

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2019. gada 2. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Priekšnodokļa atskaitošana – Sestā direktīva 77/388/EEK – 17. panta 2. un 6. punkts – Direktīva 2006/112/EK – 168. un 176. pants – Izņēmumi no tiesībām uz nodokļa atskaitošānu – Izmitināšanas un ūdināšanas pakalpojumu iegāde – “Atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula – Pievienošanās Eiropas Savienībai

Lietā C-225/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 23. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 28. martā, tiesvedībā

Grupa Lotos S.A.

pret

Minister Finansów,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovsky*] un L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] (referente),

ģenerālvokāts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Grupa Lotos S.A.* vērā – *B. Wolniewicz, radca prawny,*
- Polijas valdības vērā – *B. Majczyna, pārstāvis,*
- Eiropas Komisijas vērā – *J. Jokubauskaitis* un *M. Owsiany-Hornung, pārstāves,*

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauzāšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV

2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. pantā a) punktā un 176. pantā.

2 Šīs Iegums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Grupa Lotos S.A.*, kas ir Polijā dibināts uzņēmumu grupas mētes uzņēmums, kurš konkrēti darbojas degvielas un smērvielu nozarē, un *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polijā) par nodokļu nolikumu, ar ko finanšu ministrs tam atteica tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), ko samaksājis *Grupa Lotos* un kas bija jāmaksā par izmitināšanas un uzturēšanas pakalpojumu iegādi, kurus šī sabiedrība pārdod tirdzniecībā un par kuriem tā tirdzniecībā izraksta rēķinus citiem PVN maksātājiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 95/7/EK (1995. gada 10. aprīlis) (OV 1995, L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. pantā 2. un 6. punktā bija paredzēts:

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

a) [PVN], kas ir jāmaksā vai samaksāts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs;

[..]

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

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

4 Sestā direktīva tika atcelta un aizstāta ar PVN direktīvu, kura stājas spēkā 2007. gada 1. janvārī.

5 PVN direktīvas 168. pants ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam 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 maksātājs;

[..].”

6 PVN direktīvas 176. pants ir noteikts:

“Padome p?c Komisijas priekšlikuma vienpr?t?gi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskait?šana. Jebkur? gad?jum? PVN nek?di nav atskait?ms par izdevumiem, kas nav cieši saist?ti ar uz??m?jdarb?bu, piem?ram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

L?dz br?dim, kad st?jušies sp?k? pirmaj? da?? min?tie noteikumi, dal?bvalstis var saglab?t visus iz??mumus, kas paredz?ti šo valstu ties?bu aktos 1979. gada 1. janv?r?, vai attiec?b? uz dal?bvalst?m, kuras pievienoj?s Kopienai p?c min?t?s dienas, aktos, kas bija sp?k? to pievienošan?s sp?k? st?šan?s dien?.”

Polijas ties?bas

7 1993. gada 8. janv?ra *ustawa o podatku od towarów i us?ug oraz o podatku akcyzowym* (Likums par PVN un akc?zes nodokli) (1993. gada Dz. U. Nr. 11, 50. poz?cija), redakcij?, kas bija sp?k? l?dz t? atcelšanai 2004. gada 1. maij?, 25. panta 1. punkta 3.b) apakšpunkt? bija paredz?ts:

“Maks?jam? nodok?a summas samazin?šana vai summas starp?bas atl?dzin?šana netiek piem?rota:

3b) izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumiem, iz?emot:

a) gad?jumus, kad šos pakalpojumus ieg?d?jušies nodok?a maks?t?ji, kas sniedz t?risma pakalpojumus, ja šie t?risma pakalpojumi ietver izmitin?šanas vai ?din?šanas pakalpojumus vai gan vienus, gan otrus;

b) gatavus ?dienus pasažieriem, kurus ieg?d?jas nodok?a maks?t?ji, kas sniedz pasažieru p?rvad?jumu pakalpojumus.”

8 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i us?ug* (Likums par PVN) (2011. gada Dz. U. Nr. 177, 1054. poz?cija), redakcij?, kas bija sp?k? pamatlietas ierosin?šanas dien? (turpm?k tekst? – “Likums par PVN”), 8. panta 2.a) punkt? ir noteikts:

“Ja nodok?a maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s, ir iesaist?ts pakalpojumu sniegšan?, uzskata, ka tas person?gi ir sa??mis un sniedzis šos pakalpojumus.”

