

Lieta C-63/04

Centralan Property Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise

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

Sest? PVN direkt?va – 20. panta 3. punkts – Ražošanas l?dzek?i – Priekšnodok?a atskait?šana – Atskait?jumu kori??šana – Nekustamais ?pašums – Atsavin?šana, izmantojot divus saist?tus dar?jumus, no kuriem viens ir atbr?vots no nodok?a, bet otrs ir apliekams ar nodokli – Sadale

?ener?ladvok?tes Julianas Kokotes [Juliane Kokott] secin?jumi, sniegti 2005. gada 17. mart?

Tiesas spriedums (treš? pal?ta) 2005. gada 15. decembr?

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 – Priekšnodok?a atskait?šana – Ražošanas l?dzek?i – S?kotn?j? atskait?juma kori??šana – Atsavin?šana pirms kori??šanas laika posma beig?m, izmantojot divus saist?tus dar?jumus, no kuriem viens ir atbr?vots no nodok?a, bet otrs ir apliekams ar nodokli – Sadale

(Padomes Direkt?vas 77/388 5. panta 1. punkts un 20. panta 3. punkts)

Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem 17.–20. pant? paredz?t?s atskait?jumu un kori??šanas sist?mas m?r?is ir izveidot ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?jumu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekam?m darb?b?m.

Min?t?s direkt?vas 20. panta 3. punkts, kas reglament? ?pašu gad?jumu, kad ražošanas l?dzeklis tiek pieg?d?ts pirms kori??šanas laika posma beig?m, ir interpret?jams t?d? veid?, ka gad?jum?, ja 999 gadu nomas l?gums par ražošanas l?dzekli tiek nosl?gts ar personu par iev?rojamu samaksu un ja ar šo l?dzekli saist?t?s atlikuš?s ?pašuma ties?bas (“freehold reversion”) tiek nodotas tr?s dienas v?l?k personai par daudz maz?ku summu, kaut ar? abi šie dar?jumi:

– ir nenov?ršami saist?ti un

– sast?v no pirm? dar?juma, kas ir atbr?vots no nodok?a, un otr? dar?juma, kurš ir apliekams ar nodokli,

– un ja t?p?c, ka ir nodotas ties?bas r?koties ar min?to ražošanas l?dzekli k? ?pašniekam, š?s darb?bas veido pieg?des š?s pašas direkt?vas 5. panta 1. punkta noz?m?,

attiecīgo līdzekļu izdevumu koriģēšanas laika posma beigām uzskata par to, kas tiek izmantots
uzdevuma izpildei, kuru uzskata par daļu, ko piemēro ar nodokli un daļu, ko atbrīvo no nodokļa,
ņemot vērā abu darījumu attiecīgo vērtību proporciju.

(sal. ar 56., 73. un 82. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2005. gada 15. decembrī (*)

Sestā PVN direktīva – 20. panta 3. punkts – Ražošanas līdzekļu – Priekšnodokļa atskaitošana –
Atskaitījumu koriģēšana – Nekustamais īpašums – Atsavināšana, izmantojot divus saistītus
darījumus, no kuriem viens ir atbrīvots no nodokļa, bet otrs ir apliekams ar nodokli – Sadale

Lieta C-63/04

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar
likumu, kas pieņemts 2003. gada 21. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 13. februārī,
tiesvedībā

Centralan Property Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši A. La Pergola [*A. La Pergola*], Ž.
P. Puisošs [*J. P. Puissech*], U. Lehmušs [*U. Lohmus*] un A. Ō'Kēfs [*A. Ó Caoimh*] (referents),

ģenerālvokāle J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre L. Hīleja [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 16. februārī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Centralan Property Ltd* vārdā – R. Kordara [*R. Cordara*], QC, un P. Kē [P. Key], *barrister*, ko
pilnvarojis *Landwell* birojs, *solicitor*,

– Apvienotās Karalistes valdības vārdā – K. Mandži [*K. Manji*], pārstāvis, kam palīdz N.
Plemings [*N. Fleming*], QC,

– Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – R. Liēls [*R. Lya*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerālvokāles secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 17. martā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz to, kā interpretēt 20. panta 3. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa 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 tika iesniegts saistībā ar prāvu starp sabiedrību *Centralan Property Ltd* (turpmāk tekstā – “*Centralan*”) un *Commissioners of Customs & Excise* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”), kas Apvienotajā Karalistē ir atbildīgi par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) iekasēšanu, saistībā ar šīs sabiedrības veikto priekšnodokļa atskaitījumu koriģēšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts ir paredzēts, ka PVN ir jāmaksā par “preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kļūst rīkojas”.

4 Minētās direktīvas 4. panta 3. punkts ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis var par nodokļa maksātāju uzskatīt arī jebkuru, kas reizumis veic kādu darījumu, kurš pieskaitāms 2. punkta minētajam darbībām, it īpaši kādu no šiem darījumiem:

a) ņēmu vai ņēmu daļu un zem tām esošās zemes pārdošānu (izpiršanu, iznomāšanu) pirms šo ņēmu pirmreizējās izmantošanas; [..].

Dalībvalstis pirmreizējās izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laiku, kas paiet no ņēmas pabeigšanas dienas līdz pirmās pārdošanas (izpiršanas, iznomāšanas) dienai, vai laiku, kas paiet no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz ņēmas pārdošanas (izpiršanas, iznomāšanas) reizei, ar noteikumu, ka šie laikposmi nepārsniedz attiecīgi piecus un divus gadus.”

5 Šīs pašas direktīvas 5. pants ar nosaukumu “Preču piegāde” nosaka:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

[..]

3. Par materiālu pašumu dalībvalstis var uzskatīt:

a) noteiktas daļas nekustamā pašuma;

b) lietu tiesības, kas dod to turētājam nekustamā pašuma lietotāja tiesības;

c) akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā pašuma vai tās daļas pašumtiesības vai valdījuma tiesības;

[..].”

6 Sestās direktīvas 13. pants paredz:

“A. *Atbrīvojumi dažāmu darbību sabiedrības interesēs*

1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprētgū izmantošanu:

[..]

i) būvniecībai vai jauniešu izglītībai, skolās vai universitātes izglītībai, arodizglītībai vai pārkvalifikācijai, ieskaitot ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, kurām attiecīgā dalībvalsts noteikusi līdzīgus mērķus;

[..].

B. *Citi atbrīvojumi*

Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprētgū izmantošanu:

[..]

b) nekustamā pašuma iznomāšanu vai izīrēšanu [..];

[..]

g) zemi vai zemi daļēji un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), izņemot gadījumus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta a) apakšpunktā;

[..].

C. *Izvāles tiesības*

Dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvālēties nodokli šādos gadījumos:

a) nekustamā pašuma izīrēšana vai iznomāšana;

b) darījumi, ko aptver šā panta B daļas d), g) un h) apakšpunkts.

