

Lieta C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

un

Goldsborough Developments Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise

[High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu]

Sest? PVN direkt?va – 10. panta 2. punkts – PVN iekas?jam?ba – Iemaksa – Iepriekš?ji maks?jumi par farmaceitisku produktu un prot?žu gaid?mu pieg?di

?ener?ladvok?ta M. Pojareša Maduru [M. Poiares Maduro] secin?jumi, sniegti 2005. gada 7. apr?l?

Tiesas spriedums (virspal?ta) 2006. gada 21. febru?r?

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums un nodok?a iekas?jam?ba

(Padomes Direkt?vas 77/388 10. panta 2. punkta otr? da?a)

Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Direkt?vu 95/7, 10. panta 2. punkta otr? da?a k? atk?pe no min?t? punkta pirmaj? da?? paredz?t?s normas paredz, ka gad?jum?, ja ir veicama iemaksa pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu izpildes, nodoklis k??st iekas?jams l?dz ar maks?juma sa?emšanu sa?emt?s summas apm?r?. Min?t?s normas piem?rošanas jom? neietilpst iepriekš?ji noteiktas summas maks?jumi, kas veikti par prec?m, kuras visp?r?gi nor?d?tas sarakst?, ko jebkur? br?d? var groz?t, pirc?jam un p?rdev?jam pan?kot kop?gu vienošanos, un no kura pirc?js, iesp?jams, var?tu izv?l?ties atseviš?as preces, pamatojoties uz vienošanos, ko tas jebkur? br?d? var vienpus?ji atsaukt, atg?stot visu iepriekš samaks?to, bet neizmantoto maks?jumu.

Lai nodoklis k??tu iekas?jams gad?jum?, ja iemaksa tiek veikta pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu izpildes, visiem elementiem, kas ir rakstur?gi nodok?a iekas?jam?bas gad?jumam, proti, pieg?dei n?kotn? vai pakalpojumu sniegšanai n?kotn? rakstur?gajiem elementiem, ir j?b?t zin?miem iepriekš un t?d?j?di iemaksas veikšanas br?d? prec?m vai pakalpojumiem ir j?b?t prec?zi raksturotiem.

(sal. ar 45., 48. un 51. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2006. gada 21. februārī (*)

Sestā PVN direktīva – 10. panta 2. punkts – PVN iekasgājuma – iemaksa – iepriekšji maksājumi par farmaceitisku produktu un protēžu gaidāmu piegādi

Lieta C-419/02

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2002. gada 8. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2002. gada 20. novembrī, tiesvedībā

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātas priekšsēdētāji P. Jāns [P. Jann], K. V. A. Timmermanss [C. W. A. Timmermans], A. Ross [A. Rosas], K. Šēmans [K. Schiemann], J. Makarczyks [J. Makarczyk], tiesneši S. fon Bārs [S. von Bahr] (referenti), H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodrigues], R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta], K. Lēnartss [K. Lenaerts], P. Kēris [P. Kēris], E. Juhāss [E. Juhász] un Dž. Arestis [G. Arestis],

ģenerālvokāts M. Pojarešs Maduru [M. Poiares Maduro],

sekretāre K. Štranca [K. Sztranc], administratore,

ģemotvārī rakstveida procesu un tiesa sēdi 2004. gada 23. novembrī,

ģemotvārī apsvērumus, ko sniedza:

– *BUPA Hospitals Ltd* un *Goldsborough Developments Ltd* vārdā – R. Venabls [R. Venables], QC, kam palīdz T. Laionss [T. Lyons], *barrister*, ko pilnvarojis D. Garsija [D. Garcia], *solicitor*,

– Apvienotās Karalistes valdības vārdā – R. Kodvela [R. Caudwell], pārstāve, kam palīdz K. Vajda [C. Vajda], QC,

– ģrijas vārdā – D. Dž. O'Hagans [D. J. O'Hagan], pārstāvis, kam palīdz A. M. Kolinss [A. M. Collins], SC,

- Nīderlandes valdības vārds – H. H. Sevenster [H. G. Sevenster], pērstāve,
 - Eiropas Kopienų Komisijas vārds – R. Līls [R. Lya], pērstāvis,
- noklausījies enerģētiskā advokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 7. aprīlī,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta, 10. panta 2. punkta un 17. panta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvā 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.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp *BUPA Hospitals Ltd* (turpmāk tekstā – “*BUPA Hospitals*”) un *Goldsborough Developments Ltd* (turpmāk tekstā – “*Goldsborough Developments*”), proti, divām sabiedrībām, kas ietilpst *BUPA* grupā, un *Commissioners of Customs & Excise* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”) par *Commissioners* atteikumu ņaut *BUPA Hospitals*, kā arī *Goldsborough Developments* no iemaksām par piegādātā nākotnē, ko veikušas divas citas *BUPA* grupas sabiedrības, kā pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas samaksāts avansā, atskaitot 17,5 miljonus sterliņu mārciņu (apmēram 26,2 miljonus euro).