9 Likuma par PVN 86. panta 1. punkt? ir noteikts.

“Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, nodok?a maks?t?jam [...] ir ties?bas t?d? paš? apm?r? atskait?t priekšnodok?a summu no maks?jam? nodok?a summas, iev?rojot 114. pantu, 119. panta 4. punktu, 120. panta 17. un 19. punktu, k? ar? 124. pantu.”

10 Likuma par PVN 88. panta 1. punkt?, redakcij?, kas bija sp?k? l?dz 2008. gada 1. decembrim, bija paredz?ts:

“Maks?jam? nodok?a summas samazin?šana vai summas starp?bas atl?dzin?šana netiek piem?rota: [...]

4) izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumiem, iz?emot:

a) gad?jumus, kad šos pakalpojumus ir ieg?d?jušies nodok?a maks?t?ji, kas sniedz t?risma pakalpojumus, ja šie pakalpojumi, kuriem ir piem?rojams atš?ir?gs nodok?a rež?ms, nek? noteikts 119. pant?, ietver izmitin?šanas vai ?din?šanas pakalpojumus vai gan vienus, gan otrus;

b) gatavus ?dienus pasažieriem, kurus ieg?d?jas nodok?a maks?t?ji, kas sniedz pasažieru

p?rvad?jumu pakalpojums.”

11 Likuma par PVN 88. panta 1. punkt?, redakcij?, kas bija sp?k? p?c 2008. gada 1. decembra, ir noteikts:

“Maks?jam? nodok?a summas samazin?šana vai summas starp?bas atl?dzin?šana netiek piem?rota: [..]

4) izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumiem, iz?emot:

a) [atcelts],

b) gatavus ?dienus pasažieriem, kurus ieg?d?jas nodok?a maks?t?ji, kas sniedz pasažieru p?rvad?jumu pakalpojums.”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

12 2014. gad? *Grupa Lotos*, kas ir nodok?a maks?t?ja Polij?, ieg?d?js izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojums, kas da??ji tika ieg?d?ti sav?m vajadz?b?m un da??ji – to t?l?kp?rdošanai saviem meitasuz??mumiem, kas paši ir nodok?a maks?t?ji šaj? dal?bvalst?.

13 *Grupa Lotos* l?dza Polijas nodok?u iest?d?m izdot nodok?u nol?mumu, jaut?jot, vai gad?jum?, ja t? ieg?d?jas izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojums, par kuriem t? p?c tam izraksta r??inus citiem PVN maks?t?jiem, tai ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?jumu saska?? ar Likuma par PVN 86. panta 1. punkt? paredz?to parasto nodok?u re??mu.

14 *Grupa Lotos* uzskata, ka, cikt?l, pirmk?rt, no Likuma par PVN 8. panta 2.a) punkta izriet, ka uz??m?js, kas sav? v?rd? ieg?d?jas pakalpojums, lai tos p?rdotu t?l?k, tiek uzskat?ts par pakalpojumu sniedz?ju un, otrk?rt, izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumi tiek aplikti ar PVN br?d?, kad *Grupa Lotos* tos p?rdod t?l?k, priekšnodoklim, kas ir samaks?ts par to ieg?di, b?tu j?b?t atskait?mam saska?? ar Likuma par PVN 86. panta 1. punktu. Š? likuma 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkt? paredz?tais ierobežojums saist?b? ar iz??mumu no ties?b?m uz nodok?a atskait?jumu par izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumiem neesot piem?rojams šaj? gad?jum?, jo *Grupa Lotos* esot uzskat?ma nevis par šo pakalpojumu gal?go pat?r?t?ju, bet gan par pakalpojumu sniedz?ju t?pat k? PVN maks?t?ji, kas sniedz š?da veida pakalpojums.

15 2015. gada janv?ra nodok?u nol?mum? nodok?u iest?des noraid?ja *Grupa Lotos* nost?ju t?d??, ka iz??mums no ties?b?m uz atskait?jumu, kas skaidri ir paredz?ts Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkt?, nebija noš?irts atkar?b? no t?, vai nodok?a maks?t?js, kas vispirms ieg?d?jas izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojums, p?c tam r?kojas k? gal?gais pat?r?t?js vai k? pakalpojumu sniedz?js.

16 Pras?ba atcelt nodok?u nol?mumu, ko *Grupa Lotos* iesniedza *Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Gda?sk?, Polija), tika noraid?ta, pamatojoties uz iemesliem, kas ir analogi tiem, kurus ir nor?d?jušas nodok?u iest?des.

17 Tad *Grupa Lotos* iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija), b?t?b? atk?rtoti paužot savu nost?ju, kas ?sum? ir izkl?st?ta š? sprieduma 14. punkt?.

