

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2019. gada 8. maij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 168. panta a) punkts – Priekšnodok?a atskait?šana – PVN neitralit?tes princips – Nodok?a maks?t?js, kas vienlaikus veic saimniecisku darb?bu un darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura – Preces un pakalpojumi, kas ieg?d?ti, lai tos izmantotu gan ar PVN apliekamiem dar?jumiem, gan ar PVN neapliekamiem dar?jumiem – Sadales krit?riju neesam?ba valsts tiesiskaj? regul?jum? – Princips, saska?? ar kuru nodok?us var noteikt tikai ar likumu

Liet? C?566/17

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, kuru *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Vroclav?, Polija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2017. gada 10. j?lij? un kas Ties? re?istr?ts 2017. gada 26. septembr?, tiesved?b?

Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego w Polkowicach

pret

Szef Krajowej Administracji Skarbowej,

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: Tiesas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], kas pilda otr?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, tiesneši A. Prehala [*A. Prechal*], K. Toadere [*C. Toader*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents) un M. Ileši?s [*M. Ilešis?*],

?ener?ladvok?te: E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekret?re: R. Šereša [*R. ?ere?*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2018. gada 20. septembra tiesas s?di,

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

– *Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego w Polkowicach* v?rd? – P. Ko?mi?ski un K. Ziemski, radcowie prawni, k? ar? P. Ka?mierczak, doradca podatkowy,

– *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* v?rd? – B. Ko?odziej un J. Kaute,

– Polijas vald?bas v?rd? – B. Majczyna un A. Kramarczyk-Sza?adzi?ska, p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – J. Jokubauskait? un M. Siekierzy?ska, p?rst?ves,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2018. gada 6. decembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. panta a) punkta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Zwiżek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* (Vara baseina komūnu apvienība Polkovicē; turpmāk tekstā – “Komūnu apvienība”) un *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (Valsts nodokļu administrācijas vadītājs; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par nodokļu nolikumu attiecībā uz tiesību m atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kurš samaksāts par precēm un pakalpojumiem, ko Komūnu apvienība ir iegādājusies nolikā veikt gan ar PVN apliekamu saimniecisku darbību, gan darbību, kurai nav saimnieciska rakstura un kura neietilpst PVN piemērošanas jomā (turpmāk tekstā – “jaukti izdevumi”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas III sadaļas nosaukums ir “Nodokļa maksājumi”. Šajā minētās direktīvas sadaļā esošā 9. panta 1. punkta pirmajā daļā ir paredzēts:

““Nodokļa maksājums” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.”

4 Šajā pašā minētās direktīvas sadaļā esošā 13. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts:

“Valstis, reģionāls un vietējās pavaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksājumiem attiecībā uz darbību vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā iekasā nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus.”

5 Šīs pašas direktīvas X sadaļā “Atskaitēšana” ietver piecas nodaļas, un pirmās no tām nosaukums ir “Atskaitēšanas tiesību rašanās un darbības joma”. Šajā nodaļā esošajā 168. pantā ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksājums izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksājums;

[..].”

6 Šīs pašas sadaļas 2. nodaļas nosaukums ir “Proporcionalitātes atskaitēšana”. Šajā nodaļā esošajā PVN direktīvas 173. pantā ir paredzēts:

“1. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem saskaņā ar 168.[..] pantu PVN ir atskaitīti, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitīti, atskaitīti ir tikai tie PVN daļas, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Atskaitīti daļu saskaņā ar 174. un 175. pantu nosaka visiem darījumiem, kurus veic nodokļa maksātājs.

2. Daļēbvalstis var veikt šādus pasākumus:

a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaitē;

b) prasīt, lai nodokļa maksātājs noteiktu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veiktu atsevišķu uzskaiti katrai nozarei;

c) atļaut vai prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;

d) atļaut vai prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu saskaņā ar 1. punkta pirmajā daļā paredzēto noteikumu par visām precēm un pakalpojumiem, kas lietoti visiem tajā minētajiem darījumiem;

e) nodrošināt to [paredzēt], ka, ja PVN, kas nodokļa maksātājam nav atskaitīti, ir nenozīmīgi, to uzskata par nulli.”

7 Šīs direktīvas 174. un 175. pants attiecas uz atskaitīšanas daļas aprēķinu.

