

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2012. gada 26. apr?l? (*)

PVN – Direkt?va 2006/112/EK – 73. pants un 80. panta 1. punkts – Nekustam? ?pašuma p?rdošana starp saist?t?m sabiedr?b?m – Dar?juma v?rt?ba – Valsts ties?bu akti, kuros attiec?b? uz dar?jumiem starp saist?t?m person?m ir paredz?ts, ka PVN apr??ina b?ze ir dar?juma atv?rt? tirgus v?rt?ba

Apvienot?s lietas C?621/10 un C?129/11

par l?gumiem sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Varna* (Bulg?rija) iesniedza ar l?mumiem, kas pie?emti 2010. gada 17. decembr? un 2011. gada 1. mart? un kas Ties? attiec?gi re?istr?ti 2010. gada 29. decembr? un 2011. gada 14. mart?, tiesved?b?s

Balkan and Sea Properties ADSITS (C?621/10),

ProvaInvest OOD (C?129/11)

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*] (referents), tiesneši U. Lehmušs [*U. L?hmus*], A. Ross [*A. Rosas*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– Bulg?rijas vald?bas v?rd? – *T. Ivanov* un *E. Petranova* (C?621/10), p?rst?vji,

– Eiropas Komisija v?rd? – *S. Petrova* un *L. Lozano Palacios* (C?621/10), k? ar? *L. Lozano Palacios* un *V. Savov* (C?129/11), p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2012. gada 26. janv?ra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gumi sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to k? interpret?t Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347,

1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 80. panta 1. punktu.

2. Šie līgumi sniegti prejudiciālu nolikumu ir iesniegti tiesvedībā attiecīgi starp *Balkan and Sea Properties ADSITS* (turpmāk tekstā – “*Balkan and Sea Properties*”) un *ProvaInvest ODD* (turpmāk tekstā – “*ProvaInvest*”) pret *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts iekšējumu aģentības Centrālās pārvaldes Varnas pilsētas “Sādzību un izpildes pārvaldības” direkcijas direktors, turpmāk tekstā – “*Direktor*”) par paziņojumu par nodokli, ar kuru tām tiek atteiktas tiesības atskaitīt avansu samaksāto pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesību akti

3. No PVN direktīvas 3. apsvēruma izriet, ka “lai nodrošinātu, ka noteikumi ir izklāstīti skaidri, racionāli un atbilstīgi labāka likumdošanas procesa principam, ir lietderīgi pārstrādāt [Padomes 1977. gada 17. maija 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.)] struktūru un formulējumu, lai gan tas principā neradīs vajadzību veikt būtiskas maiņas pastāvošajos tiesību aktos [...]”.

4. Šīs pašas direktīvas 26. apsvērumā ir precizēts, ka, “lai novērstu nodokļa zudumus, ko rada saistītu personu izmantojums, lai saņemtu nodokļa atvieglojumus, konkrētos apstākļos dalībvalstīm būtu jāvar iejaukties, tādā kategoriju piegādātājiem un saņēmējiem, kam uzskata par vajadzīgu, nosakot summas, kurām uzliek nodokli par piegādātājiem precēm un pakalpojumiem, kā arī par preču iegādātājiem Kopienas iekšienā”.

5. Minētās direktīvas 12. pantā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otrās daļas minētajām darbībām, jo īpaši kādu no šādiem darījumiem:

a) kākas vai kākas daļas un zem kākas esošās zemes piegādi pirms šīs kākas pirmreizējās izmantošanas;

b) apbēves zemes piegādi.

2. Šā panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē vārds “kā” ir jebkura celtnē, kas nostiprināta uz zemes vai zemē.

Dalībvalstis var paredzēt sīki izstrādātus noteikumus 1. punkta a) apakšpunktā minētajā kritērija piemērošanai, ņemot vērā un var noteikt, ko nozīmē zem kākas esošā zeme.

Dalībvalstis pirmreizējās izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laikposmu no kākas pabeigšanas dienas līdz pirmās piegādes dienai, vai laikposmu no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz turpmākās piegādes dienai, ja šie laikposmi nepārsniedz, attiecīgi, piecus un divus gadus.

3. Šā panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē “apbēves zeme” ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemes gabals, ko dalībvalstis šādi definējušas.”

6. PVN direktīvas 73. pantā ir paredzēts, ka “preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz

ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām”.

7 Minutis direktīvas 80. pants ir paredzēts:

“1. Lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, turpmāk norādītajos gadījumos dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv īpašas saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vārtība:

a) ja atlīdzība ir mazāka par atvērto tirgus vārtību un ja pircējam vai saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu;

b) ja atlīdzība ir mazāka par atvērto tirgus vārtību un ja saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu, un ja uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu attiecas atbrīvojums saskaņā ar 132., 135., 136., 371., 375., 376. un 377. pantu, 378. panta 2. punktu, 379. panta 2. punktu un 380. līdz 390. pantu;

c) ja atlīdzība ir lielāka par atvērto tirgus vārtību un ja preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu.

