

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES

[ELEANOR SHARPSTON]

SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 6. decembrī (1)

Lieta C-566/17

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

pret

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

(Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Tiesības atskaitīt priekšnodokli par piegādājumu precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, kas nedalīti izmantoti saimnieciskajai darbībai un darbībai, kura nav saimnieciskā darbība – Priekšnodokļa atskaitīšana daļas noteikšana – Nodokļu neitralitātes princips – Jautājums par to, vai un kādā mērā priekšnodokļa aprēķins ir jāparedz likumā – Valsts noteikumu neesamība par metodēm priekšnodokļa sadalījuma noteikšanai starp precēm un pakalpojumiem, kas nedalīti izmantoti saimnieciskajai darbībai un darbībai, kura nav saimnieciskā darbība

1. Šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu radies saistībā ar strīdu par piemērošanas jomu tiesībām atskaitīt PVN priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātāji nedalīti izmantojuši gan savai saimnieciskajai darbībai, gan darbībai, kas nav saimnieciskā darbība.

2. Lai gan šīet, ka no Direktīvas 2006/112 (2) režīma izriet, ka minētās tiesības var izmantot tikai tad, ja preces un pakalpojumus izmanto saimnieciskajai darbībai, minētajā direktīvā nav paredzētas metodes vai kritēriji priekšnodokļa sadalei šādos situācijās. Iesniedzātāja lūdz norādīt jūmus par to, vai tas, ka arī valsts tiesiskajā regulājumā nav konkrētu noteikumu par minēto jautājumu, ietekmē apmēru, kādā nodokļa maksātājs var īstenot tiesības atskaitīt priekšnodokli par šādu precēm un pakalpojumiem. Jo paši rodas jautājums par to, vai Savienības tiesībās ir vispārīgais princips vai pamattiesības, kas neautu valsts tiesī šādos apstākļos piemērot šos ierobežojumus atskaitīšanas tiesībām pamatlietā.

Direktīva 2006/112

3. Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts ir noteikts, ka “nodokļa maksātājs” ir “jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta”. Saskaņā ar minētās direktīvas 13. pantu publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem “attiecībā uz darbību vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā ievieca nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus”.

4. Direktīvas 2006/112 X sadaļā (“Atskaitēšana”) ir vairākas nodaļas. 1. nodaļas “Atskaitēšanas tiesību rašanās un darbības joma” 168. pants ir paredzēts, ka, “ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, [minētajam] nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs [(3)]: a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs” (4).

5. 2. nodaļas (“Proporcionalitātes atskaitēšana”) 173. panta 1. punkts noteikts, ka “attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem [...] PVN ir atskaitīms, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitīms, atskaitēma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem”. Šajā pantā tālāk ir precizēts, ka “atskaitēmo daļu [nosaka] saskaņā ar 174. un 175. pantu [minēto formulu]” (5).

Atbilstošās valsts tiesību normas

Polijas Republikas konstitūcija

6. Saskaņā ar Polijas Republikas Konstitūcijas 217. pantu pasākumi saistībā ar nodokļu uzlikšanu, tostarp ar nodokļa maksātāju, nodokļu likmju, kā arī noteikumu par nodokļa atvieglojumiem un atbrīvojumiem un arī to nodokļa maksātāju kategoriju, kas ir atbrīvotas no nodokļa, noteikšanu būtu jāparedz likumam.

Likums par PVN

7. Direktīva 2006/112 Polijas tiesību sistēmā tika transponēta ar grozīto 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par nodokli par precēm un pakalpojumiem) (6).

8. Likuma par PVN 15. panta 6. punkts ir paredzēts, ka valsts pārvaldes struktūras un to institūcijas neuzskata par “nodokļa maksātājiem” attiecībā uz uzdevumiem, kuri ir paredzēti atbilstošajās tiesību normās un kuru īstenošanai tās ir nodibinātas, izņemot darbības, kas veiktas uz privāttiesību līgumu pamata.

9. Ar Likuma par PVN 86. panta 1. punktu valsts tiesību sistēmā ir transponēts Direktīvas 2006/112 168. pants. Tajā ir noteikts, ka, “ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai, nodokļu maksātājam 15. panta nozīmē ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu no maksājama nodokļu summas [...]” (mans izcēlums).

10. Likuma par PVN 90. panta 1.–3. punkts ir atspoguļots Direktīvas 2006/112 173.–175. punkts, ciktāl šie noteikumi reglamentē proporcionalitātes PVN atskaitēšanu gadījumā, ja nodokļa maksātājs izmanto preces un pakalpojumus gan saimnieciskai darbībai, par kuru PVN ir atskaitīms, gan tādai darbībai, par kuru PVN nav atskaitīms.

11. No 2016. gada 1. janvāra Likuma par PVN 86. pantam pievienoja 2.a–2.h punktus. Ar šiem noteikumiem pievieno neizsmeotošu sarakstu metodēm, ko nodokļa maksātājs var izmantot, lai noteiktu priekšnodokļa atskaitīmo daļu par piegādi, ko nodokļa maksātājs izmantojis gan savai saimnieciskajai darbībai, gan darbībai, kas nav saimnieciskā darbība.

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

12. *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* (turpmāk tekstā – “Komūna apvienība”) ir publisko tiesību subjekts, kuram vairākas pašvaldības ir uzticējušas uzdevumu pildīt to likumā noteiktos pienākumus saistībā ar atkritumu apsaimniekošanu, eogrāfiskajos apgabalos, par kuriem tās ir solidāri atbildīgas. Komūna apvienība par šo pienākumu izpildi saņem atkritumu apsaimniekošanas samaksu. Saskaņā ar valsts tiesību aktiem Komūna apvienība netiek uzskatīta par nodokļa maksātāju šajā saistībā, un līdz ar to tās darbība neuzliek PVN.

13. Laikposmā no 2013. līdz 2015. gadam Komūna apvienība par maksu sniedza papildu pakalpojumus, piedāvājot un transportējot konteinerus dažāda veida atkritumiem. Direktīvas 2006/112 nozīmē šādu pakalpojumu sniegšana ir saimnieciskā darbība. Daži no šiem pakalpojumiem ir apliekami ar PVN atbilstoši dažādām likmēm, bet citi ir atbrīvoti no PVN.

14. Šajā laikposmā Komūna apvienībai radās kapitalizācijai un krtīgie izdevumi. Daži no šiem izdevumiem bija saistīti ar piegādi, kas tika veikta gan saistībā ar tās saimniecisko darbību, gan arī ar darbību, kas nav saimnieciskā darbība.

15. Komūna apvienība šaubījās par to, kā pareizi aprēķināt priekšnodokļa atskaitīmo daļu, kas attiecas uz šādu piegādi. Tāpēc tā lūdza *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (Polijas Nodokļu administrācijas vadītājs) (7) sniegt atzinumu par savu nostāju atbilstoši PVN noteikumiem.

16. 2016. gada 17. oktobrī Administrācijas vadītājs (8) lēma, ka, lai noteiktu priekšnodokļa atskaitīmo daļu, Komūna apvienībai vispirms būtu jānosaka tā priekšnodokļa daļa, kas ir saistīta ar tās saimniecisko darbību, proti, ar PVN apliekami vai no tā atbrīvotumi darījumi, un, otrkārt, tā kā dažas no tās darbībām ir atbrīvotas no PVN, tādējādi iegūtai summai būtu jāpiemēro formula, kas definēta Likuma par PVN 90. pantā. Administrācijas vadītājs arī norādīja, ka tā ir vienīgi nodokļa maksātāja atbildība izvēlēties aprēķina metodi.

17. Komūna apvienība iesniedzējtiesā apstrīdēja minēto lēmumu. Tā apgalvoja, ka Likumā par PVN nav paredzēts šākotnājs priekšnodokļa sadalījums un ka tāpēc tās tiesībām atskaitīt priekšnodokli var piemērot tikai Likuma par PVN 90. pantā minēto formulu.

18. Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa nor?da, ka attiec?gaj? laik? valsts ties?bu sist?m? nebija noteikumu, kas noteiktu krit?rijus vai metodes atskait?m?s priekšnodok?a da?as apr??inam pieg?d?m, kuras nedal?mi izmantoja gan nodok?a maks?t?ja saimnieciskajai darb?bai, gan ar saimniecisko darb?bu nesaist?t?m darb?b?m. Iesniedz?jtiesa nor?da, ka juridisku personu gad?jum?, kuras pilda publisko ties?bu aktos noteiktos pien?kumus, lai gan tikai maza da?a š?du pieg?žu faktiski tiek izmantota saimniecisk?s darb?bas m?r?iem un visas p?r?j?s pieg?des tiek izmantotas darb?b?m, kas neietilpst Direkt?vas 2006/112 piem?rošanas jom?, š?du noteikumu neesam?bas d?? izveidoj?s administrat?va prakse atz?t ties?bas atskait?t visu priekšnodokli par š?d?m pieg?d?m (9). Iesniedz?jtiesa piebilst, ka prakse tika izstr?d?ta, pamatojoties uz *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) 2011. gada 24. oktobra spriedumu (10) apvienojum? ar principu, kas noteikts Polijas Republikas Konstit?cijas 217. pant? – ka ties?bas uzlikt nodok?us un nodevas ir ekskluz?v? likumdev?ja kompetenc?.

19. ?emot v?r? iepriekš min?to, iesniedz?jtiesa aptur?ja tiesved?bu un uzdeva Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai Padomes Direkt?vas 2006/112 [...] 168. panta a) punktam, k? ar? PVN neitralit?tes principam ir pretrun? valsts prakse, kas balst?ta uz to, ka tiek atz?tas pilnas 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 veiktajiem 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 priekšnodok?a summas sadales metožu un krit?riju neesam?bu valsts likum? attiec?b? uz iepriekš min?tajiem dar?jumu veidiem?”

20. Rakstveida apsv?rumus iesniedza Kom?nu apvien?ba, Polijas Republika un Komisija. 2018. gada 20. septembra tiesas s?d? t?s visas kop? ar atbild?t?ju pamatliet? (Administr?cijas vad?t?js) sniedza mutv?rdu apsv?rumus.

Ievada piez?mes

21. K? jau paskaidroju iepriekš (11), galvenais ar likumu noteiktais Kom?nu apvien?bas pien?kums ir pakalpojumu sniegšana sabiedr?bas interes?s. Iesniedz?jtiesa pareizi nor?da, ka š?das darb?bas nav saimniecisk? darb?ba Direkt?vas 2006/112 9. panta noz?m? un neietilpst min?t?s direkt?vas piem?rošanas jom?. No t? izriet, ka atbilstoši min?t?s direkt?vas 13. pantam Kom?nu apvien?ba šaj? zi?? nav nodok?a maks?t?js.

22. No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka tikai da?ai no Kom?nu apvien?bas darb?b?m ir saimniecisk?s darb?bas raksturs Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta noz?m?, un l?dz ar to t? ir nodok?a maks?t?js min?t?s direkt?vas noz?m? tikai attiec?b? uz š?m p?d?j?m min?taj?m darb?b?m.

23. Kom?nu apvien?ba neiekas? *maks?jamo PVN* par pakalpojumiem, ko t? sniedz saska?? ar likum? noteikto sabiedr?bas interešu uzdevumu. Savuk?rt apvien?bai ir pien?kums maks?jamo PVN atbilstoši piem?rojam?m likm?m iek?aut cen? papildpakalpojumiem, ko t? sniedz saviem klientiem, un no vi?iem iekas?t šo nodokli.

24. Kom?nu apvien?bas pieg?d?t?ji iekas? *priekšnodokli* atbilstoši piem?rojam?m likm?m par prec?m un pakalpojumiem, ko apvien?ba ieg?d?jas, neatkar?gi no t?, k?dam m?r?im t? v?l?k izmanto š?s pieg?des. Pieg?des var iedal?t trij?s kategorij?s: i) pieg?des, ko izmanto vien?gi saimnieciskajai darb?bai; ii) pieg?des, ko izmanto vien?gi likum? noteiktajai darb?bai sabiedr?bas interes?s, un iii) pieg?des, ko nedal?mi izmanto abiem darb?bu veidiem (12).

25. Pamatliet? nav domstarp?bu par to, ka priekšnodoklis, ko uzliek pirmajai pieg?žu kategorijai, ir *piln?b? atskait?ms*, savuk?rt priekšnodoklis, ko uzliek otrajai pieg?žu kategorijai, nav *atskait?ms*.

Prejudici?l? jaut?juma v?rt?jums

26. Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las g?t nor?des par Savien?bas ties?bu normu savietojam?bu ar administrat?vo praksi t?diem nodok?u maks?t?jiem k? Kom?nu apvien?ba, kas vienlaikus veic likum? noteikt?s darb?bas sabiedr?bas interes?s un saimniecisko darb?bu, pieš?irt ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli attiec?b? uz pieg?d?m, kuras nedal?mi tiek izmantotas gan nodok?a maks?t?ja saimnieciskajai darb?bai, gan darb?bai, kas nav saimniecisk? darb?ba (treš? iepriekš min?t? kategorija).

