



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2019. gada 13. februārī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – PVN atskaitīšana – Nodokļa maksātāja, kuram jāmaksā PVN, noteikšana – Atkāpes pasākuma piemērošana ar atpakaļejošu spēku – Tiesiskās drošības princips

Lietā C-434/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaiügyi Bíróság* (Zalaegersegas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 29. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 18. jūlijā, tiesvedībā

***Human Operator Zrt.***

pret

***Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,***

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda desmitās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] un E. Levits (referents),

ģenerālvokāts: Ī. Bots [*Y. Bot*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér* un *G. Koós*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *V. Bottka* un *A. Sipos*, kā arī *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – ungāru.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Īstenošanas lēmumu (ES) 2015/2349 (2015. gada 10. decembris), ar ko Ungārijai atļauj piemērot pasākumu, atkāpjoties no 193. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2015, L 330, 53. lpp.; turpmāk tekstā – “Īstenošanas lēmums”), to lasot kopā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2013/43/ES (2013. gada 22. jūlijs) (OV 2013, L 201, 4. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 193. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts *Human Operator Zrt.* tiesvedībā pret *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Pārsūdzību pārvalde, Ungārija, turpmāk tekstā – “Pārsūdzību pārvalde”) par nodokļa maksātāja, kas ir ar PVN apliekamu pakalpojumu saņēmējs, maksājamo pievienotās vērtības nodokli (PVN).

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

##### *PVN direktīva*

- 3 PVN direktīvas 193. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

- 4 Atbilstoši šīs direktīvas 199. pantam:

“1. Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

- a) būvdarbi, tostarp nekustamā īpašuma remonts, tīrīšana, apkope, pārbūve un nojaukšana, kā arī tādu nekustamā īpašuma darbu veikšana, kurus saskaņā ar 14. panta 3. punktu uzskata par preču piegādi;
- b) personāla nodrošināšana a) punktā minētajām darbībām;

[..].”

- 5 Minētās direktīvas 395. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.”

### *Īstenošanas lēmums*

- 6 Ar vēstulēm, kas Eiropas Komisijas dienestos reģistrētas 2014. gada 23. decembrī un 2015. gada 8. maijā, Ungārija lūdza atļauju ieviest īpašu pasākumu, ar ko atkāpjas no PVN direktīvas 193. panta attiecībā uz personām, kuras atbildīgas par PVN nomaksu, lai cīnītos pret noteiktu veidu negodīgu praksi pagaidu nodarbinātības uzņēmumu nozarē. Ar Īstenošanas lēmumu Padome apmierināja šo lūgumu.
- 7 Saskaņā ar šī Īstenošanas lēmuma 1. pantu:  
“Atkāpjoties no [PVN direktīvas] 193. panta, Ungārijai ir atļauts noteikt, ka par PVN nomaksu atbildīgā persona ir nodokļa maksātājs, kuram nodrošina personālu un kas veic citas darbības, nevis tās, uz kurām attiecas [PVN direktīvas] 199. panta 1. punkta a) apakšpunkts.”
- 8 Saskaņā ar Īstenošanas lēmuma 2. pantu tas zaudē spēku 2017. gada 31. decembrī.

### *Ungārijas tiesības*

- 9 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli) 60. pants, redakcijā, kas piemērojama pamatlietā un stājusies spēkā 2015. gada 1. janvārī (turpmāk tekstā – “PVN likums”), ir formulēts šādi:  
“1. Preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas gadījumā, ja preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam ir pienākums maksāt par to nodokli, maksājamo nodokli nosaka:  
a) brīdī, kad tiek saņemts rēķins vai cits dokuments, kas apliecina, ka darījums ir noticis,  
b) atlīdzības samaksas brīdī vai  
c) nākamā mēneša piecpadsmitajā datumā pēc tam, kad darījums ir noticis.  
2. No 1. punktā minētajām situācijām piemēro to, kura ir radusies pirmā.”
- 10 Šā likuma 142. pantā ir noteikts:  
“1. Nodokli maksā preces pircējs vai pakalpojuma saņēmējs:  
[..]  
c) ja tiek sniegti pagaidu darbinieku nodrošināšanas vai darba ņēmēju norīkošanas darbā vai personāla nodrošināšanas pakalpojumi vai arī izmantoti studentu darbā pieņemšanas pakalpojumi preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai – arī tad, ja tas nav saistīts ar būvatļauju vai paziņošanas par nodomu veikt būvniecību procedūru;  
[..]  
3. Šī panta 1. punktu piemēro, ja no darījuma pusēm:  
a) visi darījumā iesaistītie subjekti ir valsts teritorijā reģistrēti nodokļa maksātāji un  
b) nevienai no pusēm nav tāda juridiskā statusa, ko reglamentē šis likums, saskaņā ar kuru tai nav pienākuma maksāt nodokli.

