

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2013. gada 10. oktobr? (*)

Sest? PVN direkt?va – 13. panta C da?a un 20. pants – Nekustam? ?pašuma pieg?de – Ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Atskait?jumu kori??šana – P?c PVN atskait?juma kori??šanas maks?jamo summu piedzi?a – Nodok?a maks?t?js, kuram j?maks? nodoklis – Nodok?a maks?t?js, kas nav tas pats nodok?a maks?t?js, kurš s?kotn?ji ir veicis šo atskait?jumu, un kas nav saist?ts ar dar?jumu, kurš ir apliekams ar nodokli un kurš ir bijis min?t? atskait?juma pamat?

Lieta C?622/11

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlande) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 28. oktobr? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 5. decembr?, tiesved?b?

Staatssecretaris van Financiën

pret

Pactor Vastgoed BV.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), tiesneši Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

?ener?ladvok?ts M. Vatel? [*M. Wathelet*],

sekret?rs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2013. gada 18. apr??a tiesas s?di,

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

- *Pactor Vastgoed BV* v?rd? – *M. van de Leur*, *belastingadviseur*,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – *J. Langer*, k? ar? *C. Wissels* un *M. Bulterman*, p?rst?vji,
- ?rijas v?rd? – *E. Creedon*, p?rst?ve, kurai pal?dz *C. Toland*, *BL*,
- Somijas vald?bas v?rd? – *M. Pere*, p?rst?ve,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *G. Wils* un *L. Lozano Palacios*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2013. gada 30. maija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? interpretēt 20. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direktīv? 77/388/EEK par to, k? saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kur? grozījumi izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekst? – “Sest? direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekretārs finanšu lietās) un *Pactor Vastgoed BV* (turpmāk tekst? – “*Pactor Vastgoed*”) par šai sabiedrībai piemēroto apgrozījuma nodokļa (turpmāk tekst? – “PVN”) uzrēķinu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 4. panta 3. punkt? ir noteikts:

“Dalībvalstis var par nodokļa maksātāju uzskatīt arī jebkuru, kas reizumis veic kādu darījumu, kas pieskaitāms 2. punkt? minētajām darbībām, it paši kādu no šiem darījumiem:

a) ?ku vai ?ku daļu un zem tām esošās zemes pārdošānu (izīrēšanu, iznomāšanu) pirms šo ?ku pirmreizējas izmantošanas; dalībvalstis var pieņemt nosacījumu, k? šo kritēriju piemērot ?ku pārbaudei un zemei zem tām.

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

Vērd? “?ka” nozīm? jebkuru celtni, kas nostiprināta uz zemes vai zem?;

[..].”

4 Šīs direktīvas 13. panta B daļ? ir noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā [...] citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tīlā minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ?aunprātīgu izmantošanu:

[..]

g) ?ku vai ?ku daļu un zem tām esošās zemes pārdošānu (izīrēšanu, iznomāšanu), izņemot gadījumus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta a) apakšpunkt?;

h) neapbēvētas zemes pārdošānu (izīrēšanu, iznomāšanu), izņemot apbēvēs gabalus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta b) apakšpunkt?.”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 13. panta C daļu:

“Dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēt tiesnodokli šādos gadījumos:

[..]

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

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

6 Minutis direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā, redakcijā, kas izriet no tās 28.g panta, ir paredzēts:

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

a) [PVN], kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.”

7 Sestās direktīvas 20. pantā ir paredzēts:

“1. Sākotnējo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo īpaši:

a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības;

b) ja pāc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, it īpaši, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi; tomēr koriģēšanu neveic darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, un pienācīgi pierādītai vai apstiprinātai pašuma iznīcināšanai, zudumam vai zūdībā, kā arī preču izmantošanai, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā aprakstīts 5. panta 6. punktā. Tomēr dalībvalstis var pieprasīt korekcijas darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, kā arī zūdības gadījumā.

[..]

3. Ja ražošanas līdzekļu piegādi koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļa maksātājs tos vēl joprojām lieto tādā uzņēmējdarbībā, kā līdzekļu koriģēšanas laika beigām. Ja šādu ražošanas līdzekļu piegādi ir uzlikts nodoklis, pieņem, ka šis uzņēmējdarbības darbības pilnībā uzliek nodokli; ja piegādi ir atbrīvota no nodokļiem, pieņem, ka šīs darbības ir pilnībā atbrīvotas. Koriģēšanu veic tikai vienreiz visā atlikušajā koriģēšanas laikā.

