TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 15. jūlijā *

Lieta C-582/08

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2008. gada 29. decembrī cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv R. Liāls [*R. Lyal*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti, ko pārstāv I. Rao [*I. Rao*] un S. Hetavejs [*S. Hathaway*], pārstāvji, kuriem palīdz K. Lesoks [*K. Lasok*], *QC*,

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — angļu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnertss [*K. Lenaerts*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents) un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerāladvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],
sekretārs M. A. Godisārs [*M.-A. Gaudissart*], nodaļas vadītājs,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 10. februāra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2010. gada 20. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu prasības pieteikumu Eiropas Kopienu Komisija lūdz, lai Tiesa konstatētu, ka, neļaujot atgūt pievienotās vērtības priekšnodokli (turpmāk tekstā — "PVN") attiecībā uz noteiktiem darījumiem, kurus ir veicis nodokļu maksātājs, kurš nav reģistrēts Eiropas Savienībā, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste nav izpildījusi

pienākumus, kas paredzēti Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo 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 pakļautajām 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. punktā, kas izriet no minētās direktīvas 28.f panta 1. punkta, ir noteikts:

"3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī 2. punktā minētās [PVN] atskaitīšanas 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 eksportēs 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 maksātajiem, kas nav reģistrēti Kopienas teritorijā, saskaņā ar piemērošanas noteikumiem, ko nosaka Direktīva 86/560/EEK.

[..]”

3 Sestās direktīvas 17. panta 4. punkta sākotnējā 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 kādiem veic attiecīgo atmaksāšanu. Ja nodokļa maksātājs nav Kopienas teritorijas rezidents, dalībvalstis var atteikt 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 atskaitīšanai 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 daļa 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 Direktīvā 79/1072/EEK paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību.

[..]

2. Nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību Kopienas teritorijā, PVN atmaksāšanu veic saskaņā ar Direktīvā 86/560/EEK paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas 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 piegādātās preces nosūta vai transportē pircējs vai cita persona viņa vārdā."

8 No nodokļa atbrīvoto darījumu, kas ir paredzēti PVN direktīvas 169. panta c) punktā, starpā saskaņā ar 135. panta 1. punkta a)–f) apakšpunktu it īpaši ietilpst apdrošināšanas darījumi un finanšu darījumi, kā tas ir precizēts pēdējā 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.; turpmāk tekstā — "Astotā direktīva"), 2. pantā ir paredzēts:

"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."

10 Astotās direktīvas 8. pantā, kurš tika atcelts saskaņā ar Trīspadsmitās direktīvas 7. pantu, bija paredzēts:

"Ja nodokļiem pakļautā persona nav reģistrēta Kopienas teritorijā, dalībvalstis var atteikt atmaksāšanu vai uzstādīt īpašus noteikumus.

Atmaksāšana nevar notikt uz labvēlīgākiem noteikumiem nekā attiecībā uz Kopienas teritorijā reģistrētām nodokļiem pakļautām personām."

11 Padomes 1978. gada 3. janvāra Astotās direktīvas projekta pamatojumā, ko ir iesniegusi Komisija ((COM(77) 721, galīgā redakcija) (turpmāk tekstā — "Astotās direktīvas projekts"), saistībā ar šī projekta 2. pantu ir paredzēts:

"Norāde, kas ietverta Sestās direktīvas 17. panta 4. punktā ("saskaņā ar 3. punktu"), implicē to, ka vienīgi ir jāatmaksā nodoklis, kas samaksāts par preču vai pakalpojumu pirkšanu vai par preču importu, kurus ārvalstu nodokļu maksātājs izmanto darbībām, kas paredzētas direktīvas 17. panta 3. punktā. Tomēr starp trīs gadījumiem, kas paredzēti šī punkta a), b) un c) apakšpunktā, vienīgi divi pirmie ir skarti. [..]

[..]