[..]”

11 Minētā likuma 294. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Šī likuma 142. panta 1. punkta c) apakšpunktu [...] – neskarot tā 2. un 3. punktā noteikto – pirmo reizi piemēro darījumiem, kas veikti 2015. gada 1. janvārī vai pēc šī datuma.”

### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

12 *Human Operator* ir komercsabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Ungārijā un kuras darbība ir darbā iekārtošanas un pagaidu darbinieku nodrošināšana, kā arī cita veida cilvēkresursu nodrošināšana.

13 Lai sniegtu pakalpojumus saviem klientiem, *Human Operator*, izmantojot līgumus par pakalpojumu sniegšanu, izmantoja citu komercsabiedrību pakalpojumus, kas savus darba ņēmējus nodeva *Human Operator* klientu rīcībā.

14 *Human Operator* pieņēma šo sabiedrību izrakstītos rēķinus, kuri bija izrakstīti saskaņā ar parasto aplikšanas ar nodokli noteikumu un kuros kā attiecīgo pakalpojumu priekšmets bija minēta “cita veida cilvēkresursu nodrošināšana” un norādīts PVN, kuru *Human Operator* atskaitīja.

15 *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adó- és Vámigazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Vašas meģes nodokļu pārvalde, Ungārija) (turpmāk tekstā – “pirmā līmeņa nodokļu iestāde”) veica pārbaudi attiecībā uz *Human Operator*, lai pārbaudītu tās PVN deklarācijas par 2015. gada janvāri.

16 Pēc šīs pārbaudes pirmā līmeņa nodokļu iestāde 2016. gada 22. augustā pieņēma lēmumu, kurā tā konstatēja PVN starpību 46 065 000 Ungārijas forintu (HUF) (aptuveni 150 000 EUR) apmērā un uzdeva *Human Operator* samaksāt šo summu.

17 Pirmā līmeņa nodokļu iestāde uzskatīja, ka saskaņā ar PVN likuma 60. pantu *Human Operator* bija jāmaksā PVN par visiem darījumiem, kas saistīti ar deklarācijām par 2015. gada janvāri, un noteica maksājamo PVN summu, ņemot par pamatu *Human Operator* akceptētajos rēķinos par pamatlietā aplūkoto pakalpojumu sniegšanu norādītās summas.

18 Pirmā līmeņa nodokļu iestāde šajā ziņā balstījās uz Īstenošanas lēmumu, kurā Ungārijas valdībai dotas tiesības, atkāpjoties no PVN direktīvas 193. panta, noteikt apgriezto nodokļa maksāšanas kārtību, kas ir paredzēta PVN likuma 142. panta 1. punkta c) apakšpunktā. Šī nodokļu iestāde no šīs tiesību normas – kāda tā stājās spēkā 2015. gada 1. janvārī – secināja, ka šī apgrieztā nodokļa maksāšanas kārtība ir piemērojama no šī datuma, jo vairāk tāpēc, ka Ungārijas valdība savā šī sprieduma 6. punktā minētajā lūgumā bija *expressis verbis* lūgusi prasīto atkāpi piemērot no šī datuma.

19 Ar 2017. gada 25. janvāra lēmumu Pārsūdzību pārvalde, kurā vērsās *Human Operator*, apstiprināja šā sprieduma 16. punktā minēto lēmumu.

20 Pirmā līmeņa nodokļu iestāde veica citas pārbaudes *Human Operator* attiecībā uz citiem laikposmiem un pieņēma sešus citus lēmumus, kuri attiecās uz laikposmu no 2015. gada 1. februāra līdz 2015. gada 31. jūlijam. Ar šiem lēmumiem tā uzdeva *Human Operator* samaksāt PVN par šo laikposmu par kopējo summu 387 714 000 HUF (aptuveni 1,27 miljoni EUR).

