



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2019. gada 2. maijā \*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Priekšnodokļa atskaitīšana – Sestā direktīva 77/388/EEK – 17. panta 2. un 6. punkts – Direktīva 2006/112/EK – 168. un 176. pants – Izņēmumi no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu – Izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegāde – “Atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula – Pievienošanās Eiropas Savienībai

Lietā C-225/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 23. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 28. martā, tiesvedībā

***Grupa Lotos S.A.***

pret

***Minister Finansów,***

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] (referente),

ģenerāladvokāts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Grupa Lotos S.A.* vārdā – *B. Wolniewicz, radca prawny*,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – poļu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. panta a) punktu un 176. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Grupa Lotos S.A.*, kas ir Polijā dibināts uzņēmumu grupas mātesuzņēmums, kurš konkrēti darbojas degvielas un smērvielu nozarē, un *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polija) par nodokļu nolēmumu, ar ko finanšu ministrs tam atteica tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), ko samaksājusi *Grupa Lotos* un kas bija jāmaksā par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, kurus šī sabiedrība pārdod tālāk un par kuriem tā tādējādi izraksta rēķinus citiem PVN maksātājiem.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 95/7/EK (1995. gada 10. aprīlis) (OV 1995, L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. panta 2. un 6. punktā bija paredzēts:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

- a) [PVN], kas ir jāmaksā vai samaksāts valsts teritorijā par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājusi vai piegādās cits nodokļu maksātājs;

[..]

6. Ne ilgāk kā četrus gadus no šīs direktīvas spēkā stāšanās dienas Padome pēc Komisijas priekšlikumu vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas [PVN] atskaitīšana. [PVN] nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad iepriekšminētās normas stājas spēkā, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šī direktīva stājas spēkā.”

- 4 Sestā direktīva tika atcelta un aizstāta ar PVN direktīvu, kura stājas spēkā 2007. gada 1. janvārī.
- 5 PVN direktīvas 168. pantā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

- a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

6 PVN direktīvas 176. pantā ir noteikts:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana. Jebkurā gadījumā PVN nekādi nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad stājušies spēkā pirmajā daļā minētie noteikumi, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos 1979. gada 1. janvārī, vai attiecībā uz dalībvalstīm, kuras pievienojās Kopienai pēc minētās dienas, aktos, kas bija spēkā to pievienošanās spēkā stāšanās dienā.”

### **Polijas tiesības**

7 1993. gada 8. janvāra *ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym* (Likums par PVN un akcizes nodokli) (1993. gada *Dz. U.* Nr. 11, 50. pozīcija), redakcijā, kas bija spēkā līdz tā atcelšanai 2004. gada 1. maijā, 25. panta 1. punkta 3.b) apakšpunktā bija paredzēts:

“Maksājamā nodokļa summas samazināšana vai summas starpības atlīdzināšana netiek piemērota:

3b) izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumiem, izņemot:

- a) gadījumus, kad šos pakalpojumus iegādājušies nodokļa maksātāji, kas sniedz tūrisma pakalpojumus, ja šie tūrisma pakalpojumi ietver izmitināšanas vai ēdināšanas pakalpojumus vai gan vienus, gan otru;
- b) gatavus ēdienus pasažieriem, kurus iegādājas nodokļa maksātāji, kas sniedz pasažieru pārvadājumu pakalpojumus.”

8 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par PVN) (2011. gada *Dz. U.* Nr. 177, 1054. pozīcija), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas ierosināšanas dienā (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 8. panta 2.a) punktā ir noteikts:

“Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas personīgi ir saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.”

9 Likuma par PVN 86. panta 1. punktā ir noteikts.

“Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem, nodokļa maksātājam [...] ir tiesības tādā pašā apmērā atskaitīt priekšnodokļa summu no maksājamā nodokļa summas, ievērojot 114. pantu, 119. panta 4. punktu, 120. panta 17. un 19. punktu, kā arī 124. pantu.”

