ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO JÄÄSKINEN*] SECINĀJUMI,
sniegti 2010. gada 20. maijā[1]

1. Šī prasība par valsts pienākumu neizpildi attiecas uz trešo valstu personu, kuras ir reģistrētas ārpus Savienības un kuras sniedz finanšu un apdrošināšanas pakalpojumus klientiem, kuri arī neatrodas Savienībā, tiesībām atskaitīt PVN vai saņemt PVN atmaksu par precēm un pakalpojumiem, kas saņemti Savienībā.

2. Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, liedzot priekšnodokļa atgūšanu saistībā ar noteiktiem darījumiem, Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kas tai izriet no PVN direktīvas[2] 169., 170. un 171. panta un Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punkta[3].

3. Visiem nodokļu maksātājiem saskaņā ar PVN direktīvas 169. un 170. pantu ir tiesības saņemt priekšnodokļa atmaksu trīs situācijās, kuras ir izklāstītas 169. pantā[4]. PVN direktīvas[5] 169. panta c) punkts attiecas uz finanšu un apdrošināšanas darījumiem gadījumos, kad klients ir reģistrēts ārpus Savienības.

4. Tomēr Trīspadsmitajā PVN direktīvā saistībā ar trešo valstu personām izklāstītajos detalizētajos īstenošanas noteikumos par nodokļa atmaksāšanu[6] nav minēta iespēja saņemt nodokļa atmaksu saistībā ar finanšu un apdrošināšanas darījumiem. Šīs direktīvas 2. panta 1. punktā ir norādīts, ka dalībvalstis var atmaksāt samaksātu PVN tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumi tiek izmantoti saistībā ar darījumiem, kas izklāstīti PVN direktīvas[7] 169. panta a) un b) punktā, bet tajā nav tiešas

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "PVN direktīva"). Aizstāj 17. panta 3. un 4. punktu Sestajā Padomes 1977. gada 17. maija direktīvā par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā PVN direktīva").

3 — Trīspadsmitā Padomes 1986. gada 17. novembra direktīva par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV L 326, 40. lpp.; turpmāk tekstā — "Trīspadsmitā PVN direktīva").

4 — PVN direktīvas 169. un 170. pants (bijušais Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punkts).

5 — Bijušais Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunkts.

6 — Saskaņā ar PVN direktīvas 171. pantu (bijušais Sestās PVN direktīvas 17. panta 4. punkts), ar kuru tiek izdarīta atsauce uz Padomes 1979. gada 6. decembra Astoto direktīvu 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.; turpmāk tekstā — "Astotā PVN direktīva"), un Trīspadsmito PVN direktīvu.

7 — Bijušais Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunkts.

norādes uz finanšu un apdrošināšanas pakalpojumiem, kas ir izklāstīti c) punktā.

I — Juridiskais konteksts

A — *Savienības tiesības*

5. Komisija uzskata, ka ir jāuzskata, ka uz finanšu un apdrošināšanas pakalpojumiem attiecas Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punkts, jo šāds pienākums ir raksturīgs PVN sistēmai.

1) Sestā PVN direktīva un PVN direktīva

6. Taču Apvienotā Karaliste apgalvo, ka tās tiesību akti atbilst Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punkta tiešajam formulējumam un ka līdz ar to tā nav pārkāpusi Savienības tiesības.

8. Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma sākotnēji tika izklāstīta Sestās PVN direktīvas [8] 17. pantā. Ar PVN direktīvu, kas ir spēkā no 2007. gada 1. janvāra [9], Sestā PVN direktīva ir pārstrādāta, bet nav mainīta tās būtība [10].

7. Tādēļ Tiesai ir jāveic vienkārša, bet smaga izvēle starp šīs tiesību normas burtisko interpretāciju un tās teleoloģisko interpretāciju, kas labāk varētu atbilst PVN sistēmai kopumā.

8 — 17. panta 2., 3. un 4. punkts tika grozīts ar Sestās PVN direktīvas 28.f pantu, kurš tika iekļauts ar trīs direktīvām: Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.); Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli — dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.), un Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK, ar ko Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 1999/45/EK, 2002/83/EK, 2003/37/EK un 2003/59/EK un Padomes Direktīvas 77/388/EEK, 91/414/EEK, 96/26/EK, 2003/48/EK un 2003/49/EK pielāgo preču brīvas aprites, pakalpojumu sniegšanas brīvības, lauksaimniecības, transporta un nodokļu politikas jomā saistībā ar Čehijas Republikas, Igaunijas, Kipras, Latvijas, Lietuvas, Ungārijas, Maltas, Polijas, Slovēnijas un Slovākijas pievienošanos Eiropas Savienībai (OV L 168, 35. lpp.).

9 — PVN direktīvas 413. pants.

10 — PVN direktīvas preambulas pirmais un trešais apsvērums.

Atbilstošās 17. panta tiesību normas tagad ir PVN direktīvas 168.–171. pantā [11].