27. Š?iet, ka iesniedz?jtiesai šaubas rodas t?p?c, ka par šo jaut?jumu nav nek?du noteikumu ne tikai Likum? par PVN, bet ar? Direkt?v? 2006/112.

28. Saska?? ar iedibin?to judikat?ru Direkt?v? 2006/112 nav saska?otas metodes vai krit?riji, kas dal?bvalst?m j?piem?ro, pie?emot noteikumus, kuri ?auj sadal?t priekšnodokli atkar?b? no t?, vai attiec?gos izdevumus izmanto saimnieciskai darb?bai vai darb?bai, kas nav saimniecisk? darb?ba (13).

29. Tiesa jo ?paši ir spriedusi, ka proporcion?l?s atskait?šanas sist?mu, kas paredz?ta Direkt?vas 2006/112 173.–175. pant?, var piem?rot tikai gad?jumiem, kad nodok?a maks?t?js preces un pakalpojumus izmanto, lai veiktu gan saimnieciskos dar?jumus, kas dod atskait?šanas ties?bas, gan ar? t?dus, kas nedod atskait?šanas ties?bas (14). T?p?c priekšnodok?a kontekst? t? nav dom?ta piem?rošanai pieg?d?m, kuras *nedal?mi* izmanto gan nodok?a maks?t?ja saimnieciskajai darb?bai, gan darb?b?m, kas nav saimniecisk? darb?ba.

30. Iev?rojot dal?bvalstu atlikušo kompetenci un praktisku iemeslu d??, kuri saist?ti ar faktisko situ?ciju daudzveid?bu un sarežž?t?bu, kas ne?auj Tiesai atbalst?t vienu metodi vai formulu vair?k nek? k?du citu, Tiesa ir atteikusies aizst?t Savien?bas likumdev?jus un valsts iest?des, lai noteiktu visp?r?ju metodi, k? apr??in?t saimniecisk?s darb?bas proporciju attiec?b? pret darb?bu, kas nav saimniecisk? darb?ba (15).

31. Šaj? situ?cij? dal?bvalst?m ir j?nosaka piem?rotas metodes un krit?riji, kas *atbilst* kop?j?s PVN sist?mas *pamatprincipiem*, lai nodok?a maks?t?ji var?tu veikt nepieciešamos apr??inus (16). Lai ar? t?d?j?di dal?bvalst?m ir pien?kums noteikt š?das metodes un krit?rijus, t?m ir zin?ma r?c?bas br?v?ba attiec?b? uz šiem noteikumiem (17), ja vien t?s ?em v?r? Direkt?vas 2006/112 168. panta *m?r?us* un *lomu* PVN rež?m? (18).

32. T?p?c es s?kšu savu nov?rt?jumu ar min?t?s r?c?bas br?v?bas robežu izp?ti. Es to dar?šu vair?kos posmos. Vispirms es izp?t?šu to, vai Direkt?va 2006/112 vai nodok?u neitralit?tes princips liedz nodok?a maks?t?jam pieš?irt ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli par pieg?d?m, ko nedal?mi izmanto gan saimnieciskajai darb?bai, gan ar? darb?bai, kas nav saimniecisk? darb?ba. Ja atbilde uz šo jaut?jumu b?s apstiprinoša, es piev?rs?šos š? secin?juma ietekmei uz dal?bvalstu r?c?bas br?v?bu un valstu tiesu pien?kumiem. Nosl?gum? es izp?t?šu, vai Kom?nu apvien?ba tom?r nevar balst?ties uz citiem Direkt?vas 2006/112 noteikumiem vai Savien?bas ties?bu visp?r?jiem principiem, lai ieg?tu ties?bas uz atskait?šanu piln? apm?r?.

Vai Direkt?va 2006/112 vai nodok?u neitralit?tes princips liedz nodok?a maks?t?jam pieš?irt ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli?

33. Es s?kšu ar to, ka atg?din?šu PVN rež?ma, k? t?s ir defin?ts Direkt?v? 2006/112, pamatiez?mes.

34. Tiesa past?v?gi ir skaidrojusi, ka PVN "b?tisk?s iez?mes" ir š?das: i) PVN visp?r?ji piem?ro dar?jumiem (pieg?d?m), kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi (universalit?tes princips); ii) t? apm?ru nosaka proporcion?li nodok?a maks?t?ja sa?emtajai samaksai par pieg?d?taj?m prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem; iii) nodoklis tiek iekas?ts katr? ražošanas un izplat?šanas posm?, ieskaitot mazumtirdzniec?bu, un neatkar?gi no iepriekš notikušo dar?jumu skaita, un iv) summas, kas samaks?tas iepriekš?jos ražošanas un izplat?šanas procesa posmos, tiek atskait?tas no t? nodok?a apm?ra, kas j?maks? nodok?a maks?t?jam, l?dz ar to šis nodoklis attiec?gaj? posm? tiek uzlikts tikai šaj? posm? pievienotajai v?rt?bai un, visbeidzot, t? gal?gais maks?jums ir j?veic gala pat?r?t?jam, kuram nav ties?bu atskait?t priekšnodokli (19). T?d?j?di ekonomisk? zi?? PVN ir visp?r?js, daudzpak?pju, nekumulat?vs apgroz?juma nodoklis.

Ties?bu atskait?t priekšnodokli vieta visp?r?j? PVN rež?m?

35. Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru ties?bas atskait?t priekšnodokli ir PVN rež?ma neat?emama sast?vda?a un ir pamatprincips, uz kuru ir balst?ta kop?j? PVN sist?ma (20).

36. Tom?r š?s ties?bas nav autonomas, un t?d?? neb?tu j?izv?rt? atseviš?i.

37. Pirmk?rt, PVN rež?ma galven? iez?me ir t?, ka katrs nodok?a maks?t?js no saviem klientiem *iekas? PVN valsts v?rd?*, iek?aujot to pieg?d?to pre?u un sniegto pakalpojumu cen?. Min?tais maks?jamais PVN *nav nodok?a maks?t?ja ?pašums*: p?c defin?cijas tas noteiktos termi?os j?iemaks? valsts kas?. Otrk?rt, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas ierobežot š?s atbild?bas apm?ru tikai tad un tikai t?d? m?r?, k?d? viš? iepriekš ir samaks?jis priekšnodokli saviem pieg?d?t?jiem, ko vi?i bija iek??vuši savu pieg?žu cen? un ar? iekas?juši valsts v?rd?.

38. T? tiek apkopota b?t?ba ties?b?m atskait?t priekšnodokli saska?? ar Direkt?vas 2006/112 168. pantu. Var teikt, ka nodok?a uzlikšanas princips ir *prim?rs*, savuk?rt atskait?šanas ties?bas p?c savas b?t?bas ir *pak?rtotas*.

39. No t? nenov?ršami izriet, ka atskait?šanas ties?bas ir paredz?tas *tikai* tam, lai nodok?a maks?t?ju, kas ir nodok?a iekas?t?js valsts v?rd?, visas t?s saimniecisk?s darb?bas laik? atbr?votu no maks?jam? vai samaks?t? PVN sloga. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina, ka visas š?da veida darb?bas neatkar?gi no to m?r?iem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka t?s pašas ir apliekamas ar PVN, tiek apliktas ar nodokli piln?b? neitr?l? veid? (nodok?u neitralit?tes princips) (21).

40. Turkl?t uz š?m ties?b?m attiecas vair?ki nosac?jumi.

41. Jo ?paši manos secin?jumos liet? *Stradasfalti* (22) es nor?d?ju, ka fr?ze "ja preces un pakalpojumus [...] izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem" Sest?s direkt?vas (23) (Direkt?vas 2006/112 priekšg?j?jas) 17. panta 2. punkt? ir ierobežojums min?to ties?bu piem?rošanas jomai. P?c vair?kiem gadiem Tiesa nep?rprotami apstiprin?ja manu nost?ju, nospriežot, ka tas ir ac?mredzams no Direkt?vas 2006/112 168. panta ievadda?as, kur? ir paredz?ti ties?bu uz atskait?šanu rašan?s nosac?jumi un piem?rošanas joma, ka tikai tie dar?jumi, kas v?l?k ir tikuši aplikti ar nodokli, var rad?t ties?bas uz t? PVN atskait?šanu, ar kuru tika aplikta to pre?u un pakalpojumu ieg?de, kuri tika izmantoti šo dar?jumu veikšanai (24). No t? izriet, ka atskait?šanas ties?bas noz?m?, ka nodok?a maks?t?js saimnieciskaj? darb?b? pats ir veicis ar nodokli apliekamas pieg?des.

42. No t? ar? izriet, ka notikums, kas rada š?s ties?bas, nav br?dis, kad tiek iekas?ts priekšnodoklis, bet gan br?dis, kad nodok?a maks?t?js sa?emt?s pieg?des izmanto savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m. Ja preces vai pakalpojumi tiek izmantoti dar?jumiem, kas v?l?k tiek aplikti ar nodokli, iepriekš samaks?t? nodok?a atskait?šana k??st nepieciešama, lai nov?rstu dubultu aplikšanu ar nodokli (25).
43. Tiesa turpm?k vienm?r ir spriedusi, ka ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, noz?m?, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no t?du dar?jumu cenās, par kuriem n?kotn? j?maks? PVN, kas dod ties?bas veikt atskait?jumu. T?p?c, lai PVN b?tu atskait?ms, iepriekš veiktajiem dar?jumiem ir j?b?t t?dai *tiešai un t?l?t?jaisaiknei* ar v?l?k veiktajiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?šanu (26). Ja nav tiešas un t?l?t?jas saiknes starp konkr?tu ieg?des dar?jumu un vienu vai vair?kiem izejošiem dar?jumiem, kas dod atskait?šanas ties?bas, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli ar nosac?jumu, ka min?t? dar?juma izmaksas veido da?u no visp?r?j?m izmaks?m un, t?das b?damas, veido da?u no paša nodok?a maks?t?ja p?rdoto pre?u vai sniegto pakalpojumu cenās. Š?d?m izmaks?m ir tieša un t?l?t?ja saikne ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu *kopum?* (27).
44. Turpretim, ja tieša un t?l?t?ja saikne starp ieg?des izdevumiem un saimniecisko darb?bu, ko v?l?k veic nodok?u maks?t?js, tiek p?rtraukta, priekšnodoklis nevar tikt atskait?ts. No Tiesas judikat?ras skaidri izriet, ka tas t? ir jo ?paši gad?jum?, ja nodok?a maks?t?ja ieg?d?t?s preces vai pakalpojumi tiek izmantoti dar?jumiem, kas vai nu ir atbr?voti no PVN, vai neietilpst PVN piem?rošanas jom?. Šaj?s div?s situ?cij?s nodoklis par šiem dar?jumiem netiek iekas?ts un l?dz ar to priekšnodoklis nevar tikt atskait?ts (28).
45. Pati visp?r?j? PVN rež?ma strukt?ra nosaka, ka priekšnodok?u atskait?šana ir saist?ta ar nodok?u v?l?ku iekas?šanu (29). Es t?p?c piln?b? piekr?tu ?ener?ladvok?tei J. Kokotei [J. Kokott], ka nodok?a maks?t?js nevar izvirk?t pras?bas par priekšnodok?a atskait?šanu, nesamaks?jot nodokli par izejošiem dar?jumiem. Iev?rojot Direkt?vas 2006/112 lo?iku, š?da “nesimetriska atsaukšan?s” uz direkt?vas noteikumiem princip? ir izsl?gta (30).
46. T?p?c man ir piln?gi skaidrs, ka Kom?nu apvien?ba nevar atsaukties uz Direkt?vu 2006/112, lai ieg?tu ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli, ko uzliek pieg?d?m, kuras nedal?mi izmanto gan t?s saimnieciskajai darb?bai, gan darb?bai, kas nav saimniecisk? darb?ba.
47. Lai gan š?d?m pieg?d?m ir saikne ar Kom?nu apvien?bas saimniecisko darb?bu, tikai maza da?a no katras š?s pieg?des faktiski tika izmantota darb?bai, par ko Kom?nu apvien?ba iekas?ja PVN.
48. Nav šaubu, ka Kom?nu apvien?bai b?tu j??auj atskait?t attiec?go priekšnodok?a da?u saska?? ar Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punktu. Tom?r b?tu pretrun? ar iepriekš min?to simetrijas principu ?aut Kom?nu apvien?bai atskait?t ar? p?r?jo priekšnodokli, kuram nav atbilstoša maks?jam? PVN.
49. ?ener?ladvok?ts M. Špunars [M. Szpunar] secin?jumos liet? *?eský rozhlas* analiz?ja š?du ties?bu pieš?iršanas sekas (31). Viš? secin?ja, ka to pieš?iršana b?tu pretrun? kop?j?s PVN sist?mas lo?ikai un, konkr?t?k, kategoriski un skaidri formul?tajam Direkt?vas 2006/112 168. pantam. Min?to anal?zi var attiecin?t uz izskat?mo lietu.
50. T?d?j?di, ja Kom?nu apvien?bai b?tu ties?bas atskait?t visu priekšnodokli, š? summa noteikti iev?rojami p?rsniegtu iekas?to PVN. Kom?nu apvien?bai t?p?c b?tu ties?bas uz š?s starp?bas atmaks?šanu saska?? ar Direkt?vas 2006/112 183. pantu (32). Š?s atmaksas rezult?t? gan t?s saimniecisk? darb?ba, gan da?a no t?s sabiedrisk?s darb?bas b?tu piln?b? atbr?vota no

PVN, lai gan attiecībā uz sabiedrisko darbību Komānu apvienība atrodas piegādes ??des pašas beigās un attiecīgi saskaņā ar Direktīvas 2006/112 13. pantu tās stāvoklis ir pielīdzināms galapatērētāja stāvoklim. Ēmot vērā, ka likumā noteiktās darbības ietvaros Komānu apvienības klientiem netiek uzlikts maksājams PVN, ienākšo piegāžu dāva, ko izmanto minētajai darbībai, paliktu neaplikta ar nodokli visā piegādes ??dā. Citiem vārdiem – tas radītu *ratione personae* atbrīvojumu noteiktai piegāžu kategorijai nodokļa maksājumiem, kas veic gan ar nodokli apliekamas, gan neapliekamas darbības. Direktīvā 2006/112 šāds izņēmums nav paredzēts. Tas apdraudītu arī PVN *universalitātes* principu un būtu pretrunā pašai PVN režīma loģikai (33).