10 Likuma par PVN 88. panta 1. punktā, redakcijā, kas bija spēkā līdz 2008. gada 1. decembrim, bija paredzēts:

“Maksājamā nodokļa summas samazināšana vai summas starpības atlīdzināšana netiek piemērota: [...]”

4) izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumiem, izņemot:

- a) gadījumus, kad šos pakalpojumus ir iegādājušies nodokļa maksātāji, kas sniedz tūrisma pakalpojumus, ja šie pakalpojumi, kuriem ir piemērojams atšķirīgs nodokļa režīms, nekā noteikts 119. pantā, ietver izmitināšanas vai ēdināšanas pakalpojumus vai gan vienus, gan otru;
- b) gatavus ēdienus pasažieriem, kurus iegādājas nodokļa maksātāji, kas sniedz pasažieru pārvadājumu pakalpojumus.”

- 11 Likuma par PVN 88. panta 1. punktā, redakcijā, kas bija spēkā pēc 2008. gada 1. decembra, ir noteikts:
- “Maksājamā nodokļa summas samazināšana vai summas starpības atlīdzināšana netiek piemērota: [..]
- 4) izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumiem, izņemot:
- a) [atcelts],
  - b) gatavus ēdienus pasažieriem, kurus iegādājas nodokļa maksātāji, kas sniedz pasažieru pārvadājumu pakalpojumus.”

### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

- 12 2014. gadā *Grupa Lotos*, kas ir nodokļa maksātāja Polijā, iegādājās izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumus, kas daļēji tika iegādāti savām vajadzībām un daļēji – to tālākpārdošanai saviem meitasuzņēmumiem, kas paši ir nodokļa maksātāji šajā dalībvalstī.
- 13 *Grupa Lotos* lūdza Polijas nodokļu iestādēm izdot nodokļu nolēmumu, jautājot, vai gadījumā, ja tā iegādājas izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumus, par kuriem tā pēc tam izraksta rēķinus citiem PVN maksātājiem, tai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu saskaņā ar Likuma par PVN 86. panta 1. punktā paredzēto parasto nodokļu režīmu.
- 14 *Grupa Lotos* uzskata, ka, ciktāl, pirmkārt, no Likuma par PVN 8. panta 2.a) punkta izriet, ka uzņēmējs, kas savā vārdā iegādājas pakalpojumus, lai tos pārdotu tālāk, tiek uzskatīts par pakalpojumu sniedzēju un, otrkārt, izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumi tiek aplikti ar PVN brīdī, kad *Grupa Lotos* tos pārdod tālāk, priekšnodoklim, kas ir samaksāts par to iegādi, būtu jābūt atskaitāmam saskaņā ar Likuma par PVN 86. panta 1. punktu. Šī likuma 88. panta 1. punkta 4) apakšpunktā paredzētais ierobežojums saistībā ar izņēmumu no tiesībām uz nodokļa atskaitījumu par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumiem neesot piemērojams šajā gadījumā, jo *Grupa Lotos* esot uzskatāma nevis par šo pakalpojumu galīgo patērētāju, bet gan par pakalpojumu sniedzēju tāpat kā PVN maksātāji, kas sniedz šāda veida pakalpojumus.
- 15 2015. gada janvāra nodokļu nolēmumā nodokļu iestādes noraidīja *Grupa Lotos* nostāju tādēļ, ka izņēmums no tiesībām uz atskaitījumu, kas skaidri ir paredzēts Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunktā, nebija nošķirts atkarībā no tā, vai nodokļa maksātājs, kas vispirms iegādājas izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumus, pēc tam rikojas kā galīgais patērētājs vai kā pakalpojumu sniedzējs.
- 16 Prasība atcelt nodokļu nolēmumu, ko *Grupa Lotos* iesniedza *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* (Vojevodistes administratīvā tiesa Gdaņskā, Polija), tika noraidīta, pamatojoties uz iemesliem, kas ir analogi tiem, kurus ir norādījušas nodokļu iestādes.
- 17 Tad *Grupa Lotos* iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), būtībā atkārtoti paužot savu nostāju, kas īsumā ir izklāstīta šī sprieduma 14. punktā.
- 18 Iesniedzējtiesa norāda, ka Likuma par PVN 86. panta 1. punktā ir atspoguļots princips par tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumu, kas ir paredzētas PVN direktīvas 168. panta a) punktā. Tā piebilst, ka aizliegums atskaitīt PVN izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu gadījumā, kas ir noteikts Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunktā, pirms Polijas Republikas pievienošanās Eiropas Savienībai 2004. gada 1. maijā un līdz 2008. gada 1. decembrim bija precīzs 1993. gada 8. janvāra Likuma par PVN un akcīzes nodokļiem 25. panta 1. punkta 3.b) apakšpunkta formulējuma atspoguļojums un bija pamatots ar “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulu, kura ir ietverta Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā (pārņemta PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā).