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts nosaka, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi, kā arī pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punktu par nodokļu maksātāju uzskata visas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru šā panta 2. punktā norādītu saimniecisku darbību. “Saimnieciskās darbības” jēdziens minētajā 2. punktā ir definēts kā tāda darbība, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzāju darbības un jo īpaši darbības, kuras saistītas ar ilglaiču materiāla vai nemateriāla pašuma [ērmenisku vai bezērmenisku lietu] izmantošanu nolūkā gūt no tā pastāvīgus ienākumus.

5 Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa nosaka:

“Ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katra dalībvalsts par atsevišķiem nodokļa maksātājiem var uzskatīt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski būdamas patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski.”

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punktu “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu pašumu [ērmenisku lietu] kā pašniekam”.

7 Sestās direktīvas 10. panta 1. un 2. punkts ir formulēts šādi:

1. a) “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis

atbilst tam, lai nodoklis k??tu iekas?jams;

b) nodoklis k??st "iekas?jams" tad, kad nodok?u iest?dei saska?? ar likumu rodas ties?bas no attiec?g? br??ža piepras?t nodokli no personas, kurai tas j?maks?, neatkar?gi no t?, ka samaksas laiku var pagarin?t.

2. Darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, notiek, un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad preces ir pieg?d?tas vai pakalpojumi ir sniegti. Pre?u pieg?des, iz?emot 5. panta 4. punkta b) apakšpunkt? min?t?s preces, un pakalpojumu sniegšanu, kas rada v?l?kus r??inu p?rskatus vai maks?jumus, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas š?di r??inu p?rskati vai maks?jumi.

Tom?r, ja maks?jums izdar?ms uz kontu [iemaksa ir veicama] pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu izpildes, nodoklis k??st iekas?jams l?dz ar maks?juma sa?emšanu un par sa?emto summu.

Neatkar?gi no iepriekš izkl?st?tajiem noteikumiem dal?bvalstis var noteikt, ka da?iem dar?jumiem vai nodok?a maks?t?ju kategorij?m nodoklis k??st iekas?jams vai nu:

- ne v?l?k par fakt?ras vai dokumenta, kurš kalpo par fakt?ru, izdošanu,
- ne v?l?k par cenas sa?emšanu, vai
- gad?jum?, ja nav izdota fakt?ra vai dokuments, kurš kalpo par fakt?ru, vai tas ir izdots v?lu,
- noteikt? laik? no darb?bas, par kuru j?maks? nodoklis, dienas."

8 Min?t?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b)–e) apakšpunkts paredz, ka dal?bvalstis nosaka atbr?vojumus da?m darb?b?m medic?nisko pakalpojumu nozar?.

9 Š?s pašas direkt?vas 17. panta 1. punkts nosaka, ka "atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams".

10 Š? paša panta 2. punkta a) apakšpunkts paredz:

"Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js."

11 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkta pirmo teikumu – 28.c pant? paredz?taj? p?rejas period? "atbr?vojumus ar iepriekš?j? stadij? maks?to nodok?u atmaks?šanu, k? ar? pazemin?tas likmes, kas zem?kas par zem?ko likmi, kas noteikta 12. panta 3. punkt? attiec?b? uz pazemin?t?m likm?m, kuras bijušas sp?k? 1991. gada 1. janv?r? un saskan ar Kopienas ties?bu aktiem, un atbilst Padomes 1967. gada 11. apr??a Otr?s direkt?vas 17. panta p?d?j? ievilkum? min?tajiem nosac?jumiem, var saglab?t".

Valsts tiesiskais regul?jums

12 1994. gada likuma par PVN (*Value Added Tax Act 1994*) 6. panta 4. punkts paredz:

"Ja l?dz dienai, kas noteikta saska?? ar š? panta 2. un 3. punktu, persona, kura veic pieg?di, izraksta PVN r??inu par min?to pieg?di vai ja l?dz dienai, kas noteikta saska?? ar š? panta 2. punkta a) vai b) apakšpunktu vai 3. punktu, t? iekas? maksu par šo pieg?di, j?uzskata, ka pieg?de – atbilstoši r??in? nor?d?tajai vai iekas?tajai summai – veikta dien?, kad tika izrakst?ts r??ins vai

iekas?ta maksa.”