Polijas tiesības

Polijas Republikas Konstitūcija

8 Saskaņā ar 1997. gada 2. aprīļa *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej* (Polijas Republikas Konstitūcija; Dz. U. Nr. 78, 483. pozīcija) 217. pantu aplikšana ar nodokļiem un citiem maksājumiem ir jāparedz likums. Šāds likums tiek noteikti nodokļa maksātāji, nodokļa bāze, nodokļa likme, atvieglojumu un atlaistu piešķiršanas principi, kā arī no nodokļa atbrīvoto nodokļa maksātāju kategorijas.

PVN likums

9 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli; Dz. U. Nr. 177, 1054. pozīcija), pamatlietai piemērojama redakcijā (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 15. panta 6. punkts ir noteikts:

“Par nodokļa maksātājiem neuzskata valsts iestādes un dienestus, kuri tieši apkalpo, ciktāl tie izpilda uzdevumus, kuri tiem uzticēti atbilstoši konkrētiem tiesību aktiem un kuru izpildei tie ir izveidoti, izņemot atbilstoši civiltiesiskiem līgumiem veiktas darbības.”

10 PVN likuma 86. panta 1. punkts ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamām darbībām, 15. pantā minētajam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokļa summu no maksājamo nodokļa summām [..].”

11 Min?t? likuma 90. panta 1.–3. punkt? ir paredz?ts:

“1. Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?u maks?t?js izmanto gan darb?b?m, saist?b? ar kur?m tam ir ties?bas samazin?t maks?jamo nodokli, gan darb?b?m, saist?b? ar kur?m š?du ties?bu nav, nodok?a maks?t?jam ir pien?kums atseviš?i nor?d?t t?s priekšnodok?a summas, kas ir saist?tas ar darb?b?m, attiec?b? uz kur?m nodok?a maks?t?jam ir ties?bas samazin?t maks?jamo nodokli.

2. Ja nav iesp?jams piln?b? vai da??ji nodal?t 1. punkt? min?t?s summas, nodok?a maks?t?js var samazin?t maks?jam? nodok?a summu par t?du priekšnodok?a da?u, kas proporcion?li var tikt attiecin?ta uz darb?b?m, attiec?b? uz kur?m nodok?a maks?t?jam ir ties?bas samazin?t maks?jam? nodok?a summu [..].

3. Š? panta 2. punkt? min?t? proporcion?l? da?a tiek noteikta k? ar darb?b?m, attiec?b? uz kur?m ir ties?bas samazin?t maks?jam? nodok?a summu, saist?t? gada apgroz?juma da?a no kop?j? gada apgroz?juma summas, kas rodas no darb?b?m, attiec?b? uz kur?m nodok?a maks?t?jam ir ties?bas samazin?t maks?jam? nodok?a summu, k? ar? no darb?b?m, attiec?b? uz kur?m tam nav š?du ties?bu.”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

12 No iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka Kom?nu apvien?ba ir saska?? ar Polijas ties?bu aktiem nodibin?ta juridiska persona, kas veic dažus publiskas uzdevumus, kuri ir uztic?ti taj? ietilpstošaj?m kom?n?m. Citu funkciju starp? t? it ?paši nodarbojas ar pl?nošanu un uzdevumu pild?šanu sadz?ves atkritumu apsaimniekošanas jom? taj? ietilpstošo kom?nu teritorij?s. Š?s darb?bas, kas tiek finans?tas no nodevas, kuru iekas? kom?nas, nav uzskat?mas par saimniecisko darb?bu, uz kuru attiektos kop?j? PVN sist?ma, un l?dz ar to nav apliekamas ar šo nodokli.

13 Kopš 2013. gada Kom?nu apvien?ba sniedz priv?tperson?m papildu pakalpojumus, kas tostarp izpaužas k? nekustam? ?pašuma objektu apr?košana ar atbilstošiem kontaineriem jauktiem atkritumiem, k? ar? za?iem atkritumiem, b?vgružiem un ?ku nojaukšanas atkritumiem paredz?tu konteineru nomai?a un transport?šana. Šo pakalpojumu sniegšana ir uzskat?ma par saimniecisko darb?bu, uz kuru attiecas kop?j? PVN sist?ma. Kom?nu apvien?bas gada ie??mumi no š?s saimniecisk?s darb?bas laikposm? no 2013. l?dz 2015. gadam sasniedza attiec?gi 59 368,18 Polijas zlotu (PLN) (aptuveni 13 845 EUR), 372 166,48 PLN (aptuveni 86 796 EUR) un 386 393,79 PLN (aptuveni 90 114 EUR).