Dalībvalstis var ierobežot šo izvāles tiesību darbības jomu un pieņem precīzus noteikumus šo tiesību izmantošanai.”

7 Sestās direktīvas 17. pants nosaka:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.

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

a) pievienot? s v?rt?bas nodokli, kas maks?t?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;

[..].

5. Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir atskait?ms, gan dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis nav atskait?ms, atskait?ma ir tikai t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a da?a, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem.

Šo da?u saska?? ar 19. pantu nosaka visiem dar?jumiem, ko veic nodok?a maks?t?js.

Dal?bvalstis tom?r var:

[..]

c) at?aut vai likt nodok?a maks?t?jam veikt atskait?šanu, pamatojoties uz visu pre?u un pakalpojumu vai to da?as izmantojumu;

[..].”

8 Sest?s direkt?vas 19. pant? ir iek?auti noteikumi, saska?? ar kuriem ir j?apr??ina atskait?m? da?a, k? tas paredz?ts š?s direkt?vas 17. panta 5. punkt?.

9 Atskait?jumu kori??šanu reglament? Sest?s direkt?vas 20. pants, kas ir formul?ts š?di:

“[..]

2. Ražošanas l?dzek?iem kori??šana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kur? tie ir ieg?d?ti vai ražoti. Kori??šanu katru gadu veic tikai par vienu piektda?u no tiem uzlikt? nodok?a. Kori??šanu veic, balstoties uz sv?rst?b?m atskait?šanas ties?b?s n?kamajos gados attiec?b? pret atskait?šanas ties?b?m taj? gad?, kur? tie ir ieg?d?ti vai ražoti.

Atk?pjoties no iepriekš?j?s da?as, dal?bvalstis var veikt kori??šanu pilnus piecus gadus, s?kot no br?ža, kad šos ražošanas l?dzek?us pirmoreiz lieto.

Nekustamam ?pašumam, kas ieg?d?ts k? ražošanas l?dzeklis, kori??šanas laiku var pagarin?t l?dz pat divdesmit gadiem.

3. Ja ražošanas l?dzek?us pieg?d? kori??šanas laik?, uzskata, ka nodok?a maks?t?js tos v?l joproj?m lieto t? saimnieciskajai darb?bai l?dz kori??šanas laika beig?m. Ja š?du ražošanas l?dzek?u pieg?dei ir uzlikts nodoklis, pie?em, ka š?m saimnieciskaj? darb?b? ietilpstošaj?m darb?b?m piln?b? uzliek nodokli; ja pieg?de ir atbr?vota no nodok?iem, pie?em, ka š?s darb?bas ir piln?b? atbr?votas. Kori??šanu veic tikai vienreiz vis? v?l atlikušaj? kori??šanas laik?.

P?d?j? no min?tajiem gad?jumiem dal?bvalstis tom?r var noraid?t l?gumu veikt kori??šanu, ja pirc?js ir nodok?a maks?t?js, kas attiec?gos ražošanas l?dzek?us izmanto vien?gi dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir atskait?ms.

[..]”

Valsts tiesiskais regul?jums

Tiesiskais regulējums PVN jomā

10 Attiecīgā Sestās direktivas noteikumi Apvienotajā Karalistē tika ieviesti ar 1994. gada likumu par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*, turpmāk tekstā – “VATA 1994”) un 1995. gada noteikumiem par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Regulations 1995*, turpmāk tekstā – “PVN noteikumi”).

11 Saskaņā ar PVN noteikumu 101. panta 1. punktu – atskaitīt var tikai to priekšnodokli, “kas ir saistīts ar darbību, kuras ir apliekamas ar nodokli”.

12 Tajā PVN noteikumu 114. panta daļā, kas ir piemērojama pamata prāvā, ir paredzētas korekcijas, ko veic desmit gadu laika posmā, ievērojot šo pašu noteikumu 115. pantā paredzēto metodi. Attiecībā uz katru “laika posmu” (“interval”), kas ilgst vienu gadu, ražošanas līdzekļu pašnieks var veikt korekcijas attiecībā uz vienu desmito daļu no priekšnodokļa, ievērojot PVN noteikumos paredzēto kārtību.

13 Ar PVN noteikumu 115. panta 3. punktu tika ieviests Sestās direktivas 20. panta 3. punkts. Saskaņā ar minētās normas noteikumiem tātad ir piemērojama tad, “ja visas tiesības uz ražošanas līdzekļu pašnieks nodod [...] laika posmā, kas nav pēdējais ar ražošanas līdzekļu saistītais laika posms [...]”.

14 VATA 1994 9. pielikumā paredzētās 1. grupas 1. punkta a) apakšpunkta ii) daļā ir noteikts, ka uz jaunu nedzīvojamo ēku nodošanu neattiecas no nodokļa atbrīvoto piegāžu definīcija. Saskaņā ar šajā pielikumā iekļautajām piezīmēm – “kas vēl joprojām uzskata par jaunām, ja tās ir uzceltas ne agrāk kā pirms trim gadiem.”

15 1994. gada 30. novembrā stājās spēkā VATA 1994 10. pielikuma 2. pantā iekļautais jaunais 3.A punkts, kas paredz, ka gadījumā, ja – atbilstoši Sestās direktivas 13. panta C punkta b) apakšpunktam – juridiska persona izvēlas maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, šā izvēle neattiecas uz darbību, kas ir veiktas ar juridisku personu, kura ar to ir saistīta, VATA 1994 nozīmē, ja viena no šīm personām nav “persona, kas ir pilnībā apliekama ar nodokli”. Vēlāk, 1996. gada 26. novembrā, šis punkts tika atcelts.

Tiesiskais regulējums nekustamā īpašuma jomā

16 No lietas materiāliem izriet, ka saskaņā ar Anglijas un Velsas tiesību pilnīgās īpašuma tiesības (“freehold”), ja tās nav apgrūtinātas ar citām tāt sauktajām “pakārtotajām” tiesībām, var skaidrot kā tiesības neierobežotu laika posmu izmantot nekustamo īpašumu. Noma (“lease”) ir “leasehold” tiesības, kas ir līdzvērtīgas tiesībām noteiktu laika posmu izmantot nekustamo īpašumu. Nomas termiņa ilgums nav ierobežots, un ir sastopami nomas līgumi, kas ir noslēgti uz 999 gadiem. Personai, kam ir neierobežotas īpašumtiesības – “freehold”, ir iespēja vienoties par nomu uz 999 gadiem par ļoti lielu atlīdzību (“premium”), vēlāk nesaņemot nomas maksu vai saņemot ļoti nelielu nomas maksu.

