

– It?lijas vald?bas v?rd? – *G. Palmieri*, p?rst?ve, kurai pal?dz *G. Galluzzo*, *avvocato dello Stato*.

– Eiropas Komisijas v?rd? – *M. Owsiany-Hornung* un *R. Lyal*, p?rst?vji,  
noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2017. gada 7. septembra tiesas s?d?,  
pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sesto Direkt?vu 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 (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), k? ar? par ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma principu pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) jom?.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp *Edward Cussens*, *John Jennings* un *Vincent Kingston*, no vienas puses, un *T. G. Brosnan*, *Inspector of Taxes* (nodok?u inspektors, ?rija) – k? *Office of the Revenue Commissioners* (le??mumu dienests, ?rija) (turpm?k tekst? – “nodok?u administr?cija”) p?rst?vi, no otras puses, par PVN piedzi?u saist?b? ar nekustamo ?pašumu p?rdošanu.

## Atbilstoš?s ties?bu normas

### *Savien?bas ties?bas*

3 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu PVN ir j?maks? “par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”.

4 Š?s direkt?vas 4. panta 3. punkt? ir noteikts:

“Dal?bvalstis var par nodok?a maks?t?ju uzskat?t ar? jebkuru, kas reizumis veic k?du dar?jumu, kas pieskait?ms 2. punkt? min?taj?m darb?b?m, it ?paši k?du no šiem dar?jumiem:

a) ?ku vai ?ku da?u un zem t?m esoš?s zemes p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu) pirms šo ?ku pirmreiz?jas izmantošanas; dal?bvalstis var pie?emt nosac?jumus, k? šo krit?riju piem?rot ?ku p?rb?vei un zemei zem t?m.

Dal?bvalstis pirmreiz?jas izmantošanas viet? var piem?rot citus krit?rijus, piem?ram, laiku, kas paiet no ?kas pabeigšanas dienas l?dz pirm?s p?rdošanas (iz?r?šanas, iznom?šanas) dienai, vai laiku, kas paiet no pirmreiz?js izmantošanas dienas l?dz n?kam?s p?rdošanas (iz?r?šanas, iznom?šanas) reizei, ar noteikumu, ka šie laikposmi nep?rsniedz attiec?gi piecus un divus gadus.

V?rds “?ka” noz?m? jebkuru celtni, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem?;

[..].”

5 Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as g) punkt? ir noteikts:

“Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo turpm?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

[..]

g) ?ku vai ?ku da?u un zem t?m esoš?s zemes p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu), iz?emot gad?jumus, kas aprakst?ti 4. panta 3. punkta a) apakšpunkt?.”

6 Tiesas Reglamenta 94. pant? ir noteikts:

“L?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu papildus Tiesai uzdoto prejudici?lo jaut?jumu formul?jumam ietver:

- a) str?da priekšmeta, k? ar? faktu, kuriem ir noz?me un kurus ir konstat?jusi iesniedz?jtiesa, kopsavilkumu vai vismaz to faktu izkl?stu, uz kuriem balst?ti jaut?jumi;
- b) to valsts ties?bu normu saturu, kas var?tu b?t piem?rojamas attiec?gaj? liet?, un attiec?g? gad?jum? atbilstošo valsts judikat?ru;
- c) to iemeslu izkl?stu, kas likuši iesniedz?jtiesai šaub?ties par noteiktu Savien?bas ties?bu normu interpret?ciju vai sp?k? esam?bu, k? ar? saikni, ko t? konstat?jusi starp š?m ties?bu norm?m un pamatlietai piem?rojamajiem valsts ties?bu aktiem.”

*?rijas ties?bas*

7 *Value Added Tax Act 1972* (1972. gada Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likums), redakcij?, kas ir piem?rojama pamatlietas faktiskajiem apst?k?iem (turpm?k tekst? – “PVN likums”), 4. panta 1., 2. un 4. punkt? ir noteikts:

“(1) (a) Šis pants attiecas uz nekustamo ?pašumu:

(i) ko ir att?st?jusi persona, kura to p?rdod (iz?r?, iznom?), vai kas att?st?ts š?s personas v?rd? [..]

[..]

(b) Šaj? pant? “l?dzdal?bas ties?bas” attiec?b? uz nekustamo ?pašumu ir nekustamais ?pašums vai l?dzdal?bas ties?bas uz to, kas to rašan?s br?d? bija vismaz uz desmit gadiem [..], un atsauce uz l?dzdal?bas ties?bu nodošanu ietver atsauci uz l?dzdal?bas ties?bu rad?šanu [..]

[..]

(2) [..] Š? likuma izpratn? nekustam? ?pašuma p?rdošana (iz?r?šana, iznom?šana) ir uzskat?ma par notikušu, ja – bet tikai tad, ja – persona, kam ir l?dzdal?bas ties?bas uz nekustamo ?pašumu, uz kuru attiecas šis pants, atsavina (tostarp nododot vai pieš?irot) min?t?s l?dzdal?bas ties?bas vai no t?m izrietoš?s l?dzdal?bas ties?bas uz visu min?to ?pašumu vai jebkuru t? da?u.

[..]

(4) Ja persona, kam ir l?dzdal?bas ties?bas uz nekustamo ?pašumu, uz kuru attiecas šis pants, atsavina no min?taj?m l?dzdal?bas ties?b?m izrietoš?s ties?bas uz visu min?to ?pašumu vai jebkuru t? da?u t?dos apst?k?os, ka saglab? ties?bas sa?emt atpaka? atsavin?t?s ?pašumties?bas, tad tiek uzskat?ts, ka attiec?b? uz š?di saglab?taj?m ties?b?m sa?emt atpaka? atsavin?t?s ?pašumties?bas [..] š? persona, atkar?b? no apst?k?iem, ?pašumu vai t? da?u ir pieš??rusi citiem m?r?iem, nevis savas uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m.”

8 Š? likuma 4. panta 6. punkta a) apakšpunkt? ir noteikts, ka PVN nemaks? tostarp par t?da

nekustam? ?pašuma p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu):

“attiec?b? uz kuru personai, kas veic p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu), saska?? ar 12. pantu ties?bas atskait?t jebkuru nodokli, kurš j?maks? vai kurš ir samaks?ts par ?pašuma p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu), nerad?s un nerastos [..].”

9 Min?t? likuma 4. panta 9. punkt? ir noteikts:

“Ja ar nekustamo ?pašumu saist?tu ties?bu atsavin?šana ir apliekama ar PVN un ja šis ?pašums nav ticis att?st?ts kopš š?du ties?bu atsavin?šanas dienas (turpm?k šaj? punkt? – “ar nodokli apliekamas ties?bas”), jebk?du š?da ?pašuma l?dzdal?bas ties?bu atsavin?šana p?c š?s dienas, ja to veic persona, kura nav ieguvusi ar nodokli apliekamas l?dzdal?bas ties?bas, š? likuma izpratn? ir j?uzskata par nekustam? ?pašuma nodošanu, kam ir piem?rojams 4. panta 6. punkts.”