Šā punkta pirmās daļas nolūkā juridiskās saites var būt arī attiecības starp darba devēju un darba ņēmēju, darba ņēmēja īpašnieku vai citu ar darba ņēmēju cieši saistītu personu.

2. Ja dalībvalstis izmanto 1. punkta paredzēto izvēles iespēju, tās var noteikt preču piegādātāju, pakalpojumu sniedzēju, pircēju vai pakalpojumu saņēmēju kategorijas, uz kurām attiecas minētie pasākumi.

3. Dalībvalstis informē PVN komiteju par jebkādu tādu attiecīgās valsts pasākumu ieviešanu, ko tās pieņemušas, piemērojot 1. punktu, ciktāl tie nav pasākumi, kuriem līdz 2006. gada 13. augustam saņemta Padomes atļauja saskaņā ar Direktīvas 77/388/EEK 27. panta 1. līdz 4. punktu un kurus saglabā spēkā saskaņā ar šā panta 1. punktu.”

8 Saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

“j) īpašas vai īpašas daļas un zem tās esošās zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta minētos gadījumus;

k) neapbēvētas zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunkta minēto apbēvēto zemi.”

9 Minutis direktīvas 273. pants ir paredzēts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rīcību

sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Valsts tiesību akti

10 Likuma par pievienotās vērtības nodokli (2006. gada 4. augusta *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV Nr. 63; turpmāk tekstā – “ZDDS”) 12. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Ar nodokli apliekams darījums ir jebkura mantas piegāde vai pakalpojumu sniegšana 6. un 9. panta nozīmē, ja to ir veicis nodokļu maksātājs saskaņā ar šo likumu un ja šā darījuma izpildes vieta ir valsts teritorijā, kā arī jebkurš darījums, kurš ir nodokļa maksātāja veikts darījums, kuram piemēro nulles likmi, izņemot gadījumus, saistībā ar kuriem šajā likumā ir noteikts citādi.”

11 Atbilstoši ZDDS 27. panta 3. punkta 1. apakšpunktam nodokļu aprēķinā bāze attiecībā uz piegādi starp saistītu personu ir atvērta tirgus vērtība.

12 Saskaņā ar ZDDS 45. panta 1. punktu “no nodokļa atbrīvots darījums ir tās darījums, kas ietver lietu tiesību nodošanu uz aprīkojumu, mašīnu, piederumiem vai ķēmi, kas ir cieši savienotas ar zemi vai izbūvētas pazemes vai kas ietver to iznomāšanu”.

13 45. panta 5. punkta 2. apakšpunkts ir precizēts, ka “1. punkts nav piemērojams attiecībā uz pašuma tiesību vai citu lietu tiesību nodošanu uz aprīkojumu, mašīnu, piederumiem vai ķēmi, kas ir cieši savienotas ar zemi vai izbūvētas pazemes”.

14 ZDDS 67. panta 1. punkts ir norādīts, ka “nodokļa summa tiek noteikta, reizinot nodokļa bāzi ar nodokļa likmi”.

15 Saskaņā ar ZDDS 70. panta 5. punktu “nelikumīgi iekasēts nodoklis nesniedz tiesības uz nodokļa atlaidi”.

16 Nodokļu un sociālā nodrošinājuma procesa kodeksa (2005. gada 29. decembra *Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks*, DV Nr. 105) papildu noteikumu 1. punkta 3. apakšpunkts ir precizēts, ka “saistītās personas” ir:

“a) laulātie, radnieki tiešā līnijā, sānu līnijā līdz trešajai pakāpei; svaini – līdz otrajai pakāpei un 123. panta 1. punkta 2. apakšpunkta nozīmē, ja viņi ir iekārti kopīgā mājoklī;”

b) darba devēji un darbinieki;

c) sabiedrības dalībnieki;

d) personas, no kurām viena persona piedalās otras personas sabiedrības vadībā vai tās meitas sabiedrības vadībā;

e) personas, kuru sabiedrības vadības institūcijai vai uzraudzības institūcijai piedalās viena juridiska vai fiziska persona, arī tad, ja fiziskā persona pārstāv citu personu;

f) sabiedrība un persona, kam pieder vairāk nekā 5 % sabiedrības izdoto daļu vai akciju ar balsstiesībām;

g) personas, no kurām viena persona īsteno kontroli pār otru personu;

h) personas, kuru darbību kontrolē trešā persona vai tās meitas sabiedrība;

i) personas, kas kopīgi kontrolē trešo personu vai tās meitas sabiedrību;

- j) personas, no kurām viena persona ir otras personas tirdzniecības pārstāve;
- k) personas, no kurām viena persona ir veikusi dāvinājumu otrai personai;
- l) personas, kuras tieši vai netieši piedalās citas personas vai citu personu sabiedrības vadībā, uzraudzībā vai kapitālā, kā arī tās var vienoties par tādām nosacījumiem, kas atšķiras no parastajiem nosacījumiem.”

