantu.

31 Protams, PVN 170. pants ir paredzēts, vispārīgās formulējumā, gluži kā tas iepriekš tika paredzēts Sestās direktīvas 17. panta 3. punktā, tiesības uz PVN atmaksu, kurš samaksāts avansā, ja preces un pakalpojumi, par kuriem ir samaksāts PVN, tiek izmantotas PVN direktīvas “169. pants paredzētajiem darījumiem”.

32 Tāpat nav strīda par to, ka Astotā direktīvā nosaka PVN, ko kādā dalībvalstī ir samaksājis citā dalībvalstī reģistrēts nodokļa maksātājs, atmaksāšanas kārtību; tādējādi tās mērķis ir saskaņot Sestās direktīvas 17. panta 3. punktu minētās tiesības nodokļa atmaksāšanai (skat. 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena, Recueil*, I-6109. lpp., 20. punkts, un 2007. gada 15. marta spriedumu lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Krājums, I-2425. lpp., 26. punkts), kas arī ir tā saistībā ar Trīspadsmītā direktīvā tiktā, cik tālruna ir par nodokļu maksātājiem, kas ir reģistrēti trešās valstīs.

33 Tomēr nevar tikt izsecināts, kā to apgalvo, Komisija, ka PVN direktīvas 170. pants ļauj atkāpties no Trīspadsmītis direktīvas 2. panta 1. punkta skaidrā un precīzā formulējuma.

34 Trīspadsmītājā direktīvā ir ne tikai noteikta formāla kārtība tiesību uz PVN atmaksu stenošanai, bet arī ir paredzētas noteiktas atkāpes no šīm tiesībām, kā to atzīst Komisija savos rakstveida apsvērumos, neapstrīdot to spēkā esamību. Šo atkāpiju starpā ir dalībvalstu iespēja saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 2. punktu pakāut šo atmaksu tam, ka trešās dalībvalstis piešķir līdzvērtīgas priekšrocības, un saskaņā ar minētās direktīvas 4. panta 2. punktu paredzēt noteiktu izdevumu izslēgšanu no šīs atmaksas vai pakāut to papildu nosacījumiem.

35 Līdz ar to Trīspadsmitās direktīvas tiesību normas, it īpaši tās 2. panta 1. punkts, ir jāuzskata par *lex specialis* attiecībā pret PVN direktīvas 170. un 171. pantu, un kurš līdz ar to nepieļauj, ka tiesības uz atmaksu, kas vispārīgi formulētas 170. pantā, var prevalēt pār Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta skaidro un precīzo formulējumu.

36 No tā izriet, ka jautājums, vai dalībvalstīm ir jāpiešķir PVN atmaksas tiesības nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti Savienībā, saistībā ar PVN direktīvas 169. panta c) punktu paredzētajiem darījumiem ir jānoskaidro vienīgi saistībā ar Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktu.

37 Saistībā ar minētā 2. panta 1. punkta interpretāciju Komisija vispirms apgalvo, ka no *travaux préparatoires* izriet, ka nevar tikt prezumēts, ka likumdevējs būtu vēlējis ar vienkāršu PVN direktīvas 169. panta a) un b) punktu paredzēto darījumu pieminēšanu Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktu izslēgt PVN atmaksu saistībā ar šīs direktīvas 169. panta c) punktu paredzētajiem darījumiem. Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta formulējums balstās uz kļūdainu vērtējumu, kuru Savienības likumdevējs izdarīja, pieņemot Astotās direktīvas 2. pantu, kas ir gandrīz identisks Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktam un kura formulējums tika izmantots tā izveidošanai.

38 Šajā sakarā Komisija vispirms balstās uz Astotās direktīvas projekta pamatojumu un apstiprina, ka, pieņemot šo direktīvu, likumdevējs netika iekļauts norādītajā Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunktā, jo tas kļūdas pēc tika uzskatīts, ka attiecīgā darījumi jau tika ņemti vērā minētās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktā, kas ir minēts Astotās direktīvas 2. panta uzskaitījumā.