Pdījā no minētajiem gadījumiem dalībvalstis tomēr var noraidīt līgumu veikt koriģēšanu, ja pircējs ir nodokļa maksātājs, kas attiecīgos ražošanas līdzekļu izmanto vienīgi darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms.

4. Lai piemērotu 2. un 3. punkta noteikumus, dalībvalstis var

[..]

– paredzēt visus piemērotus pasākumus, lai nodrošinātu, ka koriģēšana nerada nekādas nepamatotas priekšrocības,

– atļaut administratīvus vienkāršojumus.

[..]”

8 Sestās direktīvas 21. pantā ar nosaukumu “Personas, kurām jāmaksā nodoklis varas

iestādēm" ir noteikts:

"[PVN] jāmaksā šādām personām:

1. Atbilstīgi iekšējai sistēmai:

a) nodokļa maksātājiem, kas veic ar nodokli apliekamus darījumus [...]. Daļēbvalstis var arī paredzēt, ka par nodokļa samaksu atbildību solidāri uzliek kādam citam, nevis nodokļa maksātājam;

[...]."

9 Šīs direktīvas 27. panta 1. punkta redakcija ir šāda:

"Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai daļēbvalstij ieviest pašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasā nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasā nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patērētāja stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiekniecīgā apjomā."

10 Padomes 1988. gada 19. jūlija Lēmuma 88/498/EEK, ar ko Nīderlandes Karalistei atļauj piemērot pasākumu, atkāpjoties no 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta Sestajā direktīvā 77/388 (OV L 269, 54. lpp.), kas pieņemts, pamatojoties uz šīs direktīvas 27. panta 1. punktu, 1. pantā ir paredzēts, ka attiecībā uz darījumiem, kas minēti Sestās direktīvas 13. panta B daļas g) un h) apakšpunktā, Nīderlandes Karalistei, atkāpjoties no šīs direktīvas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta, saistībā ar 13. panta C daļas b) apakšpunktu paredzēto iespēju izvēlēties maksāt nodokli ir atļauts piemērot tiesību normu, saskaņā ar kuru par PVN samaksu ir atbildīga persona, kas ir iegādājusies pašumu.

11 No 2008. gada 1. janvāra Lēmums 88/498 ir atcelts ar Padomes 2006. gada 24. jūlija Direktīvu 2006/69/EK, ar ko Direktīvu 77/388/EEK groza attiecībā uz dažiem pasākumiem, lai vienkāršotu pievienotās vērtības nodokļa iekasāšanas procedūru un palīdzētu novērst nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ar ko atceļ dažus lēmumus par atkāpēm (OV L 221, 9. lpp.).

Nīderlandes tiesības

12 1968. gada 28. jūnija likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*) (*Staatsblad* 1968, Nr. 329), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā, 11. pants ir noteikts:

"1. Apstākos, ko nosaka ar vispārpiemērojamiem noteikumiem, no nodokļa ir atbrīvota:

a) nekustamā pašuma piegāde un tiesību uz to nodošana, izņemot:

1) zemes vai zemes daļas un zem tās esošās zemes piegādi, kas veikta pirms vai vēlākais divus gadus pēc tās pirmreizējās izmantošanas, kā arī apbūvotās zemes piegādi;

2) piegādi, kas nav 1. punktā minētā piegāde, personām, kuras izmanto nekustamo pašumu nolūkā, kas pilnīgi vai gandrīz pilnīgi dod tiesības atskaitēt nodokli saskaņā ar 15. pantu, ar nosacījumu, ka piegādātājs un saņēmējs ir izvēlējušies izmantot šādu iespēju, to norādot notariāli apliecinātā piegādes aktā, vai šajā nolūkā ir iesnieguši kopīgu līgumu inspektoram un turklāt ievēro ministrijas rīkojumā paredzētos nosacījumus;

[..].”