17. Saskaņā ar minēto papildu noteikumu 1. punkta 4. apakšpunktu “kontrolējošai personai:

- “a) tieši vai netieši, vai pamatojoties uz vienošanos ar citām personām pieder vairāk nekā puse balsu citās personas kopsapulcē; vai
- b) ir iespēja tieši vai netieši iecelt vairāk nekā pusi sabiedrības vadības institūcijas vai uzraudzības institūcijas locekļu; vai
- c) ir iespēja, pamatojoties uz statūtiem vai līgumu, vadīt citas personas darbību, tostarp ar meitas sabiedrības starpniecību vai kopā ar meitas sabiedrību; vai
- d) kā sabiedrības akcionāri vai daļbnieci, pamatojoties uz darījumu ar citiem šīs sabiedrības akcionāriem vai daļbniekiem, ir kontrole pār vairāk nekā pusi no balsīm sabiedrības kopsapulcē; vai
- e) var citādā veidā īstenot izšķirošu ietekmi lēmumu pieņemšanā par sabiedrības darbību.”

Pamata tiesvedības un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-621/10

18. *Balkan and Sea Properties* ir akciju sabiedrība, kas nodarbojas ar naudas līdzekļu ieguldījumiem, ko tā iegūst, emitējot nekustamo īpašumu vērtspapīrus.

19. Ar notariālajiem aktiem *Balkan and Sea Properties* 2009. gada martā nopirka nekustamo īpašumu no sabiedrības *Ravda tur EOOD* par kopējo summu BGN 21 318 852. Šī sabiedrība pieder *Holding Varna AD*, kurai pašai pieder 27,98 % no *Balkan and Sea Properties* kapitālam.

20. PVN tika atskaitīts, noslēdzot galīgā līgumu un sastādot galīgos rēķinus.

21. Tā kā valsts tiesību aktos ir paredzēts, ka gadījumā, kad pārdošana notiek starp saistītām personām, nodokļa bāze ir īpašuma atvērtais tirgus vērtība, tika pasūtītas divas ekspertīzes – viena no *Balkan and Sea Properties* puses un otra no nodokļu administrācijas puses. Minētā nodokļu administrācijas secināja, ka īpašumu atvērtais tirgus vērtība ir zemāka par faktiskā pārdomas cenu, kas novērtēta BGN 21 216 300 apmērā.

22. Tādējādi nodokļu administrācija uzskatīja, ka PVN, kas aprēķināts no cenas, kura ir lielāka par īpašumu atvērtais tirgus vērtību, ir nelikumīgi rēķinātie ielikti nodokļi, kurš nevar tikt atskaitīts, un līdz ar to par taksācijas periodu, kas saistīts ar 2009. gada jūliju, *Balkan and Sea Properties* nebija tiesību atskaitīt avansā samaksāto PVN par atšķirību starp attiecīgā īpašumu atvērtais tirgus vērtību un faktiskā pārdomas cenu.

23. Par paziņojumu par nodokļa grozījumu tika iesniegta administratīvā sūdzība, vēršoties pie *Direktor*. *Direktor* apstiprināja atteikumu atskaitīt PVN.

24 *Balkan and Sea Properties v?rs?s Administrativen sad Varna* (Varnas Administrat?v? tiesa).

25 Min?t? sabiedr?ba tostarp apgalvo, ka ZDDS ties?bu normas neatbilst PVN direkt?vas 80. panta 1. punktam, un l?dz, lai š? Savien?bas ties?bu norma tiktu tieši piem?rota.

26 Šajos apst?k?os *Administrativen sad Varna* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN] direkt?vas 80. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka attiec?b? uz pieg?d?m starp saist?t?m person?m – ja atl?dz?ba ir liel?ka par atkl?ta tirgus v?rt?bu – nodok?u apr??ina b?ze tikai tad ir vien?da ar dar?juma [atv?rt? tirgus] v?rt?bu, ja pieg?d?t?js nav ties?gs piln?b? atskait?t priekšnodokli, kurš piem?rojams par pre?u, kas tiek pieg?d?tas, pirkumu vai ražošanu?