13 Š? paša likuma 30. panta 1. punkts versij?, kas bija sp?k? l?dz 1998. gada 1. janv?rim, nosaka:

“Ja nodok?u maks?t?js pieg?d? preces vai sniedz pakalpojumu un šai pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai ir piem?rojama PVN nulles likme, tad neatkar?gi no t?, vai par šo pieg?di ir j?maks? PVN saska?? ar k?du citu ties?bu normu vai nav,

par šo pieg?di netiek iekas?ts PVN, bet

visos citos gad?jumos t? ir j?uzskata par pieg?di, kas aplikama ar nodokli,

l?dz ar to šai pieg?dei j?piem?ro nulles PVN likme.”

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

14 No l?muma uzdot prejudici?lu jaut?jumu izriet, ka *BUPA Hospitals* un *BUPAGatwick Park Hospital Ltd* (turpm?k tekst? – “*BUPA GatwickPark*”) ietilpst *BUPA* grup?, k? ar? – saist?b? ar *Sest?s direkt?vas* 4. panta 4. punkta otro da?u – *BUPA* PVN grup?.

15 Vair?kus gadus, prec?z?k, l?dz 1997. gada beig?m, *BUPA Hospitals* p?rvald?b? atrad?s ?oti daudzas priv?t?s slimn?cas. Atbilstoši *Court of Appeal* [Apel?cijas tiesas] nol?mumam, kas tais?ts pr?v? starp *BUPA Hospitals* un *Commissioners*, kura tika izskat?ta kopš 1993. gada, *BUPA Hospitals* veikt?s z??u un prot?žu pieg?des šo slimn?cu pacientiem tika apliktas ar PVN atbilstoši nulles likmei, kas ??va *BUPA Hospitals* atg?t PVN, kurš iepriekš samaks?ts, p?rkot š?s pašas preces no saviem pieg?d?t?jiem.

16 P?c tam, kad 1997. gada 24. j?lij? *House of Lords* [Lordu pal?ta] noraid?ja *Commissioners* apel?cijas s?dz?bu, Apvienot?s Karalistes vald?ba 1997. gada 13. august? dar?ja zin?mu savu nodomu steidzami pie?emt ties?bu aktus, lai m?kstin?tu *Court of Appeal* nol?muma sekas.

17 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka p?c š? jaun? tiesisk? regul?juma pasludin?šanas *BUPA* grupa nol?ma nosl?gt l?gumus par iepriekš?ju maks?jumu veikšanu. Doma bija t?da, ka tirgus dal?bnieks, kura veiktajai pieg?dei tiek piem?rota nulles nodok?u likme un kurš t?d?j?di var atg?t PVN, kas samaks?ts iepriekš par z??u un prot?žu pieg?d?m, ja vien šo z??u un prot?žu pieg?des ir vai b?s aplikamas ar nodokli, nojaušot par ties?bu aktu groz?jumiem, nosl?dz pre?u vai pakalpojumu pirkuma l?gumus. Šis tirgus dal?bnieks p?c tam l?dz, lai vi?u atbr?vo no iepriekš samaks?t? PVN laika posm?, kur? tika veikts maks?jums vai tika izrakst?ts r??ins, pat ja pieg?de tika veikta v?l?k? gr?matved?bas uzskaites laika posm?.

18 Saska?? ar šiem l?gumiem tika nolemts vienu no *BUPA* grupas sabiedr?b?m izmantot k? pieg?d?t?ju, t?d?j?di nodrošinot to, ka iepriekš veiktie maks?jumi paliek grup?. K? pieg?d?t?js tika izmantota *BUPA MedicalSupplies Ltd* (kuras nosaukums tobr?d v?l bija *GoldsboroughRetirement Property Services Ltd*, turpm?k tekst? – “*BUPA Medical*”), proti, *Goldsborough* grup? ietilpstoš? sabiedr?ba, ko 1997. gada augusta s?kuma sav? ?pašum? p?r??ma *BUPA* grupa un kas p?c tam k?uva par “tukšu ?aulu”. Kaut ar? š? sabiedr?ba ietilpst *BUPA* grup?, t? nepieder tai pašai PVN grupai, kurai pieder *BUPA Hospitals*.

19 L?mum? uzdot prejudici?lu jaut?jumu ir preciz?ts – lai izvair?tos no riska, ka *Commissioners* atrod iemeslu aizkav?t PVN atmaks?šanu, tika nolemts, ka cita *Goldsborough* grupas sabiedr?ba, proti, sabiedr?ba *Goldsborough Developments*, kura p?rvalda ?etras priv?t?s slimn?cas un kura ietilpst v?l ar? cit? PVN grup?, kur? neietilpst *BUPA Hospitals*, nosl?dz l?gumu ar PVN *BUPA* grupai piederošu pieg?d?t?ju par iepriekš?ju t?das pašas summas samaksu, k?du maks? *BUPA Hospitals*

, un tādā pašā grāmatvedības uzskaites laika posmā kāds paredzēts attiecībā uz *BUPA Hospitals*. Sabiedrība *BUPA Gatwick Park*, kas tajā laikā bija vienā "tukšā aulā", saistībā ar līgumiem par iepriekšēju samaksu tika izvēlēta par otru piegādātāju.