13 Šķ likuma 12.a pantā ir noteikts:

“Ja 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta 2) punktā paredzētais izņēmums tiek izmantots āunprātīgi, jo persona, kurai nekustamais īpašums ir piegādāts, to neizmanto mērķiem, attiecībā uz kuriem pastāv tiesības uz atskaitēšanu pilnībā vai gandrīz pilnībā saskaņā ar 15. pantu, nodoklis, kuru saskaņā ar 15. pantu saistībā ar šo piegādā atskaitējis piegādātājs, ir iekasājams no piegādes saņēmēja.”

14 Minētā likuma 12. panta 5. punktā ir paredzēts:

“Gadījumos, ko nosaka ar vispārpiemērojamiem noteikumiem, un atbilstoši tiesību normām, kas ir nosakamas šajos noteikumos vai saskaņā ar tiem, nodoklis, lai nodrošinātu labāku tās iekasējamību, ir iekasājams no personas, kurai ir veikta piegāde vai sniegts pakalpojums.”

15 Saskaņā ar 1968. gada apgrozījuma nodokļa ieviešanas dekrētu (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting* 1968) 24.ba panta 1. punkta a) apakšpunktu:

“1. Par gadījumiem, uz kuriem ir attiecināms [1968. gada likuma] 12. panta 5. punkts, ir uzskatāmi gadījumi, kad:

a) atbilstoši [1968. gada likuma] 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta 2) punktam tiek piegādāts nekustamais īpašums vai nodotas tiesības uz to.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

16 2000. gada 5. janvārī kods izņēmums (turpmāk tekstā – “piegādātājs”) piegādāja *Pactor Vastgoed* nekustamo īpašumu; *Pactor Vastgoed*, pamatojoties uz vienošanos ar piegādātāju, saskaņā ar 1968. gada likuma 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta 2) punktu izvēlējās maksāt nodokli par šo piegādi.

17 Minētais piegādātājs šo īpašumu bija iegādājies pirms dažiem gadiem, tātad izvēloties maksāt nodokli par šo iegādi. Līdz ar to viņš bija atskaitējis tam piemēroto PVN.

18 Kopš 2000. gada aprīļa *Pactor Vastgoed* minēto īpašumu izīrēja. Šis darījums bija atbrīvots no PVN.

19 *Pactor Vastgoed* šo īpašumu vēlāk pārdēva un piegādāja to 2000. gada jūlijā sākumā. Šā piegāde bija atbrīvota no PVN.

20 Uzskatot, ka piegāde, kas tikusi veikta *Pactor Vastgoed*, neatbilda 1968. gada likuma 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta 2) punktā paredzētajiem nosacījumiem un ka līdz ar to šā piegāde būtu bijusi atbrīvota no PVN, Nīderlandes nodokļu iestādes saskaņā ar šķ likuma 12.a pantu piemēroja šai sabiedrībai PVN uzdevīnu par laikposmu no 2000. gada 1. janvāra līdz 2000. gada 31. decembrim par summu, kas atbilst pēc tās PVN atskaitējuma koriģēšanas maksājamajai summai, ko piegādātājs bija veicis saistībā ar tās īstenoto nekustamo īpašuma, kurš vēlāk tika piegādāts *Pactor Vastgoed*, iegādi.

21 *Pactor Vastgoed* iesniedza sūdzību par šo uzdevīnu.

22 T? k? š? s?dz?ba tika noraid?ta, *Pactor Vastgoed* par šo noraidošo l?mumu c?la pras?bu *Rechtbank te 's?Gravenhage* [H?gas ties?].

23 T? k? ar? š? pras?ba tika noraid?ta, *Pactor Vastgoed* par *Rechtbank te 's?Gravenhage* spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Gerechtshof te 's?Gravenhage* [H?gas apel?cijas ties?], kura atc?la gan min?to spriedumu, gan ar? šai sabiedr?bai piem?roto uzr??inu.

24 *Staatssecretaris van Financiën* [valsts sekret?rs finanšu liet?s] par *Gerechtshof te 's?Gravenhage* spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu iesniedz?jties?.