14 Šajos taks?cijās gados Kom?nu apvien?bai ir radušies izdevumi, kas tostarp bija saist?ti ar š?s strukt?ras funkcion?šanu un atkritumu apsaimniekošanu. Da?a no šiem izdevumiem bija atz?stama par jauktiem izdevumiem. Proti, no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka šie izdevumi nebija saist?ti tikai un vien?gi vai nu ar Kom?nu apvien?bas veiktaj?m darb?b?m, kam nav saimnieciska rakstura un uz ko neattiecas kop?j? PVN sist?ma, vai ar? ar t?s saimniecisko darb?bu, proti, ar PVN apliekamiem dar?jumiem.

15 Šauboties par to PVN summu apm?ru, kas tai b?tu j?samaks? par 2013.–2015. taks?cijās gadiem, Kom?nu apvien?ba iesniedza nodok?u iest?dei pieteikumu par nodok?u nol?mumu attiec?b? uz PVN likuma interpret?ciju. Sav? 2016. gada 17. oktobra nodok?u nol?mum? nodok?u iest?de secin?ja, ka, run?jot par jauktiem izdevumiem, Kom?nu apvien?bai pirm?m k?rt?m ir j?veic PVN priekšnodok?a sadal?šana, lai noteiktu š? nodok?a summu, kas saist?ta ar t?s saimniecisko darb?bu. T? k? valsts ties?b?s nav ietvertas normas par šo jaut?jumu, nodok?a maks?t?jam pašam esot j?izv?las atbilstoša metode, kas ?autu tam sadal?t samaks?t? PVN

priekšnodok? a summas starp t? saimniecisko darb?bu un darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura. Lai noteiktu atskait?mo PVN summu, otr?m k?rt?m esot j?piem?ro PVN likuma 90. panta 3. punkt? paredz?t? proporcion?l? da?a attiec?b? uz saimniecisko darb?bu, lai attiec?g? gad?jum? noteiktu attiec?g?s PVN priekšnodok?a summas, kas saist?tas, no vienas puses, ar apliekamiem dar?jumiem, kuri dod ties?bas uz atskait?šanu, un, no otras puses, no nodok?a atbr?votiem dar?jumiem, saist?b? ar kuriem š?das ties?bas nerodas.

16 Kom?nu apvien?ba iesniedz?jties?, *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Vroclav?, Polija) c?la pras?bu, l?dzot atcelt šo nodok?u nol?mumu PVN likuma 86. panta 1. punkta p?rk?puma d???. T? tostarp nor?d?ja uz apst?kli, ka, cikt?l runa ir par jauktiem izdevumiem, šaj? likum? nav ietverta neviena norma par PVN priekšnodok?a sadal?šanu atkar?b? no t?, vai šie izdevumi attiecas uz nodok?u maks?t?ja saimniecisko darb?bu vai darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura. T?d?j?di Kom?nu apvien?ba apgalvo, pirmk?rt, ka tai nevar tikt noteikts pien?kums piem?rot k?du saist?b? ar jauktiem izdevumiem samaks?t? PVN priekšnodok?a sadal?šanas metodi. Otrk?rt, atskait?šanas ties?bas saist?b? ar šiem izdevumiem t?nad nevarot tikt ierobežotas papildus tam, kas izriet no PVN likuma 90. pant? paredz?t?s proporcion?l?s da?as saist?b? ar saimniecisko darb?bu, kas aplikama ar šo nodokli vai atbr?vota no t?.

17 ?emot v?r? šos apst?k?us, iesniedz?jtiesa nor?da, ka, iz?emot PVN likuma 90. un 91. pant? ietvert?s normas, l?dz 2016. gada 1. janv?rim Polijas likumdev?js nebija pie??mis nevienu citu normu par PVN priekšnodok?a sadal?šanu saist?b? ar jauktiem izdevumiem. Pateicoties PVN likum? ieviestajiem groz?jumiem, kas st?j?s sp?k? 2016. gada 1. janv?r?, šis jaut?jums kopš t? laik? ir atrisin?ts, tom?r š?s jaun?s normas neesot piem?rojamas 2013.–2015. taks?cijas gadiem, par kuriem ir runa iesniedz?jtiesas skat?taj? liet?.

18 Turkl?t iesniedz?jtiesa atz?m?, ka PVN direkt?v? nav normu, kas attiektos uz nodok?a maks?t?ja saist?b? ar jauktiem izdevumiem samaks?t? priekšnodok?a summu sadal?šanu. No Tiesas judikat?ras izrietot, ka, t? k? PVN direkt?v? šaj? zi?? nekas nav teikts, tieši dal?bvalst?m, iev?rojot Savien?bas ties?bas un kop?j?s PVN sist?mas pamat? esošos principus, ir j?nosaka š?das sadal?šanas krit?riji un metodes.