39 Pēc tam Komisija uzskata, ka PVN sistēmas loģika pieprasa, lai tiktu piešķirtas PVN atmaksas tiesības saistībā ar PVN direktīvas 169. panta c) punktu paredzētajiem darījumiem. Atbilstoši šai loģikai un starptautiskajai praksei nekāds nodoklis nav jāmaksā, ja preces un pakalpojumi tiek eksportēti. Konkrēti, saistībā ar tiem no nodokļa atbrīvotiem darījumiem kā apdrošināšanas darījumi un finanšu darījumi, saistībā ar kuriem parasti nepastāv iespēja atgūt avansu samaksāto nodokli, ir jānorāda, ka PVN direktīvas 169. panta c) punktu ir paredzēts atgūt PVN par precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti šo darījumu izpildei. Līdz ar to tiesību uz PVN atmaksu piešķiršana ļauj novērst, ka Savienībā reģistrēts tirgus dalībnieks būtu nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar saviem konkurentiem, kas nav reģistrēti Savienībā.

40 Visbeidzot Komisija uzskata, ka Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta un Astotās direktīvas 2. panta salīdzinājums pierāda, ka šīs divas tiesību normas ir jāinterpretē vienvērtīgi. Tomēr, lai gan minētajām tiesību normām ir gandrīz identisks formulējums, Apvienotā Karaliste interpretē Astotās direktīvas 2. pantu kā tādā, kurā ir iekļauti PVN direktīvas 169. panta c) punktu paredzētie darījumi; līdz ar to šīs dalībvalsts nostāja ir pretrunīga. Komisija uzskata, ka Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta interpretācijai, kuru izvirza Apvienotā Karaliste, būtu jābūt pareiza, jāattiecas arī uz Astotās direktīvas 2. pantu un jāizraisa sekas visām dalībvalstīm, kas pieņem šādu 2. panta interpretāciju.

41 Vispirms šis arguments ir jānoraida kā neatbilstošs.

42 Šī prasība par valsts pienākumu neizpildi attiecas uz vienu jautājumu, vai Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kas tai izriet no PVN direktīvas 169.–171. panta un Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta, neapņemt atgūt pievienotās vērtības priekšnodokli attiecībā uz PVN direktīvas 169. panta c) punktu paredzētajiem darījumiem, kurus ir veikuši nodokļu maksātāji, kuri nav reģistrēti Savienībā.

43 Tomēr ne fakts, ka Apvienotā Karaliste, kā arī citas dalībvalstis piešķir saskaņā ar Astoto direktīvu šādas tiesības uz PVN atmaksu tirgus dalībniekiem, kas ir reģistrēti Savienībā, ne tas, ka eventueli nav iemeslu, kas pamatotu atšķirīgu praksi saistībā ar, pirmkārt, šajā direktīvā paredzētajiem tirgus dalībniekiem, ne tas, ka eventueli būtu sekas dalībvalstu lēmēni? šādu iemeslu neesamības gadījumā, nav elementi, kas varētu pamatot Komisijas sniegto interpretāciju saistībā ar Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktu.

44 Saistībā ar argumentu par *travaux préparatoires* vispirms ir jāprecizē, ka Astotās direktīvas projekta, kurā ir izklāstīti pamatojums, uz kuru atsaucas Komisija, 2. pants norāda bez jebkādas citas precizēšanas uz "Sestās direktīvas 17. panta 3. punktā paredzētajiem darījumiem". Līdz ar to nevar tikt uzskatīts, ka būtu pierādīts tas, ka, pēc Komisijas domām, šajā pamatojuma izklāstā pieņemot eventueli kā?da vērīgumu? bija patiešām bijusi Astotās direktīvas 2. panta formulējuma pamatā vai Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta formulējuma pamatā.