9. Saskaņā ar PVN direktīvas 169. un 170. pantu [12] visiem nodokļu maksātājiem ir tiesības "atskaitīt" nodokli vai "saņemt atmaksu" par precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti [13]:

"a) darījumiem, kas saistīti ar 9. panta 1. punkta [14] 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) [..] [15];

c) darījumiem, kas saskaņā ar 135. panta 1. punkta a) līdz f) apakšpunktu ir atbrīvoti no nodokļa [16], ja pakalpojumu saņēmējs veic uzņēmējdarbību ārpus [Savienības] vai ja šie darījumi tieši attiecas uz precēm, ko paredzēts eksportēt ārpus [Savienības]."

10. PVN direktīvas 171. pantā [17] ir noteikts, ka "PVN atmaksā [..] saskaņā ar paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību" Astotajā PVN direktīvā (saistībā ar personām, kas ir reģistrētas Savienībā) un Trīspadsmitajā PVN direktīvā (saistībā ar personām, kas ir reģistrētas ārpus Savienības).

11 — Saskaņā ar PVN direktīvas XII pielikumu, kura nosaukums ir "Korelācijas tabula", Sestās PVN direktīvas 28.f panta 1. punkts, ar kuru tiek aizstāts Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punkta a), b) un c) apakšpunkts, atbilst PVN direktīvas 169. panta a), b) un c) punktam un 170. panta a) un b) punktam. Sestās PVN direktīvas 28. panta 1. punkts, ar kuru tiek aizstāts Sestās PVN direktīvas 17. panta 4. punkts, atbilst PVN direktīvas 171. pantam.

12 — Bijušais Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punkts.

13 — Ir interesanti norādīt, ka Sestajā PVN direktīvā runa ir par tiesībām ("right") atskaitīt nodokli vai saņemt atmaksu, bet PVN direktīvā runa ir par tiesībām ("entitlement") atskaitīt nodokli vai saņemt atmaksu. Es neuzskatu, ka tas būtiski ietekmē šo tiesību normu saturu, jo šādas izmaiņas saturā likumdevējs nav tieši norādījis.

14 — Šajā tiesību normā kā saimnieciska darbība ir definēta jebkura ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība, tostarp kalnrūpniecība, lauksaimnieciska darbība un brīvo profesiju darbība un nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ienākumus.

15 — Šim apakšpunktam nav nozīmes saistībā ar šiem secinājumiem. Tajā ir runa par izņēmumiem: saistībā ar preču piedāvājumu Savienībā; saistībā ar noteiktiem transporta pakalpojumiem un sabiedrisko transportu; saistībā ar importu; saistībā ar noteiktiem darījumiem, kas tiek uzskatīti par eksportu; saistībā ar starpnieku sniegtajiem pakalpojumiem; saistībā ar darījumiem, kas attiecas uz starptautisko tirdzniecību.

16 — Bijušais Sestās PVN direktīvas 13.B panta a) un d) punkts, t.i., finanšu un apdrošināšanas darījumi.

17 — Sestās PVN direktīvas 17. panta 4. punkts.

2) Astotā PVN direktīva

11. 2. pantā ir noteikts:

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

3) Trīspadsmitā PVN direktīva

12. Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir formulēts līdzīgi. Tajā ir norādīts:

"Nemazinot 3. un 4. panta nozīmi, katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, jebkurai nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, var atmaksāt visus pievienotās vērtības nodokļus, kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas, vai arī kas maksāti par preču ievešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto [Sestās PVN direktīvas] 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos, un 1. panta b) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanā."

13. Trīspadsmitās direktīvas formulējums vēl joprojām norāda uz Sestās direktīvas tiesību normām, t.i., uz tās 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktu, neraugoties uz PVN direktīvas stāšanos spēkā.

B — *Valsts tiesību akti*

14. Sakarā ar *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli] 26. un 39. pantu, *Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999* [1999. gada Rīkojuma par pievienotās vērtības nodokli (priekšnodokli) (specifiskas piegādes)] 3. pantu un *Regulation 190 of the Value Added Tax (Amendment) (No. 4) Regulations 2004* [Noteikumi Nr. 190 par

pievienotās vērtības nodokli (grozījums) (No. 4), 2004. gada noteikumi] tirgus dalībniekiem, kas nav reģistrēti Savienībā, nav tiesību atgūt priekšnodokli par darījumiem, kas ir minēti PVN direktīvas 169. panta c) punktā.

II — Pirmstiesas procedūra

15. Apvienotā Karaliste grozīja savus tiesību aktus 2004. gadā sakarā ar *Court of Appeal of England and Wales* [Anglijas un Velsas apelācijas tiesas] spriedumu, kurā tika nospriests, ka, tā kā Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunktā minētie darījumi nav minēti Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punktā, nepastāv tiesības atskaitīt priekšnodokli [18].

16. Saistībā ar šīm izmaiņām Komisija nosūtīja Apvienotajai Karalistei vēstuli, ar kuru tika apšaubīts Apvienotās Karalistes jauno tiesību aktu saderīgums ar Savienības tiesībām. Tā kā Komisija nebija apmierināta ar Apvienotās Karalistes atbildēm uz tās formālo brīdinājuma vēstuli un tās argumentēto atzinumu, tā cēla šo prasību saskaņā ar EKL 226. pantu [19].