51. Pamatojoties uz iepriekš minēto, es izdaru starpsecinājumu, ka Direktīvas 2006/112 168. pants nodokļa maksājumiem, kas veic ar nodokli neapliekamas un ar nodokli apliekamas darbības, nepārrprotami liedz tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu pilnā apmērā par piegādēm, ko nedalīmi izmanto gan saimnieciskajai darbībai, gan arī darbībai, kas nav saimnieciskā darbība.

Nodokļu neitralitātes princips

52. Savas prasības par tiesībām uz atskaitēšanu pilnā apmērā pamatojumā Komānu apvienība balstās uz nodokļu neitralitātes principu, kuru tā uzskata par nodokļa maksājumu pamattiesībām. Tā apgalvo, ka visi minēto tiesību ierobežojumi ir jāinterpretē šauri.

53. Ir taisnība, ka nodokļu neitralitātes princips raksturo kopājo PVN sistēmā (34) un ka tas ir pamatprincips, uz kuru ir balstīta šī sistēma (35). Tomēr Komānu apvienības argumenti mani nepārliecina.

54. *Pirmkārt*, Savienības likumdevēji noteikti paredzēja, ka nodokļu neitralitātes princips saistīts ar PVN jautājumiem atspoguļos vispārājo vienlīdzīgās attieksmes principu (36). Tomēr, ja vienlīdzīgās attieksmes principam saskaņā ar Savienības tiesību aktiem ir konstitucionāls statuss, attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu vāļ ir jāizstrādā un jāievieš tiesību akti, kas paredzētu sekundāros tiesību aktus, un līdz ar to šim principam šādos tiesību aktos varētu paredzēt detalizētus noteikumus (37). Turklāt, kā Tiesa jau ir nospriedusi, nodokļu neitralitātes princips nav primāro tiesību aktu noteikums, bet gan interpretācijas princips, kurš ir jāpiemēro vienlaikus ar citiem PVN režīma principiem (38). Līdz ar to, pretāji tam, ko apgalvo Komānu apvienība, no minētā principa neizriet nekādas nodokļa maksājuma pamattiesības.

55. *Otrkārt*, Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļu neitralitātes princips neattiecas uz darījumiem, kas nav PVN režīma piemērošanas jomā. Tādējādi, Ēmot vērā Direktīvas 2006/112 168. panta ievadā minēto nepārrprotamo ierobežojumu, tas neāuj paplašināt atskaitēšanas no maksājamā PVN apjomu, lai iekāutu citus darījumus, kā vienāgi tos, ko nodokļa maksājājs izmanto savai saimnieciskajai darbībai (39).

56. Par iegāstu izmantojot prasību ievārot atskaitēšanas tiesību izņēmumu šauras interpretācijas principu, Komānu apvienība sniedz interpretāciju, kas piedāvā jebkādu ierobežojumu atcelšanu, un tas, manuprāt, ir acīmredzami *contra legem*.

57. Ēaut nodokļa maksājājam, kas veic gan ar nodokli neapliekamas, gan ar nodokli apliekamas darbības, izmantot tiesības uz atskaitēšanu pilnā apmērā, nozīmētu tam piešķirt priekšrocību gan attiecībā uz tā ienākājājiem darījumiem (tiesībām atskaitēt priekšnodokli), gan uz izejāšājiem darījumiem (tiesībām neiekasēt maksājamo PVN). Acīmredzami tas PVN ekonomisko ietekmi *padarītu nevis neitrālu*, bet gan *pozitīvu* (nodokļa maksājuma labā). Komānu apvienības situācija tādējādi tiktu uzlabota daudz vairāk, nekā vienkārši piemērojot nodokļu neitralitātes principu.

58. Rezultātā pret nodokļa maksātāju attieksme būs labvēlīgāka salīdzinājumā ar citām uzņēmumu kategorijām salīdzināms situācijās, tādējādi izkropojot konkurenci iekšējā tirgū, ko ar nodokļu neitralitātes principu tieši paredzēts novērst (40). Tā rezultātā šādam nodokļa maksātājam ar tiktu piešķirta *nepamatota ekonomiskā priekšrocība* salīdzinājumā ar gala patērētāju (41).

59. Ja ievērotu šādu interpretāciju, pietiktu ar to, ka subjekts, uz kuru attiecas Direktīvas 2006/112 13. pants, iesaistītos pat pavisam neliela apmēra saimnieciskajā darbībā, piemēram, pašvaldība, kas vietējiem iedzīvotājiem dara pieejamu bezalkoholisko dzērienu tirdzniecības automātu vai pārdod Ziemassvētku eglītes – lai varētu atskaitīt visu priekšnodokli, kas rodas piegādēm, kuras nedalīmi izmanto gan saimnieciskajai darbībai, gan darbībai, kas nav saimnieciskā darbība. Šāda nepieļaujama priekšrocība nevarēja būt Savienības likumdevēju nodoms.

60. Tāpēc es izdaru šākotnēju secinājumu, ka gan Direktīvas 2006/112 168. pants, gan principi, kas ir vispārējā PVN režīma pamatā, it paši nodokļu neitralitātes princips, nepārsprotami liedz piešķirt nodokļa maksātājam, kas veic gan ar nodokli neapliekamas, gan arī ar nodokli apliekamas darbības, tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli.

Dalībvalstu rīcības brīvība un valstu tiesu pienākumi

61. No iepriekš minētās analīzes izriet, ka PVN režīma pamata un kopējais mērķis ir *atbilstība starp priekšnodokļa atskaitīšanu un maksājamo nodokļa iekasēšanu* (42). Dalībvalstīm, īstenojot rīcības brīvību attiecībā uz PVN sadalījuma noteikumiem, ar mērķi nodrošināt vienlīdzību starp dažādām nodokļa maksātāju kategorijām un starp nodokļa maksātājiem, kas veic gan ar nodokli neapliekamas, gan apliekamas darbības, no vienas puses, un galapatērētājiem, no otras puses, ciktāl iespējams, ir jāizvairās no *nodokļa neuzlikšanas galapatērētājam* (43).

Vispārīgais pienākums nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu iedarbību

62. Šajos apstākļos dalībvalstīm sava diskrecionārā vara ir jāsteno tā, lai nodrošinātu, ka atskaitīšana tiek veikta *tikai* attiecībā uz to priekšnodokļa daļu, kas saistīta ar darījumiem, kuri dod atskaitīšanas tiesības. Tādējādi tām jānodrošina, ka saimnieciskās darbības un darbības, kam nav saimnieciska rakstura, proporcijas aprēķins *objektīvi atspoguļo* to, kāda daļa no iegādes izdevumiem faktiski izmantota katrai no šīm darbībām (44).

63. Cik es saprotu nostāju, kas Polijā dominēja līdz 2016. gada 1. janvārim, iesniedzējtiesas aprakstītā administratīvā prakse bija piešķirt tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli par piegādēm, kuras nedalīmi izmanto gan nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai, gan darbībai, kas nav saimnieciskā darbība.

64. Šāda prakse izjauc līdzsvaru starp priekšnodokļa atskaitīšanu un maksājamo PVN iekasēšanu, kas ietekmē nodokļa uzlikšanas līmeni un izraisa nevienlīdzīgu attieksmi pret dažādām nodokļa maksātāju kategorijām un starp dalībvalstīm, un tādējādi izkropo konkurenci iekšējā tirgū. Tāpēc tas var apdraudēt kopējās PVN sistēmas *vienveidīgās piemērošanas* principu (45).

65. Tā kā jebkuras izmaiņas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību piemērošanas jomā ietekmē nodokļu sloga līmeni un tādēļ ir jāpiemēro līdzīgā veidā visās dalībvalstīs, minētā prakse ietekmē vispārējā PVN režīma darbības pašu būtību (46). Direktīvas 2006/112 39. apsvērums, kurā teikts, ka “atskaitāmā daļa visās dalībvalstīs būs jāaprēķina vienādi”, apstiprina to, ka tās

patiesi bija Savienības likumdevēju nodoms.

66. Turklāt saskaņā ar Lēmuma 2007/436/EK (47) 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu Savienības pašu resursi tostarp ir balstīti uz PVN (48). No tā izriet, ka ir tieša saikne starp PVN iekasšanu un attiecīgo resursu pieejamību Savienības budžetam. Jebkādi traucējumi minēto iekasšanu, jo īpaši paplašinot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību apjomu, mazina nodokļu bāzi un tādējādi samazina minētos resursus. Lai nodrošinātu Savienības finanšu interešu aizsardzību, kā tas noteikts LESD 325. pantā, dalībvalstīm ir jāveic vajadzīgie pasākumi, lai garantētu efektīvu un pilnīgu PVN noteikšanu un iekasšanu savā teritorijā (49).

67. No tā izriet, ka pamatlietā aplūkots valsts prakses piemērošana acīmredzami būtu pretrunā ar Direktīvu 2006/112 izveidotās kopējās PVN sistēmas mērķiem un pamatprincipiem, varētu traucēt tās efektivitāti un tādējādi apdraudētu Savienības finanšu intereses.

68. Lai gan dalībvalstīm ir tiesības brīvi izvēlēties piemērojamo atskaitīamo PVN sadalījuma metodi saskaņā ar LESD 288. pantu, tām tomēr jānodrošina, ka atskaitīšanas tiesību apjoms atbilst Direktīvā 2006/112 noteiktajam. Šajā ziņā viņiem nav rēcības brīvības (50).

69. Šādos apstākļos valsts likumdevējs primāri ir atbildīgs par to, lai tiktu noteikti šo pienākumu izpildei vajadzīgie pasākumi (51).

70. No līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma, izriet, ka Polijas likumdevējs ir grozījis Likumu par PVN no 2016. gada 1. janvāra un ka ar šo grozījumu tika izbeigta administratīvā prakse piešķirt tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli par piegādēm, kuras nedalīmi izmanto gan nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai, gan darbībai, kas nav saimnieciskā darbība (52).

71. Tomēr pamatlietā attiecas uz laikposmu no 2013. līdz 2015. gadam. Tātad iesniedzējtiesai ar attiecību uz šo laikposmu ir pilnībā jāievēro Direktīvā 2006/112, interpretējot piemērojamās tiesību aktus, cik vien iespējams, ņemot vērā minētās direktīvas 168. panta a) punktu, kā to interpretējusi Tiesa, vai, ja nepieciešams, nepiemērojot šos tiesību aktus (53). Ja minētajā kontekstā valsts tiesības, piemērojot tajās atzītās interpretācijas metodes, ļauj interpretēt kādu valsts tiesību normu tādā veidā, ka kolēzija ar kādu citu valsts tiesību normu tiek novērstā vai ar tiek ierobežota šīs normas piemērošanas joma, to piemērojot tikai, ciktāl tā ir saderīga ar šo citu normu, valsts tiesai ir pienākums izmantot tādās pašas metodes, lai sasniegtu direktīvā noteikto rezultātu (54). Protams, šim pienākumam nevajadzētu nozīmēt to, ka iesniedzējtiesai jāizmanto piemērojamo valsts tiesību normu interpretācija *contra legem* (55).

72. Šajā ziņā Tiesa ir arī nospriedusi, ka prasība valsts tiesības interpretēt atbilstoši Savienības tiesībām ietver valsts tiesu pienākumu vajadzības gadījumā mainīt iedibināto judikatūru, ja tā ir balstīta uz tādā valsts tiesību normu interpretāciju, kas nav saderīga ar direktīvas mērķiem. Līdz ar to valsts tiesa nevar pamatot uzskatu, ka tai nav iespējams aplūkoto valsts tiesību normu interpretēt atbilstīgi Savienības tiesībām, tikai tādā, ka tā šo normu ir pastāvīgi interpretējusi ar šīm tiesībām nesaderīgi (56).