25 Š?dos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai Sest? direkt?va pie?auj, ka gad?jum?, ja s?kotn?ji piem?rotais PVN atskait?jums saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. pantu tiek kori??ts t?d?j?di, ka atmaks?jama ir visa vai da?a no atskait?juma summas, š? summa tiek iekas?ta no k?da cita, nevis no nodok?a maks?t?ja, kurš s?kotn?ji ir piem?rojis atskait?jumu, konkr?t?k – k? piem?rojot [1968. gada] likuma 12.a pantu – no personas, kurai šis nodok?a maks?t?js ir pieg?d?jis lietu?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

26 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Sest? direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? liedz piedz?t p?c PVN atskait?juma kori??šanas maks?jam?s summas no nodok?a maks?t?ja, kurš nav šo atskait?jumu veikušais nodok?a maks?t?js.

27 Vispirms ir j?atg?dina, ka N?derlandes Karaliste, pirmk?rt, ir izmantojusi Sest?s direkt?vas 13. panta C da?as pirm?s da?as b) apakšpunkt? paredz?to iesp?ju, kas ?auj dal?bvalst?m pieš?irt to nodok?u maks?t?jiem ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli par š?s direkt?vas 13. panta B da?as g) apakšpunkt? min?tajiem dar?jumiem, un, otrk?rt, pamatojoties uz min?t?s direkt?vas 27. pantu, ir sa??musi Padomes at?auju, atk?pjoties no š?s pašas direkt?vas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta, piem?rot ties?bu normu, saska?? ar kuru PVN saist?b? ar min?t? 13. panta C da?as pirm?s da?as b) apakšpunkt? paredz?to izv?les maks?t nodokli sist?mu ir j?maks? personai, kas ir ieg?d?jusies ?pašumu.

28 Tieši š?d? kontekst? pamatliet? izv?rt?jam?s nekustam? ?pašuma pieg?des tika apliktas ar nodokli un pieg?d?t?js, bet v?l?k ar? *Pactor Vastgoed* samaks?ja ar š?m pieg?d?m saist?to PVN.

29 Pamatlieta attiecas uz jaut?jumu par to, vai N?derlandes nodok?u iest?d?m ir ties?bas pras?t, lai p?c t? PVN atskait?juma kori??šanas maks?jam?s summas, ko pieg?d?t?js bija veicis saist?b? ar t? ?stenoto min?t? nekustam? ?pašuma, kurš v?l?k tika pieg?d?ts *Pactor Vastgoed*, ieg?di, samaks?tu p?d?j? min?t? persona.

30 Šaj? zi?? j?nor?da, ka Sestaj? direkt?v? nav ietverta neviena tieša nor?de attiec?b? uz nodok?a maks?t?ju, kurš ir atbild?gs par PVN atskait?juma kori??šanas rezult?t? radušos nodok?u par?du nomaksu.

31 L?dz ar to no t? nevar?tu tikt secin?ts, ka saist?b? ar proced?ru, ko dal?bvalstis nosaka atbilstoši š?s direkt?vas 13. panta C da?as otrajai da?ai un 20. panta 1. punktam, t?s var br?vi izlemt, kuram nodok?a maks?t?jam šaj? zi?? ir j?veic PVN samaksa.

32 Personai, kas ir atbild?ga par PVN atskait?juma kori??šanas rezult?t? radušos summu nomaksu, noteikšana nav “proced?ra” šo ties?bu normu izpratn?, bet, k? tas izriet no min?t?s direkt?vas 21. panta – ar šo pašu direkt?vu izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas materi?lo ties?bu

norma.

33 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Sestaj? direkt?v? paredz?tais kori??šanas meh?nisms ir neat?emama ar šo direkt?vu ieviest?s PVN atskait?šanas sist?mas sast?vda?a (skat. 2012. gada 18. oktobra spriedumu liet? C?234/11 *TETS Haskovo*, 30. punkts, un 2012. gada 29. novembra spriedumu liet? C?257/11 *Gran Via Moine?ti*, 39. punkts).

34 Saska?? ar Tiesas judikat?ru šaj? direkt?v? iek?auto, ar atskait?jumu 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. Ar š?m norm?m min?taj? direkt?v? t?d?j?di ir izvirz?ts m?r?is izveidot ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu un pre?u vai pakalpojumu, uz kuriem attiecas š?s ar priekšnodokli aplikt?s darb?bas, izmantošanu (skat. 2005. gada 15. decembra spriedumu liet? C?63/04 *Centralan Property*, Kr?jums, I?11087. lpp., 57. punkts, k? ar? iepriekš min?tos spriedumus liet? *TETS Haskovo*, 31. punkts, un liet? *Gran Via Moine?ti*, 38. punkts).