17 Tiklīdz pašnieks, kam ir šādas pilnīgās īpašuma tiesības, ir vienojies par nomu, viņam vairs nav pilnīgu īpašuma tiesību bez jebkādiem apgrūtinājumiem (“unencumbered freehold”), bet gan tikai “freehold reversion”, proti, atlikušās īpašuma tiesības, kas ir līdzvērtīgas tiesībām izmantot īpašumu pēc nomas beigām un šā nomas līguma darbības laikā saņemt nomas maksu, ja tāda ir noteikta (turpmāk tekstā – “atlikušās īpašuma tiesības”). Ja nomas maksa ir ļoti neliela un nomas līgums ir ļoti garš, atlikušajām īpašuma tiesībām ir maza nozīme.

18 Īpašnieks, kam ir pilnīgās īpašuma tiesības bez jebkādiem apgrūtinājumiem, var nodot

savas ar ?ku saist?t?s ties?bas, veicot vair?kas darb?bas. Pirmk?rt, nosl?dzot nomas l?gumu, vi?š var atsavin?t ties?bas noteiktu laika posmu izmantot ?pašumu (pret? sa?emot nomas maksu, atl?dz?bu vai ar? abas min?t?s vienlaic?gi). Otrk?rt, nododot atlikuš?s ?pašuma ties?bas, vi?š var nodot ties?bas izmantot ?pašumu p?c nomas l?guma beig?m, ieg?stot ties?bas sa?emt nomas maksu, kas maks?jama saska?? ar nomas l?gumu.

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

19 *Centralan* ir meitas sabiedr?ba, kas piln?b? pieder *Centralan Holdings Ltd*, kura pati savuk?rt piln?b? pieder *University of Central Lancashire Higher Education Corporation* (Centr?l?s Lankaš?ras Augst?k?s izgl?t?bas apvien?bas universit?te) (turpm?k tekst? – “Universit?te”). *Centralan* izv?l?j?s maks?t nodokli atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. panta C punkta b) apakšpunktam.

20 *Inhoco 546 Ltd* (turpm?k tekst? – “*Inhoco*”) t?pat k? *Centralan* ir meitas sabiedr?ba, kas piln?b? pieder *Centralan Holdings Ltd*. *Inhoco* pret?ji *Centralan* neizv?l?j?s maks?t nodokli saska?? ar min?to normu.

21 1994. gad? Universit?te, kam ir ierobežotas iesp?jas atskait?t priekšnodokli, pas?t?ja uzb?v?t ?ku, kura ir paz?stama ar nosaukumu *Harrington Building* (turpm?k tekst? – “*Harrington ?ka*”).

22 1994. gada 14. septembr? *Centralan* nopirka no Universit?tes *Harrington* ?ku par GBP 6 500 000, kam pieskait?ts PVN GBP 1 370 500 apm?r?, un uz 20 gadiem to iznom?ja Universit?tei, nosakot ikgad?ju nomas maksu GBP 300 000 apm?r?, kurai pieskait?ts PVN (turpm?k tekst? – “20 gadu nomas l?gums”). Šis dar?jums *Centralan* ??va atskait?t PVN, kas samaks?ts, ieg?d?joties *Harrington* ?ku.

23 Attiec?b? uz Universit?ti – iepriekš?j? punkt? nor?d?to dar?jumu rezult?t? tika aizst?ts neatskait?mais PVN, kas tika samaks?ts *Harrington* ?kas b?vniec?bas laik?, ar neatskait?mo PVN, kurš iek?auts nomas maks?s, kas samaks?tas vis? laika posm?, kur? ir sp?k? 20 gadu nomas l?gums. Šo aizst?šanu *Commissioners* neapstr?d.

24 Trešaj? laika posm? p?c *Harrington* ?kas ieg?des, proti, p?c š? sprieduma 15. punkt? min?t? groz?juma izdar?šanas VATA 1994, *Centralan* nodeva visas savas ties?bas uz min?to ?ku, l?dz ar to vajadz?ja piem?rot PVN noteikumu 115. panta 3. punktu.

25 Š? nodošana tika ?stenota, veicot divus sec?gus dar?jumus.

26 Pirmais dar?jums izpaud?s k? 1996. gada 22. novembr? ar *Inhoco* uz 999 gadiem nosl?gtais nomas l?gums (turpm?k tekst? – “999 gadu nomas l?gums”), ?emot v?r? ar Universit?ti nosl?gto 20 gadu nomas l?gumu, par GBP 6 370 000 un par neb?tisku nomas maksu, ja t?da tiktu piepras?ta.

27 1996. gada 25. novembr? veicot otro dar?jumu, ar *Harrington* ?ku saist?t?s atlikuš?s ?pašuma ties?bas tika nodotas Universit?tei par samaksu GBP 1000 apm?r? (turpm?k tekst? – “atlikušo ?pašuma ties?bu nodošana”).

28 999 gadu nomas l?guma nosl?gšana bija dar?jums, kas ir atbr?vots no nodok?iem, jo – kaut ar? *Centralan* bija izv?l?jusies maks?t nodokli par nekustamo ?pašumu iz?r?šanu un iznom?šanu – t? ir ar *Inhoco* saist?ta juridiska persona VATA 1994 10. pielikuma 2. panta 3.A punkta noz?m?.

29 Atlikušo ?pašuma ties?bu nodošana bija dar?jums, kas ir apliekams ar nodokli, jo, neraugoties uz to, ka Universit?te un *Centralan* ir sav? starp? saist?tas juridisk?s personas min?t?

10. pielikuma nozīmē, VATA 1994 9. pielikumā paredzētās 1. grupas 1. punkta a) apakšpunkta ii) daļas noteikumi atbilstoši Sestās direktivas 4. panta 3. punktam un 13. panta B punkta g) apakšpunktam neparedz piešķirt atbrīvojumu par tādū ku nodošanu, kas ir uzceltas ne agrāk kā pirms trim gadiem.

30 Ēmot vērē šos darījumus, radēs jautājums par kārtību, kādā atbilstoši PVN noteikumam 115. panta 3. punktam tiek koriģēti tē PVN atskaitējumi, ko *Centralan* samaksēja iepriekš, iegādājoties *Harrington* ku. *Commissioners* apgalvoja, ka piegādē, kas bija jēēem vērē, ir 999 gadu nomas līgums un ka nebija jēēem vērē atlikušo pašuma tiesību nodošana, jo tai nebija nekādas nozēmes. Pakārtoti tie norādēja, ka ir jēnodala darējums, kas saistēts ar 999 gadu nomas līguma noslēgšanu, un darējums, kurš bija saistēts ar atlikušo pašuma tiesību nodošanu, ēmot vērē katra šē darējuma attiecēgo vērēību. Saskaēē ar pirmo interpretēciju *Centralan* kē PVN bētu jēmaksē GBP 796 250 liela summa, kaut arē saskaēē ar otro interpretēciju – maksējamē PVN summa bētu GBP 796 090.

