

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2023. gada 16. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Nekustamo īpašuma kompleksa būvniecība, ko veic asociācija bez juridiskas personas statusa – Asociācijas līgums – Minētā nekustamo īpašuma kompleksa dzīvokļu pārdošana, ko veic atsevišķi dalībnieki – Tā nodokļa maksājuma noteikšana, kuram ir jāmaksā nodoklis – Nodokļu neitralitātes princips – Tiesības uz PVN atskaitēšanu

Lietā C-519/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apeliācijas tiesa, Rumūnija) iesniegusi ar 2021. gada 28. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2021. gada 24. augustā, tiesvedībā

ASA

pret

DGRFP Cluj,

piedaloties:

BP,

MB,

Tiesa (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja M. L. Arasteja Saņa [*M. L. Arastey Sahún*] (referente), tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] un J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerālvokāts: N. Emiliu [*N. Emiliou*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- ASA vārdā – S. I. Puā, advokāts,
- Rumūnijas valdības vārdā – E. Gane, A. Rotāreanu un A. Wellman, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – A. Armenia un J. Jokubauskaitē, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanas pieģemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), kā arī samērīguma, nodokļu neitralitātes un tiesiskās drošības principus.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp ASA, fizisku personu, un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* (Klužas-Napokas Reģionālā valsts finanšu enerģidirekcija, Rumānija; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par dzīvokļu tirdzniecības darījumu aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli (PVN).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrajai daļai:

“Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādam izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.”

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pakalpojuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Šīs direktīvas 11. pants ir noteikts:

“Apspriedusies ar padomdevēju komiteju pievienotās vērtības nodokļa jautājumos [...], katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiāli, saimnieciski un organizatoriski.”

Dalībvalsts, kas izmanto pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju, var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieautu, ka minētā noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.”

6 Šīs pašas direktīvas 12. pants ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otr[aj] daļ[?] minētajām darbībām, jo paši kādu no šādiem darījumiem:

a) ņemas vai ņemas daļas un zem ņemas esošās zemes piegādi [nodošanu] pirms šīs ņemas pirmreizējās izmantošanas;

b) apb?ves zemes pieg?di [nodošanu].

2. Š? panta 1. punkta a) apakšpunkta noz?m? v?rds “?ka” ir jebkura celtne, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem?.

Dal?bvalstis var paredz?t s?ki izstr?d?tus noteikumus 1. punkta a) apakšpunkt? min?t? krit?rija piem?rošanai ?ku p?rb?vei un var noteikt, ko noz?m? “zem ?kas esoš? zeme”.

Dal?bvalstis pirmreiz?jas izmantošanas viet? var piem?rot citus krit?rijus, piem?ram, laikposmu no ?kas pabeigšanas dienas l?dz pirm?s pieg?des [nodošanas] dienai, vai laikposmu no pirmreiz?j?s izmantošanas dienas l?dz turpm?k?s pieg?des [nodošanas] dienai, ja šie laikposmi nep?rsniedz, attiec?gi, piecus un divus gadus.

3. Š? panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn? “apb?ves zeme” ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemes gabals, ko dal?bvalstis š?di defin?jušas.”

7 Atbilstoši PVN direkt?vas 14. panta 1. punktam:

““Pre?u pieg?de” ir ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.”

8 Š?s direkt?vas 62. pant? ir noteikts:

“Š? panta noz?m?:

1) “nodok?a iekas?jam?bas gad?jums” ir notikums, iest?joties kuram, ir izpild?ti juridiskie nosac?jumi, lai nodoklis k??tu iekas?jams;

2) “nodok?a iekas?jam?ba” noz?m?, ka nodok?u iest?dei saska?? ar ties?bu aktiem rodas ties?bas no attiec?g? br??ža piepras?t nodokli no personas, kura ir atbild?ga par PVN nomaksu, neatkar?gi no t?, ka nomaksas laiku var atlikt.”

9 Saska?? ar min?t?s direkt?vas 63. pantu:

“Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana.”

10 Š?s pašas direkt?vas 65. pant? ir paredz?ts:

“Ja maks?jums izdar?ms uz kontu pirms pre?u pieg?des vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis k??st iekas?jams l?dz ar maks?juma sa?emšanu un par sa?emto summu.”

11 PVN direkt?vas 73. pant? ir noteikts:

“Pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m.”

12 Min?t?s direkt?vas 78. pants ir izteikts š?di:

“Summ?, kurai uzliek nodokli, ietver š?das sast?vda?as:

a) nodok?us, nodevas un citus maks?jumus, iz?emot pašu PVN;

b) papildu izdevumus, piemēram, komisijas maksu, iepakojšanas, transportēšanas un apdrošināšanas izmaksas, ko piegādātājs iekasē no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja.

Piemērojot pirmās daļas b) punktu, dalībvalstis var par papildu izdevumiem uzskatīt izdevumus, par kuriem pastāv atsevišķa vienošanās.”