III — Analīze

A — *Piemērošana* ratio temporis

17. Apvienotā Karaliste apgalvo, ka Komisijas prasība par valsts pienākumu neizpildi attiecas uz laikposmu no 2007. gada 1. janvāra, kad stājās spēkā PVN direktīva, jo argumentētajā atzinumā ir vienīgi minēts PVN direktīvas 169., 170. un 171. pants, nevis Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. un 4. punkts. 17. panta 3. un 4. punkts ir minēts vienīgi formālajā brīdinājuma vēstulē, kas Apvienotajai Karalistei tika nosūtīta pirms PVN direktīvas stāšanās spēkā.

18. Taču Komisija norāda, ka tas neietekmē šo prasību, jo abu direktīvu attiecīgo pantu formulējumi būtiski neatšķiras.

19. Tiesas pastāvīgajā judikatūrā ir norādīts, ka prasība par valsts pienākumu neizpildi var tikt balstīta vienīgi uz argumentiem un pamatiem, kas jau ir izklāstīti argumentētajā atzinumā [20].

18 — *WHA Limited and others* pret *HM Commissioners of Customs and Excise* [2004] STC 1081, 123.–125. punkts.

19 — Tagad LESD 258. pants (OV 2008, C 115, 47. lpp.).

20 — Tiesas 1992. gada 16. decembra spriedums lietā C-210/91 Komisija/Grieķija (*Recueil*, I-6735. lpp., 10. punkts un tajā minētā judikatūra).

20. Manuprāt, tas neattiecas uz tādu situāciju, kāda ir šajā lietā. Šāda noteikuma mērķis ir nodrošināt, lai tiktu ievērotas dalībvalsts tiesības uz aizstāvību un lai tā zinātu par pret to izvirzīto lietu [21].

21. Šajā lietā nav riska pārkāpt šīs tiesības. Argumenti un pamati gan formālajā brīdinājuma vēstulē, gan argumentētajā atzinumā ir tādi paši. Apvienotās Karalistes mēģinājums ierobežot prasību, manuprāt, nevar tikt akceptēts, jo PVN direktīvas mērķis bija pārstrādāt Sesto PVN direktīvu, nemainot tās būtību [22]. Turklāt panti, kurus Komisija bija norādījusi formālajā brīdinājuma vēstulē, ir tieši pielīdzināti pantiem, kuri ir izklāstīti argumentētajā atzinumā [23]. Ja Padome būtu paredzējusi grozīt režīmu, kas pastāvēja pirms PVN direktīvas, tā 169.–171. pantu būtu identificējusi kā tiesību normas, ar kurām tiek grozīts iepriekšējais režīms [24]. Tā to netika darījusi.

22. Tādēļ prasība nav jāierobežo ar Apvienotās Karalistes norādīto laika posmu.

B — *Vai dalībvalstīm ir pienākums atmaksāt nodokli trešo valstu personām, kuras veic finanšu un apdrošināšanas darījumus?*

23. Procedūras saistībā ar valsts pienākumu neizpildi kontekstā Komisijai ir jāpierāda, ka dalībvalsts nav izpildījusi pienākumus, kas tai izriet no Līguma.

24. Šo pierādīšanas pienākumu šajā lietā ir grūti izpildīt, jo, ņemot vērā šīs tiesību normas skaidro un nepārprotamo formulējumu, ir nepieciešami būtiski iemesli, lai šo tiesību normu interpretētu citādāk [25].

1) Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punkts

25. Saskaņā ar Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta burtisko interpretāciju nav atļauta nodokļa atmaksa trešo valstu personām, kuras veic finanšu un apdrošināšanas darījumus.

21 — Tiesas 1984. gada 11. jūlija spriedums lietā 51/83 Komisija/Itālija (*Recueil*, 2793. lpp., 4. punkts); skat. nesenāku Tiesas 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā C-274/07 Komisija/Lietuva (Krājums, I-7117. lpp., 20. punkts).

22 — PVN direktīvas preambulas trešais apsvērums.

23 — PVN direktīvas XII pielikums saskaņā ar nodaļu par 28.f panta 1) punktu, ar kuru tiek aizstāts Sestās PVN direktīvas 17. panta 2., 3. un 4. punkts.

24 — PVN direktīvas preambulas trešā apsvēruma pēdējais teikums.

25 — Tiesas 2008. gada 28. februāra spriedums lietā C-263/06 *Carboni e derivati* (Krājums, I-1077. lpp., 48. punkts) un 2008. gada 22. decembra spriedums lietā C-48/07 *Les Vergers du Vieux Tauves* (Krājums, I-10627. lpp., 44. punkts).

26. Tiesas interpretācijai ir jābūt ne pārāk attālinātai no šajā tiesību normā izmantotā faktiskā formulējuma. Ja tiesību normā ir tieši noteikts, ka tā attiecas uz a) un b) apakšpunktu, tā nevar tikt interpretēta kā tāda, kas attiecas uz c) apakšpunktu, ja vien nenotiek atkāpšanās no šajā tiesību normā izmantotās valodas jēgas.

27. Tomēr burtiskā interpretācija un skaidrā nozīme var nebūt viens un tas pats [26], jo tiesību normas burtiskā nozīme var būt pārprotama.