31 *Centralan* šo viedokli apstrēdēja *VAT and Duties Tribunal* (PVN un nodokū tiesē). *Centralan* apgalvoja, ka visas savas tiesēbas uz *Harrington* ku tē nodevusi, nododot atlikušē pašuma tiesēbas, lēdz ar to saskaēē ar PVN noteikumam 115. pantu tai bija jēmaksē PVN tikai GBP 943,93 apmērē.

32 Noraidot *Centralan* apgalvojumu un *Commissioners* sniegtu pirmo interpretēciju, *VAT and Duties Tribunal* konstatēja, ka visas savas tiesēbas uz *Harrington* ku šē sabiedrēba nodeva, izmantojot divus darējumus, proti, attiecēgi noslēdzot 999 gadu nomas līgumu un nododot atlikušē pašuma tiesēbas. Šē tiesa uzskata, ka abi minētie darējumi tika veikti vienē un tajē pašē laikā posmē un ka turklētie bija nenovērēami savē starpē saistēti un iepriekš noteikti, lēdz ar to bētu maz ticams, ka atlikušo pašuma tiesību nodošana nebētu ēstenota, tiklēdz bētu panēkta vienošanē par 999 gadu nomas līgumu.

33 Šajos apstēkēos *VAT and Duties Tribunal* atzina, ka Sestās direktivas 20. panta 3. punkts un lēdz ar to noteikti arē PVN noteikumam 115. panta 3. punkts ir interpretējami tēdē veidē, ka tie skaidri paredz nodalēt gadējumu, kad visas pašumtiesēbas uz rāžošanas lēdzekli tiek nodotas divos posmos, kas ir saistēti ar divēm piegādēm, no kurēm viena ir atbrvēta no nodokā, bet otra ir apliekama ar nodokli. Pamatojoties uz šēdu argumentēciju, minētie tiesa nolēma, ka *Centralan* kē PVN bija jēsamaksē GBP 796 090 liela summa.

34 *Commissioners* neiesniedza apelēcijas sēdzēību par to, ka tika noraidēta viēu sniegtē interpretēcija, saskaēē ar kuru nav jēēem vērē atlikušo pašuma tiesību nodošana, jo tai nav bētaskas nozēmes.

35 Šajos apstēkēos, lai nodrošinētu pareizu PVN noteikumam 115. panta 3. punkta piemērošanu faktiskajiem apstēkēiem prēvē, ko apelēcijas tiesvedēbē tajē ir ierosinējusi *Centralan*, *High Court of Justice (England & Wales)*, *Chancery Division* nolēma apturētie tiesvedēbu un uzdot Tiesai šēdu prejudiciēlo jautējumu:

“Ja Sest?s PVN direkt?vas 20. panta 2. punkt? paredz?t?s kori??šanas laik? nodok?u maks?t?js p?rdod ?ku, kas tiek izmantota k? ražošanas l?dzeklis, un ja ?ka tiek p?rdota, veicot divus dar?jumus, proti i) nosl?dzot ?kas nomas l?gumu uz 999 gadiem [dar?jums, kas ir atbr?vots no nodok?a atbilstoši [Sest?s] direkt?vas 13. panta B punkta b) apakšpunktam] par [GBP] 6 000 000 lielu summu un ii) tr?s dienas v?l?k p?rdodot “freehold reversion” [atlikuš?s ?pašuma ties?bas] [dar?jums, kas ir apliekams ar nodokli atbilstoši [Sest?s] direkt?vas 13. panta B punkta g) apakšpunktam un 4. panta 3. punkta a) apakšpunktam] par [GBP] 1000 lielu summu, kurai ir pieskait?ts PVN, kas ir iepriekš paredz?ti vai ar? nav paredz?ti t?d? veid?, ka tikl?dz ir veikts pirmais dar?jums, otrs dar?jums nek?d? gad?jum? nevar nenotikt,

vai Sest?s PVN direkt?vas 20. panta 3. punkts ir interpret?jams t?d? veid?, ka:

- a) ražošanas l?dzekli l?dz kori??šanas laika posma beig?m uzskata par t?du, kas tiek izmantots saimnieciskajai darb?bai, kuru uzskata par piln?b? apliekamu ar nodokli;
- b) ražošanas l?dzekli l?dz kori??šanas laika posma beig?m uzskata par t?du, kas tiek izmantots saimnieciskajai darb?bai, kuru uzskata par piln?b? atbr?votu no nodok?a, vai
- c) ražošanas l?dzekli l?dz kori??šanas laika posma beig?m uzskata par t?du, kas tiek izmantots saimnieciskajai darb?bai, kuru uzskata par t?du, kas da??ji ir apliekama ar nodokli un da??ji ir atbr?vota no t?, ?emot v?r? ar nodokli aplikt?s “freehold reversion” [atlikušo ?pašuma ties?bu] p?rdošanas summu un no nodok?a atbr?vot?s 999 gadu nomas v?rt?bas proporciju?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

36 Uz dodot šo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas v?las uzzin?t, vai – piem?rojot Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punktu – t?dos apst?k?os k? pamata pr?v? esošie ir j?uzskata, ka ražošanas l?dzeklis, kas ir nekustamais ?pašums, l?dz šaj? norm? paredz?t? kori??šanas laika posma beig?m tiek izmantots saimnieciskajai darb?bai, kura tiek uzskat?ta par t?du, kas piln?b? ir apliekama ar nodokli vai atbr?vojama no t?, vai ar? ir j?uzskata, ka tas ir saist?ts ar darb?bu, kas da??ji ir apliekama ar nodokli un da??ji ir atbr?vota no nodok?a atbilstoši abu ar šo l?dzekli veikto dar?jumu attiec?go v?rt?bu proporcijai, proti, 999 gadu nomas l?guma un tr?s dienas v?l?k notikuš?s atlikušo ?pašuma ties?bu nodošanas v?rt?bu proporcijai.

37 No l?muma uzdot prejudici?lu jaut?jumu pamatojuma izriet, ka šis jaut?jums ir uzdots, lai preciz?tu metodi, saska?? ar kuru ir j?veic priekšnodok?a atskait?jumu kori??šana t?dos apst?k?os k? pamata pr?v? esošie.

38 Šaj? sakar? ir j?nor?da, k? izriet no š? sprieduma 32. punkta, ka *VAT and Duties Tribunal* secin?ja, ka abi nor?d?taj? punkti min?tie dar?jumi bija nenov?ršami saist?ti un iepriekš noteikti. L?mum? uzdot prejudici?lu jaut?jumu valsts tiesa nav apšaub?jusi šo secin?jumu. T? rezult?t? š?s tiesas uzdotais jaut?jums ir j?izskata tikai tikt?, cikl? tas attiecas uz situ?ciju, kur? t?pat k? pamata pr?v? tika veikti divi nenov?ršami saist?ti dar?jumi.

39 Lai atbild?tu uz min?to jaut?jumu, ir j?noskaidro, kurš no min?tajiem dar?jumiem ir j??em v?r?, lai piem?rotu Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punktu, vai ar? attiec?g? gad?jum?, cik liel? m?r? katrs no šiem dar?jumiem ir j??em v?r? šaj? sakar?.

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

40 *Centralan* nor?da, ka atbilstoši PVN rež?mam Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkt? paredz?taj? atlikušaj? kori??šanas laika posm? ražošanas l?dzek?us uzskata par “piln?b? apliekamiem ar nodokli” vai ar? “piln?b? atbr?votiem no nodok?a” atkar?b? no t?, vai dar?jums,

kura rezultātā nodokļu maksātājs galīgi nodeva savas tiesības uz konkrēto ražošanas līdzekli, ir apliekams ar nodokli, vai ir atbrīvots no tā. Minētā panta 3. punkts nerada nekādu pamatu tam, lai tiktu ņemti vērā vairāki darījumi atbilstoši to attiecīgajai nozīmei, tā kā šī norma ir pretrunā visa nekustamā īpašuma vai visu tiesību uz šo īpašumu pakāpeniskai nodošanai, ja dažādi nodošanas darījumi ir saistīti ar atšķirīgām tiesībām, kas nodotas dažādu personu dažādos laika posmos. Turklāt minētās normas formulējums neāutu to interpretēt tādā veidā, ka tiek ņemta vērā darījuma ekonomiskā nozīme, ja lieta secīgi nodota dažādiem uzņēmumiem, un netiek ņemti vērā kāds darījums, jo ar to saistītā summa ir nenozīmīga.

41 Tādējādi *Centralan* uzskata, ka koriģēšana attiecas tikai uz atlikušo īpašuma tiesību nodošanu.

42 Apvienotā Karaliste norāda, ka ar priekšnodokļa atskaitējamību saistīto normu, tostarp Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta mērķis ir cik vien iespējams precīzi noteikt atskaitējamā PVN proporciju, lai atspoguļotu to, kā ir izmantoti ieguldījumi, kas veikti, lai īstenotu ar nodokli apliekamās darbības. Tā uzskata, ka šī norma ir interpretējama tādā veidā, ka gadījumā, ja ražošanas līdzeklis ir piegādāts, izmantojot divus iepriekš noteiktus darījumus, no kuriem viens ir apliekams ar nodokli, bet otrs ir atbrīvots no tā, tiek uzskatīts, ka nodokļu maksātājs ražošanas līdzekli izmanto visu atlikušo koriģēšanas laika posmā daļēji saistībā ar darbībām, kas ir apliekamas ar nodokli, un daļēji saistībā ar darbībām, kas ir atbrīvotas no nodokļa, proporcionāli attiecīgajam to ar nodokli apliekamo darījumu un no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtībām, ar kuru palīdzību ražošanas līdzeklis tika pārdots.

43 Tā rezultātā Apvienotā Karaliste uzskata, ka gadījumā, ja preces piegādē Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta nozīmē tiek veikta ar divu iepriekš noteiktu darījumu palīdzību, no kuriem viens ir apliekams ar nodokli, bet otrs ir atbrīvots no tā, tie ir jānodala. Tā uzsver, ka *Centralan* ieteiktās interpretācijas sekas būtu tādas, ka *Harrington* ir nodota būtu jāuzskata par pilnībā apliekamu ar nodokli, kaut arī atlikušo īpašuma tiesību uz īpašumu nodošana veido mazāk nekā 0,02 % no šīs preces vērtības.

44 Eiropas Kopienų Komisija norāda, ka Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts attiecas uz vienu vienotu darījumu, kas nosaka preces nodokļu stāvokli atlikušajā koriģēšanas laika posmā. Tā atgādina, ka saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta 1. punktu par “preču piegādi” uzskata darbību, ar kuras palīdzību tiek nodotas tiesības ar mantisku īpašumu rīkoties kā tā īpašniekam. Pēc Komisijas domām, šīet, ka – saskaņā ar piemērojamajiem valsts tiesību aktiem – noslēdzot 999 gadu nomas līgumu, netiek nodots īpašums, jo īpašnieks saglabā atlikušās īpašuma tiesības. Tā rezultātā šāda nomas līguma noslēgšana pati par sevi nav ražošanas līdzekļa piegāde minētā 20. panta 3. punkta nozīmē.

45 Tādējādi Komisija tāpat kā *Centralan* iesaka saistībā ar koriģēšanu ņemt vērā tikai atlikušo īpašuma tiesību nodošanu.

46 Savos rakstveida apsvērumos Komisija arī ieteica – gadījumā, ja Tiesai vajadzētu atzīt, ka āunprātīgās tiesību izmantošanas jēdzienu var piemērot tādā gadījumā kā pamata prāvā esošais – iesniedzējtiesai sniedzamo atbildi papildināt ar to, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs vai savstarpēji saistītu nodokļu maksātāju grupa iesaistās vienā vai vairākos darījumos, kam nav ekonomiska pamatojuma, bet kas rada mērķlietu situāciju, kuras vienīgais mērķis ir radīt vajadzīgos apstākļus priekšnodokļa atgāšanai, šie darījumi nav jāņem vērā.

47 Attiecībā uz iespējamo āunprātīgās tiesību izmantošanas jēdziena piemērošanu Komisija tiesas sēdē tomēr atzina, ka šis jautājums netika apspriests valsts tiesās un ka tā nepamatoti pieņemusi, ka, ņemot vērā šo laika posmu, kas pagāja no *Harrington* ir nodota būvniecības, kā arī tās pārdošanas, piešķirot 20 gadu nomas līgumu, un divu to darījumu noslēgšanas, uz kuriem

attiecas pamata prāva, būtu jāuzskata, ka visi šie apstākļi kopā veido sistēmu, kas tika izstrādāta jau iepriekš.

48 Tajā pašā tiesas spēdā Apvienotā Karaliste papildus pievienojās tai Komisijas rakstveida apsvērumu daļai, kas attiecas uz jaunpraktiskās tiesību izmantošanas jēdzienu.

Tiesas atbilde

ievada apsvērumi

49 Lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, sākumā atkārtoji jānorāda uz situāciju, uz kuru attiecas Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts, proti, tās 17.–20. pantā paredzēto atskaitījumu sistēmu, kā arī uz šīs sistēmas izvirzīto mērķi.

50 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Sestās direktīvas 17.–20. pantā paredzētās tiesības atskaitīt nodokli veido PVN sistēmas neatņemamu daļu, ko principā nevar ierobežot. Šī sistēma iedarbojas nekavējoties attiecībā uz visu samaksāto nodokli par iepriekš veiktajiem darījumiem (skat. it īpaši 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Supergaz, Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabfrisa u.c., Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts).

51 Kā Tiesa to atkārtoja ir konstatējusi, atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no visas saimnieciskās darbības ietvaros maksājuma vai samaksātā PVN. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti, neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētā saimnieciskā darbība kā tāda principā ir apliekama ar PVN (skat. it īpaši 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 19. punkts, 1988. gada 21. septembra spriedumu lietā 50/87 *Komisija/Frāncija, Recueil*, 4797. lpp., 15. punkts, 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal, Recueil*, I-1. lpp., 15. punkts, un 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-465/03 *Kretztechnik, Krājums*, I-4357. lpp., 34. punkts).

52 No Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta izriet – lai ieinteresētā persona varētu iegūt tiesības uz atskaitījumu, pirmkārt, tai ir jābūt “nodokļu maksātājai” šīs direktīvas nozīmē un, otrkārt, attiecīgās preces un pakalpojumi jāizmanto, lai veiktu ar nodokli apliekamās darbības (šajā sakarā skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-137/02 *Faxworld, Recueil*, I-5547. lpp., 24. punkts).

53 Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļu maksātājs izmanto, lai vienlaicīgi veiktu darbības, kuras rada tiesības uz atskaitījumu, un darbības, kas nerada tiesības uz atskaitījumu, atskaitīšana saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu ir pieļaujama tikai attiecībā uz daļu no PVN, kas ir proporcionāla ar nodokli apliekamajām darbībām. Šī proporcija tiek aprēķināta atbilstoši minētās direktīvas 19. panta noteikumiem (šajā sakarā skat. 1996. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-306/94 *Régie Dauphinoise, Recueil*, I-3695. lpp., 3. un 4. punkts, kā arī 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena, Recueil*, I-6109. lpp., 24. punkts).

54 No tā izriet, ka noteicošais kritērijs priekšnodokļa atskaitīšanai ir attiecīgā preču vai pakalpojumu izmantošana ar nodokli apliekamām darbībām. Kā Tiesa to jau ir atzinusi iepriekš, tikai tad, ja precīzi izmanto ar nodokli apliekamām darbībām, nodokļu maksātājs no PVN, ko tas ir parādē, var atskaitīt to, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par šo precīzi (1995. gada 4. oktobra spriedums lietā C-291/92 *Armbricht, Recueil*, I-2775. lpp., 27. punkts). No judikatūras izriet, ka no tā, kādam mērķim preces vai pakalpojumi ir izmantoti vai tos ir paredzēti izmantot, ir atkarīgs sēkotnējā atskaitījuma lielums, uz kuru nodokļu maksātājam ir tiesības saskaņā ar

Sest?š direkt?vas 17. pantu, un iesp?jamo korekciju apm?rs turpm?kajos laika posmos, kas ir j?veic atbilstoši š?s direkt?vas 20. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem (šaj? sakar? skat. 1991. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?97/90 *Lennartz, Recueil*, I?3795. lpp., 15. punkts, un 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?396/98 *Schlo?stra?e, Recueil*, I?4279. lpp., 37. punkts).

55 Attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem Sest?š direkt?vas 20. pant? ir paredz?ts ?pašs kori??šanas rež?ms. Šaj? sakar? ir j?nor?da, ka saska?? ar Padomes 1967. gada 11. apr??a Otro direkt?vu 67/228/EK par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošanu apgroz?juma nodok?a jom? – Kop?j?s pievienot? v?rt?bas nodok?a sist?mas strukt?ra un piem?rošanas k?rt?ba (OV 1967, 71, 1303. lpp.) – Tiesa atzina, ka p?d?j? min?taj? direkt?v? attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem paredz?tais ?pašais rež?ms ir izskaidrojams un pamatojams ar šo l?dzek?u ilgstošo izmantošanu un ar to ieg?des izmaksu neizb?gamu amortiz?ciju (šaj? sakar? skat. 1977. gada 1. febru?ra spriedumu liet? 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Recueil*, 113. lpp., 12. un 13. punkts). Šie apsv?rumi *mutatis mutandis* attiecas uz Sest?š direkt?vas 20. pant? paredz?to ?pašo rež?mu ar ražošanas l?dzek?iem saist?to atskait?jumu kori??šanai.

56 Sest?š direkt?vas 20. panta 3. punkts reglament? ?pašu gad?jumu, kad ražošanas l?dzeklis tiek pieg?d?ts pirms kori??šanas laika posma beig?m. Šaj? gad?jum? ikgad?ju kori??šanu aizst?j ar vienu kori??šanu, kas balst?ta uz konkr?t? ražošanas l?dzek?a iepl?noto izmantošanu atlikušaj? kori??šanas laika posm?. Saska?? ar šo normu priekšnodok?a atskait?m?ba ir atkar?ga no t?, vai veikt? pieg?de ir apliekama ar šo nodokli, vai ir atbr?vota no t?.

57 No iepriekš min?t? izriet, ka Sestaj? direkt?v? iek?auto ar kori??šanu saist?to normu m?r?is ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, t?d?j?di nodrošinot PVN neitralit?ti, lai ties?bas uz atskait?jumu par v?l?k veikt?m darb?b?m saglab?tos tikai tad, ja t?s tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumu, par kuriem ir maks?jams š?ds nodoklis. Min?to š?s direkt?vas normu m?r?is ir ar? rad?t ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?jumu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekam?m darb?b?m.

58 ?emot v?r? šos apsv?rumus, ir j?p?rbauda Sest?š direkt?vas 20. panta 3. punkt? paredz?t?s kori??šanas normas piem?rošana t?d? situ?cij? k? pamata pr?v? esoš?.

Par Sest?š direkt?vas 20. panta 3. punkta piem?rošanu

59 Šaj? sakar? iepriekš j?noskaidro tas, kuru darb?bu vai – attiec?g? gad?jum? – kuras darb?bas, par kur?m ir str?ds pamata pr?v?, var?tu uzskat?t par “pieg?di, kas veikta kori??šanas laik?” Sest?š direkt?vas 20. panta 3. punkta noz?m?.

60 J?atg?dina, ka saska?? ar Sest?š direkt?vas 5. panta 1. punktu “pre?u pieg?de” noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu [mantisku] ?pašumu k? [t?] ?pašniekam”.

61 Uzdotaj? jaut?jum? iesniedz?jtiesa preciz?, ka *Harrington* ?ka tika p?rdota, veicot divas pieg?des. *Centralan* uzsver, ka Sest?š direkt?vas 20. panta 3. punkts neatbilst visa nekustam? ?pašuma pak?peniskai nodošanai, turpretim Komisija uzskata, ka š? norma paredz vienotu dar?jumu. Šaj? sakar? Komisija, atsaucoties uz valsts ties?bu aktos paredz?taj?m ?pašuma ties?b?m, uzsver, ka, š?iet, tikai atlikušo ?pašuma ties?bu nodošanu var uzskat?t par ties?bu r?koties ar min?to ?ku k? t?s ?pašniekam nodošanu.

62 Tom?r, nelemjot par š? p?d?j? apgalvojuma pamatot?bu, jo Tiesas kompetenc? nav interpret?t dal?bvalstu ties?bas, ir j?secina, ka no Sest?š direkt?vas 5. panta 1. punkta izriet, ka preces pieg?des j?dziens neattiecas uz ?pašuma nodošanu piem?rojamajos valsts ties?bu aktos paredz?tajos veidos, bet ka taj? ir iek?autas visas darb?bas, ar kuru pal?dz?bu mantisku ?pašumu nodod persona, kas citai personai pieš?ir ties?bas ar to faktiski r?koties k? š? ?pašuma

pašnieci (1990. gada 8. februāra spriedums lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts, un 2003. gada 6. februāra spriedums lietā C-185/01 *Auto Lease Holland, Recueil*, I-1317. lpp., 32. punkts).

63 Šādā situācijā valsts tiesai katrā atsevišķā gadījumā atkarībā no attiecīgās lietas faktiskajiem apstākļiem ir jānosaka, vai ar precīzi veiktā darbībā ir saistīta ar tiesību precīzi lietot kā tās pašniekam nodošanu Sestās direktivas 5. panta 1. punkta nozīme (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, 13. punkts).

64 Līdz ar to, ja, izskatot pamata prāvu, iesniedzējtiesa secinātu, ka šim gadījumam raksturīgajos apstākļos katrā no diviem cieši saistītiem darījumiem, ko *Centralan* īstenoja attiecīgi ar *Inhoco* un Universitāti, katram no pūdjiem minētajiem subjektiem tika nodotas tiesības rīkoties ar *Harrington* ūku kā tās pašniekiem, katru no šiem abiem darījumiem varētu uzskatīt par “piegādi” Sestās direktivas 5. panta 1. punkta nozīme un tādējādi arī tās 20. panta 3. punkta nozīme.

65 Šo interpretāciju nevar apšaubīt, pamatojoties uz Komisijas argumentu, ka ir grūti iedomāties, ka katrai no divām dažādām personām, kam ir atšķirīgas tiesības uz pašumu, būtu tiesības ar to rīkoties kā tās pašniekam.

66 Dažādi noteikumi par koppašuma jēdziena ieviešanu dalībvalstu tiesību sistēmās norāda uz to, ka pastāv iespēja, ka tiesības rīkoties ar pašumu kā pašniekam var piederēt vairākām personām. Tā rezultātā šis sprieduma 64. punktā sniegto interpretāciju nevar apšaubīt, ne pamatojoties uz to, ka pēc 999 gadu nomas līguma noslēgšanas *Centralan* vēl joprojām piederēja atlikušās pašuma tiesības, ne arī uz to, ka minētā nomas līguma noslēgšana apgrūtināja pilnīgas pašuma tiesības, līdz ar to varēja nodot tikai atlikušās pašuma tiesības, nevis pilnīgas pašuma tiesības bez apgrūtinājumiem.

67 No iepriekš minētā izriet, ka pamata prāvā gan pirmo darījumu, proti, 999 gadu nomas līguma noslēgšanu, gan otro darījumu, proti, atlikušo pašuma tiesību nodošanu, var uzskatīt par “piegādi” Sestās direktivas nozīme.

68 Pieņemot, ka katru šo darījumu varētu uzskatīt par piegādi, ir jānoskaidro, kurš no tiem būtu jēem vērā, lai veiktu Sestās direktivas 20. panta 3. punktā paredzēto koriģēšanu, vai attiecīgā gadījumā – cik lielā mērā katrs no tiem būtu jēem vērā šajā sakarā.

69 Šajā sakarā, kā iesniedzējtiesa ir norādījusi, attiecīgā gadījumā var ņemt vērā:

- darījumu, ar kuru *Centralan* pilnībā ir atteicies no tiesībām uz *Harrington* ūku, proti, atlikušo pašuma tiesību nodošanu, kas ir ar nodokli apliekams darījums;
- darījumu, kam ekonomiski ir vislielākā nozīme, proti, 999 gadu nomas līguma noslēgšanu, kas ir no nodokļa atbrīvots darījums, vai
- abus šos darījumus.

70 Saskaņā ar Sestās direktivas 20. panta 3. punktu – ja piegāde notiek koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļu maksātājs vēl joprojām ražošanas līdzekļi lieto saimnieciskajai darbībai līdz koriģēšanas laika beigām. Uzskata, ka šis saimnieciskā darbība ir pilnībā apliekama ar nodokli gadījumā, ja attiecīgās preces piegāde ir apliekama ar nodokli, un uzskata, ka tā ir pilnībā atbrīvota no nodokļa, ja šīs preces piegāde ir atbrīvota no nodokļa.

71 Pamatojoties uz to, ka šīs normas redakcija, šīet, paredz tikai tādā situācijā, kurā “piegādi koriģēšanas laikā” veido tikai viena piegāde, *Centralan* uzsver, ka pašuma tiesības uz *Harrington*

?ku t? piln?b? zaud?ja tikai p?c tam, kad bija nodotas atlikuš?s ?pašuma ties?bas. *Centralan* uzsver, ka tikai min?t?s nodošanas dien? ir j?veic atskait?jumu kori??šana.

72 Tom?r no Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkta nevajadz?tu secin?t, ka situ?cij?, kur? “pieg?di” veido divi cieši un nenov?ršami saist?ti dar?jumi un kur? katru no tiem pašu par sevi var uzskat?t par pieg?di, tikai vienu no šiem dar?jumiem vajadz?tu ?emt v?r?, lai veiktu min?taj? norm? paredz?to kori??šanu.

73 K? tas izriet no š? sprieduma 50.–57. punkta, Sest?s direkt?vas 17.–20. pant? paredz?t?s atskait?jumu un kori??šanas sist?mas m?r?is ir izveidot ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?jumu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekam?m darb?b?m.

74 J?secina, ka ?pašajos apst?k?os, k?di past?v pamata pr?v?, šo m?r?i vislab?k ir iesp?jams sasniegt tad, ja ?em v?r? abas divas konkr?t?s pieg?des proporcion?li to attiec?gajai v?rt?bai. Priekšnodok?a atskait?juma kori??šana prec?zi atspogu?o pl?noto *Harrington* ?kas izmantošanu, kas ir apliekama ar nodokli vai atbr?vota no t?, v?l jo vair?k t?p?c, ka sadale tika veikta atbilstoši min?taj?m v?rt?b?m.

75 Savuk?rt, ja t?dos apst?k?os k? pamata pr?v? esošie ?emtu v?r? tikai p?d?jo veikto darb?bu, min?to m?r?i neb?tu iesp?jams sasniegt, jo t?d?j?di piln?b? tiktu ignor?ts tas, ka konkr?tais ražošanas l?dzeklis tika pieg?d?ts, veicot ar? ar nodokli neapliekamu darb?bu.

76 Ja tiktu ?emta v?r? darb?ba, kurai ekonomiski ir visliel?k? noz?me, vairs neb?tu iesp?jams sasniegt izvirz?to m?r?i, jo t?d?j?di n?ktos ignor?t to, ka min?t? prece ir pieg?d?ta, ar? veicot ar nodokli apliekamu darb?bu. P?d?jais min?tais risin?jums var?tu rad?t pretrun?gas sekas v?l jo vair?k t?p?c, ka abu p?c k?rtas veikto pieg?žu attiec?g?s v?rt?bas ir ?oti l?dz?gas.

77 Šo interpret?ciju nevar apšaub?t, pamatojoties uz to, ka Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkt? skaidri nav paredz?ts sadales meh?nisms, kaut gan citas š?s direkt?vas normas, proti, t?s 17. panta 5. punkts, skaidri paredz š?du meh?nismu. Normas, kas paredz kori??šanu attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem, pie kur?m pieskait?ms ar? min?tais 20. panta 3. punkts, ir interpret?jamas, ?emot v?r? to m?r?i, proti, nodrošin?t to, ka iepriekš?ji atskait?jumi prec?zi atspogu?o ilgstošu ieguld?jumu izmantošanu ar nodokli apliekamo darb?bu veikšanai.

78 Š?da interpret?cija turkl?t ir nostiprin?ta Tiesas judikat?r?. Tiesa ir atzinusi, ka proporcion?la pieeja b?tu j?pielieto par tad, ja attiec?g? Sest?s direkt?vas norma to skaidri neparedz (iepriekš min?tais spriedums liet? *Armbrecht*, 29. un 32. punkts, k? ar? 1996. gada 26. septembra spriedums liet? C?230/94 *Enkler, Recueil*, I?4517. lpp., 38. lpp.).

79 *Centralan* un Komisija tom?r nor?da uz gr?t?b?m, kas, vi?upr?t, var rasties, ja Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkta piem?rošanai ?em v?r? abas pieg?des. Šaj? sakar? t?s k? piem?ru min gad?jumu, kad abas pieg?des notiek daž?dos laika posmos.

80 T? k? šaj? gad?jum? nav vajadz?bas p?rbaud?t min?to gad?jumu, jo tas ir tikai pie??mums, pietiek nor?d?t, ka tad, ja, ?emot v?r? vair?k k? vienu pieg?di, kas notikusi kori??šanas laika posm?, rastos dažas praktiskas gr?t?bas, tas tom?r nerad?tu nep?rvaramas gr?t?bas, kas var?tu ietekm?t PVN rež?ma piem?rošanu. K? ?ener?ladvok?te ir ieteikusi secin?jumu 56. un 58. punkt?, š?d? gad?jum?, piem?ram, var?tu paredz?t, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. panta 2. punktu tiek kori??ta da?a no s?kotn?j? atskait?juma, kas attiecas uz atlikušaj?m ?pašuma ties?b?m uz nodok?u maks?t?ja ?pašumu l?dz šo ties?bu nodošanai vai l?dz kori??šanas laika posma beig?m.

81 Visbeidzot, ?emot v?r? to, ka – t?dos apst?k?os k? pamata pr?v? esošie – gad?jum?, ja iesniedz?jtiesa non?ktu pie š? sprieduma 64. punkt? min?t? secin?juma, ka ar katru no abiem konkr?tajiem dar?jumiem tika nodotas ties?bas r?koties ar attiec?go ražošanas l?dzekli k? ?pašniekam un ka Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkt? paredz?t? kori??šana j?veic, ?emot v?r? abas konkr?t?s pieg?des proporcion?li to attiec?gaj?m v?rt?b?m, nav j?p?rbauda jaut?jums par iesp?jamo ?aunpr?t?gas ties?bu izmantošanas principa piem?rošanu š?dos apst?k?os.

82 Šajos apst?k?os uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild t?, ka Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkts ir interpret?jams t?d? veid?, ka gad?jum?, ja 999 gadu nomas l?gums par ražošanas l?dzekli tiek nosl?gts ar personu par iev?rojamu samaksu un ja ar šo l?dzekli saist?t?s atlikuš?s ?pašuma ties?bas tiek nodotas tr?s dienas v?l?k personai par daudz maz?ku summu, kaut ar? abi šie dar?jumi:

- ir nenov?ršami saist?ti un
- sast?v no pirm? dar?juma, kas ir atbr?vots no nodok?a, un otr? dar?juma, kas ir apliekams ar nodokli,
- un ja t?p?c, ka ir nodotas ties?bas r?koties ar min?to ražošanas l?dzekli k? ?pašniekam, š?s darb?bas veido pieg?des š?s pašas direkt?vas 5. panta 1. punkta noz?m?,

attiec?go l?dzekli l?dz kori??šanas laika posma beig?m uzskata par t?du, kas tiek izmantots saimnieciskajai darb?bai, kuru uzskata par da??ji apliekamu ar nodokli un da??ji atbr?votu no nodok?a, ?emot v?r? abu dar?jumu attiec?go v?rt?bu proporciju.

Par ties?šan?s izdevumiem

83 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata pr?v? š? tiesved?ba ir stadija proces?, ko 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 (treš? pal?ta) nospriež:

20. panta 3. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 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, ir interpret?jams t?d? veid?, ka gad?jum?, ja 999 gadu nomas l?gums par ražošanas l?dzekli tiek nosl?gts ar personu par iev?rojamu samaksu un ja ar šo l?dzekli saist?t?s atlikuš?s ?pašuma ties?bas (“freehold reversion”) tr?s dienas v?l?k tiek nodotas citai personai par daudz maz?ku summu, kaut ar? abi šie dar?jumi

- ir nenov?ršami saist?ti un
- sast?v no pirm? dar?juma, kas ir atbr?vots no nodok?a, un otr? dar?juma, kas ir apliekams ar nodokli,
- un ja t?p?c, ka ir nodotas ties?bas r?koties ar min?to ražošanas l?dzekli k? ?pašniekam, š?s darb?bas veido pieg?des š?s pašas direkt?vas 5. panta 1. punkta noz?m?,

attiecīgo līdzekļu izdevumu koriģēšanas laika posma beigām uzskata par to, kas tiek izmantots saimnieciskajai darbībai, kuru uzskata par daļēji apliekamu ar nodokli un daļēji atbrīvotu no nodokļa, ņemot vērā abu darbījumu attiecīgo vērtību proporciju.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.