20 1997. gada 5. septembrā notika šētru attiecīgo sabiedrību valžu sanāksmes. *BUPA Hospitals* un *BUPA Medical* valde nolēma noslēgt divus līgumus attiecīgi par zāļu un protēžu pirkšanu un piegādi.

21 *BUPA Hospitals* valdes sanāksmes laikā tika nolemts veikt iepriekšējus maksājumus 60 miljonu sterliņu mērciņu apmērā, kam pieskaitīts PVN, par zāļu iegādi un 40 miljonu sterliņu mērciņu apmērā, kam pieskaitīts PVN, par protēžu iegādi no *BUPA Medical*.

22 Tajā pašā dienā tika pieņemta šāda rezolūcija, kurā tika nolemts nosaukumu *Goldsborough Retirement Property Services Ltd* mainīt uz *BUPAMedical* un kurā tika grozīts šīs sabiedrības darbības profils, lai tajā iekļautu farmaceitisku produktu un protēžu tirdzniecības darbības.

23 1997. gada 5. septembrā *BUPA Medical* ar nosauktā *BUPA Hospitals* rīcību par zāļu piegādi par 60 miljoniem sterliņu mērciņu, kam pieskaitīti 10,5 miljoni sterliņu mērciņu kā PVN, un par protēžu piegādi par 40 miljoniem sterliņu mērciņu, kam pieskaitīti 7 miljoni sterliņu mērciņu kā PVN.

24 Šajā pašā dienā *Goldsborough Developments* valde un *BUPA GatwickPark* valde nolēma noslēgt divus līgumus attiecīgi par zāļu un protēžu iegādi un piegādi.

25 *Goldsborough Developments* valde nolēma nekavējoties samaksāt *BUPA Gatwick Park* 50 miljonus sterliņu mērciņu, kam pieskaitīts PVN, par zāļu iegādi un 50 miljonus sterliņu mērciņu, kam pieskaitīts PVN, par protēžu iegādi.

26 Šajā pašā dienā *BUPA Gatwick Park* nosauktā *Goldsborough Developments* divus rīcības par zāļu piegādi 50 miljonu sterliņu mērciņu apmērā, kam pieskaitīti 8,75 miljoni sterliņu mērciņu kā PVN, un par protēžu piegādi ar 50 miljonu sterliņu mērciņu apmērā, kam pieskaitīti 8,75 miljoni sterliņu mērciņu kā PVN.

27 No lēmuma uzdot prejudiciālu jautājumu izriet, ka līgumi, pamatojoties uz kuriem tika izdarīti iepriekšējie maksājumi, bija lēdzīgi. Šajos līgumos bija noteikts, ka:

- pircējam līgumā noteiktā cena pārdēvējam bija jāsamaksā līguma noslēgšanas dienā,
- preces, uz kurām attiecas līgums, bija aprakstītas pielikumā, kurā varēja tikt grozīts, līgumslēdzēja pusēm panākot kopīgu vienošanos,
- pārdēvējs piegādā minētās preces vai dāzu no tā atbilstoši iepriekšējiem pircēja norādījumiem lēdzībrīdim, kad piegādāto prešu kopējā vērtība sasniedz līgumā noteikto cenu,
- ikviena līgumslēdzēja puse var atkāpties no līguma, par to paziņojot septiņas dienas iepriekš, un
- šādā gadījumā pircējs atgrieš līgumā noteikto cenu, no kuras atskaitāta to prešu vērtība, kas jau piegādātas atkāpšanās dienā.

Iesniedz?jtiesa nor?da, ka da?diem l?gumiem bija l?dz?gs pielikums un ka taj? bija vien?da numer?cija attiec?b? uz vair?k?m da?d?m z?l?m, prot?z?m un da?d?m prec?m. Iesniedz?jtiesa nor?da, ka bija ac?mredzams, ka neviens no ?etru sabiedr?bu vad?t?jiem nebija piev?rsis uzman?bu š? dokumenta saturam.