19 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa nor?da, ka *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) 2011. gada 24. oktobra spriedum? nosprieda, ka, t? k? valsts ties?b?s š?di krit?riji nav paredz?ti, nodok?a maks?t?jam ir j?b?t ties?b?m piln? apjom? atskait?t PVN, tostarp to priekšnodok?a da?u, kas saist?ta ar darb?b?m, uz kur?m neattiecas kop?j? PVN sist?ma. Pamatojoties tostarp uz Polijas Republikas Konstit?cijas 217. pant? paredz?to principu, ka nodok?us, valsts nodevas un to likmes var noteikt tikai ar likumu, min?t? tiesa esot nospriedusi, ka l?dz br?dim, kad 2016. gada 1. janv?r? st?j?s sp?k? PVN likuma groz?jumi, neesot bijis pamata p?rmest nodok?a maks?t?jiem, ka tie nav iev?rojuši krit?rijus, kas tikuši noteikti šo p?d?jo min?to groz?jumu tekst?.

20 Ta?u iesniedz?jtiesa pauž šaubas par š?das valsts ties?bu interpret?cijas sader?bu ar PVN direkt?vu. Iesniedz?jtiesa it ?paši nor?da, ka PVN likuma 86. panta 1. punkt? – l?dz?gi min?t?s direkt?vas 168. pantam, kuru ar šo likumu ir paredz?ts transpon?t valsts ties?b?s, – ir skaidri nor?d?ts, ka ties?bas uz PVN atskait?šanu attiecas tikai uz ar PVN apliekamiem dar?jumiem.

21 Cita starp? t? uzskata, ka apst?klis, ka valsts ties?b?s nav paredz?tas “tehniskas” normas par saist?b? ar jauktiem izdevumiem samaks?t? PVN priekšnodok?a summu sadal?šanu starp saimniecisko darb?bu un darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura, nevar izrais?t to, ka š?d? situ?cij? nodok?u maks?t?jiem tom?r b?tu ties?bas atskait?t šo nodokli piln? apjom?. Min?t?s tiesas ieskat? š?da valsts prakse b?tu pretrun? PVN direkt?vas 168. panta formul?jumam, k? ar? PVN neitralit?tes principam, it ?paši t?p?c, ka konkr?taj? t?s skat?taj? liet? min?t? prakse izrais?tu

nepamatotu iedz?vošanas par labu Kom?nu apvien?bai. Iesniedz?jtiesa turkl?t nor?da, ka t?s skat?jum? nodok?u iest?des nost?ja, saska?? ar kuru š?d? situ?cij? nodok?a maks?t?jam ir iesp?ja izv?l?ties piem?rot?ko sadal?šanas metodi, atbilst PVN direkt?vai.

22 Š?dos apst?k?os *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Vroclav?) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [PVN direkt?vas] 168. panta a) punktam, k? ar? PVN neitralit?tes principam ir pretrun? valsts prakse, saska?? ar kuru piln? apjom? tiek atz?tas ties?bas uz t?da priekšnodok?a atskait?šanu, kurš saist?ts ar t?du pre?u un pakalpojumu iepirkumu, ko izmanto gan t?diem nodok?a maks?t?ja veiktiem dar?jumiem, kas ietilpst PVN piem?rošanas jom? (ar nodokli apliktiem un atbr?votiem no nodok?a), gan t?diem, kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?, saist?b? ar apst?kli, ka valsts likum? nav paredz?tas priekšnodok?a summas sadales metodes un krit?riji attiec?b? uz iepriekš min?tajiem dar?jumu veidiem?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

23 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 168. panta a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas nepie?auj valsts praksi, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?jam ir ties?bas piln? apjom? atskait?t saist?b? ar jauktiem izdevumiem samaks?to priekšnodokli t?p?c, ka piem?rojamaj? nodok?u tiesiskaj? regul?jum? nav paredz?tas ?pašas normas par sadal?šanas krit?rijiem un metod?m, kas ?autu nodok?a maks?t?jam noteikt š? PVN priekšnodok?a da?u, kura b?tu uzskat?ma par saist?tu attiec?gi ar t? saimniecisko darb?bu un darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura.

24 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, ies?kum? ir j?atg?dina pamati, uz kuriem no juridisk? viedok?a ir balst?tas ties?bas uz PVN atskait?šanu, k?di tie izriet no PVN direkt?vas un Tiesas judikat?ras.