35 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punkta a) apakšpunktu s?kotn?jo atskait?jumu kori??, ja šis atskait?jums bijis liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas.

36 Šis noteikums ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?ja veikta PVN atskait?juma kori??šanas gad?jum? šaj? zi?? maks?jam?s summas ir j?nomaks? šim nodok?a maks?t?jam.

37 Pret?ja interpret?cija – atbilstoši kurai ar pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu saist?ta PVN atskait?juma kori??šana var?tu b?t cita nodok?a maks?t?ja, nevis t?, kurš ir sa??mis šo pieg?di vai pakalpojumu, pien?kums – b?tu nesader?ga ar š? sprieduma 34. punkt? atg?din?tajiem m?r?iem, ko šaj? jom? ir iecer?ts sasniegt ar Sesto direkt?vu.

38 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka š?s direkt?vas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka nodok?a maks?t?js, kuram j?maks? PVN atbilst?gi iekš?jai sist?mai, ir nodok?a maks?t?js, kas veic ar nodokli apliekamu dar?jumu (skat. 2004. gada 3. marta r?kojumu liet? C?395/02 *Transport Service, Recueil*, I?1991. lpp., 23. punkts). Turkl?t, k? savu secin?jumu 66. un 68. punkt? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, šaj? pant? ir iek?auts izsme?ošs to gad?jumu uzskait?jums, kad par š? nodok?a samaksu var b?t atbild?ga k?da cita persona, nevis šis nodok?a maks?t?js.

39 Tom?r situ?cija pamatliet? neatbilst nevienam no šiem gad?jumiem. Šaj? zi?? ir j?konstat?, ka, pret?ji N?derlandes vald?bas apgalvotajam, min?taj? noteikum? dal?bvalst?m atst?t? iesp?ja paredz?t, ka par nodok?a samaksu atbild?ba solid?ri var tikt uzlikta k?dai citai personai, nevis nodok?a maks?t?jam, nevar tikt interpret?ta t?d?j?di, ka ar to ir ?auts šai personai noteikt autonomu nodok?a samaksas pien?kumu.

40 Turkl?t t?du v?l?ku nekustam? ?pašuma pieg?žu gad?jum? k? pamatliet? apl?kot?s tas, ka viens no attiec?gajiem nodok?a maks?t?jiem saist?b? ar pieg?di, kur? tas ir piedal?jies, nav izpild?jis Sest?s direkt?vas 13. panta C da?as otraj? da?? paredz?to proced?ru izv?les ties?bu ?stenošanai, nevar rad?t t?das sekas, ka šim nodok?a maks?t?jam ir pien?kums nomaks?t nodok?a par?du, kas radies p?c t?da PVN atskait?juma kori??šanas, ko k?ds cits nodok?a maks?t?js ir veicis saist?b? ar k?du no min?taj?m pieg?d?m, ar kuru šis pirmais min?tais nodok?a maks?t?js nav bijis saist?ts.

41 Š?d? gad?jum? tiktu apdraud?ta PVN atskait?jumu precizit?te un neitralit?te, ko ir paredz?ts nodrošin?t ar atskait?jumu kori??šanas jom? past?vošajiem noteikumiem.

42 Attiecībā uz situāciju, ko Nīderlandes valdība ir kvalificējusi kā netaisnīgu un kas izriet no tā, ka nodokļa maksājums, kurš ir veicis nekustamā pašuma iegādi, ir pienākums samaksāt pēc PVN atskaitījuma, ko tas ir veicis šā pašuma iegādes brīdī, koriģēšanas maksājums summas, lai gan persona, kurai viņš ir piegādājis minēto pašumu, ir paziņojusi, ka tā izmantos to saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, ir jākonstatē, kā savu secinājumu 89. punktā ir norādījis ģenerālvokāls, ka, lai arī saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta C daļas otro daļu dalībvalstīm ir iespēja ierobežot izvēles tiesību darbības jomu un noteikt to stenošanas procedūru, tas, stenojot šo iespēju, nedrīkst noteikt nodokļa maksājumu pienākumus, kas pārsniedz Savienības tiesību PVN jomā atļauto.