18 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka Likuma par PVN 86. panta 1. punkt? ir atspogu?ots princips par ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?jumu, kas ir paredz?tas PVN direkt?vas 168. panta a) punkt?. T? piebilst, ka aizliegums atskait?t PVN izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu gad?jum?, kas ir noteikts Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkt?, pirms Polijas Republikas

pievienošāns Eiropas Savienībā 2004. gada 1. maijā un līdz 2008. gada 1. decembrim bija precīzs 1993. gada 8. janvāra Likuma par PVN un akcīzes nodokļiem 25. panta 1. punkta 3.b) apakšpunkta formulējuma atspoguļojums un bija pamatots ar “atturšanās no jebkādas darbības” klauzulu, kura ir ietverta Sestās direktvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā (pārēmta PVN direktvas 176. panta otrajā daļā).

19 Tā arī norāda, ka līdz 2008. gada 1. decembrim Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunktā bija ietverts a) punkts, saskaņā ar kuru izņēmums no nodokļa atskaitīšanas neattiecas uz gadījumiem, kad izmitināšanas un uzturēšanas pakalpojumus bija iegādājušies nodokļa maksātāji, kas sniedz tīrisma pakalpojumus. Tomēr 2008. gada 1. decembrī Polijas likumdevējs atcēla minētajā 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkta a) punktā ietvertos noteikumus, kas izraisīja paplašinātu izņēmuma no tiesbūm atskaitīt PVN piemērošanu izmitināšanas un uzturēšanas pakalpojumu iegādes gadījumā, ņemot vērā situāciju pirms Polijas Republikas pievienošāns Savienībā.

20 Iesniedzējtiesa paskaidro, ka izņēmums no PVN atskaitīšanas, kas izriet no Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkta, ir pamatots ar to, ka PVN, kurš ir ietverts pirkumos, kas ir saistīti ar izdevumiem par izmitināšanas un uzturēšanas pakalpojumiem, bieži vien var attiekties uz patērētāju, kurš nav cieši saistīts ar uzņēmējdarbību. Šīs tiesību normas mērķis tād ir aizliegt atskaitīt PVN no šāda veida izdevumiem par attiecīgajiem pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājs, aizbildinoties ar to izmantošanu savā uzņēmējdarbībā, faktiski izmanto vai var izmantot privātam patēriņam.

21 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka tas ir pamatliet, ka šādu aizliegumu nedrīkst piemērot nodokļa maksātājam, kas iegādājas minētos pakalpojumus ar mērķi tos pārdot tālāk patērētājiem vai citiem nodokļa maksātājiem, ņemot vērā, ka šāji gadījumi izdevumi, kas ir radušies iepriekš, joprojām ir saistīti ar šo nodokļa maksātāja saimniecisko darbību. Tā kā šādi gadījumi aizliegums atskaitīt PVN izraisa dubultu nodokļu uzlikšanu attiecīgajiem pakalpojumiem, tas ir pretrunā neitralitātes un samērīguma principiem, kā arī mērķim, kādu Savienības likumdevējs ir izvirzījis PVN direktvas 176. pantā.

22 Protams, iesniedzējtiesa norāda, ka tā ir jāņem vērā 2000. gada 19. septembra spriedumu *Ampafrance* un *Sanofi* (C-177/99 un C-181/99, EU:C:2000:470, 56. un 61. punkts), no kura izrietot, ka pasākums, atbilstoši kuram principā no tiesbūm uz PVN atskaitīšanu tiek izslēgti visi izmitināšanas un uzturēšanas izdevumi, šādi, nav vajadzīgs, lai cēnītos pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļiem, it īpaši, ja no objektīvas informācijas izriet, ka šie izdevumi ir radušies cieši saistībā ar uzņēmējdarbību. Tomēr tai ir šaubas, vai minēto spriedumu, kas ir taisīts Padomes lēmuma ietvaros, var piemērot izņēmumam, kurš valsts tiesībās ir paredzēts saskaņā ar “atturšanās no jebkādas darbības” klauzulu, kas ir noteikta PVN direktvas 176. panta otrajā daļā, un vai šim izņēmumam ir jāatbilst samērīguma principam.