28 No š? paša l?muma izriet, ka, pien?c?gi izpildot šos l?gumus, tie ?autu *BUPA* grupai izvair?ties no likv?do l?dzek?u zaud?jumiem un no jebk?diem PVN maks?jumiem *Commissioners* šaj? sakar?. *BUPA* PVN grupa sav? PVN deklar?cij? attiec?b? uz laika posmu l?dz 1997. gada novembrim var?ja nor?d?t PVN 17,5 miljonu sterli?u m?rci?u apm?r?, kas iepriekš samaks?ts saist?b? ar *BUPA Hospitals* iepirkumiem no *BUPA Medical* un ko kompens? PVN 17,5 miljonu sterli?u m?rci?u apm?r?, kas maks?jams saist?b? ar *BUPA Gatwick Park* p?rdevumiem *Goldsborough Developments*. *Goldsborough* grupa, kas nav saist?ta ar *BUPA* PVN grupu, var?ja r?koties t?d? paš? veid?: t?s PVN deklar?cij? bija iek?auts PVN 17,5 miljonu sterli?u m?rci?u apm?r?, kas iepriekš samaks?ts saist?b? ar *Goldsborough Developments* iepirkumiem no *BUPA Gatwick Park*, un PVN 17,5 miljonu sterli?u m?rci?u apm?r?, kas maks?jams saist?b? ar *BUPA Medical* p?rdevumiem *BUPA Hospitals*.

29 1997. gada 8. septembr? *Midland Bank* tika iesniegts l?gums no citas *BUPA* grup? ietilpstošas sabiedr?bas, proti, *BUPA Investments Ltd* (turpm?k tekst? – “*BIL*”), konta no?emt 235,5 miljonus sterli?u m?rci?u un p?rskait?t attiec?gi *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* kont? summas 118 miljonu un 117,5 miljonu sterli?u m?rci?u apm?r?. Ikm?neša procenti tika noteikti, ?emot v?r? katra m?neša vid?jo dienas likmi.

30 Taj? paš? dien? *Midland Bank* tika iesniegts l?gums, pirmk?rt, no *BUPA Hospitals* konta p?rskait?t uz *BUPA Medical* kontu 117,5 miljonus sterli?u m?rci?u un, otrk?rt, no *Goldsborough Developments* konta p?rskait?t uz *BUPA Gatwick Park* kontu š?du pašu summu, un p?c tam š?s pašas summas savuk?rt p?rskait?t uz *BIL* kontu. *BUPA Medical* un *BUPA Gatwick Park* tika piem?roti procenti par summ?m, ko t?s bija ieskait?jušas *BIL* kont?.

31 1997. gada 18. novembr? Parlamentam tika nodoti noteikumi par PVN piem?rošanu z?l?m, farmaceitiskajiem produktiem un inval?diem paredz?t?m ier?c?m [*VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order* (SI 1997/2744)]. T? st?j?s sp?k? 1998. gada 1. janv?r?. Ar to tika izdar?ti groz?jumi 1994. gada likuma par PVN 8. pielikuma 12. grup?, no to produktu saraksta, kam piem?rojama nulles nodok?a likme, izsl?dzot medic?nas produktu pieg?di, kuru Apvienotaj? Karalist? veikuši priv?tie pieg?d?t?ji. Turpm?k š?s pieg?des bija atbr?votas no nodok?a. No t? izriet, ka princip? PVN, kas par šiem produktiem samaks?ts iepriekš, vairs nevar?ja atskait?t.

32 L?gumi, kuru m?r?is bija ?stenot noteikumus, kas iek?auti l?gumos par iepriekš?jiem maks?jumiem, kuri nosl?gti starp *BUPA Hospitals* un *BUPA Medical*, tika izpild?ti 1998. gada septembr?. L?mum? par prejudici?la jaut?juma uzdošanu ir nor?d?ts, ka medic?nas produktu vairumtirdzniec?bas at?auja *BUPA Medical* tika izsniegta 1998. gada 19. august? un ka visas slimn?cas, ko vad?ja *BUPA Hospitals*, 1998. gada decembra s?kum? pas?t?jumus nodeva *BUPA Medical*. No š? paša l?muma izriet, ka *BUPA Hospitals* šos iepriekš?jos maks?jumus izmantoja t?d? veid?, kas tai ??va saglab?t nulles likmi sešus l?dz septi?us gadus, s?kot no 1998. gada septembra.

33 Attiecībā uz līgumiem par iepriekšjiem maksājumiem, ko noslēgusi *Goldsborough Developments* un *BUPA Gatwick Park*, līgumi par protēju piegādēm tika izpildīti 2001. gada vidū un līgumi par zālēm – 2001. gada novembrī. No līguma uzdot prejudiciālu jautājumu izriet, ka nopietnas problēmas radās pēc *Goldsborough* grupas iegādes un ka šīs problēmas bija jāatrisina pirms pasākumu izpildes sistēmas ieviešanas. Šī iemesla dēļ *BUPA Gatwick Park* zāļu tirdzniecības atļauju saņēma tikai 2001. gada 8. jūnijā.