2) Vai [PVN] direkt?vas 80. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tad, ja pieg?d?t?js ir izmantojis ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli par prec?m un pakalpojumiem, uz ko attiecas v?l?kas starp saist?t?m person?m veiktas pieg?des ar liel?ku v?rt?bu nek? [atv?rt? tirgus] v?rt?ba, un ja vi?am š?s ties?bas atskait?t priekšnodokli nav kori??tas saska?? ar Direkt?vas 173.–177. pantu, dal?bvalsts nedr?kst pie?emt nek?dus pas?kumus, kuros paredz?ts, ka nodok?u apr??ina b?ze ir vien?gi [atv??t? tirgus] v?rt?ba?

3) Vai [PVN] direkt?vas 80. panta 1. punkt? ir izsme?oši uzskait?ti gad?jumi, kad ir izpild?ti nosac?jumi, ar k?diem dal?bvalsts dr?kst pie?emt pas?kumus, saska?? ar kuriem nodok?u apr??ina b?ze par pieg?d?m ir dar?juma [atv?rt? tirgus] v?rt?ba?

4) Vai t?da valsts ties?bu norma, k?ds ir ZDDS 27. panta 3. punkta 1. apakšpunkts, ir pie?aujama cit?dos apst?k?os nek? tie, kas uzskait?ti [PVN] direkt?vas 80. panta 1. punkta a), b) un c) apakšpunkt??

5) Vai t?d? liet? k? š? [PVN] direkt?vas 80. panta 1. punkta c) apakšpunktam ir tieša iedarb?ba, un vai valsts tiesa to dr?kst tieši piem?rot?”

Lieta C?129/11

27 *ProvaInvest* ir sabiedr?ba ar ierobežotu atbild?bu, kuras galven? nodarbošan?s ir lauksaimniec?b? izmantojamo zemes gabalu iznom?šana un siltumn?c?m ar polietil?na pl?ves segumu paredz?tu t?rauda konstrukciju iznom?šana.

28 Ar notari?lajiem aktiem š? sabiedr?ba 2009. gada j?nij? p?rdeva divas plat?bas, kas paredz?tas siltumn?c?m, vienam no saviem akcion?riem un vienu plat?bu savam p?rst?vim. Š?s plat?bas tika p?rdotas ar polietil?na konstrukcij?m, kuras ir uzceltas uz š?m plat?b?m, un ar tur esošajiem uzlabojumiem un past?v?gaj?m kult?r?m; katra no š?m plat?b?m tika p?rdota par BGN 25 000.

29 *ProvaInvest* par notikušo p?rdošanu izrakst?ja r??inus, nenor?dot PVN.

30 Nodok?u administr?cija uzskat?ja, ka nekustam? ?pašuma p?rdošana ietv?ra plat?bu pieg?di, kas atbr?vota no PVN, k? ar? ar nodokli apliekamas iek?rtu, uzlabojumu un ilggad?go kult?ru pieg?des.

31 Saska?? ar valsts ties?bu aktiem, t? k? attiec?g?s p?rdošanas notika starp saist?t?m person?m, PVN b?ze ir atv?rt? tirgus v?rt?ba, kuru nosaka eksperts. Eksperts uzskat?ja, ka tikai polietil?na konstrukciju, kuras atrodas uz tr?s plat?b?m, kop?j? atv?rt? tirgus v?rt?ba ir BGN 392

700, t.i., summa, kas ir lielāka par to, kas samaksāta kā atlīdzība.

32 Nodokļu administrācija izdeva paziņojumu par nodokļa grozījumu par taksācijas periodu 2009. gada jūnijā. Par šo paziņojumu tika iesniegta administratīvā sūdzība, vēršoties pie *Direktor*, kurš apstiprināja PVN summu, kura jāmaksā *Prova*invest.

33 *Prova*invest cēla prasību *Administrativen sad Varna*.

34 Iesniedzējtiesa uzskata, ka attiecīgo lauksaimniecības platību pārdošana ir piegāde, kas atbrīvota no PVN saskaņā ar *ZDDS* 45. panta 1. punkta, un ka uz šīm platībām uzstādīto iekārtu piegāde ir apliekama ar nodokli, jo uz tām attiecas izņēmumi, kas paredzēti minētā panta 5. punkta 2. apakšpunktā.

35 Šajos apstākļos *Administrativen sad Varna* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, veicot piegādes starp saistītām personām, ja atlīdzība ir mazāka nekā [atvērtais tirgus] vērtība, nodokļa aprēķinā bāze ir darījuma [atvērtais tirgus] vērtība tikai tad, ja piegādātājam vai ieguvējam nav tiesību uz tādā priekšnodokļa pilnīgu atskaitēšanu, kurš ir piemērojams piegādātājam preču pirkumam vai izgatavošanai?