23 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [PVN] direktvas 168. pantam, kā arī neitralitātes un samērīguma principiem ir pretrunā tās regulējums kā tas, kas ir paredzēts Likuma par [PVN] 88. panta 1. punkta 4) apakšpunktā, saskaņā ar kuru maksājams nodokļa summas samazināšana vai summas starpības atlīdzināšana netiek piemērota nodokļa maksātāja iegādātajiem izmitināšanas un uzturēšanas pakalpojumiem, izņemot gatavus dienus pasažieriem, kurus iegādājas nodokļa maksātāji, kas sniedz pasažieru pārvadājumu pakalpojumus, arī situācijā, kad šie regulējumi ir ieviesti likumā, pamatojoties uz Sestās direktvas [..] 17. panta 6. punktu?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

24 Uz dodot jautājumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 168. panta a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?dus valsts ties?bu aktus k? pamaliet? apl?kotie, kuros, pirmk?rt, ir paredz?ts paplašin?t iz??muma no ties?b?m uz PVN atskait?šanu piem?rošanas jomu p?c attiec?g?s dal?bvalsts pievienošan?s Savien?bai un kuri noz?m?, ka nodok?a maks?t?js, kas ir t?risma pakalpojumu sniedz?js, s?kot no š? paplašin?juma st?šanas s?k? zaud? ties?bas atskait?t PVN, kas ir samaks?ts par izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, par kuru šis nodok?a maks?t?js izraksta jaunu r??inu citiem nodok?a maks?t?jiem t?risma pakalpojumu sniegšanas ietvaros, un, otrk?rt, ir paredz?ts iz??mums no ties?b?m uz t? PVN atskait?šanu, kas ir samaks?ts par izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, kurš ir ieviests pirms š?s dal?bvalsts pievienošan?s Savien?bai un saglab?ts p?c š?s pievienošan?s saska?? ar PVN direkt?vas 176. panta otro da?u, kas noz?m?, ka nodok?a maks?t?jam, kurš nesniedz t?risma pakalpojumus, nav ties?bu atskait?t PVN, kas ir samaks?ts par š?du izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, par kuriem šis nodok?u maks?t?js izraksta jaunu r??inu citiem nodok?a maks?t?jiem.

25 Šaj? zi?? ir svar?gi, pirmk?rt, atg?din?t, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru PVN direkt?vas 168. panta a) punkt? paredz?t?s nodok?a atskait?šanas ties?bas ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas. Š?s ties?bas ir izmantojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar iepriekš?jiem dar?jumiem saist?tajiem priekšnodok?iem (skat. it ?paši spriedumus, 2013. gada 18. j?lijs, *AES?3C Maritza East 1*, C?124/12, EU:C:2013:488, 25. punkts, un 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 25. punkts).

26 Atskaitījumu režīma mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Šādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļu nastu neatkarīgi no saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, bet ar nosacījumu, ka par pašu minēto saimniecisko darbību principā ir uzliekams PVN (skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 No t? izriet, ka, t? k? nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas dien?, kad vi?š ieg?d?jas precī vai pakalpojumu, šo precī vai šo pakalpojumu izmanto saviem dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, tam ir ties?bas atskait?t PVN, kas ir j?maks? vai kas ir samaks?ts par min?to precī vai min?to pakalpojumu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Otrķrt, no judikatŗras arŗ izriet, ka atķpes no tiesŗbŗm uz PVN atskaitŗŗanu ir atŗautas tikai gadŗjumos, kas ir skaidri paredzŗti to direktŗvu noteikumos, kuras reglamentŗŗo nodokli (ŗajŗ nozŗmŗ skat. spriedumus, 2000. gada 19. septembris, *Ampafrance* un *Sanofi*, Cŗ177/99 un Cŗ181/99, EU:C:2000:470, 34. punkts, kŗ arŗ 2002. gada 8. janvŗris, *Metropol* un *Stadler*, Cŗ409/99, EU:C:2002:2, 42., 44. un 58. punkts), un ir interpretŗŗamas ŗauri (spriedums, 2008. gada 22. decembris, *Maqoora*, Cŗ414/07, EU:C:2008:766, 28. punkts).

29 Viena no šādām atkāpēm ir iekāuta PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā, kura būtībā ir identiska Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajai daļai un kuras piemēšana neietekmēja judikatūru, kas attiecas uz šīs pārdotības minētās tiesību normas interpretāciju (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2010. gada 30. septembris, *Oasis East*, C-395/09, EU:C:2010:570, 17. un 27. punkts).