73. Es secinu, ka principā Direktīvā 2006/112 būtu jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to valsts tiesai tiesvedībā par tādā nodokļa maksātāju kā Komānu apvienību, cik vien iespējams, ir jāinterpretē savas valsts tiesību aktus tādā veidā, kas nodrošina, ka atskaitījums veic tikai attiecībā uz to priekšnodokļa daļu, kas objektīvi atspoguļo to, cik iegādes izdevumu ir izmantots šis nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vajadzībām.

Izņēmums, pamatojoties uz vispārīgajiem principiem un pamattiesībām

74. T? k? pamatliet? runa it ?paši ir par Direkt?vas 2006/112 168. panta ?stenošanu un t?d?j?di – par Savien?bas ties?bu aktu piem?rošanu Eiropas Savien?bas Pamatties?bu hartas 51. panta 1. punkta noz?m? (57), iesniedz?jtiesai ar? j?p?rliecin?s, ka attiec?b? uz pamatliet? iesaist?tajiem nodok?u maks?t?jiem tiek iev?rotas Hart? garant?t?s pamatties?bas. Š?s ties?bas nevar neiev?rot, aizbaidinoties ar pien?kumu nodrošin?t efekt?vu Savien?bas resursu iekas?šanu (58).

75. Citiem v?rdiem – princips, ka valsts ties?bas ir j?interpret? saska?? ar Savien?bas ties?b?m, ir ierobežots, ja t? piem?rošana pamatlietas faktiem noz?m? Hart? garant?to pamatties?bu neiev?rošanu vai Savien?bas ties?bu visp?r?jo principu p?rk?pumu (59). Svar?gi ir tas, ka Tiesa ir nospriedusi, ka, ja valsts tiesa ir p?rliecin?ta, ka š?da interpret?cija noz?m?tu min?to ties?bu vai principu p?rk?pumu, t? tiek atbr?vota no pien?kuma piem?rot šo interpret?ciju, pat ja š? pien?kuma izpilde cit?di ?autu nov?rst valsts situ?ciju, kas nav sader?ga ar Savien?bas ties?bu aktiem (60).

76. T?p?c turpin?jum? es p?rbaud?šu, vai pien?kums piem?rot min?to interpret?ciju pamatliet? noz?m?tu pamatties?bu vai Savien?bas ties?bu visp?r?jo principu p?rk?pumu. Šaj? nol?k? es vispirms noteikšu attiec?g?s pamatties?bas vai visp?r?jos principus un p?c tam p?rbaud?šu iepriekš izkl?st?t?s Savien?bas ties?bu interpret?cijas piem?rošanas sekas attiec?b? uz pamatlietas faktiem.

77. Kom?nu apvien?ba apgalvo, ka ne tikai no Polijas ties?b?m, bet ar? no Savien?bas ties?b?m izriet, ka uz to nevar attiecin?t nevienu apr??ina metodi, kas ietekm?tu t?s ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu piln? apm?r?, ja vien š? metode nav skaidri paredz?ta ties?bu aktos.

78. Esmu gatava pie?emt apgalvojumu, ka princips, ka nodokli nevar uzlikt, ja vien tas nav paredz?ts ar likumu (citiem v?rdiem – nodok?u likum?bas princips: *nullum tributum sine lege*), ir da?a no Savien?bas tiesisk?s k?rt?bas. To var uzskat?t par ?pašu uz??m?jdarb?bas br?v?bas, pamatties?bu uz ?pašumu un juridisk?s noteikt?bas visp?r?j? principa izpausmi nodok?u ties?bu kontekst?.

79. Tom?r es nedom?ju, ka Kom?nu apvien?ba var g?t pan?kumus pamatliet?, atsaucoties uz Savien?bas ties?bu aktiem, lai piepras?tu ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli par pieg?d?m, kuras nedal?mi izmantotas gan saimnieciskajai darb?bai, gan darb?bai, kas nav saimniecisk? darb?ba. K? turpm?k paskaidrošu, saska?? ar Savien?bas ties?bu aktiem nodok?u likum?bas princips attiecas uz dal?bvalsts ties?b?m uzlikt nodok?us, turpretim pamatlaieta ir tikai par maks?jam?s nodok?a summas apr??in?šanas metodi.

80. S?kum? izanaliz?šu nodok?u likum?bas principu saska?? ar Savien?bas ties?b?m. ?emot v?r? LES 6. panta 3. punktu (61) un Hartas 52. panta 3. punktu (62), es vispirms atsaukšos uz ECPAK un tad uz dal?bvalstu kop?gaj?m konstitucion?laj?m trad?cij?m.

Anal?ze, ?emot v?r? ECPAK

81. Eiropas Cilv?kties?bu tiesa (turpm?k tekst? – “Strasb?ras tiesa”) noteica nodok?u likum?bas principu Pirm? Protokola 1. panta kontekst? (63). Šaj? pant? ir noteikts, ka “nevienam nedr?kst at?emt vi?a ?pašumu, iz?emot, ja tas notiek publiskaj?s interes?s un apst?k?os, kas noteikti ar likumu un atbilst visp?r?jiem starptautisko ties?bu principiem”, nek?d? veid? neierobežojot “valsts ties?bas izdot t?dus likumus, k?dus t? uzskata par nepieciešamiem, lai kontrol?tu ?pašuma izmantošanu saska?? ar visp?r?j?m interes?m vai lai nodrošin?tu nodok?u vai citu maks?jumu vai sodu samaksu”.

82. Strasb?ras tiesa jo ?paši ir spriedusi, ka nodoklis ir iejaukšan?s ties?b?s uz mier?gu ?pašuma izmantošanu un t?d?j?di uz to attiecas Pirm? Protokola 1. pants (64). T? ir atzinusi, ka l?gumsl?dz?j?m valst?m nodok?u jaut?jumos ir “plaša r?c?bas br?v?ba” (65) un ka t?m b?tu “j?pieš?ir zin?ma papildu cie?a un ieciet?ba, ?stenojot nodok?u funkcijas saska?? ar likum?bas p?rbaudi” (66). T? turkl?t ir nospriedusi, ka ar min?to p?rbaudi tikai p?rliecin?s, vai nodoklis ir “saska?? ar valsts ties?bu aktiem un pats ties?bu akts ir pietiekami kvalitat?vs, lai ?autu pras?t?jam paredz?t savas r?c?bas sekas”, kas attiec?gi noz?m?, ka “piem?rojam?m valsts ties?bu norm?m [ir j?b?t] *pietiekami pieejam?m, prec?z?m un paredzam?m*” (67).
83. “Likuma” j?dziens Pirm? Protokola 1. panta noz?m? atsaucas uz to pašu j?dzienu, kas atrodams citur ECPAK (68). T?p?c tam ir autonoma un plaša piem?rošanas joma, kas neaprobežojas tikai ar likumdev?ja pie?emtiem ties?bu aktiem. Tas ietver konstit?cijas, likumus *sensu stricto*, atvasin?tos ties?bu aktus un starptautiskos l?gumus, kurus ir nosl?gusi l?gumsl?dz?ja valsts (69).
84. Svar?gi ir tas, ka judikat?ra ir j?uzskata par t?du, kas ietilpst j?dziena “likums” darb?bas jom? Pirm? Protokola 1. panta noz?m? (70). T?d?j?di “skaidra, konsekventa un publiski pieejama judikat?ra var nodrošin?t pietiekamu pamatu “likum?gas” iejaukšan?s ties?b?s, ko garant? Konvencija, ?stenošanai, ja š? judikat?ra ir balst?ta uz sapr?t?gu prim?ro ties?bu aktu interpret?ciju” (71).
85. Visbeidzot Strasb?ras tiesa ir atzinusi, ka ir *objekt?vi neiesp?jami* pan?kt piln?gu precizit?ti, izstr?d?jot likumus, it ?paši nodok?u jom?. L?dz ar to daudzi likumi nenov?ršami tiek veidoti *visp?r?gi*, un to interpret?cija un piem?rošana ir j?risina ar praksi (72).
86. No t? izriet, ka saska?? ar Pirm? Protokola 1. pantu likum?bas princips noz?m?, ka *b?tiskie* nodok?a *elementi* ir j?nosaka ties?bu aktos vai judikat?r?, savuk?rt attiec?b? uz konkr?tiem citiem, pak?rtotiem elementiem, ar kuriem nosaka nodok?a saist?bu tv?rumu, š?das pras?bas nav.
- Anal?ze, ?emot v?r? dal?bvalstu kop?g?s konstitucion?l?s trad?cijas*
87. Dal?bvalstu vair?kums atz?st nodok?u likum?bas principu. Daž?s tas ir da?a no senas konstitucion?l?s trad?cijas (73). Vairum? dal?bvalstu min?tais princips ir skaidri nostiprin?ts konstitucion?l?s noz?mes ties?bu akt?, bet cit?s tas izriet no konstitucion?l? tiesiskuma principa (74).
88. Parasti dal?bvalstu konstit?cij?s šo principu nostiprina diezgan visp?r?gi (75), kas uzdevumu to interpret?t atst?j konstitucion?laj?m un visp?r?j?s jurisdikcijas ties?m. Tom?r vair?k?s cit?s ir preciz?ti elementi, kas ir j?defin? ar likumu. Tas jo ?paši attiecas uz Franciju (76), Grie?iju (77), Portug?li (78) un Poliju (79).
89. Detaliz?ta sal?dzinoš? 11 dal?bvalstu ties?bu aktu un judikat?ras anal?ze (80) par?da, ka šo dal?bvalstu konstitucion?l?s trad?cijas sakr?t, nosakot, ka *visiem b?tiskajiem elementiem* saist?b? ar nodok?iem j?b?t noteiktiem ar likumu. Asto??s no 11 dal?bvalst?m par b?tiskiem uzskata š?dus elementus: nor?de par to, kas ir nodok?a maks?t?js, ar nodokli apliekamais notikums, nodok?a apr??ina b?ze, nodok?a likme un procesu?l?s garantijas nodok?a maks?t?jiem (81).
90. Tikai dažas dal?bvalstis uzskata dažus papildelementus par b?tiskiem. Šie papildelementi ietver nor?di par nodok?a sa??m?ju (Igaunija), maks?šanas k?rt?bu (Polija un Igaunija), termi?iem, kas nosaka, kad nodoklis k??st iekas?jams (Igaunija), nodok?u atvieglojumu un atlaižu pieš?iršanas noteikumiem kop? ar nodok?u maks?t?ju kategorij?m, kas atbr?votas no nodok?u

uzlikšanas (Polija un Grieķija), nodokļu maksāšanas un atmaksas kārtību, kā arī sodu un sankciju definīciju (Portugāle).

91. Turklāt šajās dalībvalstīs, šīet, ir vispārpieņemts, ka, lai gan *objektīvi likumi nav iespējams definēt visus noteikumus par nodokļiem*, tomēr likumam ir jāaizņemas maksātājam iepriekš zināt un aprēķināt maksājamo nodokļa summu.

92. Piemēram, lai gan šīet, ka Vācijas konstitucionālā kārtība paredz, ka nodokļu tiesību akti aizmēģina maksātājam aprēķināt maksājamo nodokli, netiek prasīts detalizēts dokuments, kas aizmēģina aprēķināt nodokļa saistības ar aritmētisku precizitāti. Pietiek ar to, ka tiesību akti aizmēģina nodokļa maksātājam paredzēt nodokļa sloga apjomu, aizmēģot viņam pielāgot savu rēķību. Tāpat arī Portugālē likumības princips stingri nenosaka, ka piemērojamiem tiesību aktiem nodokļa maksātājam būtu jānodrošina elementi, kas nepieciešami precīzas un nešaubīgas maksājamo nodokļa summas aprēķināšanai. Tādu ir nepieciešams, lai – ņemot vērā likuma noteiktos būtiskos elementus – nodokļu sloga būtu kvantificējams un zināms mērķis ar paredzams un aprēķināms. Šīet, ka arī Grieķijā iepriekšmēģinātā metode to aplikšanai ar nodokļiem netiek uzskatīta par vienu no nodokļa sastāvdaļām.

93. Runājot par to, kas veido "likumu", izskatīs, ka šajās dalībvalstīs ir vispārpieņemts, ka nodoklis princips ir jānosaka likumdevājam ar pienācīgi publicētu un vispārpieņemto juridiski saistošu aktu. Tomēr vairākos dalībvalstīs tiesību akti var tikt papildināti ar atvasinātiem tiesību aktiem, kurus pieņemusi izpildinstitūcija saskaņā ar pilnvarām, kas tai paši deleģētas (82) vai kas ietilpst tās vispārējās kompetences (83). Vairākos citos dalībvalstīs, šīet, konkrētus pašus elementus, kas visbiežāk ir tehniski, nosaka kompetentās iestādes, izmantojot nesaistošus nodokļu noteikumus vai ieteikumus (84).