2) Vai [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja dalībvalsts nevar paredzēt pasākumus, saskaņā ar kuriem kā nodokļa aprēķinā bāze tiek noteikta vienīgi [atvērtais tirgus] vērtība, ja piegādātājs ir izmantojis tiesības uz priekšnodokļa pilnīgu atskaitēšanu par precēm un pakalpojumiem, kas ir priekšmets vērtējamai piegādēm starp saistītām personām par mazāku vērtību nekā [atvērtais tirgus] vērtība, un šīs tiesības atskaitēt priekšnodokli atbilstoši [šīs] direktīvas 173.–177. pantam nav tikušas koriģētas, un uz piegādi nav attiecināms atbrīvojums no nodokļa minētās direktīvas 132., 135., 136., 371., 375., 376., 377. panta, 378. panta 2. punkta, 379. panta 2. punkta, vai 380.–390. panta izpratnē?

3) Vai [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja dalībvalsts nevar paredzēt pasākumus, saskaņā ar kuriem kā nodokļa aprēķinā bāze tiek noteikta vienīgi [atvērtais tirgus] vērtība, ja ieguvējs ir izmantojis tiesības uz priekšnodokļa pilnīgu atskaitēšanu par precēm un pakalpojumiem, kas ir priekšmets vērtējamai piegādēm starp saistītām personām par mazāku vērtību nekā [atvērtais tirgus] vērtība, un šīs tiesības atskaitēt priekšnodokli atbilstoši minētās direktīvas 173.–177. pantam nav tikušas koriģētas?

4) Vai [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā ir izsmeļoši uzskaitīti nosacījumi, kuru izpildes gadījumā dalībvalsts var paredzēt pasākumus, saskaņā ar kuriem nodokļa aprēķinā bāze ir piegāžu gadījumā ir darījuma [atvērtais tirgus] vērtība?

5) Vai valsts tiesiskais regulējums, kāds ietverts *ZDDS* 27. panta 3. punkta 1. apakšpunktā, ir pieļaujams, ja pastāv citi apstākļi, nevis tie, kas minēti [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a), b) un c) apakšpunktā?

6) Vai tādā lietā kā šā [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktam ir tieša iedarbība, un vai valsts tiesa to drīkst piemērot tieši?”

36 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2011. gada 13. jūlija rīkojumu lietas C-621/10 un C-129/11 tika apvienotas mutvārdu procesam un sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

37 Liet? C?129/11 iesniedz?jtiesa uzskata par nepieciešamu, lai spriestu par pazi?ojuma par nodok?a groz?jumu, par kuru ir runa pamata tiesved?b?, tiesiskumu, noteikt papildus maks?jam? nodok?a summai, vai ir izpild?ti nosac?jumi, lai b?tu j?maks? PVN par lauksaimniec?bas plat?bu un uz t?m uzst?d?to iek?rtu p?rdošan?m.

38 Šaj? zi?? ir j?izv?rt?, vai konstrukciju pieg?de, proti, attiec?go polietil?na siltumn?cu un zem t?m esoš?s zemes pieg?de, ir atbr?vota no nodok?a saska?? ar PVN direkt?vas 135. pantu. Atbilde uz šo jaut?jumu ir atkar?ga no t?, vai š?s konstrukcijas var tikt kvalific?tas k? “?kas” min?t?s direkt?vas 12. panta 2. punkta pirm?s da?as noz?m?.

39 Apstiprinošas atbildes gad?jum?, lai gan šo pre?u pieg?des var tikt uzskat?tas par notikuš?m pirms pirm?s izmantošanas, runa ir par ar nodokli apliekamu dar?jumu, kaut gan pret?j? gad?jum? dar?jums ir j?atbr?vo no nodok?a saska?? ar min?t?s direkt?vas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktu, ?emot v?r? iesp?jam?s ties?bas izv?l?ties nodok?a piem?rošanu.

40 Lai gan min?t?s konstrukcijas un zem t?m esoš? zeme nevar tikt kvalific?tas par “?k?m” PVN direkt?vas 12. panta 2. punkta pirm?s da?as noz?m?, ir j?noš?ir atkar?b? no t?, vai runa ir par plat?bu un citu elementu atš?ir?g?m pieg?d?m vai par vienotu dar?jumu, kas galvenok?rt sast?v no plat?bu pieg?des (šaj? zi?? skat. 2009. gada 19. novembra spriedumu liet? C?461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, C?461/08, Kr?jums, I?11079. lpp., 35.–38. punkts). Turkl?t ir svar?gi p?rbaud?t, vai attiec?g?s plat?bas ietilpst j?dzien? “apb?ves zeme” PVN direkt?vas 12. panta 3. punkta noz?m?. Ja t? b?tu, tad pieg?des b?tu apliekamas ar nodokli. Pret?j? gad?jum? pieg?des b?tu atbr?votas saska?? ar min?t?s direkt?vas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktu, ?emot v?r? iesp?jam?s ties?bas piem?rot nodokli.