13 Saskaņā ar minētās direktīvas 167. pantu:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasējams.”

14 Šīs pašas direktīvas 168. pants ir paredzēts:

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

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

15 PVN direktīvas 178. pants ir noteikts:

“Lai izmantotu atskaitēšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) [apakš]punkta paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

16 Šīs direktīvas 179. pants ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitēšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atēmot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitēšanas tiesības.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai nodokļa maksātāji, kas neregulāri veic 12. panta paredzētos darījumus, atskaitēšanas tiesības īsteno vienīgi piegādes laikā.”

17 Saskaņā ar minētās direktīvas 226. pantu:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos pašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinus PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

1) rēķina izsniegšanas datums;

2) kārta numurs, pamatojoties uz vienas vai vairāku sēriju, kas unikāli identificē rēķinu;

3) 214. panta paredzētais PVN identifikācijas numurs, ar kuru nodokļa maksātājs veicis prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu;

4) pircēja vai pakalpojumu saņēmēja PVN identifikācijas numurs, kas paredzēts 214. pantā un ar ko viņš saņemis prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz kuru viņš atbildīgs par

PVN nomaksu, vai 138. pant? min?to pre?u pieg?di;

5) nodok?a maks?t?ja un pirc?ja vai pakalpojumu sa??m?ja pilns v?rds vai nosaukums un adrese;

6) pieg?d?to pre?u daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

7) datums, kad pieg?d?tas preces vai sniegti pakalpojumi, vai kad pabeigta to pieg?de vai sniegšana, vai datums, kad saska?? ar 220. panta 4. un 5. punktu veikta pirm? iemaksa kont?, ja vien min?tais datums ir zin?ms un atš?iras no r??ina izsniegšanas datuma;

8) summa, kurai izliek nodokli vai piem?ro atbr?vojumu, vien?bas cena bez PVN un visas cenas atlaides, ja t?s nav iek?autas vien?bas cen?;

9) piem?rot? PVN likme;

10) maks?jam? PVN summa, iz?emot gad?jumus, kad piem?ro ?pašu k?rt?bu, saska?? ar kuru šaj? direkt?v? nav pras?ta min?t? nor?de;

[..].”

Rum?nijas ties?bas

18 *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodok?u kodeksu; 2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 927), redakcij?, kas bija piem?rojama pamatlietas faktu laik? (turpm?k tekst? – “Nodok?u kodekss”), 86. panta 2.–5. punkt? bija paredz?ts:

“(2) Katras saska?? ar ties?bu aktiem nodibin?tas asoci?cijas, kam nav juridiskas personas statusa, biedriem darb?bas s?kum? ir j?nosl?dz rakstveida asoci?cijas l?gumi, kuros it ?paši ir ietverti š?di dati:

a) l?gumsl?dz?jas puses;

b) darb?bas joma un asoci?cijas biroja adrese;

c) biedru ieguld?jums mantas un ties?bu form?;

d) katras asoci?cijas biedra l?dzdal?bas da?a asoci?cijas ien?kumos vai zaud?jumos proporcion?li katra biedra ieguld?jumam;

e) par asoci?cijas pien?kumu pret valsts varu izpildi atbild?g? asoci?cijas biedra iecelšana;

f) asoci?cijas izbeigšanas nosac?jumi. Asoci?cijas l?gum? paredz?tie biedru ieguld?jumi netiek uzskat?ti par asoci?cijas ie??mumiem. Asoci?cijas l?gums 15 dienu laik? p?c t? nosl?gšanas dienas tiek re?istr?ts kompetentaj? nodok?u iest?d?. Nodok?u iest?dei ir ties?bas atteikt l?gumu re?istr?ciju, ja taj? nav ietverti atbilstoši šim punktam pras?tie dati.

(3) Ja starp asoci?cijas biedriem ir radniec?ba l?dz ceturtajai pak?pei ieskaitot, pus?m ir j?pier?da, ka t?s piedal?s pe??as ?stenošan? ar tiem piederošu ?pašumu vai ties?b?m. Asoci?cijas biedri var b?t ar? fiziskas personas ar ierobežotu r?c?bsp?ju.

(4) Asociācijām kompetentajai nodokļu iestādei ir pienākums vākt un nodot kam gada 15. martam iesniegt ikgadēju ienākumu deklarāciju saskaņā ar Valsts finanšu ministrijas sagatavoto modeli, kas ietver arī neto peļņas/zaudējumu sadali starp biedriem.

(5) Asociācijas ikgadējie ienākumi/zaudējumi saskaņā ar asociācijas līgumu tiek sadalīti starp tās biedriem proporcionāli ieguldījumam atbilstošs līdzdalības procentuālaj daļai.

19 Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 125.a panta 1. punktu:

“Šīs sadaļas piemērošanas nolūkā turpmāk minētajiem jēdzieniem un vārdkopām ir šāda nozīme:

[..]

18. “nodokļa maksātājs” 127. panta 1. punkta izpratnē ir fiziska persona, personu grupa, valsts iestāde, juridiska persona, kā arī jebkura vienība, kas var veikt saimniecisku darbību;

[..].”