10 PVN likuma 10. panta 9. punkts attiecas uz t?s summas noteikšanu, par kuru ir j?maks? PVN saist?b? ar nekustam? ?pašuma p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu) un pakalpojumu, ko veido nekustam? ?pašuma att?st?ba, sniegšanu. Š? 10. panta 9. punkta a) un b) apakšpunkt? ir paredz?ts:

“(a) [...] Cen? iek?auj jebk?du ?pašuma l?dzdal?bas ties?bu v?rt?bu, kuras atsavin?tas saist?b? ar p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu).

(b) Jebk?du l?dzdal?bas ties?bu v?rt?ba uz nekustamo ?pašumu ir š?du l?dzdal?bas ties?bu br?v? tirgus cena. [..]”

11 Saska?? ar *Value Added Tax Regulations 1979* (1979. gada Pievienot?s v?rt?bas nodok?a noteikumi) 19. panta 2. punkta b) apakšpunktu, ar ko tiek ?stenots min?tais 10. panta 9. punkts, ja saska?? ar atsavin?šanas l?gumu atsavin?to l?dzdal?bas ties?bu termi?š ir divdesmit gadu vai vair?k, tad atpaka?nododamo l?dzdal?bas ties?bu, ko cedents saglab?, atsavinot l?dzdal?bas ties?bas, kas izriet no ?pašumties?b?m uz nekustamo ?pašumu, v?rt?bu ne?em v?r?.

### **Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi**

12 Pras?t?ji pamatliet? ir l?dz?pašnieki att?st?bas zonai Baltimoras pils?t? ?rij?, uz kur?m tie ir uzc?luši p?rdošanai paredz?tas 15 br?vdienu m?jas.

13 Pirms š?s p?rdošanas vi?i 2002. gada mart? un apr?l? veica vair?kus dar?jumus ar sabiedr?bu, kas ar tiem ir saist?ta, proti, ar *Shamrock Estates Limited*. 2002. gada 8. mart? vi?i nosl?dza divus nomas l?gumus ar šo sabiedr?bu, proti, pirmk?rt, nomas l?gumu, ar kuru tie iznom?ja min?tos ?pašumus uz 20 gadiem un vienu m?nesi kopš attiec?g? datuma (turpm?k tekst? – “ilgtermi?a noma”), un, otrk?rt, nomas l?gumu, kur? paredz?ts, ka *Shamrock Estates* šos pašus ?pašumus iznom? atpaka? pras?t?jiem pamatliet? uz diviem gadiem.

14 2002. gada 3. apr?l? abi šie nomas l?gumi tika izbeigti, abiem nomniekiem savstarp?ji vienojoties, un pras?t?ji pamatliet? atguva piln?gas ?pašumties?bas uz attiec?gajiem nekustamajiem ?pašumiem pamatliet?.

15 2002. gada maij? pras?t?ji pamatliet? p?rdeva visus nekustamos ?pašumus trešaj?m person?m, kuras ieguva piln?gas ?pašumties?bas uz tiem.

16 No l?muma par prejudici?la jaut?juma uzdošanu izriet, ka, piem?rojot PVN likuma 4. panta 9. punktu, par šo p?rdošanu nebija j?maks? PVN, jo attiec?gie nekustamie ?pašumi pamatliet? iepriekš pirmo reizi tika nodoti ilgtermi?a nomas ietvaros, kas aplikta ar PVN. Saska?? ar atbilstošo valsts tiesisko regul?jumu pamatliet? tikai par ilgtermi?a nomu ir j?maks? PVN.

17 Ar 2004. gada 27. augusta pazi?ojumu par nodokli nodok?u administr?cija pras?t?jiem pamatliet? l?dza samaks?t papildu PVN saist?b? ar nekustamo ?pašumu p?rdošanu 2002. gada maij?. Proti, š? administr?cija uzskat?ja, ka attiec?gie nomas l?gumi pamatliet?, kuros bija paredz?ta šo nekustamo ?pašumu noma un nom?šana atpaka?, ir uzskat?mi par pirmo nodošanu, kas tikusi rad?ta m?ksl?gi, lai izvair?tos no v?l?kas p?rdošanas aplikšanas ar nodokli, kas bija nodošana, kura t?gad vairs nebija j??em v?r? PVN noteikšanai.

18 Pras?t?ji pamatliet? par 2004. gada 27. augusta pazi?ojumu par nodokli *Appeal Commissioner* (P?rs?dz?bas iest?de nodok?u liet?s, ?rija) c?la pras?bu, kas tika noraid?ta.

19 *Circuit Court de Cork* (Korkas apgabaltiesa, ?rija), noraidot apel?cijas s?dz?bu, ko par *Appeal Commissioner* (P?rs?dz?bas iest?de nodok?u liet?s) noraidošo spriedumu bija iesnieguši pras?t?ji pamatliet?, tom?r p?c p?d?jo min?to l?guma nodeva dažus ties?bu jaut?jumus *High Court* (Augst? tiesa, ?rija), pamatojoties uz konstat?jumu, ka attiec?gajiem nomas l?gumiem pamatliet? nav komerci?las realit?tes un tie tika nosl?gti, lai samazin?tu PVN summu, kas maks?jama saist?b? ar attiec?go nekustamo ?pašumu pamatliet? p?rdošanu.

20 Atbildot uz šiem jaut?jumiem, *High Court*(Augst? tiesa) nosprieda, ka, t? k? min?tajiem nomas l?gumiem nav nek?das komerci?las realit?tes, tie ir uzskat?mi par ?aunpr?t?gu r?c?bu atbilstoši 2006. gada 21. febru?ra spriedumam *Halifax u.c.* (C?255/02, turpm?k tekst? – “spriedums *Halifax*”, EU:C:2006:121). Turkl?t t? uzskat?ja, ka ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips, k?ds tas izriet no judikat?ras p?c sprieduma *Halifax*, ir visp?rpiem?rojams un noz?m?, ka valstu ties?m ir j?p?rkvalific? ?aunpr?t?ga r?c?ba atbilstoši realit?tei, pat ja nepast?v valsts ties?bu akti, ar ko b?tu ieviests šis princips.

21 Pras?t?ji pamatliet? p?rs?dz?ja *High Court* (Augst? tiesa) spriedumu *Supreme Court* (Augst?k? tiesa, ?rija). Tie apgalvo, ka, t? k? nav valsts ties?bu normas, ar ko b?tu ieviests ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips, uz šo principu nevarot atsaukties, v?ršoties pret tiem, lai liegtu vi?iem ties?bas uz attiec?go nekustamo ?pašumu pamatliet? p?rdošanas atbr?vojumu no nodok?a atbilstoši PVN likuma 4. panta 9. punktam. Š?da min?t? principa piem?rošana apdraudot tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principus.