- 19 Tā arī norāda, ka līdz 2008. gada 1. decembrim Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunktā bija ietverts a) punkts, saskaņā ar kuru izņēmums no nodokļa atskaitīšanas neattiecas uz gadījumiem, kad izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumus bija iegādājušies nodokļa maksātāji, kas sniedz tūrisma pakalpojumus. Tomēr 2008. gada 1. decembrī Polijas likumdevējs atcēla minētajā 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkta a) punktā ietvertos noteikumus, kas izraisīja paplašinātu izņēmuma no tiesībām atskaitīt PVN piemērošanu izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādes gadījumā, ņemot vērā situāciju pirms Polijas Republikas pievienošanās Savienībai.
- 20 Iesniedzējtiesa paskaidro, ka izņēmums no PVN atskaitīšanas, kas izriet no Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkta, ir pamatots ar to, ka PVN, kurš ir ietverts pirkumos, kas ir saistīti ar izdevumiem par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumiem, bieži vien var attiekties uz patēriņu, kurš nav cieši saistīts ar uzņēmējdarbību. Šīs tiesību normas mērķis tāpat ir aizliegt atskaitīt PVN no šāda veida izdevumiem par attiecīgajiem pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājs, aizbildinoties ar to izmantošanu savā uzņēmējdarbībā, faktiski izmanto vai var izmantot privātam patēriņam.
- 21 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, kā tas ir pamatlietā, ka šādu aizliegumu nedrīkst piemērot nodokļa maksātājam, kas iegādājas minētos pakalpojumus ar mērķi tos pārdot tālāk patērētājiem vai citiem nodokļa maksātājiem, ņemot vērā, ka šajā gadījumā izdevumi, kas ir radušies iepriekš, joprojām ir saistīti ar šī nodokļa maksātāja saimniecisko darbību. Tā kā šādā gadījumā aizliegums atskaitīt PVN izraisa dubultu nodokļu uzlikšanu attiecīgajiem pakalpojumiem, tas ir pretrunā neitralitātes un samērīguma principiem, kā arī mērķim, kādu Savienības likumdevējs ir izvirzījis PVN direktīvas 176. pantā.
- 22 Protams, iesniedzējtiesa norāda, ka tā ir ņēmusi vērā 2000. gada 19. septembra spriedumu *Ampafrance* un *Sanofi* (C-177/99 un C-181/99, EU:C:2000:470, 56. un 61. punkts), no kura izrietot, ka pasākums, atbilstoši kuram principā no tiesībām uz PVN atskaitīšanu tiek izslēgti visi izmitināšanas un ēdināšanas izdevumi, šķiet, nav vajadzīgs, lai cīnītos pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļiem, it īpaši, ja no objektīvas informācijas izriet, ka šie izdevumi ir radušies ciešā saistībā ar uzņēmējdarbību. Tomēr tai ir šaubas, vai minēto spriedumu, kas ir taisīts Padomes lēmuma ietvaros, var piemērot izņēmumam, kurš valsts tiesībās ir paredzēts saskaņā ar “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulu, kas ir noteikta PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā, un vai šim izņēmumam ir jāatbilst samērīguma principam.
- 23 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [PVN] direktīvas 168. pantam, kā arī neitralitātes un samērīguma principiem ir pretrunā tāds regulējums kā tas, kas ir paredzēts Likuma par [PVN] 88. panta 1. punkta 4) apakšpunktā, saskaņā ar kuru maksājama nodokļa summas samazināšana vai summas starpības atlīdzināšana netiek piemērota nodokļa maksātāja iegādātajiem izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumiem, izņemot gatavus ēdienus pasažieriem, kurus iegādājas nodokļa maksātāji, kas sniedz pasažieru pārvadājumu pakalpojumus, arī situācijā, kad šie regulējumi ir ieviesti likumā, pamatojoties uz Sestās direktīvas [...] 17. panta 6. punktu?”