21 2017. gada 13. un 25. janvārī Pārsūdzību pārvalde, kurā *Human Operator* atkārtoti vērsās, apstiprināja iepriekšēja punktā minētos pirmā līmeņa nodokļu iestādes lēmumus.

- 22 Uzskatīdama, ka, nepastāvot *expressis verbis* izteiktām normām par Īstenošanas lēmuma piemērošanu ar atpakaļejošu spēku, Ungārijas valdība šo īstenošanas lēmumu nevarēja piemērot pirms tā paziņošanas Ungārijai – kas notika 2015. gada 11. decembrī –, *Human Operator* iesniedzējtiesā cēla prasību par šā sprieduma 19. un 21. punktā minētajiem lēmumiem.
- 23 Šī tiesa uzskata, ka, lai atrisinātu pamatlietas strīdu, ir jānosaka Īstenošanas lēmuma spēkā stāšanās datums un līdz ar to – datums, no kura šajā lēmumā paredzētā atļauja kļuva piemērojama.
- 24 Šādos apstākļos *Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Zalaegersegas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [Īstenošanas lēmums] ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu Ungārijas praksi, saskaņā ar kuru tiek uzskatīts, ka uz šī īstenošanas lēmuma pamata pieņemtā valsts tiesību norma, ar ko nosaka atkāpi no [PVN direktīvas] 193. panta un kas ir stājusies spēkā 2015. gada 1. janvārī, ir jāsāk piemērot no minētā datuma, lai arī Īstenošanas lēmumā nav nevienas tiesību normas par tās iedarbību vai piemērojamību ar atpakaļejošu spēku un lai gan savā pieprasījumā atļaut atkāpi Ungārija norādīja šo datumu kā piemērošanas sākuma dienu?”

### Par prejudiciālo jautājumu

- 25 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Savienības tiesības nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts piemērot atkāpi no PVN direktīvas 193. panta, pirms Savienības tiesību akts, kurš šo atkāpi atļauj, ir ticis paziņots to lūgušajai dalībvalstij, lai gan, pirmkārt, minētajā Savienības tiesību aktā nekas nav teikts par tā stāšanos spēkā vai tā piemērošanas sākuma datumu un, otrkārt, šī dalībvalsts ir izteikusi vēlmi par šīs atkāpes piemērošanu ar atpakaļejošu spēku.
- 26 Šajā ziņā Īstenošanas lēmuma 1. pantā Ungārijai ir atļauts atkāpties no PVN direktīvas 193. pantā paredzētā vispārējā noteikuma par aplikšanu ar nodokli, nosakot, ka par PVN nomaksu atbildīgā persona ir nodokļa maksātājs, kam nodrošina personālu un kas veic citas darbības, nevis tās, uz kurām attiecas šīs direktīvas 199. panta 1. punkta a) apakšpunkts.
- 27 Tā PVN likuma 142. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka pakalpojuma saņēmējam ir jāmaksā PVN, ja tiek sniegti pagaidu darbinieku nodrošināšanas vai darba ņēmēju norīkošanas darbā, vai personāla nodrošināšanas pakalpojumi vai arī izmantoti studentu darbā pieņemšanas pakalpojumi preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai. Šī tiesību norma stājās spēkā 2015. gada 1. janvārī, un saskaņā ar iesniedzējtiesas norādīto Ungārijas nodokļu iestādes to piemēro no šī datuma.
- 28 Taču Īstenošanas lēmums, kas atļauj šādu atkāpi no PVN direktīvas 193. panta, tika paziņots Ungārijas valdībai tikai 2015. gada 11. decembrī.
- 29 Turklāt šajā lēmumā nekas nav minēts par tā spēkā stāšanās datumu vai datumu, no kura tajā paredzēto atkāpi sāk piemērot. Tajā nav arī precizēts laikposms, uz kuru attiecas tā iedarbība, bet vienīgi paredzēts tā spēka zaudēšanas datums, kas ir noteikts 2017. gada 31. decembrī.
- 30 Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka attiecībā uz PVN direktīvas 199. pantu, kurš tā 1. punkta a)–g) apakšpunktā minētajās situācijās ļauj dalībvalstīm izmantot apgriezto nodokļa maksāšanas mehānismu, saskaņā ar kuru PVN maksā nodokļu maksātājs, kurš ir [preču vai pakalpojumu] saņēmējs ar PVN apliekamā darījumā, Tiesa ir nospriedusi, ka šī tiesību norma ir izņēmums no šīs direktīvas 193. pantā ietvertā principa un tādējādi ir jāinterpretē šauri, kas tomēr nevar šai tiesību normai atņemt tās ietekmi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 13. jūnijs, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, 23. un 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 25. punkts).