28. Ja tiesību normas tiešais formulējums ir pārprotams vai pretrunīgs, Tiesa var noraidīt burtisko interpretāciju par labu citai interpretācijai, kas ir saderīgāka ar attiecīgo tiesību aktu mērķiem.

29. Turklāt Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir nepārprotams: kā atzīmējusi Apvienotā Karaliste, šis teksts norāda uz diviem no trim PVN direktīvas apakšpunktiem, izmantojot ciparus un burtus, t.i., simbolus, nevis vārdus. Šādi simboli atšķirībā no vārdiem nevar būt pārprotami, līdz ar ko pirmajā brīdī nav jāizpēta to nozīme.

30. Tomēr starp Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktu un PVN direktīvas 169. pantu ir nesaskaņa.

31. Tādēļ ir jāanalizē PVN direktīvas 169. panta mērķi un Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punkta mērķi. Šo direktīvu preambulās nav norādes uz šo tiesību normu mērķiem. Šajos apstākļos ir noderīgi analizēt *travaux préparatoires* saistībā ar šīm tiesību normām.

2) Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punkta interpretācija

32. Nevienā dokumentā nav tieši izklāstīti PVN direktīvas 169. panta c) punkta vai Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punkta pieņemšanas iemesli. Tomēr daži komentētāji ir norādījuši, ka iespēja atskaitīt nodokli vai saņemt tā atmaksu bija paredzēta, lai nodrošinātu konkurētspējas neitralitāti Savienībā finanšu un apdrošināšanas pakalpojumu sniedzējiem starptautiskajos finanšu tirgos, atbrīvojot tos no nodokļu kaskādēm, t.i, no neatgūstamiem slēptajiem PVN, kuri apgrūtina minēto pakalpojumu sniedzēju izmaksu struktūru saistībā ar preču vai pakalpojumu iegādi [27].

26 — Ģenerāladvokāta Meirā [*Mayras*] secinājumi, kas sniegti 1980. gada 24. janvārī lietā 67/79 *Fellinger* (1980. gada 28. februāra spriedums, *Recueil*, 535., 550. lpp.).

27 — Henkow, O. *Financial Activities in European VAT*. Kluwer Law International, 2008, 286. lpp.

33. Eiropas Savienībā finanšu un apdrošināšanas pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN [28], ar ko tiek implicēts, ka nav jābūt tiesībām atskaitīt priekšnodokli, jo pakalpojumi nav pakļauti nodoklim [29]. Nepastāvot iespējai atskaitīt vai saņemt atbilstošu atmaksu, nodokļu maksātāji, kuri ir reģistrēti Savienībā un kuri veic finanšu un apdrošināšanas darījumus, būtu spiesti segt neatskaitāmo priekšnodokli savos darījumos ar klientiem, kuri nav no Savienības. Tā kā tie savu nespēju atskaitīt PVN nodos tālāk saviem klientiem, attiecīgi paaugstinot maksu, šie Savienības nodokļu maksātāji būs neizdevīgākā konkurētspējas situācijā salīdzinājumā ar nodokļu maksātājiem no citām jurisdikcijām, kurās izmaksu struktūrā netiek iekļauts slēptais PVN.

34. Tādēļ iespēja atskaitīt nodokli vai saņemt tā atmaksu šķiet vēlama, lai uzturētu Savienības finanšu sektora starptautisko konkurētspēju.

35. Tomēr šī politiskā izvēle neietver to, ka līdzīgas iespējas ir jāsniedz trešo valstu personām, kuras veic finanšu un apdrošināšanas darījumus.

36. Kaut gan ir taisnība, ka visiem nodokļu maksātājiem, ieskaitot tos, kas ir reģistrēti ārpus Savienības, ir iespēja saņemt nodokļa atmaksu, jo saskaņā ar Savienības PVN sistēmu definīcija "nodokļu maksātājs" ir globāla [30], personas, kas nav reģistrētas Savienībā, nav saņēmušas beznosacījuma tiesības pieprasīt nodokļa atmaksu saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punktu. Sākotnēji šīs direktīvas 17. panta 4. punkts atļāva atteikt nodokļa atmaksu vai noteikt papildu nosacījumus personām, kas nav reģistrētas Savienībā. Sestās PVN direktīvas 17. panta 4. punkts vēlāk tika aizvietots, lai tajā būtu ietverta norāde iesākumā uz Astoto PVN direktīvu, pēc tam — arī uz Trīspadsmito PVN direktīvu. Trīspadsmitajā PVN direktīvā ir noteikti ierobežojumi, kas vēl ir iespējami saistībā ar atmaksas piešķiršanu: dalībvalstis var pakļaut atmaksu nosacījumam, ka trešās valstis arī sniedz līdzīgas priekšrocības [31], un dalībvalstis var pieprasīt, lai tiktu iecelts nodokļu pārstāvis [32].

37. Trīspadsmitā PVN direktīva tika pieņemta vienīgi pēc ilgām diskusijām Padomē, un tas notika it īpaši tādēļ, ka nebija iespējams panākt vienošanos par izdevumiem, saistībā ar kuriem nav iespējams saņemt atmaksu [33].