34 Līgumu uzdot prejudiciālu jautājumu ir precizēts arī tas, ka, lai piedalītos līgumā par paredzēto pirkšanu, *Goldsborough Developments* vajadzēja aizēmties 117,5 miljonus sterliņu mērciņu no *BIL*, proti, apmēram 7 reizes lielāku summu nekā tās apgrozījums 1997. gadā, kā rezultātā tās parādi palielinājās apmēram par 270 %. *Commissioners* uzskata, ka *Goldsborough Developments* būtu vajadzēgi 50–100 gadi, lai izlietotu savu iepriekšējo maksājumu.

35 Ar 2000. gada 14. septembra līgumu *Commissioners* atteicās atļaut *BUPA Hospitals*, kā arī *Goldsborough Developments* atskaitīt priekšnodokli, ko katra no tām samaksājusi, 1997. gada septembrī veicot iepriekšējus maksājumus par *BUPA Medical* un *BUPA Gatwick Park* veiktajām piegādēm.

36 2002. gada 25. februārī *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesa] (Londonā) noraidīja prasību, kas celta par *Commissioners* līgumu, jo *BUPA Medical* un *BUPA Gatwick Park* neveic saimniecisku darbību un neveic piegādes kopējās PVN sistēmas nozīmē. Tā atzina, ka visu to pasākumu, kas veikti saskaņā ar līgumiem par pirkšanu pirms 1997. gada septembra, vienīgais mērķis bija izvairīties no PVN maksāšanas. *BUPA Medical* un *BUPA Gatwick Park* šajos līgumos piedalījās tikai tāpēc, lai būtu iespējams īstenot šo mērķi.

37 Tomēr *VAT and Duties Tribunal* neēnāma vērē *Commissioners* izteikto tēzi, ka saskaņā ar doktrīnu par tiesību āunprātīgu izmantošanu *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* zaudēja tiesības atskaitīt iepriekš samaksāto PVN.

38 *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* vērsās *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, un *Commissioners* iesniedza blakus sēdību.

39 Uzskatot, ka gan *VAT and Duties Tribunal* līgums, gan apelācijas sēdība, kas iesniegta *High Court*, ir saistīti ar dažiem Kopienas tiesību jautājumiem, *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Kā, ņemot vērā atbilstošos apstākļus, atbilstošs darbības un pārdevēju uzņēmumu stāvokli, ir interpretējams [Sestās direktīvas] 4. panta 1. un 2. punktā izmantotais jēdziens “saimnieciskā darbība”?

2) Kā, ņemot vērā atbilstošos apstākļus, atbilstošs darbības un pārdevēju uzņēmumu stāvokli, ir interpretējams [Sestās] direktīvas 5. panta 1. punktā izmantotais jēdziens “preču piegāde”?

3) a) Vai pastāv āunprātīgās tiesību izmantošanas princips, pamatojoties uz kuru (neatkarīgi no [Sestās] direktīvas interpretācijas) būtu iespējams zaudēt tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu?

b) Ja šāds princips pastāv, kādos apstākļos tas ir piemērojams?

c) Vai tas ir piemērojams tādās apstākļos, kādus ir norādījuši *VAT and Duties Tribunal*?

4) Vai atbilde uz 1.–3. jautājumu b?tu cit?d?ka, ja ar atbilstošaj?m darb?b?m saist?tais maks?jums b?tu veikts laic?, kad visas turpm?k?s pre?u pieg?des b?tu atbr?votas no nodok?a, sa?emot atpaka? PVN, kas samaks?ts iepriekš?j? posm?, k? to paredz [Sest?s] direkt?vas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkts?

5) K? ir interpret?jama [Sest?] direkt?va š?du jautājumu ?pašaj? kontekst?? Vai t?dos apst?k?os, k?di past?v šaj? gad?jum?, un saist?b? ar t?d?m darb?b?m, par k?d?m ir runa šaj? gad?jum?, pieg?des ir j?uzskata par t?d?m, ko:

a) pirc?j?m sabiedr?b?m ir veikuši ?r?ji pieg?d?t?ji, uzskatot, ka pieg?des nav sa??mušas vai nav veikušas p?rdev?jas sabiedr?bas;

vai

b) p?rdev?j?m sabiedr?b?m ir veikuši ?r?ji pieg?d?t?ji, uzskatot, ka pieg?des pirc?j?m sabiedr?b?m nav veikušas p?rdev?jas sabiedr?bas?