### Par prejudiciālo jautājumu

- 24 Uzdotot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādus valsts tiesību aktus kā pamalietā aplūkotie, kuros, pirmkārt, ir paredzēts paplašināt izņēmuma no tiesībām uz PVN atskaitīšanu piemērošanas jomu pēc attiecīgās dalībvalsts pievienošanās Savienībai un kuri nozīmē, ka nodokļa maksātājs, kas ir tūrisma pakalpojumu sniedzējs, sākot no šī paplašinājuma stāšanās spēkā zaudē tiesības atskaitīt PVN, kas ir samaksāts par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, par kuru šis nodokļa maksātājs izraksta jaunu rēķinu citiem nodokļa maksātājiem tūrisma pakalpojumu sniegšanas ietvaros, un,

otrkārt, ir paredzēts izņēmums no tiesībām uz tā PVN atskaitīšanu, kas ir samaksāts par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, kurš ir ieviests pirms šīs dalībvalsts pievienošanās Savienībai un saglabāts pēc šīs pievienošanās saskaņā ar PVN direktīvas 176. panta otro daļu, kas nozīmē, ka nodokļa maksātājam, kurš nesniedz tūrisma pakalpojumus, nav tiesību atskaitīt PVN, kas ir samaksāts par šādu izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, par kuriem šis nodokļu maksātājs izraksta jaunu rēķinu citiem nodokļa maksātājiem.

- 25 Šajā ziņā ir svarīgi, pirmkārt, atgādināt, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN direktīvas 168. panta a) punktā paredzētās nodokļa atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar iepriekšējiem darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (skat. it īpaši spriedumus, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 25. punkts, un 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 25. punkts).
- 26 Atskaitījumu režīma mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Šādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļu nastu neatkarīgi no saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, bet ar nosacījumu, ka par pašu minēto saimniecisko darbību principā ir uzliekams PVN (skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 27 No tā izriet, ka, tā kā nodokļa maksātājs, kas kā tāds rikojas dienā, kad viņš iegādājas precī vai pakalpojumu, šo precī vai šo pakalpojumu izmanto saviem darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, tam ir tiesības atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas ir samaksāts par minēto precī vai minēto pakalpojumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Otrkārt, no judikatūras arī izriet, ka atkāpes no tiesībām uz PVN atskaitīšanu ir atļautas tikai gadījumos, kas ir skaidri paredzēti to direktīvu noteikumos, kuras reglamentē šo nodokli (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 19. septembris, *Ampafrance* un *Sanofi*, C-177/99 un C-181/99, EU:C:2000:470, 34. punkts, kā arī 2002. gada 8. janvāris, *Metropol* un *Stadler*, C-409/99, EU:C:2002:2, 42., 44. un 58. punkts), un ir interpretējamās šauri (spriedums, 2008. gada 22. decembris, *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, 28. punkts).
- 29 Viena no šādām atkāpēm ir iekļauta PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā, kura būtībā ir identiska Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajai daļai un kuras pieņemšana neietekmēja judikatūru, kas attiecas uz šīs pēdējās minētās tiesību normas interpretāciju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 30. septembris, *Oasis East*, C-395/09, EU:C:2010:570, 17. un 27. punkts).
- 30 Tāpat kā Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā, kas bija spēkā pirms PVN direktīvas 176. panta otrās daļas, pēdējā minētajā ir ietverta “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula, kurā attiecībā uz valstīm, kas pievienojas Savienībai, it īpaši ir paredzēts, ka tiek saglabāti valstī paredzētie izņēmumi no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kuri bija piemērojami pirms pievienošanās dienas, līdz brīdim, kad Padome pieņem šī 176. panta pirmajā daļā paredzētos noteikumus, ko līdz pat šai dienai Padome vēl nav izdarījusi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 15. aprīlis, *X Holding* un *Oracle Nederland*, C-538/08 un C-33/09, EU:C:2010:192, 38. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 43. un 44. punkts).
- 31 Treškārt, dalībvalstīm paredzētā iespēja zināmā mērā saglabāt valstī paredzētos izņēmumus no tiesībām uz PVN atskaitīšanu atbilstoši PVN direktīvas 176. panta otrajai daļai tomēr nav absolūta. Tādējādi Tiesa ir atzinusi, ka “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulas mērķis nav ļaut jaunai dalībvalstij grozīt savus tiesību aktus pēc pievienošanās Savienībai, kuras sekas būtu esošo izņēmumu