38. Tās preambulā ir noteikts, ka Trīspadsmitā PVN direktīva ir vērsta uz to, lai

28 — Saskaņā ar PVN direktīvas 135. pantu (bijušais Sestās PVN direktīvas 13. pants).

29 — 1995. gada 6. aprīļa spriedums lietā C-239/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 28. punkts); skat. arī 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-302/93 *Debouche* (*Recueil*, I-4495. lpp., 16. punkts).

30 — PVN direktīvas 9. pants.

31 — Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 2. punkts.

32 — Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 3. punkts.

33 — Terra, B. un Kajus, J. *A guide to the European VAT directives*. IBFD, 2004, 11.6.4 "The Thirteenth VAT Directive".

attīstītu harmoniskas tirdzniecības attiecības ar trešām valstīm [34].

39. Saskaņā ar Paskaidrojuma rakstu saistībā ar priekšlikumu Trīspadsmitajai PVN direktīvai šīs direktīvas mērķis bija arī novērst dažādu attieksmi pret tirgus dalībniekiem, kas nav reģistrēti Savienībā, jo šādas atšķirības izsauca tirdzniecības apjomu samazināšanas Savienības ietvaros [35].

40. Turklāt Paskaidrojuma rakstā saistībā ar priekšlikumu Trīspadsmitajai PVN direktīvai tika tieši norādīts uz režīmu un diskusijām, kuru rezultātā tika pieņemta Astotā PVN direktīva [36]. Lasot šos abus paskaidrojuma rakstus kopā, ir redzams, ka Trīspadsmitās PVN direktīvas mērķis ir attiecināt attieksmi, kāda ir pret Savienības tirgus dalībniekiem, uz tirgus dalībniekiem, kas ir reģistrēti ārpus Savienībā.

41. Šajā ziņā Astotās PVN direktīvas *travaux préparatoires* ir norādīts, ka Astotā PVN direktīva tiek uzskatīta vienīgi par pirmo pasākumu, ar kuru tika ieviests PVN atmaksāšanas princips visiem nodokļu maksātājiem nerezidentiem, kuram eventuāli sekos priekšlikumi par problēmas atrisināšanu saistībā ar nodokļa atmaksu trešās valstīs rezidējošajiem nodokļu maksātājiem [37]. Patiešām, Eiropas Parlaments arī uzskatīja, ka nodokļu maksātāju, kas ir reģistrēti Kopienā, un to, kas nav reģistrēti Kopienā, nošķiršana nav apmierinoša, jo tādējādi tiek ieviests nodokļa uzlikšanas akumulēšanās elements, kas ir pretrunā PVN sistēmai [38].

42. Tādēļ Trīspadsmitā PVN direktīva bija vērsta pret tām pašām problēmām kā Astotā PVN direktīva: novērst tirdzniecības samazināšanos Savienības ietvaros, kas izriet no atšķirīgiem atmaksas noteikumiem, kurus piemēro dalībvalstis.

43. Komisija uzskata, ka tas nozīmē, ka abas direktīvas ir jāinterpretē vienādi. Komisija norāda, ka nav iespējams uzskatīt, ka finanšu un apdrošināšanas pakalpojumi ir iekļauti vienā direktīvā, bet izslēgti no otras.

44. Tas, vai interpretācija, kas saistībā ar līdzīgi formulētu tiesību normu ir sniegta citā direktīvā, var tikt attiecināta pēc

34 — Trīspadsmitās PVN direktīvas preambulas otrais apsvērums.

35 — 3. un 4. punkts Paskaidrojuma rakstā saistībā ar priekšlikumu Trīspadsmitajai PVN direktīvai par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (turpmāk tekstā — "Paskaidrojuma raksts saistībā ar priekšlikumu Trīspadsmitajai PVN direktīvai"), COM(82) 443[, galīgā redakcija].

36 — Ceturtais punkts Paskaidrojuma rakstā saistībā ar priekšlikumu Trīspadsmitajai PVN direktīvai, turpat.

37 — Eiropas Parlamenta rezolūcija, kurā ir iekļauts Eiropas Parlamenta viedoklis par Eiropas Kopienu Komisijas priekšlikumu Padomei saistībā ar Astoto direktīvu par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (turpmāk tekstā — "Eiropas Parlamenta Rezolūcija") (OV 1979, C 39, 14. lpp.), 3. punkts.

38 — Eiropas Parlamenta Rezolūcija, turpat, 4. punkts.

analoģijas, ir jānosaka saistībā ar abu šo direktīvu mērķiem [39].

45. Tomēr šajā lietā, neraugoties uz to, ka Astotās PVN direktīvas un Trīspadsmitās PVN direktīvas mērķi daļēji pārklājas, es neuzskatu, ka tās ir jāinterpretē tādā pašā veidā, jo Astotā PVN direktīva attiecas uz nodokļu maksātājiem, kas ir reģistrēti Savienībā, bet Trīspadsmitā PVN direktīva — uz tiem, kas ir reģistrēti trešās valstīs.

46. Apvienotā Karaliste atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem, kas veic finanšu un apdrošināšanas darījumus, uz kuriem attiecas Astotā PVN direktīva, salīdzinājumā ar nodokļu maksātājiem, uz kuriem attiecas Trīspadsmitā PVN direktīva, pamato tādējādi, ka Līgumos noteiktais vienlīdzīgas attieksmes princips un nediskriminācijas princips attiecas uz pirmajiem minētajiem nodokļu maksātājiem, nevis pēdējiem minētajiem nodokļu maksātājiem.