94. Vācijā viena šo 11 dalībvalstu kopējā iezīme, šīet, ir prasība, lai nodokļu likumdošana būtu *precīza, skaidra un paredzama* (85). Tādējādi var būt aizliegums piemērot nodokļu tiesību aktus pēc analoģijas un, ja pastāv šaubas, prasība interpretēt tiesību aktus par labu nodokļa maksātājam (86).

95. Vairākos dalībvalstīs, ko es izpētīju, piemēram, Polijā, šīet, ka nav pašu noteikumu par priekšnodokļa sadalījumu nodokļa maksātājiem, kas veic gan ar nodokli aplikamas, gan neaplikamas darbības (87).

96. Nīderlandē (88), Zviedrijā (89) un Apvienotajā Karalistē šādu likumu trūkumu aizstāja ar kompetentu nodokļu iestāžu atvasinātiem tiesību aktiem. Šajās trijās dalībvalstīs, šīet, nodokļa maksātājiem ir vispārējs pienākums izvēlēties un piemērot atbilstošu sadales metodi, kuru pārbauda kompetentās iestādes.

97. Tā, piemēram, Apvienotajā Karalistē, pamatojoties uz 1994. gada *Value Added Tax Act* (Likums par PVN) 26. panta 3. punktu, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* [Viņas Majestātes iepriekšmēģinātā un muitas dienesta pilnvarotās personas] (Centrālā nodokļu iestāde Apvienotajā Karalistē) izstrādāja tiesību aktos paredzētus instrumentus, norādot kritēriju un sadales metožu paraugus (90). Turklāt, saskaņā ar minētā likuma 102ZA panta 1. punktu šī iestāde var apstiprināt nodokļa maksātāja piedāvāto metodi vai ieteikt tam citu piemērotāku metodi.

98. Minētās dalībvalstīs tiesu prakse, manuprāt, apstiprina, ka tad, ja nav saistoša kritērija vai metodes, metodi, kas nodrošina taisnīgu un saprātīgu priekšnodokļa sadali, izvēlas nodokļa maksātājs un tātad ir atkarīga no tā pašajiem apstākļiem. Šīet arī, ka ir pieņemts, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu pilnā apmērā par darījumiem, kurus nedalīmi izmanto gan saimnieciskajai darbībai, gan darbībai, kas nav saimnieciskā darbība, būtu pretrunā nodokļu

neitralitātes principam.

99. Vēcijā noteikums par Direktīvas 2006/112 173. un 174. panta transponēšanu Vēcijā tiesiskajā regulājumā, šī liet, uzskata par piemērojamiem pēc analoģijas, lai noteiktu priekšnodokļa atskaitēmo daļu darījumiem, kurus nedalīmi izmanto gan saimnieciskajai darbībai, gan darbībai, kas nav saimnieciskā darbība.

100. Interesanti, ka Čehijas Republikā *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) atsaucās uz Tiesas spriedumu lietā *Český rozhlas* (91) un ģenerālvokāta M. Špunara secinājumiem šajā lietā (92), lai noraidītu prasītāja argumentu, ka viņam ir tiesības uz atskaitēšanu pilnā apmērā, jo piemērojami tiešbu akti neparedz nekādu priekšnodokļa sadales metodi. Šī liet, ka *Nejvyšší správní soud* uzskata, ka prasītājam pašam bija jāizvēlas piemērotākā metode un jāaprēķina atskaitēmā priekšnodokļa daļa (93).

101. Šajā šķērsgrīzumā atklājas, ka dalībvalstu kopīgās konstitucionālās tradīcijas, kā arī Strasbūras tiesas judikatūra attiecībā uz Pirmā Protokola 1. pantu nosaka, ka būtiskie nodokļa elementi pietiekami skaidri, precīzi un paredzamā veidā jānosaka likumā, bet nav nepieciešams izsmērēt reģlamentēt ikvienu detaļu.

102. Izēmot elementus, kas apspriesti šo secinājumu 96.–100. punktā, es nezinu par pasākumiem vai lēmumiem nevienā no pētījuma dalībvalstīm, kas reģlamentē atskaitēmās priekšnodokļa daļas sadales metodi piegādēm, kuras nedalīmi izmanto gan saimnieciskajai darbībai, gan darbībai, kas nav saimnieciskā darbība, vai aizliegtu jebkādas ierobežojumus tiesbūm atskaitēt priekšnodokli, pamatojoties uz to, ka nodokļa summas aprēķināšanas metode vai kritēriji nav noteikti valsts nodokļu tiesbūvē. No šī viedokļa raugoties, līgumā sniegtā prejudiciālu nolikumu aprakstītā administratīvā prakse, šī liet, ir izņēmums.

Analīze, ēmot vērā Hartu un Savienības tiesību vispārījos principus

103. Hartas 16. pants ir atzīta darījumdarbības brīvība “saskaņā ar Savienības tiesību aktiem un valstu tiesību aktiem un praksi”. Saskaņā ar Hartas 17. panta 1. punktu “ikvienai personai ir tiesības uz pašumu, kas iegūts likumā, tiesības to lietot un atsavināt, kā arī tiesības attiecībā uz to dot rīkojumu savas nāves gadījumā”. Šajā pantā tīklā ir arī noteikts, ka “nevienam nedrīkst atēmt pašumu, ja vien tas nav jādara sabiedrības interesēs, kā arī gadījumos un apstākļos, kuri ir paredzēti tiesību aktos, ar noteikumu, ka par zaudējumiem laikus izmaksā taisnīgu kompensāciju” un ka “pašuma izmantošanu var noteikt ar tiesību aktiem, ciktāl tas nepieciešams vispārīgās interesēs”.

104. Ciktāl par nodokļa maksātāja pienākumu uzskata tikai to, lai valsts kas tiktu iemaksāts *maksājama PVN*, ko viņš no klientiem iekasējis šīs valsts vārdā, tiesības uz pašumu nav būtiskas. Hartas noteikumi, kas paredzēti šo tiesību aizsardzībai, tomēr attiecas uz priekšnodokļa atskaitēšanas tiesību apjomu (94).

105. Tiesa konsekventi ir spriedusi, ka tiesības uz pašumu un darījumdarbības brīvība nav absolūtas. To īstenošanai var piemērot ierobežojumus, kuru pamatā ir sabiedrības interešu mērķi, ar nosacījumu, ka šie ierobežojumi faktiski atbilst šiem mērķiem un attiecībā uz izvirzīto mērķi nav pārmerīga un nepieļaujama iejaukšanās, kas skartu šādi garantēto tiesību pašu būtību. Attiecībā uz darījumdarbības brīvību Tiesa ir nospriedusi, ka, ēmot vērā Hartas 16. panta formulējumu, kurš atšķiras no formulējuma citām pamatbrīvībām, kuras ir noteiktas tās II sadaļā, un ir līdzīgs atsevišķiem Hartas IV sadaļas noteikumiem, šī brīvība var tikt pakāauta plaša mēroga valsts varas iejaukšanās pasākumiem, kuri vispārīgās interesēs var radīt ierobežojumus saimnieciskās darbības īstenošanai (95).

106. Turklīt šaj? kontekst? ir b?tisks ar? tiesisk?s droš?bas princips. Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru min?tais princips ietver pras?bu, lai ties?bu normas b?tu *skaidras, prec?zas un to sekas b?tu paredzamas*, seviš?i tad, ja t?s var rad?t negat?vas sekas person?m vai uz??mumiem (96). Turklīt tiesisk?s droš?bas princips ir ?paši svar?gs t?du ties?bu normu gad?jum?, kas var ietvert finansi?las izmaksas, lai ?autu ieinteres?taj?m person?m *prec?zi zin?t t?m uzlikto pien?kumu apm?ru* (97). Visbeidzot tiesisk?s droš?bas principam pretrun? ir tas, ka br?dis, no kura ir sp?k? pas?kums, kas ietilpst Savien?bas ties?bu piem?rošanas jom?, ir noteikts pirms t? public?šanas, ja vien iz??muma k?rt? tas nav attaisnojams ar k?du visp?r?jo interešu m?r?i (atpaka?ejoša sp?ka aizliegums) (98).

Starpsecin?jums par nodok?u likum?bas principa noz?mi

107. Šeit es uzsveru, ka noteikt Savien?bas ties?bu aktos paredz?to aizsardz?bas standartu, ?emot v?r? dal?bvalstu kop?g?s konstitucion?l?s trad?cijas un Hartu, nav sarežž?ti.

108. To, vai attiec?gais nodoklis atbilst aizsardz?bas l?menim, kas izriet no š?di interpret?ta nodok?u likum?bas principa, var izv?rt?t tikai katr? atseviš?? gad?jum?, par atsaucē punktu ?emot nodok?a maks?t?ja st?vokli attiec?gaj? ties?bu sist?m? *kopum?*. Manupr?t, Tiesai t?d?? vajadz?tu izvair?ties no k?rdin?juma sav? spriedum? noteikt izsme?ošu elementu sarakstu, defin?jot nodokli, kas *j?paredz* ties?bu aktos.

109. Taj? paš? laik? es pie?emu, ka ir j?defin? daži kop?gi parametri min?t? principa iev?rošanai. Cikt?l ir bijis iesp?jams noskaidrot, aizsardz?bas standarts nodok?u jom? iepriekš apl?kotaj?s dal?bvalst?s nedaudz atš?iras. Manupr?t, š?s vajadz?g? piln?guma vai precizit?tes l?me?a atš?ir?bas tikai atspogu?o faktu, ka daž?d?s dal?bvalstis izmanto daž?dus l?dzek?us, lai sasniegtu *kop?jo rezult?tu*. Man nav iemesla dom?t, ka p?r?j?s dal?bvalst?s situ?cija atš?iras.

110. Es uzskatu, ka, visp?r?gi run?jot, visi b?tiskie elementi, kas nosaka nodok?a b?tisk?s iez?mes, ir skaidri j?nosaka piem?rojamajos noteikumos. Šeit tas noz?m? elementus, kas tieši vai netieši ietekm? nodok?a maks?t?ja atbild?bas apjomu atskait?ties par priekšnodokli. Konkr?tais nodoklis ir paredz?ts likum? atbilstoši nepieciešamajam standartam, ja piem?rojamie noteikumi, apl?kojot kopum?, ?auj nodok?u maks?t?jam paredz?t un apr??in?t maks?jam? nodok?a summu un noteikt br?di, kad tas k??st maks?jams.

111. Un otr?di: es nepiekr?tu tam, ka tikai papildelementa neesam?ba piem?rojamajos noteikumos, kas nevar rad?t t?du ietekmi, *pati par sevi* ir nodok?u likum?bas principa p?rk?pums.

112. T?d?j?di, piem?ram, maks?jam? nodok?a summas apr??in?šanas metodes neesam?ba *pati par sevi* neietekm? nelabv?l?gi nodok?a maks?t?ja ties?bas, ja cit?di piem?rojamie noteikumi ietver nepieciešamo parametru kopumu, kas ?auj šai personai paredz?t un noteikt šo summu (99). T?pat, ja konkr?t? situ?cija nav izsme?oši reglament?ta, tas vien, ka nodok?a maks?t?jam ir j?izv?las viens no vair?kiem iesp?jamiem r?c?bas veidiem, ?stenojot r?c?bas br?v?bu, ko dal?bvalsts ir nol?musi vi?am pieš?irt, pats par sevi neietekm? negat?vi š?s vi?a ties?bas, iz?emot gad?jumus, kad tas palielina vi?a nodok?u saist?bas apjomu.

113. Turpretim, ja jaunieviest?s pras?bas vai formalit?tes piem?rošana ar atpaka?ejošu sp?ku liek palielin?t apliekam? nodok?a summu, tas ac?mredzami neatbilst iepriekš izkl?st?tajam aizsardz?bas standartam, lai ar? cik š? pras?ba vai formalit?te b?tu papildinoša vai nenoz?m?ga. Tom?r tas t? nav saska?? ar Direkt?vas 2006/112 168. pantu, kas – ?emot v?r? Tiesas past?v?go judikat?ru – nep?rprotami nosaka priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu tv?rumu (100).

114. Apkopojot, cikt?l tas ir b?tiski šaj? liet?, es uzskatu, ka š?di elementi ir j?uzskata par kop?g? *funkcion?l?*

aizsardzības standarta sastāvdaļu: nodoklis ir jēdēfīn ar juridiski saistošiem noteikumiem, kas ir pietiekami skaidri, precīzi, izsmērōši un iepriekš pieejami nodokļa maksātājiem, lai attiecīgais nodokļa maksātājs, pamatojoties uz viņam pieejamiem dokumentiem un datiem, varētu paredzēt un noteikt maksājuma nodokļa summu konkrētā brīdī. Ar šiem noteikumiem attiecīgi nevar tikt uzlikts vai palielināts nodokļu slogs ar atpakaļejošu spēku.