6) K? ir interpret?jams [Sest?s] direkt?vas 17. pants un ar atskait?šanu saist?t?s normas, ja katra p?rdev?ja sabiedr?ba, veicot saimniecisko darb?bu, veic pieg?des pirc?jai sabiedr?bai un ja

a) pirc?jas sabiedr?bas ir nosl?gušas l?gumus ar p?rdev?j?m sabiedr?b?m par pre?u pieg?di; ja

b) par š?m prec?m r??ini tika izrakst?ti un maks?jumi par t?m tika veikti pirms pieg?des; ja

c) PVN r??ins tika izrakst?ts, jau veicot iepriekš?ju maks?jumu atbilstoši [Sest?s] direkt?vas 10. panta 2. punkta otrajai da?ai; ja

d) pirc?j?m sabiedr?b?m preces ir j?izmanto, lai veiktu pieg?des, kas, ja t?s b?tu veiktas maks?juma izdar?šanas br?d?, b?tu atbr?votas no nodok?a, past?vot ties?b?m sa?emt atpaka? ar? iepriekš samaks?to priekšnodokli, bet ja

e) katrai no pirc?j?m sabiedr?b?m ir nodoms sa?emt l?gumos paredz?to pre?u pieg?di tikai tad, ja ties?bu aktos tiktu izdar?ti groz?jumi, p?c kuriem pirc?ja sabiedr?ba preces var?tu izmantot tikai t?du pieg?žu veikšanai, kas ir atbr?votas no nodok?a, nepast?vot ties?b?m uz atskait?jumu?

[Attiec?b? uz e) punktu) ir j?nor?da, ka, ja ties?bu aktos netiktu izdar?ti min?tie groz?jumi, pirc?j?m sabiedr?b?m b?tu ties?bas atk?pties no l?gumiem, ko t?s nosl?gušas ar p?rdev?j?m sabiedr?b?m, un piepras?t atmaks?t samaks?t?s summas, jo l?gumos, kuri nosl?gti starp pirc?j?m sabiedr?b?m un p?rdev?j?m sabiedr?b?m saist?b? ar atbilstošaj?m darb?b?m, bija iek?auti noteikumi, kas pie??va š?du atk?pšanas.]

7) *VAT and Duties Tribunal* (sava l?muma 89. punkt?) ir atzinusi, ka “nevienai no person?m, kas ir atbild?gas par [*BUPA Medical* un *BUPA Gatwick Park*] l?mumu pie?emšanu, [...] nebija neviena cita iemesla, ne ar? re?la m?r?a k? tikai pien?c?gi ?stenot pl?nu, lai izvair?tos no nodok?u maks?šanas”. Lietas dal?bnieki apel?cijas tiesved?b? sav? apel?cijas s?dz?b? *High Court* apstr?d?ja šo faktu konstat?jumu. Vai, ja pie?em, ka šis konstat?jums b?tu noraid?ts apel?cijas tiesved?b?, atbilde uz 1.–6. jautājumu b?tu cit?d?ka, un k?da t? b?tu?”

levada apsv?rumi

40 Uzdodot prejudici?los jaut?jumus, iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas v?las uzzin?t, vai, pirmk?rt, t?das darb?bas, par k?d?m ir runa pamata pr?v? un kuru m?r?is ir ieg?t nodok?u priekšroc?bu, ir

uzskatīmas par preču piegādi un saimniecisku darbību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta un 5. panta 1. punkta nozīmē un, otrkārt, vai šā direktīva ir interpretējamā tādā veidā, ka tā nepieļauj nodokļu maksājumu atskaitīt PVN, kas samaksāts iepriekš, ja darbības, uz kurām ir balstītas šīs tiesības, ir uzskatīmas par āunprētiņu darbību.

41 No lēmuma uzdot prejudiciālu jautājumu un no ceturtajā un sestajā prejudiciālajā jautājumā aprakstītajiem faktiskajiem apstākļiem tomēr izriet, ka *BUPA* grupas īstenoto līgumu struktūru veido PVN piemērošana iepriekšējām maksājumiem atbilstoši Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrajai daļai.

42 Lai tiesai, kas līgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu, sniegtu derīgu atbildi, Tiesa var ņemt vērā Kopienas tiesību normas, kuras neveido valsts tiesneša uzdoto prejudiciālo jautājumu tiesisko pamatojumu (šajā sakarā skat. it īpaši 2004. gada 12. oktobra spriedumu lietā *C-60/03 Wolff & Müller*, Krājums, I-9553. lpp., 24. punkts, un 2005. gada 7. jūlija spriedumu lietā *C-153/03 Weide*, Krājums, I-0000. lpp., 25. punkts).

43 Līdz ar to saistībā ar ceturto un sesto jautājumu, kas ir jāaplūko kopā un kā pirmie jautājumi, ir jānoskaidro, vai tādā iepriekšējā maksājumi, par kuriem ir runa pamata prāvā, ietilpst Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrās daļas piemērošanas jomā.

Par ceturto un sesto jautājumu

44 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrā daļa paredz, ka darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un PVN kļūst iekasājams brīdī, kad tiek veikta šā preču piegāde vai tiek sniegti pakalpojumi.

45 Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrā daļa, kura paredz, ka gadījumā, ja ir veicama iemaksa pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes, PVN kļūst iekasājams līdz ar maksājuma saņemšanu saņemtas summas apmērā, ir uzskatāma par atkāpi no šā panta punkta pirmajā daļā paredzētajām normām un kā tāda ir interpretējama sašaurināti.