45 Turklāt Direktīvas 2008/9 5. pants, ar kuru tika aizvietota Astotā direktīva, ir atsauce, gluži kā Astotās direktīvas 2. pants, uz PVN direktīvas 169. panta "a) un b) punktu". Līdz ar to Komisijas apgalvojums norāda, ka, pirmkārt, Savienības likumdevējs tika pieņēmis kā?du saistībā ar Astotās direktīvas pieņemšanu, kurā pieņemot kā?da tika reproducēta Trīspadsmitajā direktīvā, un ka, otrkārt, šis likumdevējs tika pieņēmis to pašu kā?du saistībā ar Direktīvas 2008/9 pieņemšanu.

46 Saistībā ar šo apgalvoto kā?du, kā arī Komisijas argumentu, ka tās piedāvātā attiecīgo tiesību normu interpretācija vā?l vairāk atbilst PVN kopējās sistēmas lo?ikai, ir jākonstatē, ka, pat pieņemot, ka Komisijas apgalvojumi ir pareizi, Tiesas ziņā nav, kā to norādījis ģenerālvokāls savu secinājumu 65. punktā, veikt šādu interpretāciju, tādējādi labojot Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktu.

47 Šajā sakarā Tiesa 2004. gada 5. oktobra spriedumā lietā C-475/01 Komisija/Grieķija (Krājums, I-8923. lpp.) nosprieda, ka Grieķijas Republika varēja leģitīmi pamatot savus valsts tiesību aktus uz Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvas 92/83/EEK par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem (OV L 316, 21. lpp.), 23. panta 2. punktu, atļaujot piemērot šo akcīzes nodokli, kas zemāks par minimālo likmi. Līdz ar to Tiesa noraidīja Komisijas prasību, ar kuru tā apgalvoja, ka šā dalībvalsts nebija izpildījusi pienākumus, kas izriet no EKL 90. panta pirmās daļas, un norādīja, ka dalībvalstis pat šādas tiešas sekundāro tiesību aktos paustas atļaujas gadījumā nav atbrīvotas no primāro tiesību aktu ieviešanas, implicējot to, ka gadījumā, ja valsts pasākums izrādīšoties nesaderīgs ar primāro tiesību aktu, dalībvalsts nevarēs izmantot šo atļauju.

48 Tāpat Apvienotajai Karalistei, kuras valsts tiesību akti atbilst Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta skaidrajam un precīzajam formulējumam, nevar pārmest, ka tā nebūtu izpildījusi pienākumus, kas tai izriet tieši no šīs tiesību normas, jo šā dalībvalsts netika veikusi interpretāciju, lai labotu minēto tiesību normu, lai šā norma atbilstu PVN kopējās sistēmas lo?ikai, un lai labotu Kopienas likumdevēja kā?du, kuru apgalvo Komisija un kura, pēc Komisijas domām, izriet no Astotās direktīvas projekta pamatojuma izklāsta.

49 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesiskās drošības princips prasa, lai Savienības tiesiskais regulējums ļauj ieinteresētajām personām precīzi zināt saistību, ko tas tām nosaka, apjomu. Personām nepāprotami jāzina savas tiesības un pienākumi un jāspēj atbilstoši rīkoties (2009. gada 10. marta spriedums lietā C-345/06 *Heinrich*, Krājums, I-1659. lpp., 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Protams, šā judikatūra attiecas uz attiecībām starp privātpersonām un publiskās varas

iestādi. Tomēr, kā to norādīja ģenerālvokāts savu secinājumā 64. punktā, šā judikatūra ir arī atbilstīga saistībā ar direktīvas transponēšanu nodokļu jomā.

51 Neraugoties uz tādā tiesību normu kā Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta tiesību normas skaidro un precīzo formulējumu, nedrīkst veikt interpretāciju, kas labotu šo tiesību normu un tādējādi paplašinātu dalībvalstīm ar to uzlikto pienākumus (pēc analoģijas skat. Tiesas 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-48/07 *Les Vergers du Vieux Tauves*, Krājums, I-10627. lpp., 44. punkts).

52 No visa iepriekš minētā izriet, ka Komisijas prasība ir jānoraida.

Par tiesāšanas izdevumiem

53 Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 2. punktu lietas dalībniekam, kam spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Apvienotā Karaliste ir prasījusi piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus un tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) **prasību noraidīt;**
- 2) **Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanas izdevumus.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.