

Lieta C-582/08

Eiropas Komisija

pret

Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienoto Karalisti

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

Sprieduma kopsavīkums

*Noteikumi par nodokīiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokīi – Kopīja pievienotās vārtības nodokļu sistīma – Nodokļa atmaksāšana Savienības teritorijā nereīstrītiem nodokļu maksātījiem*

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

Pienākumus, kas paredzīti Direktīvas 2006/112 par kopījo pievienotās vārtības nodokļa sistīmu 169.–171. pantā un Trāspadsmīti s direktīvas 86/560 par dalībvalstu likumu saskaņošānu attiecībā uz apgrozījuma nodokīiem 2. panta 1. punktā, ir īzīpildījusi dalībvalsts, kas neāuj atgīt pievienotās vārtības priekšnodokli attiecībā uz apdrošināšanas un finanšu darījumiem, kuri ir paredzīti Direktīvas 2006/112 169. panta c) punktā un kurus ir veicis Savienības teritorijā nereīstrīts nodokļu maksātījs.

Precīzīk, Trāspadsmīti s direktīvas tiesību normas, it īpaši tās 2. panta 1. punkts, kurā nav norīdes uz darījumiem, kas paredzīti Direktīvas 2006/112 169. panta c) punktā, ir jīuzskata par *lex specialis* attiecībā pret Direktīvas 2006/112 170. un 171. pantu, kurš nepieāuj, ka tiesības uz atmaksu, kuras ir vispīrīji formulītas 170. pantā, var prevalīt pīr Trāspadsmīti s direktīvas 2. panta 1. punkta skaidro un precīzo formulījumu.

Pat pieēmot, ka norīdes uz Direktīvas 2006/112 169. panta c) punktu neesamība ir Savienības likumdevīja kīīda, Tīesas zīīī nav veikt šīdu interpretīciju, tīdījīdi labojot minīto 2. panta 1. punktu. Turklīt dalībvalstīj, kuras tiesību akti atbilst minītā 2. panta 1. punkta skaidrajam un precīzajam formulījumam, nevar pīrmest, ka tī nebītu īzīpildījusi pienākumus, kas tai īzīriet tieši no šīs tiesību normas, jo šī dalībvalsts nebīja veikusi interpretīciju, lai labotu minīto tiesību normu, lai šī norma atbilstu pievienotās vārtības nodokļa kopījīs sistīmas loīikai, un lai labotu Kōpienu likumdevīja kīīdu. Šājī zīīī tiesiskīs drošības princīps prasa, lai Savienības tiesiskais regulījums āuj ieīnteresītajīm personīm precīzi zinīt saistību, ko tas tīm nosaka, ājomu. Proti, personīm nepīrprotami jīzīna savas tiesības un pienākumi un jīspīj atbilstoši rīkoties. Šīm princīpam ir nozīme arī saistībā ar direktīvas transponīšanu nodokļu jomā. Proti, neraugoties uz iepriekš minītā 2. panta 1. punkta skaidro un precīzo formulījumu, nedrīkst veikt interpretīciju, kas labotu šo tiesību normu un tīdījīdi paplašinītu dalībvalstīm ar to uzlīktos pienākumus.

(sal. ar 35., 46. un 48.–51. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

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

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

Lieta C?582/08

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

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

pras?t?ja,

pret

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

atbild?t?ja.

TIESA (treš? pal?ta)

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

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

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

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

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

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

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

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

## Atbilstošās tiesību normas

### *Savienības tiesiskais regulējums*

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

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

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

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

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

[..]”

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

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

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

5 PVN direktīvas 169. pantā ir noteikts:

“Papildus 168. pantā minētajai atskaitēšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto šādiem nolūkiem:

- a) darījumiem, kas saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļā minētajām darbībām un kas veikti ārpus dalībvalsts, kurā nodoklis ir maksājams vai samaksāts, un attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti attiecīgajā dalībvalstī;
- b) darījumiem, kas saskaņā ar 138. vai 142. pantu, 144. pantu, 146. līdz 149. pantu, 151., 152., 153. vai 156. pantu, 157. panta 1. punkta b) apakšpunktu, 158. līdz 161. pantu vai 164. pantu ir atbrīvoti no nodokļa;
- c) darījumiem, kas saskaņā ar 135. panta 1. punkta a) līdz f) apakšpunktu ir atbrīvoti no nodokļa, ja pakalpojumu saņēmējs veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas vai ja šie darījumi tieši attiecas uz precēm, ko paredzēts eksportēt ārpus Kopienas.”