25 Pirmk?rt, atskait?šanas ties?bu ?stenošanas k?rt?bu reglament? tostarp PVN direkt?vas 168. pants. Saska?? ar min?t? panta a) punktu nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kas vi?am j?maks?, PVN, kas ir maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js, cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto saviem ar nodokli apliekamiem dar?jumiem.

26 Proti, ar PVN direkt?vu ieviest?s sist?mas lo?ika balst?s uz neitralit?ti. Tikai nodok?i, kas tikuši piem?roti k? priekšnodoklis prec?m vai pakalpojumiem, kurus nodok?a maks?t?js izmanto saviem ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, var tikt atskait?ti. Citiem v?rdiem sakot, priekšnodok?u atskait?šana ir saist?ta ar nodok?u v?l?ku iekas?šanu. Ja nodok?a maks?t?ja ieg?d?t?s preces vai sa?emtie pakalpojumi tiek izmantoti dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a vai neietilpst PVN piem?rošanas jom?, netiek veikta ne nodok?a v?l?ka iekas?šana, ne š? priekšnodok?a atskait?šana. Savuk?rt, ja preces vai pakalpojumi tiek izmantoti dar?jumiem, kas v?l?k tiek aplikti ar nodokli, iepriekš samaks?t? nodok?a atskait?šana ir nepieciešama, lai nov?rstu dubultu aplikšanu ar nodokli (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 16. j?nija, *Mateusiak*, C?229/15, EU:C:2016:454, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 T?d?j?di, lai past?v?tu ties?bas uz atskait?šanu, ir nepieciešams, no vienas puses, lai nodok?a maks?t?js, kurš r?kojas š?d? status?, ieg?d?tos precī vai pakalpojumu un izmantotu to savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m (skat. it ?paši spriedumu, 2012. gada 16. febru?ris, *Eon Aset Menidjmunt*, C?118/11, EU:C:2012:97, 69. punkts). No otras puses, lai PVN b?tu atskait?ms, iepriekš veiktajiem dar?jumiem parasti ir j?b?t tiešai un t?l?t?jai saiknei ar v?l?k veiktajiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?šanu. Beigu beig?s, ties?bas atskait?t nodokli,

kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, paredz, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no t?du dar?jumu cenās, par kuriem n?kotn? j?maks? nodoklis (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 27. punkts; 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 36. punkts, k? ar? 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schifffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 23. un 24. punkts).

28 Otrk?rt, ja nodok?a maks?t?js preces un pakalpojumus izmanto, lai veiktu gan saimniecisko darb?bu, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, gan saimniecisko darb?bu, kas nedod ties?bas uz atskait?šanu, proti, dar?jumiem, kas atbr?voti no nodok?a, PVN direkt?vas 173.–175. pant? ir ietvertas normas, kas ?auj noteikt to atskait?mo PVN da?u, kurai ir j?b?t proporcion?lai summai, kas attiecin?ma uz nodok?a maks?t?ja ar nodokli apliekamo saimniecisko darb?bu. Šaj? zi?? Tiesa ir preciz?jusi, ka p?d?j?s min?t?s normas attiecas uz PVN priekšnodokli par izdevumiem, kas saist?ti vien?gi ar saimniecisko darb?bu, saimniecisko darb?bu vid? nosakot sadali starp ar nodokli apliekamo darb?bu, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, un no nodok?a atbr?votu saimniecisko darb?bu, kas š?das ties?bas nedod (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 33. punkts; 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 42. punkts, k? ar? 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schifffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 27. punkts). Savuk?rt, lai netiktu apdraud?ts neitralit?tes m?r?is, ko garant? kop?j? PVN sist?ma, darb?bas, kas neietilpst PVN direkt?vas piem?rošanas jom?, ir j?izsl?dz no šaj?s norm?s paredz?t? atskait?m?s da?as apr??ina (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2000. gada 14. novembris, *Floridienne un Berginvest*, C?142/99, EU:C:2000:623, 32. punkts; 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, 44. punkts, un 2004. gada 29. apr?lis, *EDM*, C?77/01, EU:C:2004:243, 54. punkts).