115. Es tāpēc secinu, ka minētais standarts joprojām nozīmē, ka tad, ja piemērojamajos noteikumos nav maksājuma nodokļa summas aprēķina metodes, kompetentajam nodokļu iestādei būtu jāaizņem attiecīgajam nodokļa maksātājam izmantot savu izvēlēto metodi ar nosacījumu, ka, ņemot vērā saimnieciskās darbības veidu, šī metode objektīvi atspoguļo to, cik lielā mērā iegādes izdevumi ir izmantoti saimnieciskās darbības mērķiem, ir balstīti uz objektīviem kritērijiem un ticamiem datiem un jāaizņem kompetentajai iestādei pārbaudīt šīs metodes piemērošanas precizitāti.

Vai Komisnu apvienība var atsaukties uz vispārīgo nodokļu likuma principu, lai pieprasītu tiesības uz atskaitījumu pilnā apmērā?

116. Saskaņā ar iepriekš minēto judikatūru (101) tikai iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai, piemērojot Savienības tiesību aktus pamatlietā, tiek pārkāpti vispārīgie Savienības tiesību principi. Tomēr Tiesa prejudiciāli nolūmuma tiesvedībā var tikai sniegt valsts tiesai visus Savienības tiesību aktu interpretācijas kritērijus, kas tai var būt novērtēt šo atbildību (102).

117. Paturot prātā šo mērķi, es tagad izklāstīšu dažādus elementus, kurus iesniedzējtiesa var uzskatīt par svarīgiem, analizējot nodokļu likuma principa piemērošanas pamatlietas faktiem sekas, ņemot vērā ECPAK, dalībvalstu kopīgās konstitucionālās tradīcijas un hartu.

Komisnu apvienības nostāja saskaņā ar Polijas tiesību m

118. No iesniedzējtiesas paskaidrojumiem un mutvārdu apsvērumiem skaidri izriet, ka attiecīgajā laikā, proti, līdz 2016. gada 1. janvārim, Likuma par PVN nebija paredzēta nekāda metode vai kritēriji priekšnodokļa atskaitījuma daļas aprēķināšanai piegādātājam, kuras nedalīmi izmanto gan nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai, gan ar saimniecisko darbību nesaistītām darbībām.

119. Visi tiesas sēdes dalībnieki atzina, ka termini, kas lietoti Likuma par PVN 86. panta 1. punktā, precīzi atspoguļo Direktīvas 2006/112 168. pantu. Jo joprojām pirmajā minētajā noteikumā ir vārdi "ciktā", kas, manuprāt, skaidri un precīzi atspoguļo tiesību uz atskaitījumu *tvērumu*, attiecinot tās vien uz priekšnodokli, kas atbilst tikai tām piegādātājam, kuras tiek izmantotas ar nodokli apliekamām darbībām. Nekas no Tiesai zināmā neliecina, ka šis agrākais Likuma par PVN noteikums būtu jāinterpretē atšķirīgi no Direktīvas noteikuma (103).

120. Šajā ziņā var būt nozīmīgi šādi elementi.

121. *Pirmkārt*, tiesas sēdē Polijas pārstāvji un Administrācijas vadītājs apstiprināja – un Komisnu asociēja to neapstrīdēja –, ka principā vispārīgais pienākums *aprēķināt* un deklarēt maksājamo nodokļa summu, kā arī samaksāt šo nodokli noteiktā termiņā nepārrēķināmi ir nodokļa maksātājam (104).

122. *Otrkārt*, sēdes dalībnieki mutvārdu apsvērumos bija vienprātīgi, ka saskaņā ar Polijas tiesību aktiem tādām nodokļa maksātājiem kā Komisnu apvienība budžeta un valsts finanšu uzraudzības nolūkā piemēro īpaši izstrādātus grāmatvedības noteikumus, kas tostarp nozīmē pienākumu reģistrēt visus darījumus, tostarp tos, kas ir būtiski PVN mērķiem.

123. Šajā ziņā Komisnu apvienības pārstāvis apgalvoja, ka, ja nav likuma paredzētas metodes,

atskait?m? priekšnodok?a summas noteikšana esot ?oti sarežž?ta un apgr?tinoša, savuk?rt Administr?cijas vad?t?ja p?rst?vis uzst?ja – un citi dal?bnieki atkal vi?u neapstr?d?ja –, ka t?das publisk?s iest?des k? Kom?nu apvien?ba daudz lab?k sp?j veikt nepieciešamos apr??inus nek? pašas nodok?u iest?des.

124. *Trešk?rt*, mutv?rdu paskaidrojums dal?bnieki apstiprin?ja, ka ikreiz, kad nodok?a maks?t?jam rodas šaubas par piem?rojamo noteikumu pareizu interpret?ciju, vi?am ir ties?bas l?gt un sa?emt no iest?d?m nodok?u nol?mumus ar vi?a konkr?t?s situ?cijas nov?rt?jumu un nor?d?m, k? pareizi piem?rot likumu (105). Administr?cijas vad?t?ja p?rst?vis – t?pat k? Kom?nu apvien?ba pamatliet? – apstiprin?ja, ka vair?ki citi nodok?a maks?t?ji l?dz?g? situ?cij? pa??v?s uz min?to proced?ru un sa??ma š?du nol?mumu par priekšnodok?a atskait?mo da?u.

125. *Ceturtk?rt*, Administr?cijas vad?t?ja p?rst?vis tiesas s?d? paskaidroja, ka gan pirms 2016. gada 1. janv?ra, gan p?c tam nodok?a maks?t?ji var?ja br?vi izv?l?ties piem?rojamo priekšnodok?a sadales metodi. Viš nor?d?ja, ka kompetent? iest?de var?ja iebilst pret šo izv?li tikai tad, ja š? metode neb?tu piem?rota t?d? zi??, ka t? objekt?vi neatspogu?otu to, cik liel? m?r? ieg?des izdevumi tiek izmantoti, lai nodok?a maks?t?js veiktu ar dar?jumus, kuru rezult?t? ieg?st atskait?šanas ties?bas. Viš ar? apstiprin?ja, ka atskait?šanas ties?bas nevar atteikt tikai t?p?c, ka iest?de nepiekr?t nodok?a maks?t?ja izv?l?tajai metodei. Pret nevienu no šiem apgalvojumiem Kom?nu apvien?bas p?rst?vis neiebilda.

126. K? es to saprotu, iepriekš min?to noteikumu un apst?k?u kop?j?s ietekmes rezult?t? attiec?gaj? laik? visi b?tiskie PVN elementi, kas ietekm? PVN maks?jamo da?u (*tributum*), *bija* paredz?ti likum? (*lex*) t?d? veid?, ka nodok?a maks?t?ji var?ja, pamatojoties uz dokumentiem un citiem to r?c?b? esošiem datiem, veikt nepieciešamos apr??inus un deklar?t maks?jam? PVN summu.

127. ?emot to v?r?, faktisk? atskait?m?s priekšnodok?a da?as apr??ina metode ir tikai viens no tehniskajiem l?dzek?iem, kas nodok?a maks?t?jam nenov?ršami j?izmanto, lai pareizi noteiktu savu atskait?šanas ties?bu apjomu, ja viš nolemj izmantot š?s ties?bas. Nepieciešam?ba izv?l?ties piem?rotu metodi, kas netieši noteikta attiec?gaj? laik?, š?iet ac?mredzamas šo ties?bu sekas, nevis autonomas papildpien?kums, kas b?tu ?paši j?paredz ties?bu aktos (106).

128. Paturot pr?t? iesp?ju, ka Kom?nu apvien?bai ir iesp?ja sa?emt individu?lu nodok?u nol?mumu, metodes neesam?ba piem?rojamās noteikumos, p?c visa spriežot, nav padar?jusi atskait?šanas ties?bas neiesp?jamas vai p?rk sarežž?ti ?stenojamas vai rad?jusi nep?rvaramu nenoteikt?bu attiec?b? uz saist?bu pret valsts kasi apjomu.

129. No mutv?rdu paskaidrojumiem dr?z?k izriet, ka, ?emot v?r? iesp?jamo faktisko situ?ciju plašo kl?stu, b?tu optimistiski un, iesp?jams, objekt?vi p?rk daudz pras?ts, lai valsts likumdev?js izsme?oši reglament?tu visus nodok?a maks?t?ja r?c?bas tehniskos aspektus nodok?u uzlikšanas nol?k? (107). Šis secin?jums piln?b? atbilst Strasb?ras tiesas judikat?rai un nost?jai cit?s dal?bvalst?s (108).

130. T?p?c es uzskatu, ka ties?bu aktos, kas attiec?gaj? laik? bija piem?rojami Kom?nu apvien?bai, nodok?u maks?t?ja defin?cij? nebija nek?du tr?kumu.

Nobeiguma piez?mes

131. Iepriekš izkl?st?tie apsv?rumi man liek noraid?t visus Kom?nu apvien?bas izvirz?tos argumentus. Pamatojoties uz iepriekš izkl?st?to aizsardz?bas standartu (109), pamatliet? nevar konstat?t pamatties?bu vai Savien?bas ties?bu visp?r?jo principu p?rk?pumu, kas izriet?tu no piem?rojamo ties?bu normu interpret?cijas atbilstoši Direkt?vai 2006/112, k? to konsekvēti

interpretējusi Tiesa (110).

132. Jo paši šiet, ka minētā interpretācija nerada tiesisku nedrošību vai jaunu, iepriekš likumā neparedzētu pienākumu piemērošanu ar atpakaļejošu spēku. Tāpat, tā kā visi elementi, kas veido nodokli (*tributum*), attiecīgajā laikā bija paredzēti tiesību aktos, šiet, ka šāda interpretācija nenozīmē, ka saskaņā ar Direktīvu 2006/112 nav noteikts pienākums, kas nebūtu paredzēts valsts tiesību sistēmā (111). Visbeidzot, nešiet, ka izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu būtu neiespējami vai pārāk sarežģīti.

133. Secinājumi, kurus es izdarīju šo secinājumu 73. un 115. punktā, neliek apšaubīt tas, ka, ja Savienības tiesību aktos ir prasīts veikt valsts īstenošanas pasākumus – kā tas ir šajā lietā –, valsts iestādēm un tiesīmsaskaņā ar Hartas 53. pantu ir brīva iespēja piemērot valsts standartus pamattiesību un Savienības tiesību vispārīgā principu aizsardzībai (112).

134. Tiesas rīcībā esošā informācija liecina, ka – neraugoties uz prejudiciālajiem jautājumiem minēto administratīvo praksi – nav acīmredzamas pretrunas starp nostāju, kuru es ierosinu Tiesai ieviest šajā lietā, un principiem, kas izriet no Polijas Konstitūcijas 217. panta.

135. Kā paskaidroja iesniedzējtiesa, saskaņā ar šo pantu pasākumi saistībā ar nodokļu uzlikšanu, tostarp nodokļa maksājumu un nodokļu likmju noteikšana, kā arī noteikumi par nodokļa atvieglojumiem un atbrīvojumiem un arī to nodokļa maksājumu kategorijas, kas ir atbrīvotas no nodokļa, būtu jānosaka ar tiesību aktiem. No Polijas un administrācijas vadītāja pārstāvju mutvārdu apsvērumiem Tiesā izriet, ka *Trybuna Konstytucyjny* (Konstitucionālā tiesa, Polija) šo noteikumu konsekvēnti ir interpretējusi kā nosacījumu, ka ar likumu jānosaka nodokļa būtiskie elementi, kas ietekmē nodokļa maksājuma nodokļu saistības apjomu, nevis visi minētie nodokļa elementi (113).

136. Kā es to redzu, šīs prasības nav šķērslis, lai iesniedzējtiesa interpretētu valsts tiesību aktus atbilstoši Savienības tiesībām iepriekš aprakstītajā veidā.

137. Ja iesniedzējtiesa tomēr uzskata, ka šādi interpretēts valsts tiesiskais regulējums neatbilst Polijas Konstitūcijā garantētajam aizsardzības standartam, tā nevar vienrīši piešķirt Komisijai apvienībai tiesības atskaitīt priekšnodokli pilnā apmērā uz Savienības vispārīgā budžeta rēķina, pārķīpējot vienlīdzīgās attiecības principu (114).

138. Man nav pieņemami, ka pietiek ar valsts aizsardzības standartu neatbilstību, lai atbrīvotu valsts tiesu no tās primārā pienākuma pilnībā īstenot Savienības tiesību aktus. *A fortiori* tā ir gadījumā, ja rezultātā tiktu piešķirta ievērojama nepieļaujama ekonomiskā priekšrocība, ko Savienības likumdevējs nav paredzējis (115). Tā vietā, interpretējot valsts tiesisko regulējumu, iesniedzējtiesai ir jāizmanto visas iespējas, ņemot vērā visaptverošu valsts tiesību sistēmas pārbaudi kopumā, lai izvēlētos risinājumu, kurā būtu ievēroti Savienības tiesību sistēmas galvenie raksturlielumi, proti, Savienības tiesību pārākums, vienotība un efektivitāte (116).

139. ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es secinu, ka, papildus iepriekš 73. un 115. punktā minētajam valsts tiesa var tikt atbrīvota no pienākuma interpretēt savas valsts tiesību aktus saskaņā ar Savienības tiesībām tikai tad, ja šā interpretācija izraisītu tāda principa pārkāpumu, ka nodoklis ir jādefinē ar juridiski saistošiem noteikumiem, kas ir pietiekami skaidri, precīzi, izsmeļoši un iepriekš pieejami nodokļa maksātājiem, lai attiecīgais nodokļa maksājums, pamatojoties uz viņam pieejamiem dokumentiem un datiem, varētu paredzēt un noteikt maksājuma nodokļa summu konkrētā brīdī. Tā tas būtu gadījumā, ja šie noteikumi radītu neskaidrību par maksājuma nodokļa summas apmēru vai ja tajos ar atpakaļejošu datumu būtu uzlikta vai palielināta šā nodokļa summa.

Secinājumi

140. Ēmot vērē iepriekš minēto, es ierosinu, lai Tiesa uz *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polijā) prejudiciālā jautājumā atbildētu šādi:

– Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to valsts tiesai tiesvedībā par tādā nodokļa maksājumu kā *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* (Komūnu apvienība), cik vien iespējams, ir jāinterpretē savas valsts tiesību aktus tādā veidā, kas nodrošina, ka atskaitījums veic tikai attiecībā uz to priekšnodokļa daļu, kas objektāvi atspoguļo to, cik iegādes izdevumu ir izmantots šis nodokļa maksājuma saimnieciskās darbības vajadzībām.

– Tad, ja piemērojamajos noteikumos nav maksājuma nodokļa summas aprēķina metodes, kompetentajam nodokļu iestādei būtu jāaizņem attiecīgajam nodokļa maksātjam izmantot savu izvēlēto metodi ar nosacījumu, ka, Ēmot vērē saimnieciskās darbības veidu, šā metode objektāvi atspoguļo to, cik lielā mērā iegādes izdevumi ir izmantoti saimnieciskās darbības mērķiem, ir balstīti uz objektīviem kritērijiem un ticamiem datiem un jāaizņem kompetentajai iestādei pārbaudīt tās piemērošanas precizitāti.

– Valsts tiesa var tikt atbrīvota no pienākuma interpretēt savas valsts tiesību aktus saskaņā ar Savienības tiesību aktiem tikai tad, ja šā interpretācija izraisītu tādā principa pārkāpumu, ka nodoklis ir jādefinē ar juridiski saistošiem noteikumiem, kas ir pietiekami skaidri, precīzi, izsmeļoši un iepriekš pieejami nodokļa maksātjiem, lai attiecīgais nodokļa maksātājs, pamatojoties uz viņam pieejamiem dokumentiem un datiem, varētu paredzēt un noteikt maksājuma nodokļa summu konkrētā brīdī. Tā tas būtu gadījumā, ja šie noteikumi radītu neskaidrību par maksājuma nodokļa summas apmēru vai ja tajos ar atpakaļejošu datumu būtu uzlikta vai palielināta šā nodokļa summa.

1 Oriģinālvārda – angļu

2 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

3 Turpmāk tekstā – “Maksājuma PVN”.

4 Turpmāk tekstā – “Priekšnodoklis”.

5 174. pantā ir definēti elementi, kas jāiekļauj daļskaitļa skaitliskajā un saucējā, kurš jāizmanto priekšnodokļa atskaites daļas aprēķinā. 175. pantā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājs ik gadu nodokļu iestāžu uzraudzībā provizoriski aprēķina vai nosaka atskaites daļu, balstoties uz savām prognozēm, un to koriģē nākamajā gadā, kad ir zināma galīgā daļa.

6 *Dziennik Ustaw (Oficiālais Vēstnesis)*, 2011. gads, Nr. 177, 1054. pozīcija (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”).

7 Turpmāk tekstā – “Administrācijas vadītājs”.

8 Manā izpratnē šāda veida administratīvā akta būtība ir oficiāls iestāžu viedokļa paziņojums par pareizu nodokļu likumdošanas konkrētā noteikuma interpretāciju un piemērošanu attiecīgā nodokļa maksātāja faktiskajos apstākļos. Minētā procedūra ir paredzēta grozītā 1997. gada 29. augusta *Ordynacja podatkowa* (Nodokļu kodekss) 14.b–14.s punktā, 1997. gada *Dziennik Ustaw*,

Nr. 137, 926. pozīcija.

9 Turpmāk tekst – “Tiesības uz atskaitīšanu pilnā apmērā”.

10 Lieta I FSK 9/10. Iesniedzējtiesa norādīja, ka šajā spriedumā *Naczelny Sąd Administracyjny* uzskatīja, ka Likuma par PVN 90. pantā noteiktā formula nav paredzēta, lai to piemērotu priekšnodokļa aprēķinam piegādēm, kuras veica nodokļa maksātāja gan saimnieciskās darbības, gan ar saimniecisko darbību nesaistītu darbību nolūkā. Iesniedzējtiesa paskaidroja, ka minētā lēmuma pamatojumā *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) norādīja, ka, tā kā Polijas likumdošanas institūcijas nav noteikušas metodes un kritērijus priekšnodokļa sadalei starp darījumiem, kuriem uzliek PVN, un darījumiem, kuriem neuzliek PVN, nodokļa maksātājam ir tiesības uz pilnu priekšnodokļa atskaitījumu šādām piegādēm.

11 Skat. šo secinājumu 12.–14. punktā.

12 Skat. šo secinājumu 14. punktā.

13 Spriedums, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 33. punkts.

14 Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 26. punkts. Tiesa turklāt ir paskaidrojusi, ka tādējādi, lai netiktu apdraudēta neitralitātes mērķis, ko garantē kopējā PVN sistēma, darījumi, kas neietilpst Direktīvas 2006/112 piemērošanas jomā un tādējādi nerada tiesības uz atskaitīšanu, nav jāiekļauj daļskaitļa saucējā, ko izmanto priekšnodokļa atskaitīšanas daļas aprēķinā saskaņā ar 173. pantu (spriedumi, 2004. gada 29. aprīlis, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 54. punkts, un 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 44. punkts).

15 Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 32. punkts.

16 Spriedums, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 34. punkts.

17 Spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 27. punkts.

18 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2006. gada 14. septembris, *Wollny*, C-72/05, EU:C:2006:573, 28. punkts.

19 Šajā nozīmā skat., piemēram, spriedumu, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 28. punkts un tajā minētā judikatūra.

20 Šajā nozīmā skat. spriedumu, 2008. gada 10. jūlijs, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, 14. un 15. punkts.

21 Spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts un tajā minētā judikatūra.

22 Secinājumi lietā C-228/05, EU:C:2006:425, 82. un 83. punkts (mans izcēlums).

23 Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) (tagad –Direktīvas 2006/112 168. pants).

- 24 Spriedums, 2013. gada 28. novembris, *MDDP*, C?319/12, EU:C:2013:778, 42. punkts.
- 25 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts, un r?kojumu, 2014. gada 5. j?nijs, *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 19. punkts.
- 26 Spriedums, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 23. punkts.
- 27 Spriedums, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 24. punkts.
- 28 Spriedums, 2012. gada 16. febru?ris, *Eon Aset Menidjunt*, C?118/11, EU:C:2012:97, 44. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C?126/14, EU:C:2015:712, 32. punkts.
- 29 Spriedums, 2016. gada 16. j?nijs, *Mateusiak*, C?229/15, EU:C:2016:454, 24. punkts.
- 30 Skat. vi?as secin?jums liet? *VDP Dental Laboratory*, C?401/05, EU:C:2006:537, 95.–97. punkts, un liet? *MDDP*, C?319/12, EU:C:2013:421, 38. un 39. punkts.
- 31 C?11/15, EU:C:2016:181, 51. punkts.
- 32 Šaj? pant? ir paredz?ts, ka dal?bvalstis, ja konkr?t? taks?cijas laikposm? atskait?m? summa p?rsniedz maks?jamo PVN, saska?? ar pašu pie?emtiem noteikumiem var vai nu p?rnest p?rmaksu uz n?kamo laikposmu, vai ar? veikt atmaks?šanu. Šaj? gad?jum? p?rmaksa b?tu nenov?ršami struktur?la un ar? tad, ja t? tiktu p?rnesta uz n?kamo laikposmu, laika gait? tikai pieaugtu. Galu gal? š?da nel?dzsvarot?ba nenov?ršami rada faktisku atmaksu.
- 33 ?ener?ladvok?ta M. Špunara secin?jumi liet? *?eský rozhlas*, C?11/15, EU:C:2016:181, 51. punkts.
- 34 Spriedums, 2013. gada 28. novembris, *MDDP*, C?319/12, EU:C:2013:778, 25. punkts.
- 35 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 40. punkts.
- 36 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 41. punkts.
- 37 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 42. un 43. punkts.
- 38 Skat. 2012. gada 19. j?lija spriedumu *Deutsche Bank*, C?44/11, EU:C:2012:484, 45. punkts, kur? Tiesa atbalst?ja secin?jumu, kuru es izdar?ju secin?jumu min?taj? liet? 60. punkt? (EU:C:2012:276).
- 39 Spriedums, 2014. gada 13. marts, *Malburg*, C?204/13, EU:C:2014:147, 42. un 43. punkts.
- 40 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 44. punkts.
- 41 Spriedums, 2006. gada 14. septembris, *Wollny*, C?72/05, EU:C:2006:573, 35. punkts.
- 42 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 14. septembris, *Wollny*, C?72/05,

EU:C:2006:573, 33. un 37. punkts.

43 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 14. septembris, *Wollny*, C?72/05, EU:C:2006:573, 48. punkts.

44 Spriedums, 2008. gada 13. marts, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 34. un 37. punkts. Tiesa ir nospriedusi, ka šaj? saist?b? dal?bvalst?m ir ties?bas attiec?g? gad?jum? piem?rot vai nu ieguld?jumu formulu, vai dar?juma formulu, vai ar? *citu piem?rotu formulu*, nepast?vot pien?kumam izmantot tikai vienu no š?m metod?m (min?t? sprieduma 30. punkts).

45 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 1988. gada 12. j?lijs, *Direct Cosmetics un Laughtons Photographs*, 138/86 un 139/86, EU:C:1988:383, 23. punkts. Skat. ar? spriedumu, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija, C?94/09, EU:C:2010:253, 40. punkts.

46 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 35. punkts.

47 Padomes L?mums 2007/436/EK (2007. gada 7. j?nijs), Euratom, par Eiropas Kopienu pašu resursu sist?mu (OV 2007, L 163, 17. lpp.).

48 Piem?ram, 2014. gad?, kas ir viens no taks?cijas gadiem, par kuru Kom?nu apvien?ba cenšas ieg?t ties?bas uz atskait?šanu piln? apm?r?, resursi, kuru pamat? ir PVN, veidoja 13,2 % no kop?j? ES budžeta. Skat. Daudzgaļu finanšu sh?mu 2014.–2020. gadam un ES 2014. gada budžetu, 24. lpp.

49 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 5. j?nijs, *Kolev u.c.*, C?612/15, EU:C:2018:392, 51. un 52. punkts. Ja Polija v?l?tos saglab?t labv?l?g?ku attieksmi pret t?diem nodok?a maks?t?jiem k? Kom?nu apvien?ba, tad, iev?rojot L?guma noteikumus par valsts atbalstu, t? var?tu pieš?irt subs?diju, kas tiek finans?ta no pašu resursiem, nevis at?aut atbr?vojumu no priekšnodok?a iemaksas uz Savien?bas budžeta r??ina.

50 P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2017. gada 5. decembris, *M.A.S. un M.B.*, C?42/17, EU:C:2017:936, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

51 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 5. j?nijs, *Kolev u.c.*, C?612/15, EU:C:2018:392, 64. punkts.

52 Skat. šo secin?jumu 11. punktu.

53 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 8. septembris, *Taricco u.c.*, C?105/14, EU:C:2015:555, 49. punkts.

54 Spriedums, 2004. gada 5. oktobris, *Pfeiffer u.c.*, no C?397/01 l?dz C?403/01, EU:C:2004:584, 116. punkts.

55 Spriedums, 2018. gada 11. septembris, *IR*, C?68/17, EU:C:2018:696, 63. punkts.

56 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 19. apr?lis, *DI*, C?441/14, EU:C:2016:278, 33. un 34. punkts un tajos min?t? judikat?ra. Skat. ar? spriedumu, 2018. gada 17. apr?lis, *Egenberger*, C?414/16, EU:C:2018:257, 72. un 73. punkts.