- 31 Turpinot – tā kā Īstenošanas lēmumā nav tiesību normu, kurās būtu noteikts tā spēkā stāšanās datums vai tajā paredzētās atkāpes piemērošanas sākuma datums, tad, lai noteiktu tā iedarbību laikā, ir jāizmanto vispārāztītie interpretācijas principi, ņemot vērā gan tā formulējumu, gan mērķi un struktūru (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1981. gada 12. novembris, *Meridionale Industria Saluminis* u.c., no 212/80 līdz 217/80, EU:C:1981:270, 8. punkts).
- 32 Tā saskaņā ar LESD 297. panta 2. punkta trešo daļu, kas veido vispārējo noteikumu par tādu lēmumu spēkā stāšanos, kuros ir noteikts to adresāts, šādi lēmumi stājas spēkā līdz ar to paziņošanu to adresātiem. Šajā gadījumā, tā kā Īstenošanas lēmums tika paziņots Ungārijas valdībai 2015. gada 11. decembrī, ir uzskatāms, ka tas stājas spēkā šajā datumā.
- 33 Šo secinājumu neatspēko Ungārijas valdības apsvērumi. Pretēji šīs valdības apgalvotajam, nosakot datumu, no kura Īstenošanas lēmums ir stājies spēkā, nav nozīmes, pirmkārt, tam, ka Komisija savā priekšlikumā Padomes Īstenošanas lēmumam, ar ko Ungārijai atļauj piemērot pasākumu, atkāpjoties no 193. panta Direktīvā 2006/112 (COM(2015) 557 *final*), *expressis verbis* norādīja, ka tā ir informēta par to, ka Ungārija ir sākusi piemērot lūgto atkāpi, nesagaidījusi Īstenošanas lēmuma pieņemšanu, otrkārt, tam, ka šī lēmuma 2. pantā noteikts, ka tas zaudē spēku 2017. gada 31. decembrī, un, treškārt, tam, ka vēstulē, ko Komisija nosūtīja Ungārijai, Komisija tai paziņoja savu nodomu apmierināt šīs dalībvalsts lūgumu attiecībā uz pieprasītās atkāpes piemērošanas ilgumu un ieteica to noteikt uz trīs gadiem.
- 34 Jāatgādina, ka tiesiskās drošības princips, kas ir viens no vispārējiem Savienības tiesību principiem, tostarp prasa, lai tiesību normas būtu skaidras un precīzas un to sekas būtu paredzamas (spriedums, 2008. gada 18. novembris, *Förster*, C-158/07, EU:C:2008:630, 67. punkts).
- 35 Tiesiskās drošības princips ir īpaši svarīgs tāda tiesiskā regulējuma gadījumā, kas var ietvert finansiālas izmaksas, lai ļautu ieinteresētajām personām precīzi zināt tām uzlikto pienākumu apmēru (spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *Sudholz*, C-17/01, EU:C:2004:242, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 Ir ticis arī nospriests, ka, lai ievērotu tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principus, Savienības materiālo tiesību normas principā ir jāinterpretēt tādējādi, ka tās attiecas tikai uz situācijām, kas radušās pēc to stāšanās spēkā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 24. septembris, *Falck* un *Acciaierie di Bolzano*/Komisija, C-74/00 P un C-75/00 P, EU:C:2002:524, 119. punkts). Tādējādi tiesiskās drošības princips vispārīgi nepieļauj, ka Savienības tiesību akta iedarbības laikā sākuma punkts tiek noteikts attiecīgi pirms tā publicēšanas vai paziņošanas, un Tiesa ir nospriedusi, ka izņēmuma kārtā tas varētu būt citādi, ja tas vajadzīgs vispārējo interešu mērķa sasniegšanai un ja pienācīgi tiek ievērota iesaistīto personu tiesiskā palāvība (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1982. gada 30. septembris, *Amylum*/Padome, 108/81, EU:C:1982:322, 4. punkts; 2005. gada 26. aprīlis, “Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, 33. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2006. gada 28. novembris, Parlaments/Padome, C-413/04, EU:C:2006:741, 75. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Tādējādi, ņemot vērā LESD 297. panta 2. punkta trešajā daļā paredzēto noteikumu un nepastāvēt nekādai norādei Īstenošanas lēmumā par tā piemērošanu ar atpakaļejošu spēku, nevar secināt, ka šis lēmums varētu tikt piemērots ar atpakaļejošu spēku. No tā izriet, ka Ungārijas valdība nevarēja noteikt apgriezto nodokļa maksāšanas kārtību attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav noteikti PVN direktīvas 199. panta 1. punkta a) apakšpunktā, pirms Īstenošanas lēmuma, ar kuru tika atļauta šīs apgrieztā nodokļa maksāšanas kārtība, paziņošanas Ungārijai.
- 38 Turklāt, lai sniegtu iesniedzējtiesai noderīgu atbildi attiecībā uz PVN maksātāja noteikšanu pamatlīnijas apstākļos, ir jāatgādina, ka visos gadījumos, kad direktīvas noteikumi pēc to satura ir bez nosacījumiem un pietiekami precīzi, uz tiem var atsaukties valsts tiesās pret attiecīgo dalībvalsti, ja tā nav transponējusi direktīvu noteiktajā termiņā valsts tiesībās vai arī ja tā ir veikusi nepareizu tās transpozīciju (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 6. februāris, *E.ON Global Commodities*, C-323/12, EU:C:2014:53, 56. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 31. punkts un tajā minētā judikatūra). Tiesa ir