piemērošanas jomas paplašināšana tādā nozīmē, ka šie tiesību akti attālinātos no PVN direktīvas mērķiem, kas būtu pretrunā šīs klauzulas būtībai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, 37. un 39. punkts).

- 32 Šāda esošo izņēmumu piemērošanas jomas paplašināšana turklāt būtu pretrunā dalībvalstu pienākumam nodrošināt to teritorijā maksājamā PVN iekasēšanu pilnā apjomā, liedzot Savienībai daļu no ieņēmumiem, ko rada PVN, proti, daļu no Savienības pašu resursiem, tādējādi pārkāpjot LES 4. panta 3. punktu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295, 26. un 27. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 33 Tiesa arī ir atgādinājusi, ka valsts tiesām ir jānoskaidro valsts tiesību aktu saturs jaunas dalībvalsts pievienošanās dienā un jākonstatē, vai šo tiesību aktu rezultātā pēc šīs pievienošanās ir paplašināta esošo izņēmumu piemērošanas joma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Pamatlietā no lēmuma uzdot prejudiciālu jautājumu izriet, ka dienā, kad Polijas Republika pievienojās Savienībai, ar Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunktu no tiesībām uz PVN atskaitīšanu bija izslēgts priekšnodoklis, kas samaksāts par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, izņemot to šī veida pakalpojumu iegādi, kuri ir paredzēti šī noteikuma a) punktā, proti, tos, ko izmanto nodokļa maksātāji, kuri vēlāk sniedz tūrisma pakalpojumus.
- 35 Tomēr, kā tas ir uzsvērts šī sprieduma 19. punktā, iesniedzējtiesa, šķiet, uzskata, ka, sākot no 2008. gada 1. decembra un tādējādi pēc Polijas Republikas pievienošanās Savienībai, valsts likumdevējs, atceļot Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkta a) punktā paredzēto noteikumu, ir paplašinājis to situāciju skaitu, kurās ir izslēgtas tiesības uz tā PVN atskaitīšanu, kas ir samaksāts par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, minētā izņēmuma piemērošanas jomā iekļaujot PVN, kurš kā priekšnodoklis ir samaksāts par šādu pakalpojumu iegādi, ko ir veikuši nodokļa maksātāji, kuri vēlāk sniedz tūrisma pakalpojumus.
- 36 Ņemot vērā šī sprieduma 30.–32. punktā minēto judikatūru, uz šādu izņēmuma no tiesībām uz PVN atskaitīšanu piemērošanas jomas paplašināšanu pēc Polijas Republikas pievienošanās Savienībai, ko ir konstatējusi iesniedzējtiesa un kas nozīmē, ka nodokļa maksātājs, kurš ir tūrisma pakalpojumu sniedzējs, no 2008. gada 1. decembra zaudē tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas ir samaksāts par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, neattiecas PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā paredzētā “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula. Tādējādi šāda izņēmuma no tiesībām uz PVN atskaitīšanu piemērošanas jomas paplašināšana pēc Polijas Republikas pievienošanās Savienībai ir pretrunā PVN direktīvas 168. panta a) punktam.
- 37 Tomēr, kā to jau ir atzinusi Tiesa, ir jāņem vērā valsts tiesību normu, kas attiecas uz izņēmumiem no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, efektīva piemērošana un sekas, kuras tā rezultātā rodas nodokļa maksātājiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 51. punkts).
- 38 Šajā ziņā ir jānorāda, ka – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veic vajadzīgās pārbaudes, – nav skaidrs, kā Komisija to norāda savos rakstveida apsvērumos, vai tāda izņēmuma no tiesībām uz PVN atskaitīšanu piemērošanas jomas paplašināšana, uz kādu ir norādījusi iesniedzējtiesa, ir atbilstoša un efektīvi piemērojama situācijā, kāda tiek aplūkota pamatlietā. Nekas lietas materiālos neliek domāt, ka izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumi, ko *Grupa Lotos* iegādājas no citiem nodokļa maksātājiem, tai ir vajadzīgi, lai vēlāk sniegtu tūrisma pakalpojumus – tostarp citiem nodokļa maksātājiem.
- 39 Ja iesniedzējtiesa apstiprinātu, ka Komisijas minētais pieņēmums ir pareizs, izņēmumam no tiesībām uz tā PVN atskaitīšanu, kas ir samaksāts par tāda nodokļa maksātāja kā *Grupa Lotos* veikto tādu izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, kuri vēlāk ir pārdoti tālāk citiem nodokļa maksātājiem, bez saistības ar tūrisma pakalpojumu sniegšanu, principā būtu jāietilpst PVN direktīvas