41 Š?da faktu nov?rt?juma veikšana ir iesniedz?jtiesas kompetenc? LESD 267. pant? noteiktaj? proced?r? (šaj? zi?? skat. 1978. gada 16. marta spriedumu liet? 104/77 *Oehlschläger, Recueil*, 791. lpp., 4. punkts; 1994. gada 2. j?nija spriedumu liet? C?30/93 *AC?ATEL Electronics Vertriebs, Recueil*, I?2305. lpp., 16. un 17. punkts, k? ar? 2000. gada 22. j?nija spriedumu liet? C?318/98 *Fornasar u.c., Recueil*, I?4785. lpp., 31. un 32. punkts).

Par pirmo l?dz ceturto jaut?jumu liet? C?621/10 un pirmo l?dz piekto jaut?jumu liet? C?129/11

42 Ar šiem jaut?jumiem, kurus ir lietder?gi apskat?t kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 80. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka taj? izkl?st?tie nosac?jumi ir izsme?oši, vai ar? vai var tikt atz?ts, ka nodok?a b?ze ir dar?juma atv?rt? tirgus v?rt?ba starp saist?t?m person?m gad?jumos, kas nav šaj? ties?bu norm? paredz?tie gad?jumi, tostarp, ja nodok?u maks?t?jam ir ties?bas piln?b? atskait?t nodokli.

43 Saska?? ar šo visp?r?jo noteikumu, kas izkl?st?ts PVN direkt?vas 73. pant?, nodok?a b?ze pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai par maksu ir atl?dz?ba, kuru faktiski šaj? zi?? ir sa??mis nodok?a maks?t?js. Šai atl?dz?bai t?tad ir subjekt?va v?rt?ba, proti, t? ir faktiski sa?emt? summa, nevis summa, ko apr??ina saska?? ar objekt?viem krit?rijiem. Turkl?t š? atl?dz?ba ir j?izteic naud? (šaj? zi?? skat. 1981. gada 5. febru?ra spriedumu liet? 154/80 *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Recueil*, 445. lpp., 13. punkts; 2005. gada 20. janv?ra spriedumu liet? C?412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck*, Kr?jums, I?743. lpp., 21. punkts, un 2011. gada 9. j?nija spriedumu liet? C?285/10 *Campsa Estaciones de Servicio*, Kr?jums, I?5059. lpp., 28. punkts).

44 Min?t?s direkt?vas 73. pant? pamatprincips, ar kuru ir saist?ts tas, ka nodok?u

administrācija nevar piedzīt k? PVN summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja sa?emto summu (šaj? zi?? skat. 1997. gada 3. j?lija spriedumu liet? C?330/95 *Goldsmiths, Recueil*, l?3801. lpp., 15. punkts).

45 Noteiktos gad?jumos ?aujot uzskat?t, ka nodok?a b?ze ir dar?juma atv?rt? tirgus v?rt?ba, PVN direkt?vas 80. panta 1. punkts nosaka iz??mumu visp?r?jam noteikumam, kas paredz?ts min?t?s direkt?vas 73. pant?; l?dz ar to tas ir j?interpret? šauri (skat. 2007. gada 21. j?nija spriedumu liet? C?453/05 *Ludwig*, Kr?jums, l?5083. lpp., 21. punkts, k? ar? 2011. gada 3. marta spriedumu liet? C?41/09 Komisija/N?derlande, Kr?jums, l?831. lpp., 58. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

46 Ir j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 26. apsv?rumu š?s direkt?vas 80. panta 1. punkta m?r?is ir nov?rst nodok?u nemaks?šanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

47 Gluži k? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi savu secin?jumu 30. punkt?, ja pre?u vai pakalpojumu pieg?de par m?ksl?gi zemu vai augstu cenu notiek starp dar?juma dal?bniekiem, kuriem abiem ir ties?bas piln?b? atskait?t PVN saist?b? ar dar?jumu, tad šaj? posm? nav nodok?u nemaks?šana vai izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas. Tas t? var notikt vien?gi gala pat?r?t?ja posm? vai “jaukta veida” nodok?u maks?t?ja, kam ir ties?bas nodokli atskait?t proporcion?li, gad?jum?, kad m?ksl?gi zema vai augsta cena var rad?t nodok?a zudumus.

48 L?dz ar to vien?gi gad?jum?, ja attiec?gajai personai, kas iesaist?ta dar?jum?, nav ties?bu piln?b? atskait?t nodokli, past?v kr?pšanas vai izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas risks, kuru dal?bvalst?m saska?? ar min?t?s direkt?vas 80. panta 1. punktu ir at?auts nov?rst.

49 Š?da konstat?cija nek?d? veid? neliedz dal?bvalst?m iesp?ju paredz?t citus pien?kumus, lai nov?rstu kr?pšanu saska?? ar un iev?rojot nosac?jumus, kas paredz?ti PVN direkt?vas 273. pant?.