22 T?pat tie apgalvo, ka attiec?gie dar?jumi pamatliet? nav uzskat?mi par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu t?s Tiesas judikat?ras izpratn?, kas izriet no sprieduma *Halifax*, jo, vi?upr?t, t? k? šie dar?jumi bija balst?ti uz PVN likuma 4. panta 9. punktu, kurš, vi?upr?t, nav sader?gs ar Sesto direkt?vu, šie dar?jumi form?li neatbilstot š?s direkt?vas ties?bu norm?m vai valsts ties?bu norm?m, ar kur?m š? direkt?va ir ieviesta. Turkl?t šo pašu dar?jumu m?r?is – no nodok?u viedok?a efekt?vi ced?t attiec?gos nekustamos ?pašumus pamatliet? – neesot pret?js Sest?s direkt?vas m?r?iem. Nodok?u administr?cija iebilst pret vi?u argument?ciju.

23 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka tai ir saistoši *Circuit Court de Cork* (Korkas apgabaltiesa) konstat?jumi, kas min?ti š? sprieduma 19. punkt?. T? preciz?, ka pamatliet? nodok?u administr?cija nav apgalvojusi, ka pras?t?ji pamatliet? b?tu izdar?juši kr?pšanu, un nav ar? pier?d?jusi, ka past?v?tu valsts ties?bu normas, atbilstoši kur?m tai neb?tu j??em v?r? dar?jumi, kas veido ?aunpr?t?gu r?c?bu.

24 Š?dos apst?k?os *Supreme Court* (Augst?k? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot

Tiesai šāds prejudiciāls jautājums:

“1) Vai tiesābū āunprātāgas izmantošanas princips kā tāds, kas atbilstoši Tiesas spriedumam [*Halifax*] ir piemērojams PVN jomā, ir tieši attiecināms uz privātpersonu, ja nav tādas valsts tiesābū normas – pieēemtas vai nu likumdošanas, vai tiesas spriešanas procesā –, kura piešārtu spēku šim principam, tādos apstākļos kā šajā lietā minētie, kad pirmspārdšanas un pārdšanas darījumu (turpmāk tekstā kopā – “prasātāju darījumi”) pārkvalificēšana, kā to atbalsta [nodokļu administrācija], nozīmētu, ka prasātajiem būtu jāmaksā PVN, lai arī šāds nodokļa nomaksas pienākums nebija paredzēts prasātajiem darījumiem attiecīgajā laika periodā piemērojamās valsts tiesābū normās?

2) Gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir tāda, ka tiesābū āunprātāgas izmantošanas [aizlieguma] princips ir tieši piemērojams privātpersonai, pat ja nav tādas valsts tiesābū normas – pieēemtas vai nu likumdošanas, vai tiesas spriešanas procesā –, kura piešārtu spēku šim principam, vai šis princips ir pietiekami skaidrs un precīzs, lai to piemērotu prasātajiem darījumiem, kas tika noslēgti pirms sprieduma *Halifax* pasludināšanas, it īpaši ievērojot tiesiskās noteiktības un apelācijas sādzības iesniedzāju tiesiskās pārvēbas aizsardzības principus?

3) Ja tiesābū āunprātāgas izmantošanas [aizlieguma] princips ir piemērojams prasātajiem darījumiem tādā veidā, ka tie ir jāpārkvalificē:

a) kāds ir juridiskais mehānisms, ar kuru tiek aprēķināts un iekasēts PVN, kas ir jāmaksā saistībā ar prasātajiem darījumiem, ja valsts tiesiskajā regulājumā nav paredzēts aprēķināt un iekasēt PVN, kā arī

b) kā lai valsts tiesas uzliek šādu pienākumu?

4) Vai valsts tiesā, nosakot, vai prasātajiem darījumiem galvenais mērķis bija gūt nodokļu priekšrocības, pirmspārdšanas darījumi (kuri, kā tika konstatēts, tika veikti tikai nodokļu mērķiem) ir jāvērtē atsevišķi vai arī prasātajiem darījumiem mērķis ir jāvērtē kopumā?

5) Vai PVN likuma 4. panta 9. punkts ir jāuzskata par valsts tiesābū normu, ar kuru tiek transponēta Sestā direktāva, neraugoties uz to, ka tas nav saderēgs ar tiesābū normu Sestās direktāvas 4. panta 3. punktā, un kuru būtu pareizi piemērot tādā veidā, ka prasātajiem ir jāuzskata par nodokļa maksātajiem saistībā ar īpašumu pārdošānu (izīrēšanā, iznomāšanā) pirms pirmreizējās lietošanas, lai gan iepriekšējais tiesābū atsavināšanas darījums jau tika aplikts ar nodokli?

6) Gadījumā, ja [PVN likuma] 4. panta 9. punkts nav saderēgs ar Sesto direktāvu, vai apstāklis, ka prasātajiem ir pamatojuma uz to, nozīmē tiesābū āunprātāgu izmantošanu, kas ir pretrunā Tiesas spriedumam *Halifax* attiecīgajiem principiem?

7) Pakārtoti, ja [PVN likuma] 4. panta 9. punkts ir saderēgs ar Sesto direktāvu, vai prasātajiem ir gūvuši nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā šīs direktāvas un/vai 4. panta mērķim?

8) Pat ja PVN likuma 4. panta 9. punkts nav jāuzskata par tādu valsts tiesābū normu, ar kuru ir transponēta Sestā direktāva, vai Tiesas spriedumam *Halifax* noteiktais tiesābū āunprātāgas izmantošanas aizlieguma princips tik un tā ir piemērojams attiecīgajiem darījumiem atbilstoši Tiesas spriedumam *Halifax* noteiktajiem kritērijiem?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

*Par pirmo un otro jautājumu*

25 Ar pirmo un otro jautājumu, kas ir jautājums par izskata kopu, iesniedzot tiesā burtu jautājumu, vai a priori tās rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka neatkarīgi no valsts tiesību normas, ar ko tas ir īstenots valsts tiesību sistēmā, tas var tieši tikt piemērots, lai atteiktos atbrīvot no PVN tādū nekustamo pašumu pārdošanu kā pamatliet aplūkotie. Tā kā attiecīgā darījumi pamatliet tika īstenoti, pirms tika pasludināts spriedums *Halifax*, šā tiesa jautā arī par to, vai šāda a priori tās rīcības aizlieguma principa piemērošana šiem darījumiem atbilst tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem un, it īpaši, vai minētais princips ir uzskatāms par tādū, kam ir pietiekami skaidrs un precīzs saturs.