47. Šī pieeja atbilst judikatūrai, saskaņā ar kuru jebkura tiesību norma ir jāinterpretē atbilstoši augstākām tiesību normām un priekšroka tiek dota interpretācijai, kas ir saderīga ar augstākām tiesību normām [40]. Tādēļ attieksme pret nodokļu maksātājiem, kas ir reģistrēti Savienībā, var izraisīt atšķirīgus rezultātus nekā attieksme pret personām, kas nav reģistrētas Savienībā.

48. *Travaux préparatoires* nav nekas tieši teikts par attieksmi pret finanšu un apdrošināšanas pakalpojumiem. Tomēr, manuprāt, nav nenozīmīgi, ka sākotnējā Astotās PVN direktīvas priekšlikumā tika izdarīta norāde uz Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punktu tās vispārējā formā, kaut gan beigu beigās pieņemtajā direktīvā ir atsauce vienīgi uz šī panta a) un b) apakšpunktu. Tas norāda, ka likumdevējs apzināti izvēlējās neiekļaut finanšu un apdrošināšanas pakalpojumus, jo šīs sekas noteikti tika pamanītas, kad tika grozīts sākotnējais Komisijas priekšlikums.

49. Komisija apgalvo, ka šajā lietā kļūdas dēļ ticis izlaists c) apakšpunkts Astotajā PVN direktīvā. Pamatojumam tā norāda uz Paskaidrojuma rakstu saistībā ar priekšlikumu Astotajai PVN direktīvai, kurā Komisija izskaidro, ka situācijas, uz kurām attiecas c) apakšpunkts, iespējams, aptvers a) apakšpunkts. Tagad Komisija piekrīt, ka šis uzskats gandrīz noteikti ir kļūdains.

50. Mani nepārliecina arguments, ka šī izlaišana tika pieļauta kļūdas pēc. Pat ja tas būtu taisnība, tam, manuprāt, nav nekādas juridiskas nozīmes. Es neuzskatu par ticamu, ka šī kļūda līdz šim nebūtu tikusi izlabota trīs desmitgadēs pēc Astotās PVN direktīvas priekšlikuma izstrādes, it īpaši tādēļ, ka Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvā 2008/9/EK, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic

39 — Tiesas 1982. gada 9. februāra spriedums lietā 270/80 *Polydor* un *RSO* (*Recueil*, 329. lpp., 14.–18. punkts). Skat. jaunāku 2009. gada 12. novembra spriedumu lietā C-351/08 *Grimme* (Krājums, I-10777. lpp., 29. punkts).

40 — Tiesas 1983. gada 13. decembra spriedums lietā 218/82 Komisija/Padome (*Recueil*, 4063. lpp., 15. punkts). Skat. jaunāku Tiesas 2007. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-457/05 *Schutzverband der Spirituosen-Industrie* (Krājums, I-8075. lpp., 22. punkts).

uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (turpmāk tekstā — "Direktīva 2008/9") [41], kas stājās spēkā 2008. gadā, apgalvotā kļūda ir saglabāta.

51. Tādēļ, manuprāt, no Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punkta mērķa un likumdošanas vēstures nevar tikt skaidri noteikts, ka PVN direktīvas 169. panta c) punkts ir jāuzskata par iekļaujamu minētajā tiesību normā.

3) Vai pastāv pietiekami svarīgi iemesli, lai atkāptos no burtiskās nozīmes?

52. Manuprāt, vienīgais veids, kā Komisija veiksmīgi varētu atrisināt šo lietu, būtu pierādīt, ka pastāv pietiekami svarīgi iemesli, lai Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punktu interpretētu pretēji tā formulējumam. Manuprāt, tas izraisītu, ka Trīspadsmitajai PVN direktīvai vai PVN direktīvas 169. panta c) punktam tiktu atņemta jēga vai iedarbība, ja vien netieša norāde uz šo tiesību normu interpretācijas rezultātā netiktu iekļauta Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. pantā.

41 — OV L 44, 23. lpp.

53. Interpretācijai, kas atbilst principam, kurš ir interpretējamā teksta pamatā, tiks dota priekšroka salīdzinājumā ar interpretāciju, kura padarīs principu neefektīvu vai bezjēdzīgu [42].

54. Tomēr šajā lietā ne Trīspadsmitajai direktīvai, ne PVN direktīvas 169. panta c) punktam netiks atņemta jēga vai efektivitāte, ja Tiesa akceptēs Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punkta tiešo formulējumu: PVN direktīvas 169. panta c) punkts vēl joprojām attieksies uz personām, kas reģistrētas Savienībā, un Trīspadsmitā PVN direktīva vēl joprojām būs piemērojama saistībā ar nodokļu atmaksu personām, kas nav reģistrētas attiecīgajā dalībvalstī un uz kurām attiecas divi pārējie PVN direktīvas 169. panta punkti.