6 Minētās direktīvas 170. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājiem, kuri Padomes Direktīvas 79/1072/EEK, Padomes Direktīvas 86/560/EEK 1. panta un šīs direktīvas 171. panta nozīmē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņš veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, ir tiesības uz nodokļa atmaksāšanu tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem:

- a) darījumiem, kas minēti 169. pantā;
- b) darījumiem, par kuriem saskaņā ar 194., 195., 196., 197. un 199. pantu nodokli maksā vienīgi pircējs vai pakalpojumu saņēmējs.”

7 PVN direktīvas 171. pantā ir paredzēts:

“1. Nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur tie veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar Direktīvu 79/1072/EEK paredzēto sēki izstrādāto stenošanas kārtību.

[..]

2. Nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību Kopienas teritorijā, PVN atmaksāšanu veic saskaņā ar Direktīvu 86/560/EEK paredzēto sēki izstrādāto stenošanas kārtību.

[..]

3. Direktīvu 79/1072/EEK un Direktīvu 86/560/EEK nepiemēro preču piegādēm, kas ir vai var būt atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 138. pantu, ja piegādētās preces nosēta vai transportē pircējs vai cita persona viņa vārdā.”

8 No nodokļa atbrīvoto darījumu, kas ir paredzēti PVN direktīvas 169. panta c) punktā, starp saskaņā ar 135. panta 1. punkta a)–f) apakšpunktu it pašā ietilpst apdrošināšanas darījumi un finanšu darījumi, kā tas ir precizēts pārdotajā minētajā tiesību normā.

9 Padomes 1979. gada 6. decembra Astotās direktīvas 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.;

turpm?k tekst? – “Astot? direkt?va”), 2. pant? ir paredz?ts:

“Katra dal?bvalsts, iev?rojot turpm?k min?tos nosac?jumus, atmaks? nodok?iem pak?autai personai, kas nav re?istr?ta valsts teritorij?, bet ir re?istr?ta cit? dal?bvalst?, visus pievienot?s v?rt?bas nodok?us, kas maks?ti par pakalpojumiem vai kustamu ?pašumu, ko tai š?s valsts teritorij? pieg?d?jušas citas nodok?iem pak?autas personas, vai ar? kas maks?ti par pre?u ievešanu valst?, cikt?l š?s preces un pakalpojumus lieto Direkt?vas 77/388/EEK 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunkt? min?tajos dar?jumos un 1. panta b) apakšpunkt? min?to pakalpojumu sniegšan?.”

10 Astot?s direkt?vas 8. pant?, kurš tika atcelts saska?? ar Tr?spadsmi?ts direkt?vas 7. pantu, bija paredz?ts:

“Ja nodok?iem pak?aut? persona nav re?istr?ta Kopienas teritorij?, dal?bvalstis var atteikt atmaks?šanu vai uzst?d?t ?pašus noteikumus.

Atmaks?šana nevar notikt uz labv?l?g?kiem noteikumiem nek? attiec?b? uz Kopienas teritorij? re?istr?t?m nodok?iem pak?aut?m person?m.”

11 Padomes 1978. gada 3. janv?ra Astot?s direkt?vas projekta pamatojum?, ko ir iesniegusi Komisija ((COM(77) 721, gal?g? redakcija) (turpm?k tekst? – “Astot?s direkt?vas projekts”), saist?b? ar š? projekta 2. pantu ir paredz?ts:

“Nor?de, kas ietverta Sest?s direkt?vas 17. panta 4. punkt? (“saska?? ar 3. punktu”), implic? to, ka vien?gi ir j?atmaks? nodoklis, kas samaks?ts par pre?u vai pakalpojumu pirkšanu vai par pre?u importu, kurus ?rvalstu nodok?u maks?t?js izmanto darb?b?m, kas paredz?tas direkt?vas 17. panta 3. punkt?. Tom?r starp tr?s gad?jumiem, kas paredz?ti š? punkta a), b) un c) apakšpunkt?, vien?gi divi pirmie ir skarti. [...]