46 Turklāt ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 10. panta 1. punkta a) apakšpunkts “darbību, par kuru jāmaksā” PVN definē kā notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasājams. No tā izriet, ka nodoklis var kļūst iekasājams brīdī, kad tiek veikta darbība, par kuru ir jāmaksā nodoklis, vai vēlāk, bet, ja vien nav pretējā noteikuma, ne pirms tā.

47 Tādējādi Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta trešā daļa ļauj dalībvalstīm noteikt, ka trīs gadījumos PVN kļūst iekasājams pēc tam, kad jau ir notikusi darbība, par kuru ir jāmaksā nodoklis, proti, vai nu ne vēlāk par fakturas izdošanu, ne vēlāk par cenas saņemšanu vai arī – gadījumā, ja nav izdota fakts, vai tā ir izdota vēl, – noteikt termiņus, skaitot no dienas, kurā notikusi darbība, par kuru jāmaksā nodoklis.

48 Minētā 2. punkta otrajā daļā nav ievērojama šā hronoloģiskā kārtība, paredzot, ka, ja ir veicama iemaksa, PVN kļūst iekasājams pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes. Lai nodoklis kļūtu iekasājams šādā situācijā, visiem elementiem, kas ir raksturīgi nodokļa iekasājamības gadījumam, proti, piegādei nekotn vai pakalpojumu sniegšanai nekotn raksturīgajiem elementiem, ir jābūt zināmiem iepriekš un tādējādi, kā ir konstatējis ģenerālvokāls secinājumu 100. punktā, iemaksas veikšanas brīdī precīzi un pakalpojumiem ir jābūt precīzi raksturotiem.

49 Šis secinājums cita starpā ir apstiprināts Sestās direktīvas projektam sniegtā pamatojuma izklāstā (*Bulletin des Communautés européennes*, papildinājums 11/73, 13. lpp.), kur Komisija ir norādījusi, ka, “ja iemaksas tiek iekasātas pirms nodokļa iekasājamības gadījuma, šo iemaksu

iekas?šanas rezultāt? nodoklis k??st iekas?jams, jo t?d?j?di l?gumsl?dz?jas puses dara zin?mu savu nodomu, aizsteidzoties priekš? laikam, uz?emties atbild?bu par vis?m finansi?laj?m sek?m, kas saist?tas ar nodok?a iekas?jam?bas gad?juma iest?šanas”.

50 Šaj? sakar? j?atg?dina ar? tas, ka PVN ir maks?jams par pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanu, nevis par maks?jumiem, kas veikti par pieg?d?m vai pakalpojumiem (skat. 2001. gada 9. oktobra spriedumu liet? C?108/99 *Cantor Fitzgerald International, Recueil*, l?7257. lpp., 17. punkts). *A priori* PVN nav j?maks? par maks?jumiem, kas veikti par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, kas v?l nav skaidri noteikti.

51 T?d?j?di uz ceturto un sesto jaut?jumu ir j?atbild t?, ka Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkta otr?s da?as piem?rošanas jom? neietilpst t?di iepriekš?ji noteiktas summas maks?jumi, par k?diem ir runa pamata pr?v? un kas veikti par prec?m, kuras visp?r?gi nor?d?tas sarakst?, ko jebkur? br?d? var groz?t, pirc?jam un p?rdev?jam pan?kot kop?gu vienošanos, un no kura pirc?js, iesp?jams, var?tu izv?l?ties atseviš?as preces, pamatojoties uz vienošanos, ko tas jebkur? br?d? var vienpus?ji atsaukt, atg?stot visu iepriekš samaks?to, bet neizmantoto maks?jumu.

Par pirmo, otro, trešo, piekto un sept?to jaut?jumu

52 ?emot v?r? atbildi uz ceturto un sesto jaut?jumu, uz pirmo, otro, trešo, piekto un sept?to jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

53 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata pr?v? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, iz?emot min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumus, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (virspal?ta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK, 10. panta 2. punkta otr?s da?as piem?rošanas jom? neietilpst t?di iepriekš?ji noteiktas summas maks?jumi, par k?diem ir runa pamata pr?v? un kas veikti par prec?m, kuras visp?r?gi nor?d?tas sarakst?, ko jebkur? br?d? var groz?t, pirc?jam un p?rdev?jam pan?kot kop?gu vienošanos, un no kura pirc?js, iesp?jams, var?tu izv?l?ties atseviš?as preces, pamatojoties uz vienošanos, ko tas jebkur? br?d? var vienpus?ji atsaukt, atg?stot visu iepriekš samaks?to, bet neizmantoto maks?jumu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ang?u.