Saistībā ar gadījumiem, kas paredzēti direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunktā, ņemot vērā, ka tajā paredzētie apdrošināšanas vai banku darījumi vēl joprojām notiek trešajās valstīs, dalībvalsts pakalpojumu sniedzējs nekad nevar tikt uzskatīts par tādu, kas veic darījumu nodokļa atmaksāšanas valstī: šis gadījums tādēļ ietilpst to starpā, kas paredzēti a) apakšpunktā (ārvalstu nodokļu maksātājs, kas neveic ar nodokli apliekamu darbību nodokļa atmaksātājā valstī) un saskaņā ar tiesību aktiem."

12 Astotās direktīvas projekta 2. pants, kuru apstiprināja Eiropas Parlaments, attiecās uz PVN atmaksu saistībā ar pakalpojumiem vai precēm, "tiktāl, ciktāl šīs preces vai pakalpojumus lieto saistībā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punktā minētajiem darījumiem".

13 Trīspadsmitās direktīvas otrajā apsvērumā ir norādīts:

"tā kā ir jānodrošina harmoniska tirdzniecības attiecību attīstība starp Kopienu un trešajām valstīm, kas balstās uz Direktīvas 79/1072/EEK noteikumiem, ņemot vērā dažādās situācijas trešajās valstīs".

14 Trīspadsmitās direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

"1. Nemazinot 3. un 4. panta nozīmi, katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, jebkurai nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, var atmaksāt [PVN], 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.

2. Dalībvalstis var padarīt 1. punktā minēto atmaksāšanu atkarīgu no līdzvērtīgu priekšrocību piešķiršanas trešajās valstīs apgrozījuma nodokļa jomā.

[..]"

15 Trīspadsmitās direktīvas 4. pantā ir paredzēts:

"1. Saskaņā ar šo direktīvu atbilstību prasībām atmaksājumu saņemšanai nosaka atbilstoši Direktīvas 77/388/EEK 17. pantam, kā to piemēro atmaksātājā dalībvalstī.

2. Dalībvalstis tomēr var paredzēt zināmus izņēmumus izmaksām vai pakļaut atmaksāšanu papildu nosacījumiem.

3. Šo direktīvu nepiemēro preču piegādei, kam saskaņā ar Direktīvas 77/388/EEK 15. panta 2. punktu ir vai var būt piešķirts atbrīvojums."

16 Saskaņā ar 5. pantu 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 uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV L 44, 23. lpp.), un ar kuru tika aizvietota Astotā direktīva no 2010. gada 1. janvāra:

"Katra dalībvalsts jebkuram nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību atmaksas dalībvalstī, atmaksā PVN, kas aprēķināts attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kurus tam piegādājis vai sniedzis cits nodokļa maksātājs šajā dalībvalstī, vai attiecībā

uz preču importu šajā dalībvalstī, ciktāl šīs preces vai pakalpojumi izmantoti šādiem darījumiem:

a) darījumiem, kas minēti Direktīvas 2006/112/EK 169. panta a) un b) punktā;

b) darījumiem, kuru saņēmējiem PVN jāmaksā saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 194. līdz 197. pantu un 199. pantu, atbilstīgi tam, kā tos piemēro atmaksas dalībvalstī.

Neskarot 6. pantu, šajā direktīvā priekšnodokļa atmaksāšanas tiesības nosaka saskaņā ar Direktīvu 2006/112/EK, kā to piemēro atmaksas dalībvalstī."

Valsts tiesiskais regulējums

17 Atbilstoši *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli] 26. un 39. pantam, *Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999* [1999. gada Rīkojuma par pievienotās vērtības nodokli (priekšnodokli) (specifiskas piegādes)] 3. pantam un *Value Added Tax Regulations 1995* [1995. gada Noteikumu par pievienotās vērtības nodokli] tādā redakcijā, kas izriet no *Value Added Tax* (*Amendment) (No. 4) Regulations 2004* [2004. gada noteikumi par pievienotās vērtības nodokli (grozījums) (Nr. 4)], 190. pantam tirgus dalībniekiem, kas nav reģistrēti ES, nav tiesību atgūt priekšnodokli par darījumiem, kuri ir minēti PVN direktīvas 169. panta c) punktā.