[..]

Saist?b? ar gad?jumiem, kas paredz?ti direkt?vas 17. panta 3. punkta c) apakšpunkt?, ?emot v?r?, ka taj? paredz?tie apdrošin?šanas vai banku dar?jumi v?l joproj?m notiek trešaj?s valst?s, dal?bvalsts pakalpojumu sniedz?js nekad nevar tikt uzskat?ts par t?du, kas veic dar?jumu nodok?a atmaks?šanas valst?: šis gad?jums t?d?? ietilpst to starp?, kas paredz?ti a) apakšpunkt? (?rvalstu nodok?u maks?t?js, kas neveic ar nodokli apliekamu darb?bu nodok?a atmaks?t?j? valst?) un saska?? ar ties?bu aktiem.”

12 Astot?s direkt?vas projekta 2. pants, kuru apstiprin?ja Eiropas Parlaments, attiec?s uz PVN atmaksu saist?b? ar pakalpojumiem vai prec?m, “tikt?l, cikt?l š?s preces vai pakalpojumus lieto saist?b? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkt? min?tajiem dar?jumiem”.

13 Tr?spadsmi?ts direkt?vas otraj? apsv?rum? ir nor?d?ts:

“t? k? ir j?nodrošina harmoniska tirdzniec?bas attiec?bu att?st?ba starp Kopienu un trešaj?m valst?m, kas balst?s uz Direkt?vas 79/1072/EEK noteikumiem, ?emot v?r? daž?d?s situ?cijas trešaj?s valst?s”.

14 Tr?spadsmi?ts direkt?vas 2. pant? ir paredz?ts:

“1. Nemazinot 3. un 4. panta noz?mi, katra dal?bvalsts, iev?rojot turpm?k min?tos nosac?jumus, jebkurai nodok?iem pak?autai personai, kas nav re?istr?ta Kopienas teritorij?, var atmaks?t [PVN], kas maks?ti par pakalpojumiem vai kustamu ?pašumu, ko tai š?s valsts teritorij? pieg?d?jušas citas nodok?iem pak?autas personas, vai ar? kas maks?ti par pre?u ievešanu

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

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

[..]”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### *Valsts tiesiskais regul?jums*

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

#### **Pirmstiesas proced?ra**

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

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

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

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

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

## **Par prasību**

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

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

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

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

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

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

paredz?tajiem dar?jumiem.

28 Ta?u Komisija, atz?stot, ka Tr?spadsmi?ts direkt?vas 2. panta 1. punkts nenor?da uz dar?jumiem, kas paredz?ti PVN direkt?vas 169. panta c) punkt?, apgalvo, balstoties uz argumentiem, kas pamatoti ar attiec?go ties?bu normu *travaux préparatoires*, to sist?mu un m?r?i, ka 2. panta 1. punkts, skat?ts kopsakar? ar PVN direkt?vas 169.–171. pantu, ir j?saprot k? t?ds, ar kuru ar? tiek pieš?irtas ties?bas uz PVN atmaksu saist?b? ar dar?jumiem, kas paredz?ti PVN direkt?vas 169. panta c) punkt?.

29 T?d?? ir j?noskaidro, vai Komisijas izvirz?tie argumenti, lai pamatotu Tr?spadsmi?ts direkt?vas 2. panta 1. punkta un PVN direkt?vas 169.–171. panta interpret?ciju, ir t?di, ar kuriem var pamatot to, ka šie panti ir j?saprot k? t?di, ar kuriem tiek pieš?irtas PVN atmaksas ties?bas saist?b? ar PVN direkt?vas 169. panta c) punkt? min?tajiem dar?jumiem, pat ?emot v?r?, ka 2. panta 1. punkta skaidrais un prec?zais formul?jums vien?gi nor?da uz PVN direkt?vas 169. panta a) un b) punktu.