43 Tomēr, kā savu secinājumu 84. punktā ir norādījis ģenerālvokāls, pamatlietā šā situācija, kurā ir piegādājis, izriet no Nīderlandes tiesību aktiem, kuros nekustamā pašuma pircējam, kurš ir izvēlējies maksāt nodokli, ir noteikta prasība, ka šis pašums ir jāizmanto viņa ar nodokli apliekamajiem darījumiem.

44 Tāpat attiecībā uz Nīderlandes valdības apgalvojumu, saskaņā ar kuru 1968. gada likuma 12.a panta mērķis atbilstoši Sestās direktīvas 20. panta 4. punktam ir nodrošināt, ka koriģēšana nerada nekādas nepamatotas priekšrocības, ir jānorāda, ka, ciktāl, pirmkārt, kā izriet no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, pamatlietā izvērtējamā nekustamā pašuma iegāde, kas tika stenota starp piegādātāju un *Pactor Vastgoed*, 2000. gada 5. janvārī ar atpakaļejošu spēku tika atbrīvota no PVN, un ciktāl, otrkārt, ar šo piegādi saistītais PVN, kuru bija samaksājis un atskaitījis *Pactor Vastgoed*, tika atzīts par nepiemērojamu, šā sabiedrība nav saņēmusi nekādu “nepamatotu priekšrocību” minētā 20. panta 4. punkta izpratnē. Līdz ar to minētajai sabiedrībai, pamatojoties uz šo noteikumu, nevar tikt noteikts pienākums samaksāt PVN, kas ir maksājams pēc tā atskaitījuma koriģēšanas, ko piegādātājs bija veicis saistībā ar kādu citu darījumu, ar kuru šā sabiedrība nav bijusi saistīta, proti, tā veikto sēkotnājo minētā pašuma iegādi.

45 Visbeidzot ir jākonstatē, ka Lēmuma 88/498 – ar kuru Nīderlandes Karalistei, atkāpjoties no Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta, tika atļauts piemērot noteikumu, saskaņā ar kuru šīs direktīvas 13. panta C daļas pirmās daļas b) apakšpunktā paredzētās izvēles maksāt nodokli sistēmas ietvaros par PVN samaksu ir atbildīgs pircējs, – mērķis nav paredzēts, ka pēc PVN atskaitījuma koriģēšanas maksājums summas ir jāsamaksā nodokļa maksājumu, kurš nav šo atskaitījumu veikušais nodokļa maksātājs, bet gan – ka tādas nekustamā pašuma iegādes kā pamatlietā gadījumā ar to saistīto PVN samaksu un atskaita viens un tas pats nodokļa maksātājs, proti, persona, kura ir iegādājusies attiecīgo pašumu.

46 Līdz ar to, kaut arī pamatlietā atbilstoši Lēmumam 88/498 bija iespējams atzīt, ka par PVN, kas maksājams par attiecīgajiem pirkuma pārdēvētajiem darījumiem, samaksu kā personas, kas ir iegādājušās attiecīgo nekustamo pašumu, ir atbildīgi piegādātājs, bet pēc tam – *Pactor Vastgoed*, ar šo lēmumu turpretī nevar tikt pamatots, ka *Pactor Vastgoed* ir atbildīga par to summu samaksu, kas ir maksājama pēc tā PVN atskaitījuma koriģēšanas, ko piegādātājs bija veicis saistībā ar kādu darījumu, ar kuru šā sabiedrība nav bijusi saistīta, proti, piegādātāja veikto sēkotnājo šā nekustamā pašuma iegādi.

47 Šādos apstākļos uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tā, ka tā liedz piedzīt pēc PVN atskaitījuma koriģēšanas maksājums summas no nodokļa maksātāja, kurš nav šo atskaitījumu veikušais nodokļa maksātājs.

Par tiesāšanas izdevumiem

48 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamatlietā šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot

apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas daļbnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami daļbvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopā pievienotās vārtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, ir jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz piedzīt pēc pievienotās vārtības nodokļa atskaitījuma koriģēšanas maksājams summas no nodokļa maksātāja, kurš nav šo atskaitījumu veikušais nodokļa maksātājs.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.