50 Šo interpret?ciju apstiprina Sest?s direkt?vas 77/388, kas groz?ta ar Padomes 2006. gada 24. j?lija Direkt?vu 2006/69/EK (OV L 221, 9. lpp.), 11. panta A da?as 6. punkta redakcija, kura ties?bu normas b?t?b? ir p?r?emtas PVN direkt?vas 80. panta 1. punkt? (skat. t?s 3. apsv?rumu), saska?? ar kuru paredz?to atk?pi “piem?ro vien?gi š?dos apst?k?os”.

51 No iepriekš min?t? izriet, ka PVN direkt?vas 80. panta 1. punkt? paredz?tie piem?rošanas nosac?jumi ir izsme?oši un l?dz ar to valsts ties?bu aktos, pamatojoties uz šo ties?bu normu, nevar tikt paredz?ts, ka nodok?a b?ze ir dar?juma atv?rt? tirgus v?rt?ba citos gad?jumos nek? tie, kuri uzskait?ti min?taj? ties?bu norm?, it ?paši, ja pieg?d?t?jam vai pirc?jam ir ties?bas piln?b? atskait?t PVN.

52 L?dz ar to uz pirmo l?dz ceturto jaut?jumu liet? C?621/10 un uz pirmo l?dz piekto jaut?jumu liet? C?129/11 ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 80. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka taj? ir izsme?oši izkl?st?ti piem?rošanas nosac?jumi un ka l?dz ar to valsts ties?bu aktos, pamatojoties uz šo ties?bu normu, nevar tikt paredz?ts, ka nodok?a b?ze ir dar?juma atv?rt? tirgus v?rt?ba citos gad?jumos nek? tie, kuri uzskait?ti min?taj? ties?bu norm?, it ?paši, ja – tas j?p?rbauda valsts tiesai – nodok?u maks?t?jam ir ties?bas piln?b? atskait?t PVN.

Par piekto jaut?jumu liet? C?621/10 un par sesto jaut?jumu liet? C?129/11

53 Ar šiem jaut?jumiem iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 80. panta 1. punktam ir tieša iedarb?ba un vai l?dz ar to iesniedz?jtiesa to var tieši piem?rot pamata tiesved?b?.

54 Iesniedz?jtiesai, cikt?l tai atbilstoši t?s valsts ties?b?m ir pieš?irta r?c?bas br?v?ba, ir

j?interpret? un j?piem?ro valsts ties?bu norma saska?? ar Savien?bas ties?bu pras?b?m un, cikt?l š?da atbilst?ga interpret?cija nav iesp?jama, vajadz?bas gad?jum? t? var nepiem?rot jebk?du t?du valsts ties?bu normu, kas ir t?m pretrun? (šaj? zi?? skat. 2007. gada 18. decembra spriedumu liet? C?357/06 *Frigerio Luigi & C.*, Kr?jums, l?12311. lpp., 28. punkts, k? ar? 2010. gada 10. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?395/08 un C?396/08 *Bruno u.c.*, Kr?jums, l?5119. lpp., 74. punkts).

55 Gluži k? ir ticis konstat?ts š? sprieduma 42.–51. punkt?, PVN direkt?vas 80. panta 1. punkts ?auj atk?pties no š?s direkt?vas 73. pant? paredz?t? visp?r?j? noteikuma vien?gi taj? uzskait?tajos gad?jumos.

56 Atbilstoši Tiesas past?v?gajai judikat?rai visos gad?jumos, kad direkt?vas ties?bu normas no to satura viedok?a š?iet esam beznosac?juma un pietiekoši prec?zas, priv?tpersonas var uz t?m atsaukties valsts ties?s, v?ršoties pret valsti, k? ar? tad, ja valsts nav direkt?vu noteiktajos termi?os transpon?jusi valsts ties?b?s vai ja t? to transpon?jusi nepareizi (skat. 2008. gada 17. j?lija spriedumu liet? C?226/07 *Flughafen Köln/Bonn*, Kr?jums, l?5999. lpp., 23. punkts, un 2011. gada 3. marta spriedumu liet? C?203/10 *Auto Nikolovi*, Kr?jums, l?1083. lpp., 61. punkts).

57 Turkl?t no Tiesas judikat?ras izriet, ka apst?klis, ja k?das direkt?vas ties?bu norma pied?v? dal?bvalst?m iesp?ju izv?l?ties, nenoz?m?, ka, pamatojoties uz direkt?vas ties?bu norm?m vien, nevar?tu pietiekami prec?zi noteikt t?d?j?di indiv?diem pieš?irto ties?bu saturu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Flughafen Köln/Bonn*, 30. punkts, un 2009. gada 12. febru?ra spriedumu liet? C?138/07 *Cobelfret*, Kr?jums, l?731. lpp., 61. punkts).