Pirmstiesas procedūra

18 Komisija 2006. gada 13. janvārī paziņoja Apvienotās Karalistes iestādēm, ka tā uzskata, ka Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkts nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tas izslēdz tāda PVN atmaksāšanu, kas samaksāts par precēm 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 pauda pretēju uzskatu, apgalvojot, ka tās tiesību akti atbilst piemērojamajiem Savienības tiesību aktiem.

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

20 Nebūdama pārliecināta ar Apvienotās Karalistes argumentāciju, kuru tā sniedza 2006. gada 14. decembra atbildē, Komisija 2007. gada 27. jūnijā izdeva pamatotu atzinu, kurā tā 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 šī pamatotā atzinuma saņemšanas.

21 Apvienotā Karaliste uz šo pamatoto atzinumu atbildēja ar 2007. gada 29. augusta vēstuli, kurā tā 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 attiecīgie 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 pakļautai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, var atmaksāt [PVN], 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 direktīvas 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos.

25 Saistībā ar to, ka Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktā 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) punktā paredzētajiem darījumiem, apgalvo, ka nav PVN atmaksas tiesību saistībā ar minētas direktīvas 169. panta c) punktā paredzētajiem darījumiem.

28 Taču Komisija, atzīstot, ka Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkts nenorāda uz darījumiem, kas paredzēti PVN direktīvas 169. panta c) punktā, apgalvo, balstoties uz argumentiem, kas pamatoti ar attiecīgo tiesību normu *travaux préparatoires*, to sistēmu un mērķi, ka 2. panta 1. punkts, skatīts kopsakarā ar PVN direktīvas 169.–171. pantu, ir jāsaprot kā tāds, ar kuru arī tiek piešķirtas tiesības uz PVN atmaksu saistībā ar darījumiem, kas paredzēti PVN direktīvas 169. panta c) punktā.

29 Tādēļ ir jānoskaidro, vai Komisijas izvirzītie argumenti, lai pamatotu Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta un PVN direktīvas 169.–171. panta interpretāciju, ir tādi, ar kuriem var pamatot to, ka šie panti ir jāsaprot kā tādi, ar kuriem tiek piešķirtas PVN atmaksas tiesības saistībā ar PVN direktīvas 169. panta c) punktā minētajiem darījumiem, pat ņemot vērā, ka 2. panta 1. punkta skaidrais un precīzais formulējums vienīgi norāda uz PVN direktīvas 169. panta a) un b) punktu.

30 Komisija uzskata, ka tirgus dalībnieku, kuri nav reģistrēti Savienībā, tiesības atgūt nodokli, kurš avansā samaksāts dalībvalstī saistībā ar darījumiem veikšanu, kas paredzēti PVN direktīvas 169. panta c) punktā, izriet no šīs 169.–171. panta. Minētās direktīvas 170. pantā ir paredzētas šīs tiesības saistībā ar visiem darījumiem, kas paredzēti

šīs direktīvas 169. pantā, un nav paredzētas nekādas atkāpes. Tā kā PVN direktīvā ir izklāstīts pamata noteikums, bet Trīspadsmitajā direktīvā nav paredzētas īstenošanas tiesību normas saistībā ar atmaksas kartību, PVN direktīvas 170. panta beznosacījumu formulējumam ir jāprevalē pār Trīspadsmitās direktīvas 2. pantu.

31 Protams, PVN 170. pantā ir paredzētas, vispārējos formulējumos, gluži kā tas iepriekš tika paredzēts Sestās direktīvas 17. panta 3. punktā, tiesības uz PVN atmaksu, kurš samaksāts avansā, ja preces un pakalpojumi, par kuriem ir samaksāts PVN, tiek izmantotas PVN direktīvas "169. pantā paredzētajiem darījumiem".

32 Tāpat nav strīda par to, ka Astotā direktīva nosaka PVN, ko kādā dalībvalstī ir samaksājis citā dalībvalstī reģistrēts nodokļa maksātājs, atmaksāšanas kārtību; tādējādi tās mērķis ir saskaņot Sestās direktīvas 17. panta 3. punktā minētās tiesības nodokļa atmaksāšanai (skat. 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena*, *Recueil*, I-6109. lpp., 20. punkts, un 2007. gada 15. marta spriedumu lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Krājums, I-2425. lpp., 26. punkts), kas arī ir tā saistībā ar Trīspadsmito direktīvu tiktāl, ciktāl runa ir par nodokļu maksātājiem, kas ir reģistrēti trešās valstīs.

33 Tomēr nevar tikt izsecināts, kā to apgalvo, Komisija, ka PVN direktīvas 170. pants ļauj atkāpties no Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta skaidrā un precīzā formulējuma.

34 Trīspadsmitajā direktīvā ir ne tikai noteikta formālā kārtība tiesību uz PVN atmaksu īstenošanai, bet arī ir paredzētas noteiktas atkāpes no šīm tiesībām, kā to atzīst Komisija savos rakstveida apsvērumos, neapstrīdot to spēkā esamību. Šo atkāpju starpā

ir dalībvalstu iespēja saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 2. punktu pakļaut šo atmaksu tam, ka trešās dalībvalstis piešķir līdzvērtīgas priekšrocības, un saskaņā ar minētās direktīvas 4. panta 2. punktu paredzēt noteiktu izdevumu izslēgšanu no šīs atmaksas vai pakļaut to papildu nosacījumiem.

35 Līdz ar to Trīspadsmitās direktīvas tiesību normas, it īpaši tās 2. panta 1. punkts, ir jāuzskata par *lex specialis* attiecībā pret PVN direktīvas 170. un 171. pantu, un kurš līdz ar to nepieļauj, ka tiesības uz atmaksu, kas vispārēji formulētas 170. pantā, var prevalēt pār Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta skaidro un precīzo formulējumu.

36 No tā izriet, ka jautājums, vai dalībvalstīm ir jāpiešķir PVN atmaksas tiesības nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti Savienībā, saistībā ar PVN direktīvas 169. panta c) punktā paredzētajiem darījumiem ir jānoskaidro vienīgi saistībā ar Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktu.

37 Saistībā ar minētā 2. panta 1. punkta interpretāciju Komisija vispirms apgalvo, ka no *travaux préparatoires* izriet, ka nevar tikt prezumēts, ka likumdevējs būtu vēlējies ar vienkāršu PVN direktīvas 169. panta a) un b) punktā paredzēto darījumu pieminēšanu Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktā izslēgt PVN atmaksu saistībā ar šīs direktīvas 169. panta c) punktā paredzētajiem darījumiem. Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta formulējums balstās uz kļūdainu vērtējumu, kuru Savienības likumdevējs izdarīja, pieņemot Astotās direktīvas 2. pantu, kas ir gandrīz identisks Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktam un kura formulējums tika izmantots tā izveidošanai.

38 Šajā sakarā Komisija vispirms balstās uz Astotās direktīvas projekta pamatojumu un apstiprina, ka, pieņemot šo direktīvu, likumdevējs netika iekļāvis norādi uz Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunktu, jo tas kļūdas pēc tika uzskatījis, ka attiecīgie darījumi jau tika ņemti vērā minētās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktā, kas ir minēts Astotās direktīvas 2. panta uzskaitījumā.

39 Pēc tam Komisija uzskata, ka PVN sistēmas loģika pieprasa, lai tiktu piešķirtas PVN atmaksas tiesības saistībā ar PVN direktīvas 169. panta c) punktā paredzētajiem darījumiem. Atbilstoši šai loģikai un starptautiskajai praksei nekāds nodoklis nav jāmaksā, ja preces un pakalpojumi tiek eksportēti. Konkrētāk, saistībā ar tādiem no nodokļa atbrīvotiem darījumiem kā apdrošināšanas darījumi un finanšu darījumi, saistībā ar kuriem parasti nepastāv iespēja atgūt avansā samaksāto nodokli, ir jānorāda, ka PVN direktīvas 169. panta c) punktā ir paredzēts atgūt PVN par precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti šo darījumu izpildei. Līdz ar to tiesību uz PVN atmaksu piešķiršana ļauj novērst, ka Savienībā reģistrēts tirgus dalībnieks būtu nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar saviem konkurentiem, kas nav reģistrēti Savienībā.

40 Visbeidzot Komisija uzskata, ka Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta un Astotās direktīvas 2. panta salīdzinājums pierāda, ka šīs divas tiesību normas ir jāinterpretē vienveidīgi. Tomēr, lai gan minētajām tiesību normām ir gandrīz identisks formulējums, Apvienotā Karaliste interpretē Astotās direktīvas 2. pantu kā tādu, kurā ir iekļauti PVN direktīvas 169. panta c) punktā paredzētie darījumi; līdz ar to šīs dalībvalsts nostāja ir pretrunīga. Komisija uzskata, ka Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta interpretācijai, kuru izvirza Apvienotā Karaliste, būtu, ja tā būtu pareiza, jāattiecas arī uz Astotās direktīvas 2. pantu un jāizraisa sekas visām dalībvalstīm, kas pieņem šādu 2. panta interpretāciju.

41 Vispirms šis arguments ir jānoraida kā neatbilstīgs.

42 Šī prasība par valsts pienākumu neizpildi attiecas uz vienu jautājumu, vai Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kas tai izriet no PVN direktīvas 169.–171. panta un Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta, neļaujot atgūt pievienotās vērtības priekšnodokli attiecībā uz PVN direktīvas 169. panta c) punktā paredzētajiem darījumiem, kurus ir veikuši nodokļu maksātāji, kuri nav reģistrēti Savienībā.

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 eventuāli nav iemeslu, kas pamatotu atšķirīgu praksi saistībā ar, pirmkārt, šajā direktīvā paredzētajiem tirgus dalībniekiem, ne tas, ka eventuāli būtu sekas dalībvalstu līmenī 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. punktā paredzētajiem darījumiem". Līdz ar to nevar tikt uzskatīts, ka būtu pierādīts tas, ka, pēc Komisijas domām, šajā pamatojuma izklāstā pieļautā eventuālā kļūda vērtējumā bija patiešām bijusi Astotās direktīvas 2. panta formulējuma pamatā vai Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta formulējuma pamatā.

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

46 Saistībā ar šo apgalvoto kļūdu, kā arī Komisijas argumentu, ka tās piedāvātā attiecīgo tiesību normu interpretācija vēl vairāk atbilst PVN kopējās sistēmas loģikai, ir jākonstatē, ka, pat pieņemot, ka Komisijas apgalvojumi ir pareizi, Tiesas ziņā nav, kā to norādījis ģenerāladvokāts 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 akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem (OV L 316, 21. lpp.), 23. panta 2. punktu, atļaujot piemērot ūzo akcīzes nodokli, kas zemāks par minimālo likmi. Līdz ar to Tiesa noraidīja Komisijas prasību, ar kuru tā apgalvoja, ka šī dalībvalsts nebija izpildījusi pienākumus, kas izriet no EKL 90. panta pirmās daļas, un norādīja, ka dalībvalstis pat šādas tiešas sekundāro tiesību aktos paustas atļaujas 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 atļauju.

48 Tāpat Apvienotajai Karalistei, kuras valsts tiesību akti atbilst Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punkta skaidrajam un precīzajam formulējumam, nevar pārmest, ka tā nebūtu izpildījusi pienākumus, kas tai izriet tieši no šīs tiesību normas, jo šī dalībvalsts

netika veikusi interpretāciju, lai labotu minēto tiesību normu, lai šī norma atbilstu PVN kopējās sistēmas loģikai, un lai labotu Kopienu likumdevēja kļūdu, 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 ļauj ieinteresētajām personām precīzi zināt saistību, ko tas tām nosaka, apjomu. Personām nepārprotami jāzina savas tiesības un pienākumi un jāspēj atbilstoši rīkoties (2009. gada 10. marta spriedums lietā C-345/06 *Heinrich*, Krājums, I-1659. lpp., 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Protams, šī judikatūra attiecas uz attiecībām starp privātpersonām un publiskās varas iestādi. Tomēr, kā to norādīja ģenerāladvokāts savu secinājumu 64. punktā, šī judikatūra ir arī atbilstīga saistībā ar direktīvas transponēšanu nodokļu jomā.

51 Neraugoties uz tādu 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 uzliktos 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 tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) prasību noraidīt;

2) Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]