176. panta otrajā daļā paredzētās “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulas piemērošanas jomā. Attiecīgajiem nodokļu maksātājiem sekas, ko rada izņēmums no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kurš ir paredzēts Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunktā, principā paliek nemainīgas gan pirms, gan pēc Polijas Republikas pievienošanās Savienībai.

- 40 Šajā gadījumā vispirms vēl saskaņā ar judikatūru ir jānovērtē, vai attiecīgais izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu attiecas uz pietiekami precīzi definētu izdevumu kategoriju, vai, citiem vārdiem sakot, attiecīgajos valsts tiesību aktos ir pietiekami precizēts preču vai pakalpojumu raksturs vai priekšmets, saistībā ar kuriem tiesības uz PVN atskaitīšanu ir izslēgtas, lai garantētu, ka dalībvalstīm piešķirtā iespēja netiek izmantota, lai paredzētu vispārēju izslēgšanu no šī režīma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 15. aprīlis, *X Holding un Oracle Nederland*, C-538/08 un C-33/09, EU:C:2010:192, 44. un 45. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 41 Šajā ziņā ir jānorāda, ka 2010. gada 15. aprīļa spriedumā *X Holding un Oracle Nederland* (C-538/08 un C-33/09, EU:C:2010:192, 50. un 51. punkts) Tiesa jau ir atzinusi, ka izdevumu kategorijas, kas ir saistītas ar maltīšu un dzērienu piegādi nodokļa maksātāja darbiniekiem, kā arī ar mājokļa nodrošināšanu, bija noteiktas pietiekami konkrēti, līdz ar to izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas ir paredzēts šajā lietā aplūkotajās valsts tiesībās, ietilpa Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā paredzētās “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulas piemērošanas jomā.
- 42 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka, lai gan pamatlietā aplūkotā izdevumu kategorija, kas ir saistīta ar “izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumiem”, ir definēta drīzāk vispārīgi, ciktāl tā attiecas uz minēto pakalpojumu raksturu, tā, šķiet, ņemot vērā judikatūrā paredzētās prasības, ir definēta pietiekami precīzi.
- 43 Ņemot vērā iepriekš norādīto, vēl ir jāpārbauda, vai, kā to iesaka Komisija, PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā paredzētā “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula attiecas tikai uz izņēmumu no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, ko varētu atļaut ar Padomes lēmumu, kurš pieņemts saskaņā ar šīs direktīvas 176. panta pirmo daļu.
- 44 Konkrētāk Komisija norāda, ka no PVN direktīvas 176. panta rašanās vēstures izriet, ka to ir paredzēts piemērot izdevumiem, saistībā ar kuriem, pat ja tie ir radušies saistībā ar uzņēmējdarbību, ir grūti nodalīt daļu, kas ir izmantota ar uzņēmējdarbību saistītiem mērķiem, un to, kura ir paredzēta privātiem mērķiem. Līdz ar to Komisija uzskata, ka pamatlietā aplūkotais izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu ir pārāk plašs, ciktāl tas aptver situācijas, kurās to izdevumu izlietojums, par kuriem iepriekš ir samaksāts PVN, ir pilnībā saistīts ar uzņēmējdarbību.
- 45 Šī argumentācija ir jānorāda.
- 46 Pirmkārt, PVN direktīvas 176. panta pirmajā daļā tikai ir noteikts, ka Padome noteiks izdevumus, kas nesniedz tiesības uz PVN atskaitīšanu, un ka no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu katrā ziņā būs izslēgti izdevumi, kuri nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu vai izklaides izdevumi. Tādējādi šis noteikums neliedz Padomei attiecīgā brīdī no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu izslēgt izdevumus, kas ir saistīti ar uzņēmējdarbību.
- 47 Otrkārt, PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā ir paredzēts saglabāt “visus izņēmumus”, kas ir paredzēti pirms 1979. gada 1. janvāra, vai attiecībā uz dalībvalstīm, kuras pievienojās [Kopienai] pēc minētās dienas – to pievienošanās dienā. Jāatgādina, ka Tiesa 1999. gada 5. oktobra spriedumā *Royscot u.c.* (C-305/97, EU:C:1999:481, 20. punkts) saistībā ar izņēmumu no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kas ir samaksāts par transportlīdzekļu iegādi, ir skaidri apstiprinājusi, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā paredzētā frāze “visi izņēmumi”, ņemot vērā minētā panta formulējumu, kā arī rašanās vēsturi, ietver arī izdevumus, kuri ir cieši saistīti ar uzņēmējdarbību.