30 T?pat k? Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otraj? da??, kas bija sp?k? pirms PVN

direkt?vas 176. panta otr?s da?as, p?d?j? min?taj? ir ietverta “attur?šan?s no jebk?das darb?bas” klauzula, kur? attiec?b? uz valst?m, kas pievienojas Savien?bai, it ?paši ir paredz?ts, ka tiek saglab?ti valst? paredz?tie iz??mumi no ties?b?m uz PVN atskait?šanu, kuri bija piem?rojami pirms pievienošan?s dienas, l?dz br?dim, kad Padome pie?em š? 176. panta pirmaj? da?? paredz?tos noteikumus, ko l?dz pat šai dienai Padome v?l nav izdar?jusi (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2010. gada 15. apr?lis, *X Holding* un *Oracle Nederland*, C?538/08 un C?33/09, EU:C:2010:192, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2013. gada 18. j?lijs, *AES?3C Maritza East 1*, C?124/12, EU:C:2013:488, 43. un 44. punkts).

31 Trešk?rt, dal?bvalst?m paredz?t? iesp?ja zin?m? m?r? saglab?t valst? paredz?tos iz??mumus no ties?b?m uz PVN atskait?šanu atbilstoši PVN direkt?vas 176. panta otrajai da?ai tom?r nav absol?ta. T?d?j?di Tiesa ir atzinusi, ka “attur?šan?s no jebk?das darb?bas” klauzulas m?r?is nav ?aut jaunai dal?bvalstij groz?t savus ties?bu aktus p?c pievienošan?s Savien?bai, kuras sekas b?tu esošo iz??mumu piem?rošanas jomas paplašin?šana t?d? noz?m?, ka šie ties?bu akti att?lin?tos no PVN direkt?vas m?r?iem, kas b?tu pretrun? š?s klauzulas b?t?bai (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *Magoora*, C?414/07, EU:C:2008:766, 37. un 39. punkts).

32 Š?da esošo iz??mumu piem?rošanas jomas paplašin?šana turkl?t b?tu pretrun? dal?bvalstu pien?kumam nodrošin?t to teritorij? maks?jam? PVN iekas?šanu piln? apjom?, liedzot Savien?bai da?u no ie??mumiem, ko rada PVN, proti, da?u no Savien?bas pašu resursiem, t?d?j?di p?rk?pjot LES 4. panta 3. punktu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone*, C?574/15, EU:C:2018:295, 26. un 27. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

33 Tiesa ar? ir atg?din?jusi, ka valsts ties?m ir j?noskaidro valsts ties?bu aktu saturs jaunas dal?bvalsts pievienošan?s dien? un j?konstat?, vai šo ties?bu aktu rezult?t? p?c š?s pievienošan?s ir paplašin?ta esošo iz??mumu piem?rošanas joma (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 18. j?lijs, *AES?3C Maritza East 1*, C?124/12, EU:C:2013:488, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 Pamatliet? no l?muma uzdot prejudici?lu jaut?jumu izriet, ka dien?, kad Polijas Republika pievienoj?s Savien?bai, ar Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunktu no ties?b?m uz PVN atskait?šanu bija izsl?gts priekšnodoklis, kas samaks?ts par izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, iz?emot to š? veida pakalpojumu ieg?di, kuri ir paredz?ti š? noteikuma a) punkt?, proti, tos, ko izmanto nodok?a maks?t?ji, kuri v?l?k sniedz t?risma pakalpojumus.

35 Tom?r, k? tas ir uzsv?rts š? sprieduma 19. punkt?, iesniedz?jtiesa, š?iet, uzskata, ka, s?kot no 2008. gada 1. decembra un t?d?j?di p?c Polijas Republikas pievienošan?s Savien?bai, valsts likumdev?js, atce?ot Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkta a) punkt? paredz?to noteikumu, ir paplašin?jis to situ?ciju skaitu, kur?s ir izsl?gtas ties?bas uz t? PVN atskait?šanu, kas ir samaks?ts par izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, min?t? iz??muma piem?rošanas jom? iek?aujot PVN, kurš k? priekšnodoklis ir samaks?ts par š?du pakalpojumu ieg?di, ko ir veikuši nodok?a maks?t?ji, kuri v?l?k sniedz t?risma pakalpojumus.

36 Ēmot v?r? š? sprieduma 30.–32. punkt? min?to judikat?ru, uz š?du iz??muma no ties?b?m uz PVN atskait?šanu piem?rošanas jomas paplašin?šanu p?c Polijas Republikas pievienošan?s Savien?bai, ko ir konstat?jusi iesniedz?jtiesa un kas noz?m?, ka nodok?a maks?t?js, kurš ir t?risma pakalpojumu sniedz?js, no 2008. gada 1. decembra zaud? ties?bas atskait?t priekšnodokli, kas ir samaks?ts par izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, neattiecas PVN direkt?vas 176. panta otraj? da?? paredz?t? “attur?šan?s no jebk?das darb?bas” klauzula. T?d?j?di š?da iz??muma no ties?b?m uz PVN atskait?šanu piem?rošanas jomas paplašin?šana p?c Polijas Republikas pievienošan?s Savien?bai ir pretrun? PVN direkt?vas 168. panta a) punktam.