26 Iesūmums ir jākonstatē, ka šie jautājumi ir formulēti, minot judikatūru par direktīvu tiešo iedarbību. Saskaņā ar šo judikatūru uz kādas direktīvas normām, kuras attiecībā uz to saturu šā iet beznosacījumu un pietiekami precīzas, var tieši atsaukties, vēršoties pret valsti, bet tās pašas par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonai un attiecīgi uz tām nevar atsaukties, vēršoties pret šādu privātpersonu valsts tiesā (šajā nozīmā skat. it īpaši spriedumu, 2013. gada 12. decembris, *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, 18. un 22. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra). Tādējādi no direktīvas izrietošie pienākumi ir jāievieš valsts tiesībās, lai uz tiem varētu tieši atsaukties, vēršoties pret privātpersonu.

27 Turpretī ir jānorāda, ka a priori tās rīcības aizlieguma princips, kāds judikatūrā pāc sprieduma *Halifax* tiek piemērots PVN jomā, nav direktīvā paredzēts noteikums, bet gan ir balstīts uz šā sprieduma 68. un 69. punktu minēto pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru, pirmkārt, ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesību mērķnieciskā vai a priori tās gē nolūka (skat. it īpaši spriedumus, 1998. gada 12. maijs, *Kefalas u.c.*, C-367/96, EU:C:1998:222, 20. punkts; 2000. gada 23. marts, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, 33. punkts, kā arī 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32. punkts) un, otrkārt, Savienības tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekāutu uzņēmumu a priori tās rīcību (šajā nozīmā skat. spriedumus, 1977. gada 11. oktobris, *Cremer*, C-125/76, EU:C:1977:148, 21. punkts; 1993. gada 3. marts, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, 21. punkts, un 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 51. punkts).

28 Lai arī Tiesa sprieduma *Halifax* 70. un 71. punktā nosprieda, ka a priori tās rīcības aizlieguma princips ir piemērojams arī PVN jomā, uzsverot, ka cēla pret krāpšanu, nodokļu nemaksāšanu un iespējami a priori tās rīcību ir mērķis, kas atzīts un veicināts Sestajā direktīvā, no tā neizriet, ka šā principa piemērošana šajā jomā būtu pakāauta tās transponēšanas prasībām, kā tas ir šīs direktīvas normu gadījumā.

29 Turklāt ir jāuzsver, pirmkārt, ka šā sprieduma 27. punktā minētā judikatūra tika pasludināta daždās Savienības tiesību jomās, piemēram, sabiedrību tiesībās (spriedumi, 1998. gada 12. maijs, *Kefalas u.c.*, C-367/96, EU:C:1998:222, kā arī 2000. gada 23. marts, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150), kopējā lauksaimniecības politikā (spriedumi, 1977. gada 11. oktobris, *Cremer*, C-125/76, EU:C:1977:148; 1993. gada 3. marts, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, un 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695) un PVN jomā (spriedums, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka a priori tās rīcības aizlieguma princips ir piemērojams Savienības tiesībās paredzētajām tiesībām un priekšrocībām neatkarīgi no tā, vai šīs tiesības un priekšrocības ir pamatotas ar Līgumiem (attiecībā uz pamatbrīvībām skat. it īpaši spriedumus, 1974. gada 3. decembris, *van Binsbergen*, C-33/74, EU:C:1974:131, 13. punkts, un 1999. gada 9. marts, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, 24. punkts), kādā regulā (spriedumi, 2006. gada 6. aprīlis, *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, 19. un 20. punkts, kā arī 2014. gada 13. marts, *SICES u.c.*, C-155/13, EU:C:2014:145, 29. un 30. punkts) vai kādā direktīvā (PVN jomā skat. it īpaši spriedumus, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32.

punkts; *Halifax*, 68. un 69. punkts, k? ar? 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 40. punkts). T?d?j?di ir j?konstat?, ka šis princips nav t?ds pats k? ties?bas un priekšroc?bas, kur?m tas ir piem?rojams.

31 ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips, k?ds tas ir piem?rojams PVN jom? judikat?r? p?c sprieduma *Halifax*, t?tad ir visp?r?ga rakstura, kas p?c b?t?bas piem?t Savien?bas ties?bu visp?r?jiem principiem (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2009. gada 15. oktobris, *Audiolux* u.c., C?101/08, EU:T:2009:626, 50. punkts).

32 V?l ir j?piebilst, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru ties?bu vai priekšroc?bas atteikums ?aunpr?t?gas vai kr?pnieciskas r?c?bas d?? ir tikai sekas konstat?jumam, ka kr?pniec?bas vai ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas gad?jum? faktiski nav izpild?ti objekt?vie nosac?jumi, kas nepieciešami, lai var?tu sa?emt v?lamo priekšroc?bu, un ka t?d?? š?dam atteikumam nav vajadz?ga ?pašs juridiskais pamats (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke*, C?110/99, EU:C:2000:695, 56. punkts; *Halifax*, 93. punkts, un 2009. gada 4. j?nijs, *Pometon*, C?158/08, EU:C:2009:349, 28. punkts).

33 T?d?j?di uz ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma principu var atsaukties, v?ršoties pret nodok?a maks?t?ju, lai tam atteiktu tostarp ties?bas uz atbr?vojumu no PVN, pat ja nav valsts ties?bu normu, kur?s b?tu paredz?ts š?ds atteikums (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455, 62. punkts).

34 Pret?ji tam, ko apgalvo pras?t?ji pamatliet?, tas, ka situ?cija, kur? ir pasludin?ts iepriekš?j? punkt? min?tais spriedums, attiec?s uz kr?pšanas gad?jumu, ne?auj secin?t, ka š? judikat?ra b?tu piem?rojama tikai š?dam gad?jumam, nevis ?aunpr?t?gas izmantošanas gad?jumam. Proti, k? tostarp izriet no 2014. gada 18. decembra sprieduma *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c. (C?131/13, C?163/13 un C?164/13, EU:C:2014:2455) 56. un 57. punkta, lai non?ktu pie iepriekš?j? punkt? nor?d?t? konstat?juma, Tiesa tostarp ir balst?jusies uz š? sprieduma 27. un 32. punkt? atg?din?to past?v?go judikat?ru, kas attiecas gan uz kr?pšanas gad?jumiem, gan uz gad?jumiem, kas ir saist?ti ar ?aunpr?t?gu izmantošanu.

35 Judikat?ra, uz kuru pras?t?ji pamatliet? atsaucas Tiesai iesniegtajos rakstveida apsv?rumos, t?pat neliek apstr?d?t š? sprieduma 33. punkt? nor?d?to secin?jumu.

36 Proti, lai ar? Tiesa sprieduma *Halifax* 87., 90. un 91. punkt? nosprieda, ka, t? k? Sestaj? direkt?v? nav noteikumu par PVN iekas?šanu, dal?bvalst?m ir j?paredz nosac?jumi, k?dos Valsts kase PVN var iekas?t *a posteriori*, ja ir konstat?ta ?aunpr?t?ga r?c?ba, t? tom?r sprieda nevis par ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma principa piem?rošanas nosac?jumiem, bet gan tikai par PVN iekas?šanas procesu?lo k?rt?bu, kas valsts iest?d?m ir j?iev?ro p?c tam, kad t?s atbilstoši šim principam ir konstat?jušas ?aunpr?t?gas r?c?bas past?v?šanu.