55. Komisija apgalvo, ka finanšu un apdrošināšanas darījumu iekļaušana Trīspadsmitajā PVN direktīvā labāk atbilst arī likumdošanas kopējai shēmai. Komisija uzskata, ka Trīspadsmitā PVN direktīva ir vienīgi ieviešanas pasākums un konflikta gadījumā PVN direktīvā noteiktajām tiesībām atskaitīt nodokli vai saņemt atmaksu ir jābūt pārākām.

56. PVN direktīvas 171. panta formulējumā ir tieša norāde uz Astoto PVN direktīvu un Trīspadsmito PVN direktīvu kā "detalizētiem īstenošanas noteikumiem". Tādēļ minētās

42 — Tiesas 1988. gada 4. februāra spriedums lietā 157/86 *Murphy* u.c. (*Recueil*, 673. lpp., 10. punkts) un 1988. gada 22. septembra spriedums lietā 187/87 *Land de Sarre* u.c. (*Recueil*, 5013. lpp., 19. punkts). Skat. jaunāku Tiesas 2006. gada 9. marta spriedumu lietā C-174/05 *Zuid-Hollandse Milieufederatie* un *Natuur en Milieu* (Krājums, I-2443. lpp., 20. punkts).

direktīvas var tikt uzskatītas par pakārtotām PVN direktīvai.

57. Sestā PVN direktīva un Trīspadsmitā PVN direktīva, protams, ir vienlīdzīgas tiesību normu hierarhijā, jo tās abas ir pieņēmusi Padome, pamatojoties uz vienām un tām pašām Līguma tiesību normām. Tādēļ *lex superior* principa piemērošana starp tām ir izslēgta. Pastāv atšķirība starp šo direktīvu normatīvo reitingu un starp normatīvo reitingu starp tām un Līgumiem.

58. Principā tas nozīmē, ka detalizētie īstenošanas noteikumi, kas ir izklāstīti Trīspadsmitajā PVN direktīvā, var atkāpties no Sestās PVN direktīvas tiesību normām. Ir iespējams, ka likumdevējs, ieviešot iepriekšēju tiesību aktu, nolemj atstāt dažas no tā tiesību normās neieviestas un tādējādi veic netiešu tiesību akta grozīšanu vai vismaz šo tiesību normu ieviešanu atstāj pakļautu vēlākiem lēmumiem [43].

59. Tomēr ir pamatoti balstīties uz pieņēmumu, ka gadījumā, ja ieviešanas tiesību aktā ir diapazons tiesību normas interpretācijai, šai interpretācijai ir jābūt saskanīgai ar sākotnējo tiesību aktu.

60. Patiešām, Tiesa ir nospriedusi, ka Astotās PVN direktīvas mērķis ir nevājināt Sesto PVN direktīvu, bet drīzāk harmonizēt tiesības uz nodokļa atmaksu, kā tas ir noteikts Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punktā [44]. Sekojot šai loģikai, Astotās PVN direktīvas 2. pants ir jāuztver kā tāds, kas pastiprina Sestās PVN direktīvas 17. panta 3. punktu, un tāpat tas ir saistībā ar Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punktu.

4) Secinājums par pienākumu veikt nodokļa atmaksu trešo valstu personām, kas veic finanšu un apdrošināšanas darījumus

61. Manuprāt, šajā Savienības tiesību attīstības stadijā dalībvalstīm nav pienākuma atmaksāt nodokli nodokļu maksātājiem, kas ir minēti PVN direktīvas 169. panta c) punktā un kas nav reģistrēti Savienībā.

62. Dažādie noteikumi saistībā ar nodokļa atskatīšanu vai atmaksu PVN sistēmā, manuprāt, drīzāk ataino finanšu politikas izvēli, nevis loģisku vai juridisku nepieciešamību. Vēsturiskie piemēri parāda, ka likumdevējs dažreiz var izvēlēties tādu regulatīvu izvēli

43 — Ir jānorāda, ka tas ir iespējams vienīgi saistībā ar tiesību aktiem, kas atrodas vienā un tajā pašā normatīvajā līmenī. Savienības īstenošanas pasākums, kuram ir zemāks normatīvās hierarhijas rangs, nevar grozīt īstenojamā tiesību akta tiesību normu apjomu vai nozīmi.

44 — Iepriekš 29. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Debouche*, 18. punkts; Tiesas 2007. gada 15. marta spriedums lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken* (Krājums, I-2425. lpp., 25. punkts).

PVN jomā, kura nav saderīga vai pat ir disfunkcionāla ekonomiskajā vai finanšu politikas skatījumā [45].

63. Pat ja finanšu aspektā Komisijas piedāvātā Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta interpretācija labāk varētu saskanēt ar pašreizējo PVN sistēmu, šī interpretācija neataino šīs tiesību normas tekstu, it īpaši tāpēc, ka likumdevējs apzināti ir izvēlējies klusēt par šo jautājumu [46]. Tādēļ likumdevējam ir jāizlabo šis izlaidums regulējumā [47].