37 Tom?r, k? to jau ir atzinusi Tiesa, ir j??em v?r? valsts ties?bu normu, kas attiecas uz iz??mumiem no ties?b?m uz PVN atskait?šanu, efekt?va piem?rošana un sekas, kuras t? rezult?t? rodas nodok?a maks?t?jiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 18. j?lijs, *AES? 3C Maritza East 1*, C?124/12, EU:C:2013:488, 51. punkts).

38 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka – ar nosac?jumu, ka iesniedz?jtiesa veic vajadz?g?s p?rbaudes, – nav skaidrs, k? Komisija to nor?da savos rakstveida atbild?umos, vai t?da iz??muma no ties?b?m uz PVN atskait?šanu piem?rošanas jomas paplašin?šana, uz k?du ir nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, ir atbilstoša un efekt?vi piem?rojama situ?cij?, k?da tiek apl?kota pamatliet?. Nekas lietas materi?los neliek dom?t, ka izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumi, ko *Grupa Lotos* ieg?d?jas no citiem nodok?a maks?t?jiem, tai ir vajadz?gi, lai v?l?k sniegtu t?risma pakalpojumus – tostarp citiem nodok?a maks?t?jiem.

39 Ja iesniedz?jtiesa apstiprin?tu, ka Komisijas min?tais pie??mums ir pareizs, iz??mumam no ties?b?m uz t? PVN atskait?šanu, kas ir samaks?ts par t?da nodok?a maks?t?ja k? *Grupa Lotos* veikto t?du izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, kuri v?l?k ir p?rdoti t?l?k citiem nodok?a maks?t?jiem, bez saist?bas ar t?risma pakalpojumu sniegšanu, princip? b?tu j?ietilpst PVN direkt?vas 176. panta otraj? da?? paredz?t?s “attur?šan?s no jebk?das darb?bas” klauzulas piem?rošanas jom?. Attiec?gajiem nodok?u maks?t?jiem sekas, ko rada iz??mums no ties?b?m uz PVN atskait?šanu, kurš ir paredz?ts Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkt?, princip? paliek nemain?gas gan pirms, gan p?c Polijas Republikas pievienošan?s Savien?bai.

40 Šaj? gad?jum? vispirms v?l saska?? ar judikat?ru ir j?nov?rt?, vai attiec?gais iz??mums no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu attiecas uz pietiekami prec?zi defin?tu izdevumu kategoriju, vai, citiem v?rdiem sakot, attiec?gajos valsts ties?bu aktos ir pietiekami preciz?ts pre?u vai pakalpojumu raksturs vai priekšmets, saist?b? ar kuriem ties?bas uz PVN atskait?šanu ir izsl?gtas, lai garant?tu, ka dal?bvalst?m pieš?irt? iesp?ja netiek izmantota, lai paredz?tu visp?r?ju izsl?gšanu no š? rež?ma (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 15. apr?lis, *X Holding* un *Oracle Nederland*, C?538/08 un C?33/09, EU:C:2010:192, 44. un 45. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

41 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka 2010. gada 15. apr??a spriedum? *X Holding* un *Oracle Nederland* (C?538/08 un C?33/09, EU:C:2010:192, 50. un 51. punkts) Tiesa jau ir atzinusi, ka izdevumu kategorijas, kas ir saist?tas ar malt?šu un dz?rienu pieg?di nodok?a maks?t?ja darbiniekiem, k? ar? ar m?jok?a nodrošin?šanu, bija noteiktas pietiekami konkr?ti, l?dz ar to iz??mums no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, kas ir paredz?ts šaj? liet? apl?kotaj?s valsts ties?b?s, ietilpa Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otraj? da?? paredz?t?s “attur?šan?s no jebk?das darb?bas” klauzulas piem?rošanas jom?.

42 Šaj? gad?jum? ir j?nor?da, ka, lai gan pamatliet? apl?kot? izdevumu kategorija, kas ir saist?ta ar “izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumiem”, ir defin?ta dr?z?k visp?r?gi, cik t? attiecas uz min?to pakalpojumu raksturu, t?, š?iet, Ēmot v?r? judikat?r? paredz?t?s pras?bas, ir

definēta pietiekami precīzi.