30 Komisija uzskata, ka tirgus dal?bnieku, kuri nav re?istr?ti Savien?b?, ties?bas atg?t nodokli, kurš avans? samaks?ts dal?bvalst? saist?b? ar dar?jumiem veikšanu, kas paredz?ti PVN direkt?vas 169. panta c) punkt?, izriet no š?s 169.–171. panta. Min?t?s direkt?vas 170. pant? ir paredz?tas š?s ties?bas saist?b? ar visiem dar?jumiem, kas paredz?ti š?s direkt?vas 169. pant?, un nav paredz?tas nek?das atk?pes. T? k? PVN direkt?v? ir izkl?st?ts pamata noteikums, bet Tr?spadsmi?taj? direkt?v? nav paredz?tas ?stenošanas ties?bu normas saist?b? ar atmaksas kart?bu, PVN direkt?vas 170. panta beznosac?jumu formul?jumam ir j?preval? p?r Tr?spadsmi?ts direkt?vas 2. pantu.

31 Protams, PVN 170. pant? ir paredz?tas, visp?r?jos formul?jumos, gluži k? tas iepriekš tika paredz?ts Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkt?, ties?bas uz PVN atmaksu, kurš samaks?ts avans?, ja preces un pakalpojumi, par kuriem ir samaks?ts PVN, tiek izmantotas PVN direkt?vas "169. pant? paredz?tajiem dar?jumiem".

32 T?pat nav str?da par to, ka Astot? direkt?va nosaka PVN, ko k?d? dal?bvalst? ir samaks?jis cit? dal?bvalst? re?istr?ts nodok?a maks?t?js, atmaks?šanas k?rt?bu; t?d?j?di t?s m?r?is ir saska?ot Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkt? min?t?s ties?bas nodok?a atmaks?šanai (skat. 2000. gada 13. j?lija spriedumu liet? C?136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena, Recueil*, I?6109. lpp., 20. punkts, un 2007. gada 15. marta spriedumu liet? C?35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken, Kr?jums*, I?2425. lpp., 26. punkts), kas ar? ir t? saist?b? ar Tr?spadsmi?to direkt?vu tikt?l, cik?l runa ir par nodok?u maks?t?jiem, kas ir re?istr?ti treš?s valst?s.

33 Tom?r nevar tikt izsecin?ts, k? to apgalvo, Komisija, ka PVN direkt?vas 170. pants ?auj atk?pties no Tr?spadsmi?ts direkt?vas 2. panta 1. punkta skaidr? un prec?z? formul?juma.

34 Tr?spadsmi?taj? direkt?v? ir ne tikai noteikta form?l? k?rt?ba ties?bu uz PVN atmaksu ?stenošanai, bet ar? ir paredz?tas noteiktas atk?pes no š?m ties?b?m, k? to atz?st Komisija savos rakstveida apsv?rumos, neapstr?dot to sp?k? esam?bu. Šo atk?pju starp? ir dal?bvalstu iesp?ja saska?? ar š?s direkt?vas 2. panta 2. punktu pak?aut šo atmaksu tam, ka treš?s dal?bvalstis pieš?ir l?dzv?rt?gas priekšroc?bas, un saska?? ar min?t?s direkt?vas 4. panta 2. punktu paredz?t noteiktu izdevumu izsl?gšanu no š?s atmaksas vai pak?aut to papildu nosac?jumiem.



35 Līdz ar to Tršpadsmiŕs direktvas tiesbu normas, it paši tšs 2. panta 1. punkts, ir juzskata par *lex specialis* attiecib pret PVN direktvas 170. un 171. pantu, un kurš līdz ar to nepieauj, ka tiesbas uz atmaksu, kas visprji formulŕtas 170. pant, var prevalt pŕ Tršpadsmiŕs direktvas 2. panta 1. punkta skaidro un preczo formuljumu.

36 No t izriet, ka jautjums, vai dalbvalstm ir jpiešir PVN atmaksas tiesbas nodok u maksŕtjiem, kas nav reistrŕti Savienb, saistb ar PVN direktvas 169. panta c) punkt paredztajiem darjumiem ir jnoskaidro vienģi saistb ar Tršpadsmiŕs direktvas 2. panta 1. punktu.