29 Trešk?rt, ir j?atg?dina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka, t? k? PVN direkt?v? šaj? zi?? nekas nav teikts, metožu un krit?riju noteikšana PVN priekšnodok?a summu sadalei starp saimniecisku darb?bu un darb?bu, kam nav saimnieciska rakstura, ietilpst dal?bvalstu r?c?bas br?v?b?. Š?m dal?bvalst?m, ?stenojot šo br?v?bu, ir j??em v?r? PVN direkt?vas m?r?is un strukt?ra un šaj? sakar? j?paredz apr??in?šanas veids, kas objekt?vi atspogu?o, k?da da?a no iepriekš veiktajiem izdevumiem faktiski ir attiecin?ma uz katru no š?m ab?m darb?b?m (skat. it ?paši spriedumu, 2018. gada 25. j?lijs, *Gmina Ryjewo*, C?140/17, EU:C:2018:595, 58. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 Konkr?taj? gad?jum?, k? izriet no iesniedz?jtiesas nol?muma, pamatliet? apl?kojamajos taks?cijās gados Polij? sp?k? esošajos ties?bu aktos nebija ietvertas specifiskas normas attiec?b? uz krit?rijiem un metod?m, lai saist?b? ar jauktiem izdevumiem samaks?to PVN priekšnodokli sadal?tu starp saimniecisko darb?bu un darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura. Atsaucoties uz šo valsts ties?bu normu neesam?bu, Kom?nu apvien?ba iesniedz?jties? apgalvo, ka tai nevar tikt piepras?ts veikt š?du sadal?šanu un ka l?dz ar to t? ir ties?ga atskait?t visu nodokli par š? veida izdevumiem.

31 L?dz ar to ir j?p?rbauda, vai š?das valsts ties?bu normu neesam?bas rezult?t? nodok?a maks?t?jam, t?dam k? Kom?nu apvien?ba, š? apst?k?a d?? vien rodas ties?bas piln? apjom? atskait?t saist?b? ar jauktiem izdevumiem samaks?to PVN priekšnodokli.

32 Ies?kum? ir j?uzsver, ka nodok?a maks?t?ja pien?kums PVN priekšnodokli sadal?t starp saimniecisko darb?bu un darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura, izriet no paša PVN direkt?vas 168. panta a) punkta formul?juma. Proti, šaj? ties?bu norm? ir paredz?tas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu tikai tikt?l, cikt?l preces un pakalpojumi tiek izmantoti nodok?a maks?t?ja dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli.

33 K? izriet tostarp no š? sprieduma 26. punkt? min?t?s judikat?ras, ja nodok?a maks?t?ja ieg?t?s preces vai pakalpojumi tiek izmantoti t?du dar?jumu vajadz?b?m, kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?, netiek veikta ne nodok?a v?l?ka iekas?šana, ne š? priekšnodok?a atskait?šana.

34 Ir taisn?ba, ka PVN direkt?v? nav ietvertas specifiskas normas par krit?rijiem un metod?m, lai saist?b? ar jauktiem izdevumiem samaks?to PVN priekšnodokli sadal?tu starp saimniecisko darb?bu un darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura. T?d?j?di dal?bvalst?m ir r?c?bas br?v?ba attiec?b? uz š?du sadales krit?riju vai metožu izv?li.

35 Tom?r tas vien, ka piem?rojamaj? nodok?u tiesiskaj? regul?jum? nav ietvertas š?das normas, nenoz?m?, ka nodok?a maks?t?jam ir ties?bas piln? apjom? atskait?t saist?b? ar š?diem izdevumiem samaks?to PVN ar? attiec?b? uz to priekšnodok?a da?u, kas saist?ta ar dar?jumiem, uz kuriem neattiecas kop?j? PVN sist?ma. Ja tiktu atz?tas š?das ties?bas uz atskait?šanu piln? apjom?, min?to ties?bu tv?rums – pret?ji kop?j?s PVN sist?mas pamat? esošajiem principiem – tiktu paplašin?ts.

36 Proti, k? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi savu secin?jumu 57. punkt?, ja nodok?a maks?t?jam, t?dam k? Kom?nu apvien?ba, kas veic gan saimniecisko darb?bu, gan darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura, tiktu ?auts piln? apjom? atskait?t saist?b? ar jauktiem izdevumiem samaks?to PVN priekšnodokli, ar to tam tiktu pieš?irta priekšroc?ba pret?ji nodok?u neitralit?tes principam, kas atbilstoši Tiesas nospriestajam ir veids, k?d? Savien?bas likumdev?js ir izpaudis vienl?dz?gas attieksmes principu PVN jom? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

37 No t? izriet, ka apst?klis, ka k?das dal?bvalsts tiesiskaj? regul?jum? nav ietvertas specifiskas normas par krit?rijiem un metod?m, lai PVN priekšnodokli sadal?tu starp saimniecisko darb?bu un darb?bu, kurai nav saimnieciska rakstura, princip? nevar b?t ietekmes uz PVN direkt?vas 168. pant? paredz?to atskait?šanas ties?bu tv?rumu.