43 Ēmot vār? iepriekš norād?to, v?l ir j?p?rbauda, vai, k? to iesaka Komisija, PVN direkt?vas 176. panta otraj? da?? paredz?t? “attur?šan?s no jebk?das darb?bas” klauzula attiecas tikai uz iz??mumu no ties?b?m uz PVN atskait?šanu, ko var?tu at?aut ar Padomes l?mumu, kurš pie?emts saska?? ar š?s direkt?vas 176. panta pirmo da?u.

44 Konkr?t?k Komisija nor?da, ka no PVN direkt?vas 176. panta rašan?s v?stures izriet, ka to ir paredz?ts piem?rot izdevumiem, saist?b? ar kuriem, pat ja tie ir radušies saist?b? ar uz??m?jdarb?bu, ir gr?ti nodal?t da?u, kas ir izmantota ar uz??m?jdarb?bu saist?tiem m?r?iem, un to, kura ir paredz?ta priv?tiem m?r?iem. L?dz ar to Komisija uzskata, ka pamatliet? apl?kotais iz??mums no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu ir p?r?k plašs, cikt?l tas aptver situ?cijas, kur?s to izdevumu izlietojums, par kuriem iepriekš ir samaks?ts PVN, ir piln?b? saist?ts ar uz??m?jdarb?bu.

45 Š? argument?cija ir j?noraida.

46 Pirmk?rt, PVN direkt?vas 176. panta pirmaj? da?? tikai ir noteikts, ka Padome noteiks izdevumus, kas nesniedz ties?bas uz PVN atskait?šanu, un ka no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu katr? zi?? b?s izsl?gti izdevumi, kuri nav cieši saist?ti ar uz??m?jdarb?bu, piem?ram, luksusa, izpriecu vai izklaides izdevumi. T?d?j?di šis noteikums neliedz Padomei attiec?g? br?d? no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu izsl?gt izdevumus, kas ir saist?ti ar uz??m?jdarb?bu.

47 Otrk?rt, PVN direkt?vas 176. panta otraj? da?? ir paredz?ts saglab?t “visus iz??mumus”, kas ir paredz?ti pirms 1979. gada 1. janv?ra, vai attiec?b? uz dal?bvalst?m, kuras pievienoj?s [Kopienai] p?c min?t?s dienas – to pievienošan?s dien?. J?atg?dina, ka Tiesa 1999. gada 5. oktobra spriedum? *Royscot u.c.* (C?305/97, EU:C:1999:481, 20. punkts) saist?b? ar iz??mumu no ties?b?m uz PVN atskait?šanu, kas ir samaks?ts par transportl?dzek?u ieg?di, ir skaidri apstiprin?jusi, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otraj? da?? paredz?t? fr?ze “visi iz??mumi”, Ēmot vār? min?t? panta formul?jumu, k? ar? rašan?s v?sturi, ietver ar? izdevumus, kuri ir cieši saist?ti ar uz??m?jdarb?bu.

48 L?dz ar to PVN direkt?vas 176. panta otraj? da?? paredz?t? “attur?šan?s no jebk?das darb?bas” klauzula ?auj dal?bvalst?m no ties?b?m uz PVN atskait?šanu izsl?gt izdevumu kategorijas, kas ir cieši saist?tas ar uz??m?jdarb?bu, ja p?d?j?s min?t?s ir pietiekami precīzi definētas š? sprieduma 40. punkt? min?t?s judikat?ras izpratn?.

49 Šo PVN direkt?vas 176. panta otr?s da?as interpret?ciju neatsp?ko 2000. gada 19. septembra spriedums *Ampafrance* un *Sanofi* (C?177/99 un C?181/99, EU:C:2000:470), ko ir min?jusi iesniedz?jtiesa.

50 Lieta, kur? ir tais?ts min?tais spriedums, bija saist?ta ar iz??mumu no ties?b?m uz PVN atskait?šanu, kas attiecas uz izmitin?šanas, ?din?šanas, pie?emšanas un priekšnesumu izdevumiem, kas ieviests ar dal?bvalsts ties?bu aktiem p?c Sest?s direkt?vas st?šan?s sp?k? un kas tika at?auts ar Padomes l?mumu, atk?pjoties no š?s direkt?vas 17. panta 6. punkta. Lai gan 2000. gada 19. septembra sprieduma *Ampafrance* un *Sanofi* (C?177/99 un C?181/99, EU:C:2000:470) 58. un 61. punkt? Tiesa uzskat?ja, ka Padomes l?mums nav sp?k? ?paši t?p?c, ka tas ir pretrun? neitralit?tes un sam?r?guma principiem, t? min?t? sprieduma 39. punkt?, neveicot papildu p?rbaudi, preciz?ja, ka citi iz??mumi no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, kas past?v?ja pirms Sest?s direkt?vas st?šan?s sp?k? un kas p?c tam identiski tika saglab?ti attiec?gajos valsts ties?bu aktos, ir j?uzskata par t?diem, uz kuriem attiecas Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otraj? da?? paredz?t? “atteikšan?s no jebk?das darb?bas” klauzula.