nospriedusi arī, ka Savienības tiesību norma ir beznosacījuma tad, ja tajā ir noteikts pienākums, kas nav nedz saistīts ar kādu nosacījumu, nedz arī tā izpildes vai seku ziņā pakārtots kādam Savienības iestāžu vai dalībvalstu aktam (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 39 Šajā gadījumā PVN direktīvas 193. pantā ir paredzēts, ka PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar šīs direktīvas 194.–199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.
- 40 Tādējādi dalībvalstij nav nekādas novērtējuma brīvības attiecībā uz PVN direktīvas 193. pantā iedibinātā vispārīgā noteikuma piemērošanas laikā nosacījumiem.
- 41 Tā kā PVN direktīvas 199. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētās atkāpes piemērošanas nosacījumi nav izpildīti, nodokļa maksātāji valsts tiesās pret attiecīgo dalībvalsti var atsaukties uz šīs direktīvas 193. pantu. Līdz ar to šajā gadījumā ir piemērojams šīs direktīvas 193. pantā paredzētais vispārējais noteikums un PVN par laikposmu pirms Īstenošanas lēmuma stāšanās spēkā ir jāmaksā nodokļa maksātājiem, kuri ir snieguši pamatlietā aplūkotos pakalpojumus.
- 42 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts piemērot atkāpi no PVN direktīvas 193. panta, pirms Savienības tiesību akts, ar kuru šī atkāpe ir atļauta, ir ticis paziņots to lūgušajai dalībvalstij, lai arī šajā tiesību aktā nekas nav teikts par tā stāšanos spēkā vai tā piemērošanas sākuma datumu un pat ja šī dalībvalsts ir izteikusi vēlmi par šīs atkāpes piemērošanu ar atpakaļejošu spēku.

#### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 43 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

**Savienības tiesības nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts piemērot atkāpi no Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2013. gada 22. jūlija Direktīvu 2013/43/ES, 193. panta, pirms Savienības tiesību akts, ar kuru šī atkāpe ir atļauta, ir ticis paziņots to lūgušajai dalībvalstij, lai arī šajā tiesību aktā nekas nav teikts par tā stāšanos spēkā vai tā piemērošanas sākuma datumu un pat ja šī dalībvalsts ir izteikusi vēlmi par šīs atkāpes piemērošanu ar atpakaļejošu spēku.**

[Paraksti]