37 Saistb ar minŕt 2. panta 1. punkta interpretciju Komisija vispirms apgalvo, ka no *travaux préparatoires* izriet, ka nevar tikt prezumŕts, ka likumdevjs bŕtu vŕlģies ar vienģršu PVN direktvas 169. panta a) un b) punkt paredzto darjumu pieminšanu Tršpadsmiŕs direktvas 2. panta 1. punkt izslģgt PVN atmaksu saistb ar šs direktvas 169. panta c) punkt paredztajiem darjumiem. Tršpadsmiŕs direktvas 2. panta 1. punkta formuljums balst s uz kģdainu vŕrtjumu, kuru Savienbas likumdevjs izdarģja, pieemot Astot s direktvas 2. pantu, kas ir gandr z identisks Tršpadsmiŕs direktvas 2. panta 1. punktam un kura formuljums tika izmantots t izveidošanai.

38 Šaj sakar Komisija vispirms balst s uz Astot s direktvas projekta pamatojumu un apstiprina, ka pieemot šo direktvu, likumdevjs netika iekģvis norģdi uz Sest s direktvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunktu, jo tas kģdas pŕc tika uzskatģjis, ka attiecģgie darjumi jau tika ģemti vŕr minŕt s direktvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkt, kas ir minŕts Astot s direktvas 2. panta uzskaitģjum.

39 Pŕc tam Komisija uzskata, ka PVN sistmas loģika pieprasa, lai tiktu pieširtas PVN atmaksas tiesbas saistb ar PVN direktvas 169. panta c) punkt paredztajiem darjumiem. Atbilstoši šai loģikai un starptautiskajai praksei nekģds nodoklis nav jmaks, ja preces un pakalpojumi tiek eksportģti. Konkrŕtģk, saistb ar tģdiem no nodokģa atbrģvotiem darjumiem kģ apdrošinģšanas darjumi un finanšu darjumi, saistb ar kuriem parasti nepastģv iespģja atģt avans samaksģto nodokli, ir jnorģda, ka PVN direktvas 169. panta c) punkt ir paredzģts atģt PVN par precģm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti šo darjumu izpildei. Lģdz ar to tiesbu uz PVN atmaksu piešģiršana ģauj novģrst, ka Savienb reistrģts tirģus dalģbnieks bŕtu nelabvŕlģgkģ stģvoklģ salģdzinģjum ar saviem konkurentiem, kas nav reistrģti Savienb.

40 Visbeidzot Komisija uzskata, ka Tršpadsmiŕs direktvas 2. panta 1. punkta un Astot s direktvas 2. panta salģdzinģjums pierģda, ka šs divas tiesbu normas ir jinterpretģ vienvēidģģi. Tomģr, lai gan minģtajģm tiesbu normģm ir gandr z identisks formulģjums, Apvienotģ Karaliste interpretģ Astot s direktvas 2. pantu kģ tģdu, kurģ ir iekģauti PVN direktvas 169. panta c) punkt paredztie darjumi; līdz ar to šs dalģbvalsts nostģja ir pretrunģga. Komisija uzskata, ka Tršpadsmiŕs direktvas 2. panta 1. punkta interpretģcijai, kuru izvirza Apvienotģ Karaliste, bŕtu, ja tģ bŕtu pareiza, jģattiecas arģ uz Astot s direktvas 2. pantu un jģizraisa sekas visģm dalģbvalstģm, kas pieģem šģdu 2. panta interpretģciju.

41 Vispirms šis arguments ir jnoraida kģ neatbilstģgs.

42 Šģ prasģba par valsts pienģkumu neizpildi attiecas uz vienu jautģjumu, vai Apvienotģ Karaliste nav izpildģjusi pienģkumus, kas tai izriet no PVN direktvas 169.–171. panta un Tršpadsmiŕs direktvas 2. panta 1. punkta, neģaujot atģtģ pievienotģs vŕrtģbas priekšnodokli attiecģb uz PVN direktvas 169. panta c) punkt paredztajiem darjumiem, kurus ir veikuģi nodokģu maksģtģģi, kuri nav reistrģti Savienb.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

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

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – angļu.