37 2014. gada 13. febru?ra spriedums *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69) un 2015. gada 12. febru?ra spriedums *Surgicare* (C?662/13, EU:C:2015:89), uz kuriem šaj? paš? kontekst? atsaucas pras?t?ji pamatliet?, t?pat k? iepriekš?j? punkt? min?t? judikat?ra p?c sprieduma *Halifax*, attiecas uz min?t? principa ieviešanas procesu?lo k?rt?bu, kas ir saist?ta ar to, vai valsts tiesai ir iesp?ja vai pien?kums p?c savas ierosmes p?rbaud?t, vai past?v kr?pšana nodok?u jom? (spriedums, 2014. gada 13. febru?ris, *Maks Pen*, C?18/13, EU:C:2014:69, 39. punkts), un ar iesp?ju valsts noteikumu c??as pret ?aunpr?t?gu ties?bu izmantošanu un kr?pšanu nodok?u jom? piem?rošanu pak?aut iepriekš?jai proced?rai, kurai tostarp ir rakstur?ga attiec?g?s personas uzklaus?šana (spriedums, 2015. gada 12. febru?ris, *Surgicare*, C?662/13, EU:C:2015:89, 34. punkts).

38 Visbeidzot, run?jot par 2007. gada 5. j?lija spriedumu *Kofoed* (C?321/05, EU:C:2007:408),



no minētā sprieduma 38. un 48. punkta izriet, ka Tiesa ir spriedusi nevis par "aunprātīgas rīcības aizlieguma principa piemērošanas nosacījumiem, bet gan par tādā konkrētā direktīvā iekārtā noteikuma piemērošanas nosacījumiem, kas daļēji bāvētā "auj atteikt šajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, ja attiecīgā darījuma pamatmērķis vai viens no tā pamatmērķiem ir krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Lai arī minētā sprieduma 48. punktā Tiesa uzsvēru lika uz tādā valsts noteikumu par "aunprātīgu tiesību izmantošanu, krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas pastāvīšanu, kas var tikt interpretēti atbilstoši, šā judikatūra attiecas uz minēto sekundāro tiesību normu un tādā nav piemērojama vispārīgā "aunprātīgas rīcības aizlieguma principam.

39 Iesniedzējtiesa jautā arī par to, vai "aunprātīgas rīcības aizlieguma principa, kas izriet no sprieduma *Halifax*, piemērošana attiecīgajiem darījumiem pamatlietā, kas tika "stenoti, pirms tika pasludināts šis spriedums, atbilst tiesiskās noteiktības un tiesiskās paāvēbas aizsardzības principiem.

40 Šāda Savienības tiesību piemērošana atbilst tiesiskās noteiktības un tiesiskās paāvēbas aizsardzības principiem (šajā nozīmā skat. it "paši spriedumus, 2015. gada 22. janvāris, *Balazs*, C-401/13 un C-432/13, EU:C:2015:26, 49. un 50. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2016. gada 19. aprīlis, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 38.–40. punkts).

41 Proti, Tiesas "stenojot ar LESD 267. pantu piešķirto kompetenci, sniegtā Savienības tiesību normu interpretācija izskaidro un, vajadzības gadījumā, precizē šo tiesību nozīmi un apjomu, kā tās ir vai bija jāsaprot un jāpiemēro no to spēkā stāšanās datuma. No tā izriet, ka, izņemot "rķrtas apstākļus, par kuru esamību šajā lietā tomēr nav nekas teikts, Savienības tiesības, šādi interpretētas, tiesm ir jāpiemēro arī tiesiskajām attiecībām, kas radušās un tikušas nodibinātas pirms sprieduma par līgumu sniegt interpretāciju pasludināšanas, ja turklāt ir izpildīti nosacījumi par strīda par šo tiesību piemērošanu iesniegšanu kompetentajās tiesās (skat. it "paši spriedumus, 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 44. un 45. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2016. gada 19. aprīlis, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 40. punkts).

42 Turklāt ir jānorāda, ka spriedumā *Halifax* Tiesa neierobežoja sniegtās "aunprātīgas rīcības aizlieguma principa PVN jomā interpretācijas iedarbību laikā. Šāds ierobežojums gan ir pieļaujams tikai pašā spriedumā, kurā ir lemts par pieprasīto interpretāciju, un šā prasība nodrošina vienlīdzīgu attieksmi pret daļēji bāvētā un citām personām saistībā ar šām tiesībām un līdz ar to atbilst no tiesiskās drošības principa izrietošajām prasībām (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2007. gada 6. marts, *Meilicke u.c.*, C-292/04, EU:C:2007:132, 36. punkts, kā arī 2012. gada 23. oktobris, *Nelson u.c.*, C-581/10 un C-629/10, EU:C:2012:657, 91. punkts).

43 Turklāt attiecībā uz jautājumu par to, vai prasītāji pamatlietā pamata tiesvedības ietvaros var atsaukties uz tiesiskās noteiktības un tiesiskās paāvēbas aizsardzības principiem, lai apstrīdētu saņemto atbrīvošanas no PVN atteikumu, saskaā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātājam, kas nosacījums tiesību iegūšanai ir izpildījies ar krāpšanu vai "aunprātīgu rīcību, nav pamata atsaukties uz šiem principiem, lai iebilstu pret atteikumu piešķirt attiecīgās tiesības atbilstoši "aunprātīgas rīcības aizlieguma principam (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2000. gada 8. jūnijs, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 38. punkts; *Halifax*, 84. punkts, kā arī 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti u.c.*, C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 60. punkts).

44 Ēmot vērā šos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka "aunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka neatkarīgi no valsts tiesību normas, ar ko tas tiek "stenots valsts tiesību sistēmā, tas var tieši tikt piemērots, lai atteiktos atbrīvot no PVN tādā nekustamo "pašumu pārdošānu kā pamatlietā aplūkotā, kas ir veikta pirms sprieduma lietā *Halifax*

pasludināšanas, un tas nav pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās paņēmības aizsardzības principiem.

#### *Par trešo jautājumu*

45 Ar trešo jautājumu iesniedzētāja būtībā vālas noskaidrot, kā ir jāinterpretē Sestā direktīvā, lai gadījumā, ja attiecīgā darījumi pamatlietā būtu jāpārkvalificē, piemērojot āunprātīgās rēķinā aizlieguma principu, noteiktu, ar kādu juridisko pamatu tie darījumi, kas nav uzskatāmi par āunprātīgu rēķinu, ir apliekami ar PVN.