51 Run?jot par pamatlīetu, no t?s izriet, ka, lai gan iesniedz?jtiesa ir konstat?jusi, ka Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkta a) punkts paredz?t noteikuma atcelšana nek?d? veid? neietekm?ja *Grupa Lotos* situ?ciju, uz iz??mumu no ties?b?m uz t? PVN atskait?šanu, kas ir j?maks? par izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, kurš ir ieviests pirms Polijas Republikas pievienošan?s Savien?bai un kurš ir saglab?ts p?c š?s pievienošan?s, attiecas PVN direkt?vas 176. panta otraj? da?? paredz?t? “atteikšan?s no jebk?das darb?bas” klauzula, un t?d?j?di tas nav pretrun? š?s direkt?vas 168. panta a) punkta noteikumiem.

52 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 168. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas

– nepie?auj t?dus valsts ties?bu aktus k? pamatlīet? apl?kotie, kuros ir paredz?ts paplašin?t iz??muma no ties?b?m uz PVN atskait?šanu piem?rošanas jomu p?c attiec?g?s dal?bvalsts pievienošan?s Savien?bai, kas noz?m?, ka nodok?a maks?t?jam, kurš ir t?risma pakalpojumu sniedz?js, no š?s paplašin?šanas st?šan?s sp?k? ir liegtas ties?bas atskait?t PVN, kas ir samaks?ts par izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, par kuru šis nodok?a maks?t?js izraksta jaunu r??inu citiem nodok?a maks?t?jiem saist?b? ar t?risma pakalpojumu sniegšanu, un

– pie?auj t?dus valsts ties?bu aktus k? pamatlīet? apl?kotie, kuros ir paredz?ts iz??mums no ties?b?m uz t? PVN atskait?šanu, kas ir samaks?ts par izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, kurš ir ieviests pirms attiec?g?s dal?bvalsts pievienošan?s Savien?bai un kurš ir saglab?ts p?c š?s pievienošan?s saska?? ar PVN direkt?vas 176. panta otro da?u, kas noz?m?, ka nodok?a maks?t?jam, kurš nesniedz t?risma pakalpojumu, ir liegtas ties?bas atskait?t PVN, kas ir samaks?ts par š?du izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, par kuru šis nodok?a maks?t?js izraksta jaunu r??inu citiem nodok?a maks?t?jiem.

Par ties?šan?s izdevumiem

53 Attiec?b? uz pamatlīetas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 168. panta a) punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas:

– nepie?auj t?dus valsts ties?bu aktus k? pamatlīet? apl?kotie, kuros ir paredz?ts paplašin?t iz??muma no ties?b?m uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) atskait?šanu piem?rošanas jomu p?c attiec?g?s dal?bvalsts pievienošan?s Eiropas Savien?bai, kas noz?m?, ka nodok?a maks?t?jam, kurš ir t?risma pakalpojumu sniedz?js, no š?s paplašin?šanas st?šan?s sp?k? ir liegtas ties?bas atskait?t PVN, kas ir samaks?ts par izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, par kuru šis nodok?a maks?t?js izraksta jaunu r??inu citiem nodok?a maks?t?jiem saist?b? ar t?risma pakalpojumu sniegšanu, un

– pie?auj t?dus valsts ties?bu aktus k? pamatlīet? apl?kotie, kuros ir paredz?ts iz??mums no ties?b?m uz t? PVN atskait?šanu, kas ir samaks?ts par izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, kurš ir ieviests pirms attiec?g?s dal?bvalsts pievienošan?s Savien?bai un kurš ir saglab?ts p?c š?s pievienošan?s saska?? ar PVN direkt?vas 176. panta otro da?u, kas noz?m?, ka nodok?a maks?t?jam, kurš nesniedz t?risma pakalpojumu, ir liegtas ties?bas atskait?t PVN, kas ir samaks?ts par š?du izmitin?šanas un ?din?šanas pakalpojumu ieg?di, par kuru šis nodok?a maks?t?js izraksta

jaunu r??inu citiem nodok?a maks?t?jiem.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – po?u.