38 Iesniedz?jtiesa tom?r nor?da, ka valsts prakse pieš?irt ties?bas uz atskait?šanu piln? apjom?, cikt?l runa ir par jauktiem izdevumiem, balst?s uz Polijas Republikas Konstit?cijas 217. panta, kur? ir nostiprin?ts princips, saska?? ar kuru nodok?us var noteikt tikai ar likumu, interpret?ciju.

39 Šaj? zi?? ir svar?gi nor?d?t, k? tas izriet no dal?bvalst?m kop?g?m konstitucion?laj?m trad?cij?m, ka princips, saska?? ar kuru nodok?us var noteikt tikai ar likumu, var tikt uzskat?ts par t?du, kas veido da?u no Savien?bas ties?bu sist?mas k? visp?r?js ties?bu princips. Lai gan šis princips, k? to ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 110. punkt?, prasa, lai ikviens pien?kums maks?t nodokli, piem?ram, PVN, k? ar? visi b?tiskie elementi, kas nosaka nodok?a pamatiez?mes, b?tu skaidri paredz?ti likum?, min?tais princips neprasa, lai visi aplikšanas tehniskie aspekti tiktu reglament?ti izsme?oši, ar nosac?jumu, ka ar likumu paredz?tie noteikumi ?auj nodok?u maks?t?jam paredz?t un apr??in?t maks?jam? nodok?a summu un noteikt, kur? br?d? tam ir j?maks? šis nodoklis.

40 Līdz ar to apstākļi, ka piemērojamaj nodokļu tiesiskaj regulājum nav ietverti tehniski noteikumi, kuriem ir papildu raksturs salīdzinājum ar nodokļa būtisku elementu, pats par sevi nav uzskatāms par principa, saskaņā ar kuru nodokļu var noteikt tikai ar likumu, kā vispārīgā Savienības tiesību principa pārskatpumu. Tāpat fakts, ka piemērojamais nodokļu tiesiskais regulējums atstāj nodokļa maksātājam izvēli starp vairākiem iespējamajiem rakstības veidiem, kādos tas var izmantot kādas tiesības, pats par sevi nevar tikt uzskatīts par pretēju šim principam.

41 Saistībā ar to da nodokļa būtisku elementu, kuru ir saskaņojis Savienības likumdevējs, piemēram, PVN, jānoskaidro par to, kuriem šis nodokļa elementi ir jābūt paredzētiem likumā, ir jāizskata, principu, saskaņā ar kuru nodokļu var noteikt tikai ar likumu, aplūkojot kā vispārīgo Savienības tiesību principu, nevis pamatojoties uz šo principa interpretāciju valsts tiesībās.

42 Konkrēti, atskaitēšanas tiesības ir uzskatāmas par PVN maksēšanas pienākuma būtisku elementu. Minēto tiesību tvērumi ir skaidri noteikti PVN direktīvas 168. pantā. Kā to ir uzsvērusi Tiesa, šajā tiesību normā precīzi ir norādīts uz nosacījumiem, ar kuriem rodas tiesības uz atskaitēšanu, un šo tiesību apjomu un daļēbvalstī nav paredzēta rakstības brīvība attiecībā uz to ieviešanu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2005. gada 10. marts, Komisija/Apvienotā Karaliste, C-333/03, EU:C:2005:144, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Līdz ar to, ciktāl nodokļa maksātājs, pamatojoties uz piemērojamo nodokļu tiesisko regulējumu, var noskaidrot atskaitēšanas tiesību precīzu tvērumu, tam uzliktais pienākums savu jaukto izdevumu starpā noteikt daļu, kas saistīta ar saimniecisko darbību, nevar tikt uzskatīts par pretēju principam, saskaņā ar kuru nodokļu var noteikt tikai ar likumu. Proti, šādi prasībai kopīgā PVN sistēmā nepiemīt būtiskums, kas būtu raksturīgs kādai no PVN pamatiezēm, kurai šis iemesla dēļ būtu jābūt skaidri paredzētai piemērojamaj nodokļu tiesiskaj regulājumā, bet šai prasībai ir tikai papildu raksturs – kā iepriekšjam nosacījumam, kas nodokļa maksātājam ir jāizpilda, lai tas varētu izmantot tiesības uz atskaitēšanu.

44 Lai gan galu galā tieši iesniedzējtiesai pamatlietā būtu jāizvērtē, vai iepriekšējās punktās minētās prasības, kas izriet no principa, saskaņā ar kuru nodokļu var noteikt tikai ar likumu, ir izpildītas, Tiesai ir jāsniedz tai visi vajadzīgie norādījumi no Savienības tiesību viedokļa, lai tā varētu izšķirt tajā izskatāmo strīdu.