46 Ir jāatgādina, ka, ja ir konstatēta āunprātīgā rēķinā, darījumi, kas to veido, ir jāpārkvalificē tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par āunprātīgu rēķinu. Tomēr pārkvalificēšana nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs pareizai PVN iekasēšanai un izvairīšanās no nodokļu maksēšanas novēršanai (šajā nozīmā skat. spriedumus, *Halifax*, 92., 94. un 98. punkts, kā arī 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 48. un 52. punkts).

47 No šīs judikatūras izriet, ka āunprātīgās rēķinā aizlieguma principa piemērošana PVN jomā vispirms jau nozīmē, ka ir jānosaka situācija, kādā būtu pastāvējusi, ja netiktu veikti darījumi, kas ir uzskatāmi par āunprātīgu rēķinu, un tad ir jāizvērtē šā pārkvalificētā situācija, ņemot vērā atbilstošās valsts tiesību un Sestās direktīvas normas.

48 Tādējādi āunprātīgās rēķinā aizlieguma princips būtībā liek valsts iestādēm attiecīgajiem darījumiem piemērot atbilstošo tiesisko regulējumu PVN jomā, to nepiemērojot tiem darījumiem, kas ir uzskatāmi par āunprātīgu rēķinu.

49 Šajā lietā gadījumā, ja iesniedzētāja konstatētu, ka pirms attiecīgo nekustamo pašumu pamatlietā pārdošanas noslēgtie noma līgumi ir uzskatāmi par āunprātīgu rēķinu, minētās pārdošanas iespējamās aplikšanas ar PVN pamatā būtu jābūt atbilstošajam valsts tiesību normam, kurā šāda aplikšana ar nodokli ir paredzēta. Proti, Sestā direktīvā pati par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonai, un tādējādi attiecībā pret šādu personu uz šādu direktīvas normu nevar atsaukties valsts tiesā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 21. septembris, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Līdz ar to, kā izriet no saskanīgām norādēm, ko tiesas sēdē Tiesā sniegusi Eiropas Komisija, šādā gadījumā iesniedzētāi ir jāpārbauda, vai attiecīgo nekustamo pašumu pamatlietā pārdošanai ir piemērojams PVN atbilstoši PVN likuma 4. panta 1. un 2. punktam, kas tādā ir juridiskais pamats šo pārdošanu aplikšanai ar nodokli.

51 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīvā ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja attiecīgā darījumi pamatlietā būtu jāpārkvalificē, piemērojot āunprātīgās rēķinā aizlieguma principu, tie darījumi, kas nav uzskatāmi par āunprātīgu rēķinu, var būt apliekami ar PVN, pamatojoties uz atbilstošajam valsts tiesību normam, kurā šāda aplikšana ar nodokli ir paredzēta.

#### *Par ceturto jautājumu*

52 Ar ceturto jautājumu iesniedzētāja būtībā vālas noskaidrot, vai āunprātīgās rēķinā aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai, pamatojoties uz sprieduma *Halifax* 75. punktu, noteiktu, vai attiecīgo darījumu pamatlietā galvenais mērķis ir vai nav nodokļu priekšrocības iegūšana, ir jāņem vērā iepriekš noslēgtā attiecīgo nekustamo pašumu pamatlietā noma līgumu mērķis atsevišķi vai kopā ar šo noma līgumu un šo pārdošanas līgumu mērķi.

53 Šaj? zi?? uzreiz ir j?uzsver, ka – pret?ji pras?t?ju pamatliet? Tiesai iesniegtajos rakstveida apsv?rumos apgalvotajam – judikat?ra p?c sprieduma *Halifax* neparedz, ka b?tu j?pier?da, ka nodok?u priekšroc?bas ieg?šana ir vien?gais attiec?go dar?jumu m?r?is. Lai ar? dar?jumi, kuriem ir tikai š?ds m?r?is, var atbilst no š?s judikat?ras izrietošaj?m pras?b?m, Tiesa 2008. gada 21. febru?ra sprieduma *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108) 45. punkt? preciz?ja, ka tas pats notiek tad, ja nodok?u priekšroc?bas sa?emšana ir attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is.

54 Run?jot par š? m?r?a v?rt?jumu t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot?, ir j?nor?da, ka atbilstoši nor?d?m l?mum? l?gt prejudici?lu nol?mumu attiec?gos dar?jumus pamatliet? veido vair?ki l?gumi, kas attiecas uz vieniem un tiem pašiem nekustamajiem ?pašumiem un kas ir nosl?gti starp daž?d?m person?m, proti, divi nomas l?gumi, kas nosl?gti starp pras?t?jiem pamatliet? un *Shamrock Estates*, k? ar? – p?c šo l?gumu laušanas – l?gumi par min?to nekustamo ?pašumu p?rdošanu trešaj?m person?m.

55 No Sest?s direkt?vas 2. panta izriet, ka katrs sniegums parasti ir j?uzskata par atseviš?u un neatkar?gu (spriedumi, 2008. gada 21. febru?ris, *Part Service*, C?425/06, EU:C:2008:108, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse*, C?392/11, EU:C:2012:597, 14. punkts).

56 Ja Tiesai ir j?preciz?, k?da p?rbaude ir j?veic, lai noteiktu attiec?go dar?jumu galveno m?r?i, t? ?em v?r? tikai t?da dar?juma vai dar?jumu m?r?i, attiec?b? uz kuriem ir j?izv?rt? ?aunpr?t?gais raksturs, nevis t? dar?juma m?r?i, kurš šo pirmo dar?jumu d?? form?li atbilst nosac?jumiem nodok?u priekšroc?bas sa?emšanai (skat. it ?paši spriedumus, 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing*, C?103/09, EU:C:2010:804, 10.–15. un 31. punkts, k? ar? 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, 20. un 43.–45. punkts).

57 T?pat no Tiesas judikat?ras izriet, ka ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma principa piem?rošanas rezult?t? tiek izsl?gti tikai dar?jumi, kas veido š?du r?c?bu, bet sniegumiem, kas to neveido, ir j?piem?ro atbilstošie noteikumi PVN jom? (spriedums *Halifax*, 94.–97. punkts). Š? atš?ir?g? attieksme pret ?aunpr?t?gu r?c?bu veidojošajiem dar?jumiem noz?m?, ka ar? to m?r?is ir j?izv?rt? atseviš?i.

58 T?d?j?di, lai noteiktu, vai nomas l?gumiem, kas nosl?gti pirms attiec?go nekustamo ?pašumu pamatliet? p?rdošanas, galvenok?rt bija m?r?is ieg?t nodok?u priekšroc?bu, ir konkr?ti j??em v?r? šo nomas l?gumu m?r?is.

59 L?dz ar to iesniedz?jtiesai atbilstoši valsts ties?b?s noteiktajai pier?d?šanas k?rt?bai, ja vien t?d?j?di netiek kait?ts Savien?bas ties?bu efektivit?tei, ir j?p?rbauda, vai attiec?gaj? gad?jum? pamatliet? ir konstat?jami ?aunpr?t?gu r?c?bu veidojoši elementi. Tom?r Tiesa, taisot prejudici?lu nol?mumu, vajadz?bas gad?jum? var sniegt skaidrojumu, ko valsts tiesa, veicot interpret?ciju, var?tu izmantot k? b?tu vadl?nijas (it ?paši skat. spriedumus, *Halifax*, 76. un 77. punkts, k? ar? 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, 34. punkts).

60 Lai noteiktu attiec?go nomas l?gumu pamatliet? patieso saturu un noz?mi, iesniedz?jtiesā tostarp var ?emt v?r? šo dar?jumu piln?gi m?ksl?go raksturu, k? ar? juridisko, ekonomisko un/vai personisko saist?bu starp attiec?gajiem uz??m?jiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu *Halifax*, 75. un 81. punkts). Š?di elementi var liecin?t par to, ka galvenais sasniedzamais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bas sa?emšana, lai ar? papildus past?v saimnieciski m?r?i (spriedums, 2008. gada 21. febru?ris, *Part Service*, C?425/06, EU:C:2008:108, 62. punkts).

61 Šaj? liet? attiec?gajiem nomas l?gumiem pamatliet? atbilstoši l?mum? l?gt prejudici?lu nol?mumu sniegtaj?m nor?d?m nebija nek?das saimniecisk?s realit?tes un pras?t?ji pamatliet?

tos noslīdzā ar sabiedrību, kas ar tiem ir saistīta, lai samazinātu maksājamo PVN par attiecīgo nekustamo īpašumu pamatlīdzības pārrēķinu, ko tie plānoja veikt vēlāk. Kas attiecas uz to, ka nomas līgumi – kā tiesas spriedums – tiesīpašības pārņemšana prasītāji pamatlīdzības – bija paredzēti, lai īstenotu minēto pārrēķinu efektīvāk no nodokļu viedokļa, šis mērķis nav uzskatāms par tūdu, kam būtu cits mērķis, nevis nodokļu priekšrocības iegūšana, jo vēlāmās sekas tiktu sasniegtas, tieši samazinot nodokļu slogu.

62 Ēmot vēl iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka ģaunprātīgās rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai, pamatojoties uz sprieduma *Halifax* 75. punktu, noteiktu, vai attiecīgo darījumu pamatlīdzības galvenais mērķis ir vai nav nodokļu priekšrocības iegūšana, iepriekš noslīgt attiecīgo nekustamo īpašumu pamatlīdzības nomas līgumu mērķis ir jāņem vērā atsevišķi.

#### *Par piekto un sesto jautājumu*

63 Piektais un sestais jautājums ir balstīti uz pieņēmumu, ka PVN likuma 4. panta 9. punkts nav saderīgs ar Sesto direktīvu.

64 Šajā saistībā ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā iedibināts Tiesas un valsts tiesu sadarbības ietvaros nepieciešamība veikt valsts tiesai noderīgu Savienības tiesību interpretāciju nozīmē, ka tai ir stingri jāievēro tās prasības attiecībā uz līguma sniegtu prejudiciālu nolikumu saturu, kas ir skaidri noteiktas Reglamenta 94. pantā un par kurām iesniedzējtiesai ir jābūt informātai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 5. jūlijs, *Ognyanov*, C-614/14, EU:C:2016:514, 18. un 19. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2016. gada 27. oktobris, *Audace u.c.*, C-114/15, EU:C:2016:813, 35. punkts).

65 Tātad, kā noteikts Reglamenta 94. panta c) punktā, pašlīgums sniegtu prejudiciālu nolikumu noteikti ir jāietver to iemeslu izklāsts, kas likuši iesniedzējtiesai šaubties par noteiktu Savienības tiesību normu interpretāciju vai spēkā esamību, kā arī saikne, ko tī konstatējusi starp šīm tiesību normām un pamatlīdzībai piemērojamajiem valsts tiesību aktiem.

66 Runājot par piekto un sesto jautājumu, līgums sniegtu prejudiciālu nolikumu neatbilst šīm prasībām.

67 Proti, līgums līgtu prejudiciālu nolikumu nav paskaidrots, kādā iesniedzējtiesa šaubas par PVN likuma 4. panta 9. punkta saderību ar Sesto direktīvu, bet ir tikai atspoguļoti pamatlīdzības pušu secinājumi šajā saistībā. It īpaši tī neprecīzī saiknī, kādā varētu pastāvēt starp šo nesaderību un strīdu pamatlīdzības. Tādējādi minētajā līgums nav norādīts, kādā iespījamā nesaderība atbilstoši šīs tiesas domām nozīmē, ka PVN likuma 4. panta 9. punkts nav uzskatāms par tūdu, ar ko šī direktīva ir transponēta, nedz arī ļauj noteikt, kā, pīc šīs tiesas domām, šīds konstatējums varētu ietekmēt judikatūras pīc sprieduma *Halifax*, kas attiecas uz ģaunprātīgās rīcības aizlieguma principu, piemērošanu.

68 Ēmot vēl iepriekš izklāstītos apsvērumus, ir jāuzskata, ka piektais un sestais jautājums ir nepieņemami.

#### *Par septīto jautājumu*

69 Ar septīto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ģaunprātīgās rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tūdu nekustamo īpašumu pārrēķina kā pamatlīdzības aplīkotie izraisa nodokļu priekšrocības iegūšanu, kas ir pretīja attiecīgo Sestīs direktīvas noteikumu mērķim.

70 Šaj? saist?b? ir j?atg?dina, pirmk?rt, ka Tiesa sprieduma *Halifax* 74. punkt? nosprieda, ka, lai PVN jom? konstat?tu ?aunpr?t?gas r?c?bas past?v?šanu, nepieciešams, lai, neraugoties uz attiec?go Sest?s direkt?vas normu un š?s direkt?vas transpon?šanas valsts ties?bu aktu nosac?jumu form?lu piem?rošanu, attiec?go dar?jumu rezult?t? tiktu ieg?ta nodok?u priekšroc?ba, kuras pieš?iršana b?tu pret?ja šo normu m?r?im.

71 Otrk?rt, min?t?s direkt?vas 13. panta B da?as g) punkt?, lasot to kop? ar t?s 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu, no nodok?a ir atbr?vota t?du ?ku vai ?ku da?u un zem t?m esoš?s zemes p?rdošana, uz kur?m jau attiekusies “pirmreiz?ja izmantošana”. T?d?j?di, k? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts secin?jumu 88. punkt?, “pirmreiz?jas izmantošanas” krit?rija m?r?is ir jaunus nekustamos ?pašumus, kuru celtniec?ba un p?rdošana ir j?apliek ar PVN, noš?irt no veciem nekustamajiem ?pašumiem. Šim nol?kam šis krit?rijs nosaka “br?di, kad ?ka vairs netiek izmantota ražošanas proces? un k??st par pat?ri?a priekšmetu, proti, kad ?ku s?k izmantot t?s ?pašnieks vai ?rnieks” (skat. priekšlikumu Padomes sestajai direkt?vai par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma: vienota apr??inu b?ze (COM(73) 950, gal?g? redakcija, 1973. gada 20. j?nija)).