- 48 Līdz ar to PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā paredzētā “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula ļauj dalībvalstīm no tiesībām uz PVN atskaitīšanu izslēgt izdevumu kategorijas, kas ir cieši saistītas ar uzņēmējdarbību, ja pēdējās minētās ir pietiekami precīzi definētas šī sprieduma 40. punktā minētās judikatūras izpratnē.
- 49 Šo PVN direktīvas 176. panta otrās daļas interpretāciju neatspēko 2000. gada 19. septembra spriedums *Ampafrance* un *Sanofi* (C-177/99 un C-181/99, EU:C:2000:470), ko ir minējusi iesniedzējtiesa.
- 50 Lieta, kurā ir taisīts minētais spriedums, bija saistīta ar izņēmumu no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kas attiecas uz izmitināšanas, ēdināšanas, pieņemšanas un priekšnesumu izdevumiem, kas ieviests ar dalībvalsts tiesību aktiem pēc Sestās direktīvas stāšanās spēkā un kas tika atļauts ar Padomes lēmumu, atkāpjoties no šīs direktīvas 17. panta 6. punkta. Lai gan 2000. gada 19. septembra sprieduma *Ampafrance* un *Sanofi* (C-177/99 un C-181/99, EU:C:2000:470) 58. un 61. punktā Tiesa uzskatīja, ka Padomes lēmums nav spēkā īpaši tāpēc, ka tas ir pretrunā neitralitātes un samērīguma principiem, tā minētā sprieduma 39. punktā, neveicot papildu pārbaudi, precizēja, ka citi izņēmumi no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas pastāvēja pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā un kas pēc tam identiski tika saglabāti attiecīgajos valsts tiesību aktos, ir jāuzskata par tādiem, uz kuriem attiecas Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā daļā paredzētā “atteikšanās no jebkādas darbības” klauzula.
- 51 Runājot par pamatlietu, no tās izriet, ka, lai gan iesniedzējtiesa ir konstatējusi, ka Likuma par PVN 88. panta 1. punkta 4) apakšpunkta a) punktā paredzētā noteikuma atcelšana nekādā veidā neietekmēja *Grupa Lotos* situāciju, uz izņēmumu no tiesībām uz tā PVN atskaitīšanu, kas ir jāmaksā par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, kurš ir ieviests pirms Polijas Republikas pievienošanās Savienībai un kurš ir saglabāts pēc šīs pievienošanās, attiecas PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā paredzētā “atteikšanās no jebkādas darbības” klauzula, un tādējādi tas nav pretrunā šīs direktīvas 168. panta a) punkta noteikumiem.
- 52 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas
- nepieļauj tādus valsts tiesību aktus kā pamatlietā aplūkoti, kuros ir paredzēts paplašināt izņēmuma no tiesībām uz PVN atskaitīšanu piemērošanas jomu pēc attiecīgās dalībvalsts pievienošanās Savienībai, kas nozīmē, ka nodokļa maksātājam, kurš ir tūrisma pakalpojumu sniedzējs, no šīs paplašināšanas stāšanās spēkā ir liegtas tiesības atskaitīt PVN, kas ir samaksāts par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, par kuru šis nodokļa maksātājs izraksta jaunu rēķinu citiem nodokļa maksātājiem saistībā ar tūrisma pakalpojumu sniegšanu, un
  - pieļauj tādus valsts tiesību aktus kā pamatlietā aplūkoti, kuros ir paredzēts izņēmums no tiesībām uz tā PVN atskaitīšanu, kas ir samaksāts par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, kurš ir ieviests pirms attiecīgās dalībvalsts pievienošanās Savienībai un kurš ir saglabāts pēc šīs pievienošanās saskaņā ar PVN direktīvas 176. panta otro daļu, kas nozīmē, ka nodokļa maksātājam, kurš nesniedz tūrisma pakalpojumus, ir liegtas tiesības atskaitīt PVN, kas ir samaksāts par šādu izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, par kuru šis nodokļa maksātājs izraksta jaunu rēķinu citiem nodokļa maksātājiem.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 53 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 (astotā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts ir interpretējams tādējādi, ka tas:**

- nepieļauj tādus valsts tiesību aktus kā pamatlietā aplūkoti, kuros ir paredzēts paplašināt izņēmuma no tiesībām uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu piemērošanas jomu pēc attiecīgās dalībvalsts pievienošanās Eiropas Savienībai, kas nozīmē, ka nodokļa maksātājam, kurš ir tūrisma pakalpojumu sniedzējs, no šīs paplašināšanas stāšanās spēkā ir liegtas tiesības atskaitīt PVN, kas ir samaksāts par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, par kuru šis nodokļa maksātājs izraksta jaunu rēķinu citiem nodokļa maksātājiem saistībā ar tūrisma pakalpojumu sniegšanu, un
- pieļauj tādus valsts tiesību aktus kā pamatlietā aplūkoti, kuros ir paredzēts izņēmums no tiesībām uz tā PVN atskaitīšanu, kas ir samaksāts par izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, kurš ir ieviests pirms attiecīgās dalībvalsts pievienošanās Savienībai un kurš ir saglabāts pēc šīs pievienošanās saskaņā ar PVN direktīvas 176. panta otro daļu, kas nozīmē, ka nodokļa maksātājam, kurš nesniedz tūrisma pakalpojumus, ir liegtas tiesības atskaitīt PVN, kas ir samaksāts par šādu izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumu iegādi, par kuru šis nodokļa maksātājs izraksta jaunu rēķinu citiem nodokļa maksātājiem.

[Paraksti]