64. Apvienotās Karalistes nostāja ir balstīta uz PVN direktīvas tiesību normas tiešo un nepārprotamo tekstu, kurš tai ir jātransponē un jāpiemēro. Tiesiskā drošība neļauj, lai PVN direktīvas 169. panta c) punkts interpretācijas rezultātā tiktu iekļauts Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punktā, ja šāda interpretācija neizriet no formulējumā izmantotajiem vārdiem [48]. Apvienotā Karaliste var izvirzīt šo principu, kurš ir īpaši svarīgs finanšu tiesību jomā, kurā gan nodokļu maksātājiem, gan nodokļu iestādēm ir jāspēj paļauties uz Savienības tiesību aktu tekstu, lai pamatotu savu nostāju.

65. Arī es uzskatu Komisijas nostāju par problemātisku konstitucionālā un institucionālā aspektā. Ja Komisija patiešām uzskata, ka teksts Astotajā PVN direktīvā un Trīspadsmitajā PVN direktīvā ir ticis izlaists kļūdas dēļ, ir nepamatoti, ka tā neizmanto savas likumdošanas iniciatīvas tiesības, lai labotu situāciju. Tā dara tieši pretējo: tā vienlaicīgi atkārto apgalvoto kļūdu savā priekšlikumā jaunajai Direktīvai 2008/9 un sāk procesu par valsts pienākumu neizpildi pret dalībvalsti, kas balstās uz attiecīgās tiesību normas teksta burtisko nozīmi.

66. Visbeidzot, Komisija saistībā ar PVN direktīvas 169. panta c) punkta neiekļaušanu interpretācijas rezultātā Trīspadsmitajā PVN direktīvā izvirza arī divas praktiskas problēmas. Pirmkārt, faktu, ka Astotās PVN direktīvas interpretācija Astotās PVN direktīvas 2. panta un Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta līdzīgā formulējuma

45 — Vēsturiski ir bijusi nepieciešamība manipulēt ar PVN sistēmu, it īpaši atskaitījumu jomā, lai varētu izvairīties no būtiski augstāku likmju uzlikšanas, kas tika noteiktas saskaņā ar kumulatīvo apgrozījuma nodokļu sistēmu. Šādi traucējumi "tīrajā" PVN sistēmā vēl joprojām pastāv. Piemēram, "butoir" vai "buffer rule" (bufernoteikums) tika ieviests un ar to tika ierobežotas tiesības atskaitīt PVN summu, kas ir jāmaksā taksācijas periodā, un atlikums bija jāpārnes uz nākamo periodu. Šo noteikumu vēl joprojām pieļauj PVN direktīvas 183. pants (bijušais Sestās PVN direktīvas 18. panta 4. punkts). Skat. Terra, B., "Developments in VAT — the deduction of input tax", *VAT monitor*, 7. sēj., Nr. 2, Marts/Aprīlis, 1996, 52. lpp.

46 — Kā to ir norādījis profesors Kārle Makonens [*Kaarle Makkonen*]: likumdevējs var būt kaprizs. Skat. Makkonen, K., *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis Ser. B Humaniora 93, Turku, 1965, 203. lpp.

47 — Tiesas 1981. gada 9. jūlija spriedums lietā 169/80 *Gondrand un Garancini* (*Recueil*, 1931. lpp., 16. un 17. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta Slinna [*Slynn*] pēdējo punktu secinājumos saistībā ar šo lietu, 1949. lpp. Skat. jaunāku Tiesas 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-170/08 *Nijemeisland* (Krājums, I-5127. lpp., 44. punkts).

48 — Tiesas 2009. gada 1. oktobra spriedums lietā C-247/08 *Gaz de France - Berliner Investissement* (Krājums, I-9225. lpp., 38. punkts). Ir interesanti norādīt, ka šādā gadījumā, pat ja attiecīgo tiesību normu likumdevējs bija grozījis ar vēlāku direktīvu, Tiesa interpretāciju, kas bija balstīta uz tiesību akta mērķiem un uzbūvi, noraidīja par labu šīs tiesību normas tiešajam formulējumam.

dēļ varētu kļūt nenoteikta, un, otrkārt, ka lielākā daļa dalībvalstu varētu būt pārkāpušas Trīspadsmito PVN direktīvu, jo tās šobrīd ļauj saņemt nodokļa atmaksu personām, kuras nav reģistrētas Savienībā un kuras veic darījumus, kas ir izklāstīti PVN direktīvas 169. punkta c) punktā.

67. Manuprāt, neviens no šiem praktiskajiem apsvērumiem nav atbilstošs juridisks iemesls, lai PVN direktīvas 169. panta c) punktu iekļautu interpretācijas rezultātā Trīspadsmitās PVN direktīvas 2. panta 1. punktā.

68. Turklāt šādas grūtības var tikt pārvarētas, pieņemot atbilstošas tiesību normas, kas precizētu tiesības uz nodokļa atmaksu personām, kuras nav reģistrētas Savienībā un kuras veic finanšu un apdrošināšanas darījumus, ja tas ir nepieciešams, ņemot vērā lietas iznākumu.

IV — Secinājumi

69. Ņemot vērā iepriekš minēto, es secinu, ka Komisija nav pierādījusi, ka Apvienotā Karaliste ir pārkāpusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 169.–171. pantu vai Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitās direktīvas 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā, 2. panta 1. punktu. Tādēļ es ierosinu Tiesai noraidīt šo prasību.