72 T?d?j?di Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as g) punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a attiecas uz nekustamo ?pašumu p?rdošanu p?c tam, kad tos faktiski ir lietojis to ?pašnieks vai ?rnieks. Turpret? no nodok?a netiek atbr?vota jauna nekustam? ?pašuma pirm? nodošana gala pat?rt?jam.

73 Lai ar?, k? atg?din?ts š? sprieduma 59. punkt?, valsts tiesai ir j?p?rbauda, vai pamatliet? past?v š? sprieduma 70. punkt? min?t? ?aunpr?t?gas r?c?bas sast?vda?a, ir j?nor?da, ka atkar?b? no lietas apst?k?iem jauna nekustam? ?pašuma pirm? ?rnieka ?stenota lietošana, protams, var b?t pirmreiz?ja izmantošana Sest?s direkt?vas 4. panta 3. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

74 Tom?r atbilstoši l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu sniegtaj?m nor?d?m par attiec?gajiem nekustamajiem ?pašumiem pamatliet? ir nosl?gti jau divi nomas l?gumi. Šie nomas l?gumi ir nosl?gti vien? dien? starp pras?t?jiem pamatliet? un sabiedr?bu, kas ar tiem ir saist?ta, un tajos ir paredz?ta šo nekustamo ?pašumu noma un t?l?t?ja iznom?šana atpaka?. Turkl?t min?tie nomas l?gumi, savstarp?ji vienojoties, tika lauhti maz?k k? m?nesi p?c to nosl?gšanas, un neilgi p?c tam pras?t?ji pamatliet? šos nekustamos ?pašumus p?rdeva trešaj?m person?m. T?d?j?di, k? ?ener?ladvok?ts nor?d?jis secin?jumu 94. punkt?, ir j?konstat?, ka ?pašnieks vai ?rnieks attiec?gos nekustamos ?pašumus pamatliet? faktiski v?l nebija lietojis pirms to p?rdošanas trešaj?m person?m, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

75 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz sept?to jaut?jumu ir j?atbild, ka ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?da nekustamo ?pašumu nodošana k? pamatliet? apl?kot? var izrais?t nodok?u priekšroc?bas ieg?šanu pret?ji attiec?go Sest?s direkt?vas noteikumu m?r?iem, ja ?pašnieks vai ?rnieks šos nekustamos ?pašumus faktiski v?l nebija lietojis pirms to p?rdošanas trešaj?m person?m. Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai t? tas ir pamatliet?.

#### *Par astoto jaut?jumu*

76 Ar astoto jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas ir j?piem?ro t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot?, kas ir saist?ta ar nekustamo ?pašumu p?rdošanas dar?juma iesp?jamu atbr?vojumu no PVN.

77 Šaj? saist?b? ir j?atg?dina visp?r?jais princips, kas izriet no Sest?s direkt?vas 2. panta 1.

punkta, saska?? ar kuru PVN ir iekas?jams par katru pre?u pieg?di, ko par atl?dz?bu ?stenojīs nodok?u maks?t?js. Š?da pieg?de attiec?b? uz nekustamajiem ?pašumiem t?gad princip? ir aplikama ar šo nodokli.

78 Atk?pjoties no š? principa, š?s direkt?vas 13. panta B da?as g) punkt? ir paredz?ts, ka dal?bvalstīs atbr?vo no nodok?a ?kas vai ?kas da?u un zem t?m esoš?s zemes p?rdošanu, iz?emot š?s direkt?vas 4. panta 3. punkta a) apakšpunkt? min?tos gad?jumus, proti, p?rdošanu, kas nav veikta pirms attiec?g?s ?kas vai ?kas da?as pirmreiz?jas izmantošanas.

79 T?d?j?di PVN princip? ir j?maks? tikai par pirmo ?kas vai ?kas da?as p?rdošanu (iz?r?šanu, iznom?šanu), preciz?jot, ka, lai noteiktu, kura p?rdošana (iz?r?šana, iznom?šana) ir pirm?, nav j??em v?r? p?rdošana (iz?r?šana, iznom?šana) ar piln?gi m?ksl?gu raksturu, kuras galvenais m?r?is ir nodok?u priekšroc?bas sa?emšana.

80 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz astoto jaut?jumu ir j?atbild, ka ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas ir j?piem?ro t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot?, kas ir saist?ta ar nekustamo ?pašumu p?rdošanas dar?juma iesp?jamu atbr?vojumu no PVN.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

81 Attiec?b? uz pamatlīetas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtīesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tīesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tīesa (ceturt? pal?ta) nospriež:

1) ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka neatkar?gi no valsts ties?bu normas, ar ko tas tiek ?stenots valsts ties?bu sist?m?, tas var tikt tieši piem?rots, lai atteiktos atbr?vot no pievienot?s v?rt?bas nodok?a t?du nekustamo ?pašumu p?rdošanu k? pamatliet? apl?kot?, kas ir veikta pirms 2006. gada 21. febru?ra sprieduma liet? *Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121)* pasludin?šanas, un tas nav pretrun? tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principiem;

2) Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 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, ir j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, ja attiec?gie dar?jumi pamatliet? b?tu j?p?rkvalific?, piem?rojot ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma principu, dar?jumi, kas nav uzskat?mi par ?aunpr?t?gu r?c?bu, var b?t aplikami ar pievienot?s v?rt?bas nodokli, pamatojoties uz atbilstošaj?m valsts ties?bu norm?m, kur?s š?da aplikšana ar nodokli ir paredz?ta;

3) ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka, lai, pamatojoties uz 2006. gada 21. febru?ra sprieduma *Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121)* 75. punktu, noteiktu, vai attiec?go dar?jumu pamatliet? galvenais m?r?is ir vai nav nodok?u priekšroc?bas ieg?šana, iepriekš nosl?gto attiec?go nekustamo ?pašumu pamatliet? nomas l?gumu m?r?is ir j??em v?r? atseviš?i;

4) Āunprātīgās rēcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā nekustamo pašumu nodošana kā pamatlietā aplūkotā var izraisīt nodokļu priekšrocības iegāšanu pretēji attiecīgo Sestās direktīvas 77/388/EEK noteikumu mērķiem, ja pašnieks vai rnieks šos nekustamos pašumus faktiski vēl nav lietojis pirms to pārdošanas trešajām personām. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai tas ir pamatlietā;

5) Āunprātīgās rēcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir jāpiemēro tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kas ir saistīta ar nekustamo pašumu pārdošanas darījuma iespējamo atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – angļu.