57 OV 2010, C 83, 389. lpp. (turpm?k tekst? – “Harta”).

58 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 5. j?nijs, *Kolev u.c.*, C?612/15, EU:C:2018:392,

68. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

59 Nesenaj? judikat?r? ir vair?ki piem?ri situ?cij?m, kur?s Tiesa ir uzskat?jusi, ka Savien?bas efektivit?te var b?t mazsvar?g?ka par pamatties?bu aizsardz?bu. Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2017. gada 16. febru?ris, C. K. u.c., C?578/16 PPU, EU:C:2017:127 (necilv?c?gas vai pazemojošas iztur?šan?s aizliegums Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (ES) Nr. 604/2013 (2013. gada 26. j?nijs), ar ko paredz krit?rijus un meh?nismus, lai noteiktu dal?bvalsti, kura ir atbild?ga par treš?s valsts valstspieder?g? vai bezvalstnieka starptautisk?s aizsardz?bas pieteikuma izskat?šanu, kas iesniegts k?d? no dal?bvalst?m (OV 2013, L 180, 31. lpp.), kontekst?); 2017. gada 5. decembris, M.A.S. un M.B., C?42/17, EU:C:2017:936 (*nulla poena sine lege* princips LESD 325. panta kontekst?); un 2018. gada 25. j?lijs, *Minister for Justice and Equality* (Tiesu sist?mas nepiln?bas), C?216/18 PPU, EU:C:2018:586 (necilv?c?gas vai pazemojošas iztur?šan?s aizliegums Padomes Pamatl?muma 2002/584/TI (2002. gada 13. j?nijs) par Eiropas apcietin?šanas orderi un par nodošanas proced?r?m starp dal?bvalst?m (OV 2002, L 190, 1. lpp.) kontekst?).

60 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2004. gada 7. janv?ris, X, C?60/02, EU:C:2004:10, 61. un 63. punkts, un 2017. gada 5. decembris, M.A.S. un M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, 61. punkts.

61 Šaj? pant? noteikts, ka “pamatties?bas, kas garant?tas Eiropas Cilv?kties?bu un pamatbr?v?bu aizsardz?bas konvencij? (parakst?ta Rom? 1950. gada 4. novembr? (turpm?k tekst? – “ECPAK”)) un kas izriet no dal?bvalstu kop?gaj?m konstitucion?laj?m trad?cij?m, ir Savien?bas ties?bu visp?r?go principu pamats”.

62 Šaj? Hartas pant? ir noteikts, ka, “cikt?l Hart? ir ietvertas ties?bas, kuras atbilst [ECPAK] garant?taj?m ties?b?m, šo ties?bu noz?me un apjoms ir t?ds pats k? min?taj? Konvencij? noteiktaj?m ties?b?m”, neskarot to, ka Savien?bas ties?b?s ir paredz?ta “plaš?ka aizsardz?ba”. T?d?j?di, nosakot Hartas garant?to aizsardz?bas l?meni, b?tu j?izmanto Strasb?ras tiesas, interpret?jot attiec?gos ECPAK noteikumus, izstr?d?tie krit?riji (spriedums, 2013. gada 28. febru?ris, *Review of Arango Jaramillo* u.c./EIB, C?334/12 RX?II, EU:C:2013:134, 28. punkts).

63 1952. gada 20. mart? Par?z? parakst?tais Cilv?kties?bu un pamatbr?v?bu aizsardz?bas konvencijas Pirmais protokols (turpm?k teksta – “Pirmais protokols”).

64 ECT, 2002. gada 9. j?lijs, *Orion B?eclav s.r.o.* pret ?ehijas Republiku, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, 7. lpp.

65 ECT, 2003. gada 29. janv?ris, *Masa Invest Group* pret Ukrainu, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, 12. lpp.

66 ECT, 2013. gada 14. maijs, N.K.M. pret Ung?riju, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, 50. punkts.

67 ECT, 2011. gada 20. septembris, *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos* pret Krieviju, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, 559. punkts (mans izc?lums).

68 ECT, 2010. gada 14. oktobris, *Shchokin* pret Ukrainu, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, 51. punkts.

69 Grgi?, A., Mataga, Z., Longar, M., un Vilfan, A., Eiropas Padome – Cilv?kties?bu un juridisko lietu ?ener?ldirektor?ts, ‘*Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l’Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l’Homme et de ses protocoles*’, Précis sur les droits de l’homme n? 10, 2007. gada septembris, 13. lpp.

(publiski pieejams, izmantojot šādu saiti: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70 ECT, 1999. gada 9. novembris, *Špaņek* pret Ēhijas Republiku, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, 54. punkts.

71 ECT, 2013. gada 25. jūlijs, *Khodorkovskiy* un *Lebedev* pret Krieviju, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, 881.–885. punkts.

72 ECT, 2003. gada 29. janvāris, *Masa Invest Group* pret Ukrainu, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, 12. un 13. lpp.

73 Tā tas tostarp ir Apvienotās Karalistes gadījums, kur šis princips pirmo reizi tika pieņemts 1689. gada *Bill of Rights* [Tiesību Harta] (kas joprojām ir piemērojama), Francijā, kur tas izriet no 1789. gada 26. augusta pieņemtās *Declaration des droits de l'homme et du citoyen* [Cilvēktiesību un pilsoņa tiesību deklarācijas] (*idem*), un Polijā, kur tas tika noteikts 1573. gada *Artykuzy henrykowski* [Henrika artikulos], kas bija spēkā līdz 1795. gada 24. oktobrim.

74 Tā tas ir Austrijā un Vācijā.

75 Tā tas ir tai skaitā: Beļģijā (Beļģijas Konstitūcijas 170. panta 1. punkts), Kiprā (Kipras Konstitūcijas 24. panta 2. punkts), Igaunijā (Igaunijas Konstitūcijas 113. pants), Somijā (Somijas Konstitūcijas 81. panta 1. punkts), Itālijā (Itālijas Konstitūcijas 23. pants), Ērijā (Ērijas Konstitūcijas 22. panta 2. punkta 1.–6. apakšpunkts), Nīderlandē (Nīderlandes Konstitūcijas 104. pants), Ēhijas Republikā (Ēhijas Republikas Pamattiesību Hartas 11. panta 5. punkts), Lietuvā (Lietuvas Konstitūcijas 127. panta 3. punkts), Luksemburgā (Luksemburgas Konstitūcijas 99. pants), Rumūnijā (Rumūnijas Konstitūcijas 56. panta 3. punkts un 139. panta 1. punkts), Slovākijā (Slovākijas Konstitūcijas 59. panta 2. punkts) un Zviedrijā (*Regeringsformen*, kas – kopā ar citiem tiesību aktiem – ietilpst Zviedrijas Konstitūcijā, 1. nodaļas 4. pants).

76 1789. gada 26. augusta *Declaration des droits de l'homme et du citoyen* 14. pants ir noteikts, ka tiesību aktos jāparedz šādi elementi: nodokļa aprēķina bāze, nodokļa likme un dažāda veida nodokļu iekasēšanas procedūras.

77 Grieķijas Konstitūcijas 78. panta 1. un 4. punkts ir noteikts, ka tiesību aktos jāparedz šādi elementi: norāde uz nodokļa maksātāju, ienākuma veids, akts, ar nodokli apliekamie izdevumi vai darījumi, nodokļa likme, atbrīvojumi un nodokļu atlaides.

78 Portugāles Konstitūcijas 103. panta 2. punkts ir noteikts, ka tiesību aktos jāparedz šādi elementi: nodokļa aprēķina bāze, nodokļa likme, nodokļu priekšrocības, nodokļu maksātāju garantijas, maksēšanas un nodokļu atmaksas kārtība, sodi un sankcijas.

79 Skat. Polijas Konstitūcijas 217. pantu, minēts šo secinājumu 6. punkts.

80 Tās ir: Bulgārija, Ēhijas Republika, Igaunija, Francija, Vācija, Grieķija, Nīderlande, Polija, Portugāle, Zviedrija un Apvienotā Karaliste.

81 ECPAK pamata nostāja šajā ziņā ir diezgan līdzīga (skat. šo secinājumu 85. un 86. punktu).

82 Tā tas, šķiet, ir Ēhijas Republikā, Igaunijā, Vācijā, Grieķijā, Polijā un Apvienotajā Karalistē.

83 Tā tas, šķiet, ir Francijā.

84 Tā tas, šķiet, ir Nīderlandē un Zviedrijā.

- 85 Norādītu, ka līdzīga prasība izriet no iepriekš šajos secinājumos minētās Strasbūras tiesas judikatūras (skat. šo secinājumu 82. punktu).
- 86 Tā tas, šīet, ir Bulgārijā (pirms 2017. gada 1. janvāra), Ēhijas Republikā, Vācijā, Grieķijā (kopš 2000. gada), Nīderlandē, Zviedrijā un Apvienotajā Karalistē.
- 87 Tāpat kā Polijā, šīet, ka tā tas ir arī Bulgārijā, Ēhijas Republikā, Grieķijā un Zviedrijā.
- 88 Tā, Nīderlandē attiecīgā *Staatssecretarissen van Financiën* (finanšu ministrs) lūmums par PVN atskaitīšanu kā iespējamie kritēriji priekšnodokļa atskaitīšanas daļas noteikšanai ir norādīti kvadrātmetri, kubikmetri, attiecīgi ienākumi vai izmaksas.
- 89 Skat. Zviedrijā nesaistošās nodokļu administrācijas norādes Nr. 131 446423/15/111 (2015. gada 25. augusts) un Nr. 202 377677/17/111 (2017. gada 19. decembris).
- 90 Skat. 2014. gada 17. decembra *VAT Notice700* (PVN rokasgrāmata par noteikumiem un procedūru) 32. nodaļas 5. punktu.
- 91 Spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, C-11/15, EU:C:2016:470.
- 92 Secinājumi lietā *Ēeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:181.
- 93 Spriedums, 2016. gada 30. augusts, Nr. 5 Afs 124/2014/178.
- 94 Skat. šo secinājumu 39. punktu.
- 95 Spriedums, 2013. gada 28. novembris, *Padome/Manufacturing Support & Procurement Kala Naft*, C-348/12 P, EU:C:2013:776, 121.–123. punkts.
- 96 Spriedums, 2009. gada 10. septembris, *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, 46. punkts.
- 97 Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council u.c.*, C-288/07, EU:C:2008:505, 47. punkts.
- 98 Spriedums, 2005. gada 26. aprīlis, *Goed Wonen*, C-376/02, EU:C:2005:251, 33. punkts.
- 99 To pašu *a priori* var teikt par procedūras vai tehniskajam prasībām. Tomēr, tā kā šīs jautājums nav šo secinājumu tvērumā, es to tālāk neizskatīšu.
- 100 Skat. šo secinājumu iepriekš 41., 48. un 55. punktu.
- 101 Skat. šo secinājumu 74. un 75. punktā minēto judikatūru.
- 102 Spriedums, 2014. gada 1. jūlijs, *Ålands Vindkraft*, C-573/12, EU:C:2014:2037, 126. punkts.
- 103 Par Direktīvas 2006/112 168. panta interpretāciju skat. šo secinājumu 41., 48. un 55. punktu.
- 104 Kā es saprotu, šis pienākums izriet no Likuma par PVN 103. panta 1. punkta, ar kuru, šīet, tiek ieviests Direktīvas 2006/112 250. panta 1. punkts.
- 105 Skat. šo secinājumu 8. zemsvētras piezīmi.

- 106 Skat. šo secinājumu 112. punktu.
- 107 Šeit es atzīmēju, ka Administrācijas vadītāja pārstāvis uzstāja – un citi dalībnieki to neapstrīdēja –, ka objektīvi nebūtu iespējams to izdarīt.
- 108 Skat. šo secinājumu 85. un 91. punktu.
- 109 Skat. nodokļu likumības principa izklāstu šo secinājumu 78.–115. punktā.
- 110 Proti, saskaņā ar šo secinājumu 35.–60. punktā aplūkotojiem parametriem.
- 111 Šeit pausto nostāju var pretstatīt tai, kas minēta spriedumā lietā *Pfeiffer* u.c. (spriedums, 2004. gada 5. oktobris, no C-397/01 līdz C-403/01, EU:C:2004:584, 108. punkts).
- 112 Skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Melloni*, C-399/11, EU:C:2013:107, 60. punkts. Minētajā lietā Tiesa tomēr secināja, ka tieši *tāpēc*, ka attiecīgie noteikumi ir pilnībā saskaņoti Savienības līmenī, valsts tiesai *vairšnav atļauts* piemērot augstāku pamattiesību aizsardzības līmeni, kas paredzēs tās valsts konstitucionālās tiesības.
- 113 *Trybuna Konstytucyjny* spriedums, 1998. gada 16. jūnijs, U 9/97, 51. punkts. Tiesas sēdē ar atklājums, ka šai tiesai vēl nav bijusi iespēja pārbaudīt priekšnodokļa sadales metožu neesamības atbilstību Konstitūcijai.
- 114 Skat. šo secinājumu 61., 64. un 65. punktu.
- 115 Skat. šo secinājumu 57.–59. punktu.
- 116 Spriedums, 2017. gada 5. decembris, M.A.S. un M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, 47. punkts.