58 PVN direkt?vas 80. panta 1. punkt? viennoz?m?gi un izsme?oši ir izkl?st?ti nosac?jumi, kuri ir j?izpilda dal?bvalstij, lai t? var?tu savos ties?bu aktos paredz?t iesp?ju kori??t nodok?a b?zi dar?jumam, kas noticis starp saist?t?m person?m.

59 Lai gan attiec?gie dar?jumi, par kuriem ir runa pamata tiesved?b? un uz kuriem attiecas ZDDS 27. panta 3. punkts, atbilst k?dai no situ?cij?m, kas paredz?tas min?taj? 80. panta 1. punkt?, ir j?uzskata, ka attiec?g? dal?bvalsts ir izmantojusi iesp?ju, kas paredz?ta š? panta 1. punkt?.

60 Tieši pret?ji, lai gan šie dar?jumi neatbilst dar?jumiem, kas paredz?ti PVN direkt?vas 80. panta 1. punkt?, šis pants ir j?interpret? k? t?ds, ar kuru t?d?m sabiedr?b?m k? pras?t?j?m pamata tiesved?b?s tiek pieš?irtas ties?bas tieši atsaukties uz min?to pantu, lai iebilstu pret to, ka iesniedz?jtiesa piem?ro valsts ties?bu aktus, kas ir pretrun? min?tajam pantam (p?c analo?ijas skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Flughafen Köln/Bonn*, 33. punkts). Š?d? gad?jum?, cikt?l ZDDS atbilstoš?s ties?bu normas nav iesp?jams interpret?t t?d?j?di, ka t?s atbilst min?t?s direkt?vas 80. panta 1. punktam, valsts tiesai ir j?atst?j nepiem?rotas š?s ties?bu normas, jo t?s nav sader?gas ar min?t? 80. panta 1. punktu.

61 T? sekas ir t?das, ka ir j?piem?ro PVN direkt?vas 73. pants, lai noskaidrotu, iev?rojot šaj? paš? direkt?v? paredz?t?s atk?pes, ka dar?jumu, par kuriem ir runa pamata tiesved?b?s, nodok?u b?ze ir faktiski sa?emt? atl?dz?ba. Gluži k? Tiesa ir nospriedusi par Sest?s direkt?vas 77/388, kas groz?ta ar Direkt?vu 2006/69, 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktu, kurš k?uvis par PVN direkt?vas 73. pantu, šai ties?bu normai ir tieša iedarb?ba (šaj? zi?? skat. 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?62/93 *BP Supergaz, Recueil*, l?1883. lpp., 34.–36. punkts, k? ar? 2002. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?62/00 *Marks & Spencer, Recueil*, l?6325. lpp., 47. punkts).

62 Uz piekto jaut?jumu liet? C?621/10 un uz sesto jaut?jumu liet? C?129/11 ir j?atbild, ka t?dos apst?k?us k? pamata tiesved?b?s PVN direkt?vas 80. panta 1. punkts pieš?ir sabiedr?b?m ties?bas tieši atsaukties uz šo pantu, lai iebilstu pret to, ka tiek piem?rotas valsts ties?bu normas,

kas neatbilst minētajai tiesību normai. Tā kā nav iespējams interpretēt valsts tiesību aktus tā, ka tie atbilst minētajam 80. panta 1. punktam, iesniedzējtiesai ir jāatstāj nepiemērotas visas šo tiesību aktu tiesību normas, kas neatbilst minētajam pantam.

Par tiesāšanas izdevumiem

63 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 80. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir izsmeļoši izklāstīti piemērošanas nosacījumi un ka līdz ar to valsts tiesību aktos, pamatojoties uz šo tiesību normu, nevar tikt paredzēts, ka nodokļa bāze ir darījuma atvērtā tirgus vērtība citos gadījumos nekā tie, kuri uzskaitīti minētajā tiesību normā, it īpaši, ja – tas jāprābauda valsts tiesai – nodokļu maksātājam ir tiesības pilnībā atskaitīt pievienotās vērtības nodokli;**

2) **tādos apstākļos kā pamata tiesvedības Direktīvas 2006/112 80. panta 1. punkts piešķir sabiedrībām tiesības tieši atsaukties uz šo pantu, lai iebilstu pret to, ka tiek piemērotas valsts tiesību normas, kas neatbilst minētajai tiesību normai. Tā kā nav iespējams interpretēt valsts tiesību aktus tā, ka tie atbilst minētajam 80. panta 1. punktam, iesniedzējtiesai ir jāatstāj nepiemērotas visas šo tiesību aktu tiesību normas, kas neatbilst minētajam pantam.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru.