

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 13. decembrī (*)

Nodokļi – Sestā PVN direktīva – Lēmums 2004/290/EK – Dalībvalsts piemērots atkāpes pasākums – Atļauja – 2. panta 1. punkts – Jēdziens “bēvdarbi” – Interpretācija – Preču piegādes iekārtu šāšana – Iespēja dažādi piemērot šo atkāpi – Ierobežojumi

Lieta C-395/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 30. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 27. jūlijā, tiesvedībā

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

pret

Finanzamt Lüdenscheid.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši M. Ilešis [M. Ilešis], E. Levits, M. Safjans [M. Safjan] un M. Bergere [M. Berger] (referenti),

ģenerāladvokāts P. Mengoci [P. Mengozzi],

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

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Vācijas valdības vārdā – T. Henze un K. Petersen, pārstāvji,
- Somijas valdības vārdā – H. Leppo, pārstāve,
- Eiropas Komisijas vārdā – F. Erlbacher un C. Soulay, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2012. gada 12. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 2. panta 1. punktu Padomes 2004. gada 30. marta Lēmuma 2004/290/EK, ar kuru Vācijai tika atļauts piemērot pasākumu, atkāpjoties no 21. panta Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem (OV L 94, 59. lpp.).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (turpmāk tekstā – “BLV”) un Finanzamt Lüdenscheid [Lūdēšēides Nodokļu pārvalde] (turpmāk tekstā – “Finanzamt”) par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas jāmaksā BLV saistībā ar tās būvniecību, ko tā labā veic cits uzņēmums.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesību akti

3 Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrās direktīvas 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, 71, 1303. lpp.), kas nav piemērojama šajā lietā *ratione temporis*, 5. panta 1. punkts un 2. punkta e) apakšpunkts bija paredzēts:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rakstoties ar materiālu pašumu [ērmenisku lietu] kā pašniekam.

2. Par piegādēm 1. punkta izpratnē uzskata arī:

[..]

e) būvdarbu veikšana, tostarp kustamas mantas savienošana ar nekustamu mantu.

[..]”

PVN Sestās direktīva

4 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK (OV L 27, 44. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestās direktīva”), 5. panta 1. un 5. punkts ir paredzēts:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rakstoties ar materiālu pašumu [ērmenisku lietu] kā pašniekam.

[..]

5. Dalībvalstis var par piegādēm 1. punkta izpratnē uzskatīt būvdarbu veikšanu.”

5 Sestās PVN direktīvas 6. panta 1. punkts ir noteikts:

““Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

6 Saskaņā ar minētās direktīvas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo frāzi:

“1. Saskaņā ar iekšējo sistēmu pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā šādām personām:

a) nodokļa maksātājam, kas veic tādā preču piegādē vai pakalpojumu sniegšanā, kas pakāauta nodokļa uzlikšanai [..].”

7 Minētās direktīvas 27. panta 1. punkts ir noteikts:

“1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij

ieviešot pašus pasākumus, lai atkoptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkrāsot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] vai apiešanu. [..]”

Lēmums 2004/290

8 Lēmuma 2004/290 2. apsvērumā ir formulēts šādi:

“Būvniecības un ūku tīrīšanas jomā ir konstatētas būtiskas neiekasēta PVN summas, kas radušās tādējādi, ka rēķinā PVN tika atklāti norādīts, tomēr valsts kasē netika samaksēts, lai gan tajā pašā laikā pakalpojuma saņēmējs izmantoja savas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Negodīgos uzņēmumus nebija iespējams identificēt vai to identifikācijas gadījumā atgūt PVN jau bija par vēlu. Pašlaik šādi gadījumi vairs nerodas tik bieži, lai būtu jāveic juridiski pasākumi. Iecerētais saņēmēja pienākums maksēt nodokli attiecas tikai uz nodokļu maksātājiem, kuriem ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, nevis uz privātpersonām. Tas attiecas tikai uz divām konkrētām jomām, kurās neiekasētais PVN ir sasniedzis nepieņemamus apmērus. [..]”

9 Saskaņā ar šo Lēmuma 4. apsvērumu:

“Atkāpes pasākums neietekmē PVN summu, kas iekasējama gala patērētāja stadijā, un tam nav ietekmes uz Kopienas pašu resursiem, kas nāk no PVN [..]”.

10 Minētā Lēmuma 1. pantā ir paredzēts:

“Atkāpjoties no [Sestās direktīvas [..] 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta, [..] ar šo Vācijas Federatīvajai Republikai no 2004. gada 1. aprīļa tiek atļauts noteikt, ka, veicot šo Lēmuma 2. pantā minētās preču piegādes un sniedzot šo Lēmuma 2. pantā minētos pakalpojumus, saņēmējs ir persona, kurai jāmaksā [PVN].”

11 Saskaņā ar Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punktu:

“Turpmāk norādītajos gadījumos var noteikt, ka preču piegādes vai pakalpojumu saņēmējs ir persona, kurai jāmaksā PVN:

1) ūku tīrīšanas pakalpojumu sniegšanas nodokļu maksātājam gadījumā, izņemot, kad pakalpojuma saņēmējs izrēķinā ne vairāk kā divus mēnešus, vai būvdarbu veikšanas nodokļu maksātājam gadījumā.”

Vācijas tiesību akti

12 Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2205 I, 386. lpp.*), redakcijā, kas ir piemērojama pamattiesvedībā (turpmāk tekstā – “*UStG*”), 3. panta 4. punktā ir noteikts:

“Ja uzņēmējs ir uzņēmies apstrādāt vai pārstrādāt lietu un šim nolūkam izmanto paša iegādātus materiālus, darījumu uzskata par piegādi (darbu piegāde), ja materiāli ir ne tikai piederumi vai citas papildu lietas. Tas attiecas arī uz lietām, kas cieši savienotas ar zemi.”

13 *UStG* 13.b panta 1. punkta 4. apakšpunkts un 2. punkta otrais teikums ir balstīts uz Lēmumu 2004/290 un tajā ir noteikts:

“1. Turpmāk norādītajiem darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli, pienākums maksāt [PVN] rodas rīcina izrakstīšanas brīdī, tomēr ne vēlāk kā tūlīt kalendārā mēneša pēdējā dienā, kas seko mēnesim, kurā veikta piegāde:

[..]

4) darbu piegādes un citi pakalpojumi, kas paredzēti būvju celtniecībai, remontam, apkopei, pārbūvei vai nojaukšanai, izņemot projektēšanas un uzraudzības pakalpojumus. [..]

2. [..] 1. punkta pirmā teikuma 4. apakšpunkta pirmajā teikumā minētajos gadījumos nodoklis ir jāmaksā pakalpojuma saņēmējam, ja UStG 1. punkta pirmā teikuma 4. apakšpunkta pirmajā teikumā minētās darbības veic uzņēmums. [..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 BLV ir uzņēmums, kura uzņēmējdarbības joma ir zemesgabalu iegāde, attīstīšana un apbūve. Tas ir “nodokļu maksātājs” PVN direktīvas 4. panta nozīmē.

15 2004. gada septembrī BLV uzdeva sabiedrībai Rolf & Co. OHG (turpmāk tekstā – “Rolf & Co.”) uzcelt dzīvojamā ēku ar sešiem dzīvokļiem par noteiktu cenu. Lai saņemtu atlīdzību par šo darbu, 2005. gada 17. novembrī Rolf & Co. izrakstīja galveno rīcinu, neiekasējot tajā PVN un norādot, ka BLV kā pakalpojuma saņēmējam ir pienākums samaksāt nodokli.

16 Iesūmums BLV paziņoja nodokļu iestādēm, ka saistībā ar darījumu, kas realizēts 2005. gadā, tam ir jāmaksā PVN. Tomēr pēc tam tas norādīja, ka nosacījumi par nodokļu parāda rašanos saistībā ar to nav izpildīti, jo Vācijas Federatīvā Republika nav tiesīga saskaņā ar Savienības tiesību aktiem uzlikt PVN nevis tādā pakalpojumā, par kuru ir runa pamattiesvedībā, sniedzējam, bet saņēmējam. Tātad Finanzamt [Finanšu tiesa] nepiekrīta šim uzskatam, bet uzskatīja, ka BLV ir jāmaksā PVN. BLV vērsās par šo jautājumu administratīvajās tiesībās.

17 Finanzamt, atbildot uz pamattiesvedību, uzskata, ka prasītājam pamattiesvedībā ir jāmaksā PVN saskaņā ar UStG 13.b panta 1. punkta pirmā teikuma 4. punktu un 2. punkta otro teikumu. Šajā lietā Bundesfinanzhof [Federālā Finanšu tiesa] uzskata, ka strīda risinājums ir atkarīgs no Lēmuma 2004/290 interpretācijas.

18 Šajos apstākļos Bundesfinanzhof nolēma apturēt tiesvedību un uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai būvdarbu jēdziens [..] Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punktā ietver ne tikai pakalpojumus, bet arī piegādes?

2) Ja pilnvaras noteikt pakalpojuma saņēmēju kā personu, kurai jāmaksā nodoklis, attiecas arī uz piegādēm,

vai daļēbvalsts, kurai piešķirtas pilnvaras, var izmantot tās tikai daļēji attiecībā uz tādām konkrētām apakškategoriām kā atsevišķiem būvdarbu veidiem un pakalpojumiem, ko sniedz konkrētiem saņēmējiem?

3) Ja daļēbvalstij ir tiesības veidot apakškategorijas, vai daļēbvalstij ir kādi ierobežojumi to veidošanā?

4) Ja dalībvalstij nav vispār tiesību veidot apakškategorijas (otrais jautājums), vai nav tādus tiesību tīpc, ka nav ievēroti ierobežojumi (trešais jautājums):

a) Kādas juridiskās sekas rodas, nelikumīgi veidojot apakškategorijas?

b) Vai nelikumīga apakškategoriju veidošana nozīmē to, ka valsts tiesību norma nav piemērojama tikai par labu konkrētiem nodokļu maksātājiem vai nav piemērojama vispār?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

19 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzātjies bārtbā jautā, vai Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šājs tiesību normā izmantotais jēdziens “bāvdarbi” ietver papildus darājumiem, kas uzskatāmi par pakalpojumu, kādi tie ir definēti Sestās direktvas 6. panta 1. punktā, sniegšanu, arī tos, kas ir preāu piegāde minētās direktvas 5. panta 1. punkta nozīmē.

20 Iesniedzātjies uzskata, ka, tā kā Lēmums 2004/290 āauj Vācijas Federatāvajai Republikai noteikt pakalpojumu saāāmāju par personu, kurai jāmaksā PVN (t.s. apgrieztās iekasāšanas mehānisms) saistābā ar bāvdarbiem vienāgi, ja tie ir pakalpojumu sniegšanas formā, nevis ja tie ir preāu piegāde, BLV noteikti bātu jāmaksā PVN saskaāā ar UStG 13.b pantu, bet ne saskaāā ar Lēmumu 2004/290.

21 Šājs ziāā vispirms ir jāatgādina, ka Lēmumā 2004/290 nav nekādas jādziena “bāvdarbi” definācijas.

22 Turklāt ir jākonstatā, ka nevienā Sestās direktvas valodu versijā, izāemot vācu versiju, uz kuru ir norādtā Lēmuma 2004/290 1. pantā, nav ietverts jēdziens “bāvdarbi”. Sestajā PVN direktvā, piemāram, tās 5. panta 5. punktā ir minēti vienāgi “celtniecābas darbi”.

23 Tomāā, pat pieāemot, ka jēdziens “celtniecābas darbi”, kas izmantots Sestajā PVN direktvā, pārkājas ar jādzienu “bāvniecābas darbi”, kas izmantots Lēmumā 2004/290, šis pirmais minātais jēdziens nav arī definēts Sestajā PVN direktvā. Protams, Otrās direktvas 67/228 5. panta 2. punkta e) apakāpunktā, lasot to kopā ar tās A pielikuma 5. punktu, bija informācijas nolākos sniegta “celtniecābas darbu” definācija un turklāt tieāi bija paredzāts, ka āie darbi ir “piegādes”. Tomāā Sestajā PVN direktvā āādas definācijas nav.

24 No tā izriet, ka, kad Savienābas likumdevājs, pamatojoties uz Sestās PVN direktvas 27. panta 1. punktu, ar Lēmumu 2004/290 atāāva Vācijas Federatāvajai Republikai paredzāt atkāpes pasākumu PVN jomā arī saistābā ar bāvniecābas darbiem, tas nenorāāja Savienābas tiesību aktu jomā jau pastāvoāu un definātu jādzienu.

25 Saskaāā ar pastāvāgo judikatāru, ja nav nekādas “bāvniecābas darbu” jādziena definācijas, tā nozāme un apjoms ir jānosaka, āemot vāāā vispāāājo kontekstu, kādā to lieto, un tā parasto nozāmi sarunvalodā (šājs ziāā skat. 2006. gada 4. maiāa spriedumu lietā C-431/04 *Massachusetts Institute of Technology*, Krājums, I-4089. lpp., 17. punkts un tajā minētā judikatāā). Tomāā, interpretājot Savienābas tiesību normu, ir jāāem vāāā tās māāā, kādi ir attiecāgājam tiesiskājam regulājumam, un tā lietderāgā iedarbāba (šājs ziāā skat. 2009. gada 29. janvāāa spriedumu lietā C-19/08 *Petrosian*, Krājums, I-495. lpp., 34. punkts un tajā minētā judikatāā).

26 Pirmkāārt, saistābā ar jādziena “bāvniecābas darbi” parasto nozāmi ikdienas valodā ir jākonstatā, ka tādas piegādes, par kādām ir runā pamattiesvedāā, proti, tostarp ākas celtniecāba,

neapstrādāmi ietilpst šaj? j?dzien?. T?d?? nav noz?mes ne tikai jaut?jumam, vai uz??mums, kas veic šo b?vniec?bu, ir apb?v?jam?s plat?bas ?pašnieks vai pat izmantojamo materi?lu ?pašnieks, bet ar? nav noz?mes tam, vai attiec?g? pieg?de ir j?kvalific? k? “pakalpojumu sniegšana” vai “pre?u pieg?de”.

27 Otrk?rt, saist?b? ar visp?r?jo kontekstu un attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?iem L?muma 2004/290 otraj? apsv?rum? ir nor?d?ts, ka V?cij? “ir konstat?ti iev?rojami PVN ie??mumu zaud?jumi b?vniec?bas jom? [..]: par PVN ir pien?c?gi izrakst?ts r??ins, bet tas nav nomaks?ts nodok?u iest?d?m, kaut gan sa??m?js ir izmantojis savas atskait?šanas ties?bas. [..] Šaj? gad?jum? ir palielin?jušies t?d? m?r?, ka ir j?realiz? tiesisk? regul?juma pas?kumi”. T?pat saska?? ar š? l?muma 1. pantu “V?cijas Federat?vajai Republikai [..] tiek at?auts noteikt, ka – veicot š? l?muma 2. pant? min?t?s pre?u pieg?des un sniedzot š? l?muma 2. pant? min?tos pakalpojumus – sa??m?js ir persona, kurai j?maks? [PVN]”.

28 Tas, ka tiktu šauri interpret?ts L?muma 2004/290 2. panta 1. punkts, kur? ir paredz?ts, ka “var noteikt, ka pre?u pieg?des vai pakalpojumu sa??m?js ir persona, kurai j?maks? PVN [..], ja b?vniec?bas darbi tiek veikti nodok?u maks?t?jam”, t?d? zi??, ka š? ties?bu norma neaptver pre?u pieg?di, k? t? ir defin?ta Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 1. punkt?, b?tu ac?mredzami pretrun? L?muma 2004/290 2. panta 1. punkta m?r?im.

29 Turkl?t nav str?da par to, ka attiec?g? pre?u pieg?des vai pakalpojuma sniegšanas dar?juma kvalific?šana ietver sarež??tu v?rt?juma veikšanu, kam princip? ir j?balst?s, k? to uzsver ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 30. un turpm?kajos punktos, uz katra individu?l? gad?juma anal?zi (šaj? zi?? skat. ar? 2011. gada 10. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09 *Bog u.c.*, Kr?jums, I-1457. lpp., 61. un n?kamie punkti).

30 Šaj? zi?? nekas nenor?da, ka Savien?bas likumdev?js, pie?emot L?muma 2004/290 2. panta 1. punktu, bija v?l?jies attiecin?t š?s ties?bu normas piem?rošanu vien?gi uz gad?jumiem, kuros š? sarež??t? v?rt?juma rezult?ts galu gal? b?tu, ka attiec?gais dar?jums b?tu j?kvalific? par “pakalpojumu sniegšanu”.

31 Turkl?t pamatliet? attiec?g? dar?juma kvalific?šanai nav noz?mes no L?muma 2004/290 m?r?a realiz?šanas perspekt?vas, jo “iev?rojamu PVN ie??mumu zaud?jumu” risks ir identisks gad?jum?, ja šis dar?jums b?tu j?kvalific? par “pakalpojumu sniegšanu”, un gad?jum?, ja tas b?tu j?uzskata par “pieg?di”.

32 Iepriekš min?tais run? par labu j?dziena “b?vniec?bas darbi”, kas ietverts L?muma 2004/290 2. panta 1. punkt?, interpret?cijai, kura aptver ne vien pakalpojumu sniegšanu, bet ar? pre?u pieg?des.

33 Šis secin?jums nevar tikt atsp?kots ar to, ka š? ties?bu norma k? atk?pe no visp?r?j? noteikuma, kas paredz?ts Sest?s PVN direkt?vas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmaj? teikum?, ir j?interpret? šauri. Lai gan no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka PVN jom? ties?bu normas, kur?m ir atk?pes no principa raksturs, ir j?interpret? š?d? veid?, tom?r ir j?uzrauga, lai šai atk?pei netiktu at?emta lietder?g? iedarb?ba (iepriekš min?tais spriedums liet? *Bog u.c.*, 84. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? šaj? zi?? 2011. gada 10. marta spriedums liet? C-540/09 *Skandinaviska Enskilda Banken*, Kr?jums, I-1509. lpp., 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 Ir j?konstat?, ka pakalpojumu sniegšanas izsl?gšana no L?muma 2004/290 2. panta 1. punkta piem?rošanas jomas var?tu apdraud?t š?s ties?bu normas lietder?go iedarb?bu. Š?das interpret?cijas sekas tostarp b?tu t?das, ka ?kas celtniec?ba var?tu tikt izsl?gta, piem?rojot atk?pes pas?kumu, kas at?auts L?mum? 2004/290. Tom?r šis dar?jums dabiski pieder pie b?vniec?bas darbiem un ir dar?jumu kategorija, kas, gluži k? to pamatoti nor?da V?cijas vald?ba

savos apsvērumos, ir ievērojama daļa no attiecīgajiem darījumiem.

35 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jādziens "bēvniecības darbi", kas ietverts minētā tiesību normā, papildus darījumiem, kuri uzskatāmi par pakalpojumu sniegšanu, kas definēta Sestās direktivas 6. panta 1. punktā, ietver arī tos, kas ir preču piegāde minētās direktivas 5. panta 1. punkta nozīmē.

Par otro un trešo jautājumu

36 Ar otro un trešo jautājumu, kurus ir lietderīgi izvērtēt kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Lēmums 2004/290 ir jāinterpretē tādējādi, ka Vācijas Federatīvā Republika var daļēji izmantot atļauju, kas sniegta ar šo lēmumu, saistībā ar noteiktām kategorijām, tādām kā dažādu bēvniecības darbu veidi, un saistībā ar darījumiem, kas sniegti noteiktiem saņēmējiem, un vai šādaļbvalsts attiecīgajā gadījumā ir pakāauta ierobežojumiem šo kategoriju noteikšanā.

37 Tādējādi šā tiesa jautā, vai, pieņemot, ka Lēmums 2004/290 ļāu Vācijas Federatīvajai Republikai uzskatīt saņēmēju par PVN maksātāju, ja darījums attiecas uz bēvniecības darbu piegādi, šai daļbvalstij būtu saskaā ar Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punktu šādi jākvalificē visi darījumi, kas attiecas uz šā piegādēm, un līdz ar to piegādes, kas paredzētas visiem nodokļu maksātājiem.

38 Pirmkārt, *UStG* 13. pants neparedzot saņēmēju kā nodokļu maksātāju saistībā ar visām attiecīgajām piegādēm, bet vienīgi saistībā ar darbu piegādēm *UStG* 3. panta 4. punkta nozīmē, un, otrkārt, tie esot vienīgi nodokļu maksātāji, kas paši sev sniedz "bēvniecības" darbus, saistībā ar kuriem atbilstoši Vācijas tiesību aktiem ir jāmaksā PVN, nevis visi šo darījumu saņēmēji.

39 Turklāt iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai, pieņemot, ka attiecīgā daļbvalsts var noteikt šās kategorijas, tā ir pakāauta ierobežojumiem, tostarp saistībā ar to, ka šā daļbvalsts ievēro tiesiskās noteiktības principu.

40 Šajā ziņā ir jāatgādina Tiesas judikatūra, saskaā ar kuru Sestās direktivas 27. panta 1. punktā minētie atkāpes pasākumi ir atāuti, tostarp, "lai [...] novērstu noteiktu nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] vai apiešanu", ir jāinterpretē šauri un tiem ir jābūt nepieciešamiem un atbilstošiem to mērķu sasniegšanai un pāc iespējas mazāk jāietekmē Sestās direktivas mērķi un principi (skat. 2011. gada 27. janvāra spriedumu lietā C-489/09 *Vandoorne*, Krājums, I-225. lpp., 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Turklāt un kā jau Tiesai ir bijusi iespēja to precizēt citā kontekstā, izēmuma no vispārējā noteikuma PVN jomā attiecināšana tikai uz konkrētiem un specifiskiem aspektiem ir saskaā ar principu, ka izēmumi un atkāpes ir jāinterpretē šauri (šajā ziņā skat. 2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-384/01 Komisija/Francija, *Recueil*, I-4395. lpp., 28. punkts) ar nosacījumu, ka tiek ievērots nodokļu neitralitātes princips, kas ir raksturīgs PVN kopējai sistēmai (2008. gada 3. aprīlā spriedums lietā C-442/05 *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, Krājums, I-1817. lpp., 43. punkts, kā arī šajā ziņā 2010. gada 6. maija spriedums lietā C-94/09 Komisija/Francija, Krājums, I-4261. lpp., 30. punkts).

42 Šā judikatūra, kas arī attiecas uz valstīm atstāto iespēju izēmuma kārtā atkāpties no vispārējā noteikuma PVN jomā, proti, no principa, saskaā ar kuru tiek piemērota viena un tā pati PVN likme visām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, ir piemērojama tādā lietā, kāda ir pamattiesvedībā. Līdz ar to Vācijas Federatīvā Republika var pamatotī daļēji izmantot atļauju saistībā ar noteiktām kategorijām, tādām kā dažādi bēvniecības darbu veidi, un saistībā ar

dar?jumiem, kas sniegti noteiktiem sa??m?jiem, tom?r ar nosac?jumu, ka tiek iev?rots nodok?u neitralit?tes princips, k? ar?, cik?l attiec?g? dal?bvalsts ?steno Savien?bas ties?bu aktus, Savien?bas ties?bu visp?r?jie principi.

43 Šaj? zi??, pirmk?rt, ir j?atg?dina, ka, gluži k? tas ir uzsv?rts L?muma 2004/290 4. apsv?rum?, ka šis l?mums ?auj V?cijas Federat?vajai Republikai paredz?t atk?pes pas?kumu, kas neietekm? PVN summu, kura maks?jama gala pat?ri?a stadij?, un kam nav ietekmes uz pašas Savien?bas resursiem, kuri n?k no PVN. Saist?b? ar pas?kumiem, kas konkr?ti ?stenoti uz š? pamata, ir j?nor?da, ka tie ir piem?rojami vien?gi gad?jumos, kad attiec?go dar?jumu sa??m?js b?tu pats nodok?u maks?t?js Sest?s PVN direkt?vas noz?m? celtniec?bas nozar?, kuram l?dz ar to b?tu ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, kas ir j?maks?, vai attiec?gaj? gad?jum? l?gt š? nodok?a atmaks?šanu. L?dz ar to papildus tam, ka šiem pas?kumiem nav nek?das ietekmes uz PVN, kas iekas?jams gala pat?ri?a stadij?, tie ar? nerada finanšu nastu person?m, kuras tie tieši skar. T?d?? neizriet, ka ar attiec?gajiem V?cijas ties?bu aktiem b?tu p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips, kas rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai.

44 Otrk?rt, saist?b? ar to, vai V?cijas Federat?v? Republika iev?ro Savien?bas visp?r?jos ties?bu principus, nosakot dar?jumu kategorijas un adres?tus, kuriem ir piem?rojams attiec?gais pas?kums pamattiesved?b?, ir j?nor?da, ka attiec?gie ties?bu akti *prima facie* neizraisa šaubas saist?b? ar sam?r?guma principu un tiesisk?s noteikt?bas principu.

45 Saist?b? ar sam?r?guma principu ir j?konstat?, ka lietas materi?los nav neviena elementa, kas var?tu apšaub?t atk?pes pas?kumu, kurus ?stenojusi V?cijas Federat?v? Republika saska?? ar L?mumu 2004/290, sam?r?gumu. Gluži k? tas ir atg?din?ts š? sprieduma 43. punkt?, šie pas?kumi, pirmk?rt, vien?gi paredz apgriezt?s iekas?šanas meh?nismu saist?b? ar noteiktiem dar?jumiem un princip? neizraisa nek?du finanšu slogu person?m, uz kur?m tie attiecas, ta?u taj? paš? laik?, otrk?rt, tie ?auj izvair?ties no iev?rojamiem PVN ie??mumu zaud?jumiem. Neesot citiem ?pašiem apst?k?iem, kas turkl?t neizriet no lietas materi?liem, š?ds pas?kums nevar tikt uzskat?ts par nesam?r?gu. Tom?r iesniedz?jtiesai vajadz?bas gad?jum? ir j?p?rbauda, vai past?v citi š?di ?paši apst?k?i.

46 Saist?b? ar tiesisk?s noteikt?bas principu iesniedz?jtiesa nor?da, ka attiec?gie valsts ties?bu akti var izrais?t to, ka nodok?u maks?t?jiem var?tu b?t gr?t?bas noteikt nodok?a maks?t?ju, ja tie nezina sa??m?ja situ?ciju. B?vniec?bas darbu ietvaros, lai dar?juma sa??m?jam b?tu j?maks? nodoklis, tostarp ir nepieciešams, lai vismaz 10 % no "apgroz?juma vis? pasaul?", kuru sa??m?js ir ?stenojis iepriekš?j? gad?, n?ktu no š?diem darbiem. Tom?r, k? var?tu b?t bijusi situ?cija pamattiesved?b?, s?kotn?ji nodok?u maks?t?js b?tu var?jis uzskat?t, ka tas ir p?rsniedzis šo slieksni pirms tam, kad konstat?jis, ka tas t? nav.

47 Šaj? zi?? vispirms ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru Savien?bas ties?bu aktiem ir j?b?t skaidriem un attiec?gaj?m person?m ir j?sp?j paredz?t to piem?rošanu. Š? imperat?v? tiesisk?s noteikt?bas pras?ba ir ?paši svar?ga t?da tiesisk? regul?juma gad?jum?, kas var ietvert finansi?las izmaksas, lai ?autu ieinteres?taj?m person?m prec?zi zin?t t?m uzlikto pien?kumu apm?ru (2008. gada 16. septembra spriedums liet? C-288/07 *Isle of Wight Council* u.c., Kr?jums, I-7203. lpp., 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Tiesisk?s noteikt?bas princips ir ar? j?iev?ro ikvienai valsts iest?dei, kurai j?piem?ro Savien?bas ties?bas (skat. 2008. gada 17. j?lija spriedumu liet? C-347/06 *ASM Brescia*, Kr?jums, I-5641. lpp., 65. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

48 Lai gan attiec?gie ties?bu akti kopum? nevar rad?t finanšu slogu nodok?u maks?t?jiem iepriekš min?t? sprieduma liet? *Isle of Wight Council* u.c. noz?m?, tom?r, gluži k? tas var?tu b?t t?d? liet?, k?da ir pamattiesved?b?, š?ds finanšu slogs var?tu izriet?t no piem?rošanas, ko veic kompetent?s valsts iest?des, ja š? piem?rošana, vismaz p?rejoši, ne?auj attiec?gajiem nodok?u

maks?t?jiem prec?zi zin?t savu pien?kumu apjomu PVN jom?.

49 T?d?? iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, ?emot v?r? visus atbilstošos ties?bu un faktu apst?k?us, vai t? tas ir šaj? liet?, un vajadz?bas gad?jum? ?stenot pas?kumus, kas nepieciešami, lai nov?rstu nelabv?l?g?s sekas, kas izriet no attiec?go ties?bu normu piem?rošanas, piem?ram, tiesisk?s noteikt?bas principa p?rk?pumu.

50 L?dz ar to uz otro un trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka L?mums 2004/290 ir j?interpret? t?d?j?di, ka V?cijas Federat?v? Republika var da??ji izmantot at?auju, kas sniegta ar šo l?mumu, saist?b? ar noteikt?m kategorij?m, t?d?m k? daž?du b?vniec?bas darbu veidi, un saist?b? ar dar?jumiem, kas sniegti noteiktiem sa??m?jiem. Nosakot š?s kategorijas, šai dal?bvalstij ir j?iev?ro nodok?u neitralit?tes princips, k? ar? Savien?bas visp?r?jie principi, tostarp sam?r?guma princips un tiesisk?s noteikt?bas princips. Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, ?emot v?r? visus atbilstošos ties?bu un faktu apst?k?us, vai t? tas ir šaj? liet?, un vajadz?bas gad?jum? j??steno pas?kumi, kas nepieciešami, lai nov?rstu nelabv?l?g?s sekas, kas izriet no attiec?go ties?bu normu piem?rošanas un kas ir pretrun? sam?r?guma principam vai tiesisk?s noteikt?bas principam.

Par ceturto jaut?jumu

51 ?emot v?r? uz otro un trešo jaut?jumu sniegto atbildi, uz ceturto jaut?jumu atbilde nav j?sniedz.

Par ties?šan?s izdevumiem

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

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 2004. gada 30. marta L?muma 2004/290/EK, ar kuru V?cijai tika at?auts piem?rot pas?kumu, atk?pjoties no 21. panta Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 2. panta 1. punktu ir j?interpret? t?d?j?di, ka j?dziens “b?vniec?bas darbi”, kas ietverts min?taj? ties?bu norm?, papildus dar?jumiem, kas uzskat?mi par pakalpojumu sniegšanu, kas defin?ta 1977. gada 17. maija Sest?s 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, kas groz?ta ar Padomes 2004. gada 20. janv?ra Direkt?vu 2004/7/EK, 6. panta 1. punkt?, ietver ar? tos, kas ir pre?u pieg?de min?t?s direkt?vas 5. panta 1. punkta noz?m?;**

2) **L?mums 2004/290 ir j?interpret? t?d?j?di, ka V?cijas Federat?v? Republika var da??ji izmantot at?auju, kas sniegta ar šo l?mumu, saist?b? ar noteikt?m kategorij?m, t?d?m k? daž?du b?vniec?bas darbu veidi, un saist?b? ar dar?jumiem, kas sniegti noteiktiem sa??m?jiem. Nosakot š?s kategorijas, šai dal?bvalstij ir j?iev?ro nodok?u neitralit?tes princips, k? ar? Savien?bas visp?r?jie principi, tostarp sam?r?guma princips un tiesisk?s noteikt?bas princips. Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, ?emot v?r? visus atbilstošos ties?bu un faktu apst?k?us, vai t? tas ir šaj? liet?, un vajadz?bas gad?jum? j??steno pas?kumi, kas nepieciešami, lai nov?rstu nelabv?l?g?s sekas, kas izriet no attiec?go ties?bu normu piem?rošanas un kas ir pretrun? sam?r?guma principam vai tiesisk?s noteikt?bas principam.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.