

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2019. gada 27. martā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Priekšnodokļa atskaitošana – Nekustamais īpašums, kas ir ražošanas līdzeklis – Pārdošana un atpakaņoma (sale and lease back) – PVN atskaitījumu koriģēšana – PVN neitralitātes princips – Vienlīdzīgas attieksmes princips

Lietā C-201/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *cour d'appel de Mons* (Monsas apelojamas tiesa, Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 9. martā un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 19. martā, tiesvedībā

Mydibel SA

pret

État belge,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*] (referenti) un P. Dž. Švērebs [*P. G. Xuereb*],

ģenerālvokāts: Dž. Pitručella [*G. Pitruzzella*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Mydibel SA* vērā – *W. Huber*, advokāts,
- Beļģijas valdības vērā – *J.-C. Halleux* un *P. Cottin*, kār *C. Pochet*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – *J. Jokubauskaitis* un *N. Gossement*, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklausēšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES (2009.

gada 22. decembris) (OV 2010, L 10, 14. lpp.), (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 14., 15., 168., 184., 185., 187. un 188. pantu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) neitralitātes principu un vienlīdzīgās attieksmes principu.

2 Šīs līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Mydibel SA* un *État belge* par PVN atskaitījuma koriģēšanu.

Atbilstošās tiesību normas

3 Atbilstoši PVN direktīvas 14. pantam:

“1. “Preču piegāde” ir tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pāšumu kā pašniekam.

2. Papildus 1. punktā minētajam darījumam par preču piegādi uzskata šāds darījums:

a) pāšumtiesību nodošanu par atlīdzību, ja to dara ar valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu;

b) faktisko preču nodošanu, pildot līgumu par preču nomu/īri uz noteiktu laiku vai par preču pārdošānu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pāšumtiesību pārēja notiek nevis tā, kā veicot pārdojuma iemaksu;

c) preču nodošanu, pildot līgumu, saskaņā ar ko par preču pirkšanu vai pārdošanu maksājama komisijas maksa.

3. Daļēbvalstis var uzskatīt konkrētu būvdarbu nodošanu par preču piegādi.”

4 Šīs direktīvas 15. pants ir noteikts:

“1. Elektrību, gāzi, siltumu vai dzesēšanu u. tml. uzskata par materiālu pāšumu.

2. Par materiālu pāšumu daļēbvalstis var uzskatīt:

a) noteiktas tiesības uz nekustamo pāšumu;

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

c) akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod pašumtiesības vai valdījuma tiesības uz nekustamo pāšumu vai tās daļu.”

5 Minētās direktīvas 168. pants ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā daļēbvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz daļēbvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

c) PVN, kas maksājams par preču iegādi Kopienas iekšienā saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienā saskaņā ar 21. un 22. pantu;

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī.”

6 PVN direktīvas X sadaļas 5. nodaļā “Atskaitēšanas koriģēšana” ir ietverti šīs direktīvas 184.–189. pants. Minētās direktīvas 184. pants ir precizēts:

“Šākotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.”

7 PVN direktīvas 185. pants ir paredzēts:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksēšanas [pēc PVN deklarācijas iesniegšanas] mainās sastāvs, kas izmantots, lai noteiktu atskaitēmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos pašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pants.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos.”

8 Atbilstoši šīs direktīvas 186. pantam:

“Dalībvalstis paredz sāki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.”

9 Minētās direktīvas 187. pants ir noteikts:

“1. Attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm [ražošanas līdzekļiem] koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tās ir iegādātas vai ražotas.

Tomēr dalībvalstis koriģēšanu var attiecināt uz pilnu piecu gadu laikposmu no šo kapitālieguldījumu preču [ražošanas līdzekļu] pirmreizējās lietošanas.

Nekustamajam pašumam, kas iegādāts kā kapitālieguldījumu prece [nekustamajam pašumam, kas ir ražošanas līdzeklis], koriģēšanas laikposmu var pagarināt līdz pat 20 gadiem.

2. Ikgadējo koriģēšanu veic tikai par vienu piektdaļu no PVN, kas maksājams par kapitālieguldījumu precēm [ražošanas līdzekļiem], vai, ja koriģēšanas laikposms ir bijis pagarināts, par to attiecīgu daļu.

Šā punkta pirmajā daļē minēto koriģēšanu veic, balstoties uz svērstābām atskaitēšanas tiesībām nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā preces ir iegādātas, ražotas vai, attiecīgā gadījumā, pirmoreiz lietotas.”

10 Tās pašas direktīvas 188. pants ir precizēts:

“1. Ja kapitālieguldījumu preces [ražošanas līdzekļus] piegādā koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļa maksātājs tās [tos] vēl joprojām lieto savas saimnieciskās darbības vajadzībām līdz koriģēšanas laikposma beigām.

Pieņem, ka šai saimnieciskajai darbībai pilnībā uzliek nodokli, ja nodokli uzliek kapitālieguldījumu preču [ražošanas līdzekļu] piegādei.

Pieņem, ka šī saimnieciskā darbība ir pilnībā atbrīvota no nodokļa, ja no nodokļa ir atbrīvota kapitālieguldījumu preču [ražošanas līdzekļu] piegāde.

2. Šī panta 1. punktā paredzēto koriģēšanu veic tikai vienreiz attiecībā uz visu atlikušo koriģēšanas laiku. Tomēr, ja kapitālieguldījumu preču [ražošanas līdzekļu] piegāde ir atbrīvota no nodokļa, dalībvalstis var atcelt prasību veikt koriģēšanu, ja pircējs ir nodokļa maksātājs, kas attiecīgās kapitālieguldījumu preces [ražošanas līdzekļus] izmanto vienīgi darījumiem, par kuriem PVN ir atskaitīms."

11 PVN direktīvas 189. pantā ir paredzēts:

"Lai piemērotu 187. un 188. pantu, dalībvalstis var veikt šādus pasākumus:

- a) definēt kapitālieguldījumu preču [ražošanas līdzekļu] jēdzienu;
- b) norādīt PVN summu, kas ņemama vērā koriģēšanai;
- c) veikt jebkādas nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu, ka koriģēšana neizraisa nekādas nepamatotas priekšrocības;
- d) atļaut administratīvus vienkāršojumus."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 *Mydibel* nodarbojas ar kartupeļu pārstrādes produktu ražošanu un šajā saistībā ir PVN maksātāja. Tai pieder vairākas tās, par kurām tā pilnā apmērā ir atskaitījusi nodokli, kas attiecas uz būvniecības, pārīves un renovācijās darbu rīcībām.

13 2009. gada 1. oktobrī, lai palielinātu savu likviditāti, *Mydibel* par šīm tām ar divām finanšu iestādēm noslēdza "sale and lease back" (pārdošanas un atpakaļnomas) darījumus, kuriem nav piemērojams PVN un kuri ir iedalīti divās daļēs. Katrai daļai *Mydibel* noslēdza ar šīm iestādēm divus notariāli apstiprinātus līgumus. Pirmkārt, tā noslēdza līgumu par ilgtermiņa nomas tiesību uz minētajām tām nodibināšanu par labu minētajām iestādēm uz 99 gadiem pret tātātīgu maksājumu par ilgtermiņa nomas tiesībām 9 630 000 EUR apmērā par pirmo daļu un 2 700 000 EUR apmērā par otro daļu, kā arī ikgadīgu maksu 25 EUR apmērā. Otrkārt, tā noslēdza līgumu par nekustamā pašuma līzingu attiecībā uz šīm pašām tām, ar kuru šīs pašas iestādes piešķir *Mydibel* attiecīgo tās izmantošanas tiesības uz neatsaucamu 15 gadu termiņu, maksājot ceturkšņa nomas maksu, kas atbilst ieguldījumu vērtībai 9 630 000 EUR apmērā par pirmo daļu un 2 700 000 EUR apmērā par otro daļu, kam pieskaitīti procenti. Saskaņā ar pētījuma minēto līgumu *Mydibel* līzīga beigšanās saņem izpirkuma tiesības par cenu, kas atbilst 10 % no ieguldījumu vērtības par pirmo daļu un 3 % no ieguldījumu vērtības par otro daļu.

14 Pēc nodokļu revīzijas, kas 2012. gada 11. maijā un 8. jūnijā tika veikta par laikposmu no 2009. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 31. decembrim, Beļģijas nodokļu administrācija saskaņā ar pārskatīšanas mehānismu noraidīja PVN atskaitījumu, kas saskaņā ar bijušajiem darījumiem bija veikts par attiecīgajām tām minēto *sale and lease back* (pārdošanas un atpakaļnomas) darījumu dēļ.

15 2012. gada 18. septembrī *Mydibel* apstiprināšanai tika iesniegts korekcijas aprēķins, un 2013. gada 22. novembrī tika izrakstīts protokols, par ko līdz ar lēmumu par korekciju tika paziņots tajā pašā dienā. Pētījuma minētais lēmums attiecas, pirmkārt, uz summu 981 381,28

EUR apmērā par kādā PVN atskaitīšanu, otrkārt, uz samērgu naudas sodu 98 130 EUR apmērā un, treškārt, uz kavējuma procentiem, sākot no 2011. gada 21. janvāra. Veicot ieturējumu no *Mydibel* PVN norēķinu konta kredīta atlikuma, Beļģijas nodokļu administrācija sāpma korekcijas summas nomaksu par kopējo summu 1 363 971,20 EUR apmērā.

16 2014. gada 1. aprīlī *Mydibel* cēla *tribunal de première instance du Hainaut* (Aino pirmās instances tiesa, Beļģija) prasību atcelt lēmumu par korekciju un 2013. gada 22. novembra protokolu.

17 Ar 2015. gada 13. oktobra spriedumu *tribunal de première instance du Hainaut* atzina prasību par pieņemamu un daļēji pamatotu. Tā atzina, ka naudas sods nebija jāmaksā, un piesprieda *État belge* atlīdzināt *Mydibel* visas summas, kas saņemtas saistībā ar atcelto naudas sodu, pieskaitot tām nokavējuma procentus, un noraidīja *Mydibel* prasību pārējā daļā.

18 2016. gada 4. martā *Mydibel* par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *cour d'appel de Mons* (Monsas apelācijas tiesa, Beļģija).

19 Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai apstākļos, kādi ir pamatlietā, ar PVN direktīvas normām ir noteikts pienākums koriģēt PVN atskaitījumu un, ja atbilde ir apstiprinoša, – vai šāda korekcija atbilst PVN neitralitātes principam un vienlīdzīgas attieksmes principam.

20 Šādos apstākļos *cour d'appel de Mons* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

[1] Vai [Direktīvas 2006/112] 14., 15., 168., 184., 185., 187. un 188. pants ir jāinterpretē un jāpiemēro tā, ka ir jāpārskatā/īekas? PVN attiecībā uz nekustamiem ražošanas līdzekļiem, kas sākotnēji ticis pareizi atskaitīts, ja šie nekustamie ražošanas līdzekļi ir bijuši “sale and lease back” darījuma objekts (pārdošana un atpakaņoma), ievērojot, ka:

– “sale [and] lease back” ir noformēts ar kombinētu un vienlaicīgu ilgtermiņa nomas tiesību piešķiršanu (kas ir pagaidu lietu tiesības), ko nodokļa maksātājs piešķir divām finanšu institūcijām, un līdzīgu, ko šīs divas finanšu institūcijas ir piešķirušas nodokļa maksātājam;

– šis “sale [and] lease back” darījums ir tīri finansiāls darījums ar nolūku palielināt nodokļa maksātāja likviditāti;

– “sale [and] lease back” (pārdošana[s] un atpakaņoma[s]) darījumam nav ticis piemērots PVN;

– nekustamais ražošanas līdzeklis ir palicis nodokļa maksātāja īpašumā un nodokļa maksātājs to ir izmantojis ar nodokli apliekamai darbībai nepārtraukti un ilgstoši gan pirms darījuma, gan arī pēc tā;

[2] Vai iepriekš minēto normu interpretācija un piemērošana, kuras dēļ ir jāveic sākotnēji atskaitītā PVN pārskatīšana/īekas?šana, [atbilst] PVN neitralitātes princip[am] un/vai vienlīdzīgas attieksmes princip[am]?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

21 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa bētib? vaicē, vai PVN direktīvas 184., 185., 187. un 188. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos ir noteikts pienākums koriģēt PVN, kas ir maksājams par to un kas sākotnēji ir ticis pareizi atskaitīts, ja šis īpašums ir bijis tāda *sale and lease back*

(pārdošanas un atpakaļnomas) darījuma priekšmets, kuram nav piemērojams PVN tādos apstākļos, kādi aplūkoti pamatlīd.

22 PVN direktīvas 184. un 185. pantā ir vispārīgi izvirzīti nosacījumi, ar kuriem valsts nodokļu administrācijai ir jāprasa veikt sākotnēji atskaitītā PVN korekciju. Savukārt šīs direktīvas 187.–189. pantā ir paredzēti paši noteikumi par PVN atskaitījuma korekciju attiecībā uz ražošanas līdzekļiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 11. aprīlis, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 25.–28. punkts).

23 Ievadā ir jākonstatē, ka no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka pamatlīd aplūkotās kājas ir jākvalificē kā “ražošanas līdzekļi”; iesniedzējtiesai tas ir jāpārbauda, ņemot vērā valsts tiesības. Proti, atbilstoši minētās direktīvas 189. panta a) punktam dalībvalstis var definēt “ražošanas līdzekļu” jēdzienu. Tiesa ir atzinusi, ka šis jēdziens attiecas uz precēm, kurām, tās izmantojot saimnieciskās darbības veikšanai, ir raksturīga ilgtspējība un vērtība, un tādējādi ar to iegāžu saistītās izmaksas parasti netiek ieņemamotās kā kērtējie izdevumi, bet gan tiek norakstītas vairāku finanšu gadu garumā (spriedums, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjment*, C-118/11, EU:C:2012:97, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Pirmkārt, ir jāpārbauda, vai PVN atskaitījuma korekcija ir jāveic atbilstoši minētās direktīvas 184. un 185. pantam.

25 No PVN direktīvas 184. panta izriet, ka PVN sākotnējo atskaitījumu koriģē, ja atskaitījums ir lielāks vai mazāks par to, uz kuru nodokļa maksātājam ir bijušas tiesības. Atbilstoši šīs direktīvas 185. pantam korekcija ir jāveic it paši tad, ja apstākļi, kas tiek ņemti vērā, nosakot atskaitījumu apmēru, pēc PVN deklarācijas iesniegšanas ir mainījušies.

26 Attiecībā uz iespējamo ietekmi, kādu uz nodokļa maksātāja veiktu PVN atskaitījumu var radīt kādi pēc šīs atskaitījuma iesniedzējušies notikumi, no Tiesas judikatūras izriet, ka tas, kādam mērķim preces vai pakalpojumi tiek izmantoti vai tos ir paredzēti izmantot, nosaka sākotnējā atskaitījuma apmēru, uz kuru nodokļa maksātājam ir tiesības, kā arī iespējamo korekciju, kas ir jāveic turpmākajos laikposmos (spriedums, 2018. gada 31. maijs, *Kollroß un Wirtl*, C-660/16 un C-661/16, EU:C:2018:372, 54. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

27 Proti, PVN direktīvas 184.–186. pantā paredzētais koriģēšanas mehānisms ir ar šo direktīvu noteiktās PVN atskaitēšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa. Tā mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, tādējādi nodrošinot PVN neitralitāti, lai tiesības uz atskaitījumu par agrākā stadijā veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šis nodoklis. Šis mehānisms mērķis tādējādi ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz PVN kā priekšnodokļa atskaitījumu un attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošanu darījumiem, kas ar nodokli tiek aplūkoti vāļā (spriedums, 2018. gada 31. maijs, *Kollroß un Wirtl*, C-660/16 un C-661/16, EU:C:2018:372, 55. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

28 Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka pamatliet? apl?koto nekustamo ?pašumu *Mydibel* nep?rtraukti un ilgstoši izmantoja savai profesion?lajai darb?bai. Turkl?t saska?? ar šaj? l?mum? sniegtaj?m nor?d?m, ja par pamatliet? apl?kotajiem *sale and lease back* (p?rdošanas un atpaka?nomas) dar?jumiem *Mydibel* veica t?l?t?ju maks?jumu, tad š? sabiedr?ba savuk?rt uz??m?s 15 gadu laikposm? maks?t attiec?gaj?m finanšu iest?d?m ceturkš?a nomas maksu, kuras kop?j? summa atbilst š? maks?juma summai, kurai pieskait?ti procenti. T?d?j?di š?iet, ka min?t? sabiedr?ba dar?jumus, kas veikti šai pamatliet? apl?koto nekustamo ?pašumu b?vniec?bai, p?rb?vei un renov?cijai, turpin?ja izmantot saviem dar?jumiem, kas ar nodokli tiek aplikti v?l?k. Šis konstat?jums, neskarot iesniedz?jtiesas p?rbaudi, liecina, ka apst?k?i, kas ir ?emti v?r?, nosakot atskait?jumu apm?ru, p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas nav main?jušies.

29 Pret?ji tam, ko Eiropas Komisija ir apgalvojusi rakstveida apsv?rumos, tikai ilgtermi?a nomas ties?bu, kam nav piem?rojams PVN, nodibin?šana nevar tikt uzskat?ta par apst?k?u, kuri ?emti v?r?, nosakot atskait?jumu apm?ru, izmai??m, kas notikušas p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas. Proti, pati š? nodibin?šana neizbeidz ciešo un tiešo saikni starp ties?b?m uz PVN k? priekšnodok?a atskait?jumu un attiec?go pre?u vai pakalpojumu izmantošanu dar?jumiem, kas ar nodokli tiek aplikti v?l?k.

30 No t? izriet, ka, neskarot iesniedz?jtiesas p?rbaudi, PVN direkt?vas 184. un 185. pant? nav pras?ts t?dos apst?k?os, k?di apl?koti pamatliet?, kori??t s?kotn?ji atskait?to PVN.

31 Otrk?rt, ir j?p?rbauda, vai uz pamatlietas apst?k?iem attiecas ?pašie noteikumi par PVN atskait?juma korekciju attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem, tostarp PVN direkt?vas 187. un 188. pants.

32 Š?s direkt?vas 187. pant? ir izkl?st?ti atseviš?i noteikumi par PVN atskait?juma korekciju attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem. Tostarp no min?t?s direkt?vas 187. panta 1. punkta izriet, ka attiec?b? uz š?du ?pašumu kori??šana tiek veikta piecu gadu laikposm?, kurš var tikt pagarin?ts l?dz divdesmit gadiem attiec?b? uz nekustamajiem ?pašumiem, kas ir ražošanas l?dzek?i.

33 Atbilstoši t?s pašas direkt?vas 188. panta 1. punktam, ja ražošanas l?dzek?us pieg?d? kori??šanas laik?, uzskata, ka nodok?a maks?t?js tos v?l joproj?m lieto savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m l?dz kori??šanas laikposma beig?m.

34 Tiesa ir preciz?jusi, ka “pre?u pieg?des” j?dziens attiecas nevis uz ?pašuma nodošanu t?d?s form?s, kas ir paredz?tas attiec?gaj?s valsts ties?b?s, bet gan uz jebkuru vienas personas veiktu dar?jumu ar ?ermenisku lietu nodošanu, ar ko š? persona pieš?ir ties?bas citai personai r?koties ar šo ?pašumu t?, it k? [š? cita persona] b?tu min?t?s lietas ?pašniece (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

35 Ja valsts tiesai katr? atseviš?? gad?jum?, atkar?b? no lietas faktiem, ir j?nosaka, vai attiec?gais dar?jums ar ?pašumu izraisa ties?bu r?koties ar lietu k? ?pašniekam nodošanu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property*, C?63/04, EU:C:2005:773, 63. punkts), tad Tiesa tom?r var tai šaj? zi?? sniegt jebk?das noder?gas nor?des.

36 J?konstat?, ka pamatliet? apl?kotajiem *sale and lease back* (p?rdošanas un atpaka?nomas) dar?jumiem ir rakstur?ga, pirmk?rt, pamatliet? apl?kot? kombin?ta un vienlaic?ga ilgtermi?a nomas ties?bu pieš?iršana, ko nodok?a maks?t?js ir pieš??ris div?m finanšu iest?d?m, un, otrk?rt, šo divu iest?žu nekustam? ?pašuma l?zings nodok?a maks?t?jam.

37 T?d?? ir j?nosaka, vai saist?b? ar pamatlietu ilgtermi?a nomas ties?bu pieš?iršana un

nekustam? ?pašuma l?zings ir j?apl?ko noš?irti vai tom?r kopsakar?.

38 Tiesa ar? ir atzinusi, ka viens vienots pakalpojums past?v tad, ja divi vai vair?ki elementi vai darb?bas, ko nodok?u maks?t?js veicis, ir tik cieši saist?ti, ka tie objekt?vi veido vienotu, ekonomiski nedal?mu pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga (spriedums, 2008. gada 21. febru?ris, *Part Service*, C?425/06, EU:C:2008:108, 53. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

39 Valsts tiesai ir j?izv?rt?, vai tai iesniegt? inform?cija liecina, ka past?v viens vienots dar?jums, ne?emot v?r? dar?juma l?gumisko strukt?ru (spriedums, 2008. gada 21. febru?ris, *Part Service*, C?425/06, EU:C:2008:108, 54. punkts).

40 Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka pamatliet? apl?kotie *sale and lease back* (p?rdošanas un atpaka?nomas) dar?jumi veido t?ri finansi?lus dar?jumus ar m?r?i palielin?t *Mydibel* likvidit?ti un ka pamatliet? apl?kotie nekustamie ?pašumi palika t?s ?pašum?, un t? nep?rtraukti un ilgstoši izmantoja šos ?pašumus dar?jumiem, kuriem piem?rojams nodoklis. Neskarot iesniedz?jtiesas p?rbaudi, šie fakti, š?iet, liecina, ka šie abi dar?jumi veido vienotu dar?jumu, jo ilgtermi?a nomas ties?bu nodibin?šana attiec?b? uz pamatliet? apl?kotaj?m ?k?m nav nodal?ma no nekustam? ?pašuma l?zinga attiec?b? uz šiem pašiem ?pašumiem.

41 No t? izriet, ka, neskarot iesniedz?jtiesas p?rbaudi, abi pamatliet? apl?kotie *sale and lease back* (p?rdošanas un atpaka?nomas) dar?jumi veido vienotu dar?jumu. Šajos apst?k?os šie dar?jumi nevar tikt kvalific?ti k? "pre?u pieg?des", jo pamatliet? apl?kot?s ties?bas, kas nodotas finanšu iest?d?m p?c min?tajiem dar?jumiem, proti, ilgtermi?a nomas civilties?bas, no kur?m atskait?tas ties?bas, kas raduš?s no nekustam? ?pašuma, kura ?pašniece ir *Mydibel*, l?zinga, nedod [š?m iest?d?m] pilnvaras r?koties ar pamatliet? apl?kotaj?m ?k?m t?, it k? t?s b?tu šo ?ku ?pašnieces.

42 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?to un neskarot iesniedz?jtiesas p?rbaudi, PVN direkt?vas 187. un 188. pant? nav pras?ts t?dos apst?k?os, k?di apl?koti pamatliet?, kori??t s?kotn?ji atskait?to PVN.

43 Š?dos apst?k?os uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka, neskarot iesniedz?jtiesas p?rbaudi par attiec?gajiem valsts faktiskajiem un tiesiskajiem apst?k?iem, PVN direkt?vas 184., 185., 187. un 188. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tajos nav noteikts pien?kums kori??t PVN, kas ir maks?jams par ?ku un kas s?kotn?ji ir ticis pareizi atskait?ts, ja šis ?pašums ir bijis t?da *sale and lease back* (p?rdošanas un atpaka?nomas) dar?juma priekšmets, kuram nav piem?rojams PVN t?dos apst?k?os, k?di apl?koti pamatliet?.

Par otro jaut?jumu

44 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai t?da PVN direkt?vas 184., 185., 187. un 188. panta interpret?cija, saska?? ar kuru tajos ir noteikts pien?kums kori??t s?kotn?ji atskait?to PVN t?dos apst?k?os, k?di apl?koti pamatliet?, atbilst PVN neitralit?tes principam un vienl?dz?gas attieksmes principam.

45 ?emot v?r? atbildi uz pirmo jaut?jumu, otrais jaut?jums b?tu j?uzdod tikai tad, ja iesniedz?jtiesai p?c p?rbaudes n?ktos uzskat?t, ka pamatliet? apl?kotie *sale and lease back* (p?rdošanas un atpaka?nomas) dar?jumi veido apst?k?u, kuri ?emti v?r?, nosakot atskait?jumu apm?ru, izmai?as, kas notikušas p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas PVN direkt?vas 185. panta izpratn?, vai ar? pieg?di š?s direkt?vas 188. panta izpratn?, un tikai tad, ja tom?r past?v?tu pien?kums kori??t s?kotn?ji atskait?to PVN t?dos apst?k?os, k?di apl?koti pamatliet?.

46 Š?ds pien?kums kori??t s?kotn?ji atskait?to PVN katr? zi?? atbilstu PVN neitralit?tes

principam un vienlīdzīgas attieksmes principam.

47 Šajā ziņā pietiek konstatēt, ka šajos apstākļos nodokļa maksātājs, kurš noslēdzis šādu darījumu, kam nav piemērojams PVN un kas attiecas uz ņēmu, kuras ņašnieks tas ir, no PVN viedokļa nebūtu tādā situācijā, kas būtu salīdzināma ar tādā nodokļa maksātāja situāciju, kurš nepretendējis būtu palicis ņēmu ņašnieks kopš to darbu veikšanas, kuri radījuši tiesības atskaitēt PVN priekšnodokli.

48 Šādos apstākļos uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tādā PVN direktīvas 184., 185., 187. un 188. panta interpretācijā, saskaņā ar kuru tajos ir noteikts pienākums koriģēt sēkotnāji atskaitīto PVN tādos apstākļos, kādi aplūkoti pamatlietā, atbilst PVN neitralitātes principam un vienlīdzīgas attieksmes principam.

Par tiesāšanas izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

1) Neskarot iesniedzējtiesas pārbaudi par attiecīgajiem valsts faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris), 184., 185., 187. un 188. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos nav noteikts pienākums koriģēt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas ir maksājams par ņēmu un kas sēkotnāji ir ticis pareizi atskaitīts, ja šis ņašums ir bijis tādā *sale and lease back* (pārdošanas un atpakaņomas) darījuma priekšmets, kuram nav piemērojams PVN tādos apstākļos, kādi aplūkoti pamatlietā.

2) Tādā Direktīvas 2006/112, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2009/162, 184., 185., 187. un 188. panta interpretācijā, saskaņā ar kuru tajos ir noteikts pienākums koriģēt sēkotnāji atskaitīto pievienotās vērtības nodokli (PVN) tādos apstākļos, kādi aplūkoti pamatlietā, atbilst PVN neitralitātes principam un vienlīdzīgas attieksmes principam.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.