45 Vispirms ir jānorāda, ka PVN direktīvas 168. pants ir transponēts Polijas tiesībās ar PVN likuma 86. pantu. Šajā pārdīgā minētajā tiesību normā – līdzīgi PVN direktīvas 168. pantam – ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitēt priekšnodokli no maksājamo nodokļa, ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamajiem darījumiem. Tādējādi PVN likuma 86. pantā, šīet, konkrēti ir noteikts atskaitēšanas tiesību tvērumi un apjoms, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

46 Tāpēc, kā tas izriet no iesniedzējtiesas nolūmuma, situācijā, kad piemērojamaj nodokļu tiesiskaj regulājumā nav skaidri paredzētas specifiskas normas attiecībā uz kritērijiem un metodēm, lai PVN priekšnodokli sadalītu starp saimniecisko darbību un darbību, kurai nav saimnieciska rakstura, nodokļa maksātājs no kompetentajā valsts nodokļu iestādē var iegūt nodokļu nolūmumu, kurā ir analizēta tā konkrētā situācija un kurā tam ir sniegtas norādes par pareizu likuma piemērošanas kārtību. Turklāt saskaņā ar Tiesas rakstības esošo informāciju nodokļa maksātājs var izvēlēties piemērotu metodi, lai veiktu šādu sadalījumu. Šajos apstākļos, it īpaši ņemot vērā PVN likuma 86. pantu, nešīet, ka šāda normu neesamība varētu traucēt nodokļa maksātājam noteikt atskaitāmo PVN summu.

47 Visbeidzot, turpinot iepriekš izklāstotos apsvērumus, iesniedzējtiesa pamatlietā aplūkoto valsts praksi uzskata par pretēju PVN direktīvas 168. pantam.

48 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka valsts tiesm ir jāinterpretē valsts tiesību akti cik vien iespējams atbilstīgi Savienības tiesībām un ka kompetentā valsts nodokļu iestāde principā var atsaukties uz šādu atbilstīgu interpretāciju attiecībā ar nodokļu maksātāju (šajā nozīmā skat. spriedumus, 1996. gada 26. septembris, *Arcaro*, C-168/95, EU:C:1996:363, 41. un 42. punkts; 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 45. punkts, kā arī 2011. gada 15. septembris, *Franz Mücksch*, C-53/10, EU:C:2011:585, 34. punkts).

49 Otrkārt, lai gan atbilstīgas interpretācijas pienākums nevar būt pamats valsts tiesību *contra legem* interpretācijai (skat. it īpaši spriedumu, 2008. gada 15. aprīlis, *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, 100. punkts un tajā minētā judikatūra), valsts tiesm ir pienākums vajadzības gadījumā mainīt iedibināto judikatūru, ja tā ir balstīta uz valsts tiesību interpretāciju, kas nav saderīga ar direktīvas mērķiem (spriedumi, 2016. gada 19. aprīlis, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 33. punkts; 2018. gada 17. aprīlis, *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, 72. punkts, un 2018. gada 11. septembris, *IR*, C-768/17, EU:C:2018:696, 64. punkts).

50 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj valsts praksi, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam ir tiesības pilnā apmērā atskaitīt saistības ar jauktiem izdevumiem samaksāto PVN priekšnodokli tādēļ, ka piemērojamajā nodokļu tiesiskajā regulājumā nav paredzētas specifiskas normas par sadalīšanas kritērijiem un metodēm, kas ļautu nodokļa maksātājam noteikt šā PVN priekšnodokļa daļu, kura būtu uzskatāma par saistību attiecīgi ar tās saimniecisko darbību un darbību, kurai nav saimnieciska rakstura.

Par tiesīšanas izdevumiem

51 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj valsts praksi, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam ir tiesības pilnā apmērā atskaitīt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) priekšnodokli, kas samaksāts saistībā ar tādā preču un pakalpojumu iegādi, kuri tiek izmantoti gan nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai, gan darbībai, kurai nav saimnieciska rakstura, tādēļ, ka piemērojamajā nodokļu tiesiskajā regulājumā nav paredzētas specifiskas normas par sadalīšanas kritērijiem un metodēm, kas ļautu nodokļa maksātājam noteikt šā PVN priekšnodokļa daļu, kura būtu uzskatāma par saistību attiecīgi ar tās saimniecisko darbību un darbību, kurai nav saimnieciska rakstura.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.