20 Šī kodeksa 127. panta 8. un 9. punkti ir paredzēti:

“(8) Ievērojot tiesību normās paredzētos nosacījumus un tajā noteiktajās robežās par vienu nodokļa maksātāju tiek uzskatīta tādu Rumānijas reģistrētu nodokļu maksātāju grupa, kuri, bēdami juridiski neatkarīgi, uztur ciešus savstarpīgus organizatoriskos, finansiālos un ekonomiskos sakarus.

(9) Asociācijas vai organizācijas, kam nav juridiskās personas statusa, biedrs vai partneris tiek uzskatīts par atsevišķu nodokļu maksātāju par tām saimnieciskajām darbībām, kas nav veiktas minētās asociācijas vai organizācijas vārdā.”

21 Saskaņā ar minētā kodeksa 152. panta 1. punktu:

“Rumānijas reģistrētais nodokļa maksātājs, kura ikgadējais deklarātais vai faktiskais gada apgrozījums nepārsniedz 35 000 EUR – ekvivalents [Rumānijas lejās (RON)] tiek noteikts atbilstoši *Banca Națională a României* [(Rumānijas Banka)] paziņotajam maiņas kursam pievienošanās dienā un noapaļots līdz nākamajai tūkstošdaļai –, var lūgt piemērot atbrīvojumu no nodokļa, kas turpmāk tiek saukts par “pašo atbrīvojuma režīmu”, par 126. panta 1. punktā minētajiem darījumiem, izņemot jaunu transportlīdzekļu piegādes Kopienas iekšienē, kuras ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 143. panta 2. punkta b) apakšpunktu.”

22 *Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Valdības dekrēts Nr. 44/2004, ar ko apstiprina Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu piemērošanas kārtību; *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 112, 2004. gada 6. februāris), redakcijas, kas bija spēkā pamatlietas faktu laikā (turpmāk tekstā – “Valdības lēmums Nr. 44/2004”), 4. punkts, ar kuru tiek piemēroti Nodokļu kodeksa 127. panta noteikumi, bija noteikti:

“(1) Nodokļu kodeksa 127. panta 8. punkta mērķiem Rumānijas reģistrētu nodokļu maksātāju grupa, kas no juridiskā viedokļa ir neatkarīga, bet cieši saistīta ar finansiāliem, saimnieciskiem un organizatoriskiem saistiem, var izvēlēties tikt uzskatīta par vienu nodokļu maksātāju, kas ir iecelts nodokļu grupā ar šādiem nosacījumiem:

- a) nodok?a maks?t?js var ietilpt tikai vien? nodok?u grup?; un
 - b) izv?le j?izdara vismaz uz diviem gadiem; un
 - c) visiem grupas nodok?u maks?t?jiem j?piem?ro viens un tas pats taks?cijas periods.
- (2) Nodok?u grupu var veidot divi l?dz pieci nodok?a maks?t?ji.
- (3) L?dz 2009. gada 1. janv?rim nodok?u grupu var veidot tikai nodok?a maks?t?ji, kas tiek uzskat?ti par lieliem nodok?a maks?t?jiem.
- (4) Nodok?u maks?t?ji, kuru kapit?ls tieši vai netieši vair?k nek? 50 % apm?r? pieder vieniem un tiem pašiem akcion?riem, ir uzskat?mi par cieši saist?tiem finansi?l?m, saimniecisk?m un organizatorisk?m sait?m 1. punkta izpratn?.
- (5) Lai izveidotu nodok?u grupu, kompetentajai nodok?u iest?dei iesniedz pieteikumu, ko parakst?juši visi grupas dal?bnieki, un taj? iek?auj š?du inform?ciju:
- a) katra dal?bnieka pilnu v?rdu, adresi, darb?bas jomu un PVN numuru;
 - b) pier?d?jumus, ka biedri ir cieši saist?ti 2. punkta noz?m?;
 - c) dal?bnieka, kas iecelts par p?rst?vi, nosaukumu.
- (6) Kompetent? nodok?u iest?de pie?em ofici?lu l?mumu, ar ko apstiprina vai atsaka nodok?u grupas izveidošanu, un šo l?mumu pazi?o grupas p?rst?vim, k? ar? katrai nodok?u iest?dei, kuras jurisdikcij? atrodas nodok?u grupas dal?bnieki, 60 dienu laik? p?c 5. punkt? min?t? piepras?juma sa?emšanas.
- (7) Nodok?u grupas izveide st?jas sp?k? otr? m?neša pirmaj? dien? p?c 6. punkt? min?t? l?muma datuma.

[..]"

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

- 23 M?sas ASA un PP bija l?dz?pašnieces zemesgabalam Rum?nij?.
- 24 2006. gada beig?s t?s nosl?dza asoci?cijas bez juridiskas personas statusa l?gumu ar BP un MB – div?m cit?m fizisk?m person?m, lai uzb?v?tu ?ku kompleksu, ko veido no asto?as dz?vojam?s ?kas ar 56 dz?vok?iem, kuri paredz?ti p?rdošanai treš?m person?m.
- 25 Asoci?cijas l?gum? it ?paši bija paredz?ts, ka BP un MB kop?gi sedz ar nekustam? ?pašuma kompleksa b?vniec?bu saist?tos izdevumus un ka ASA un PP katra no pe??as sa?ems 16,67 % un BP un MB – 33 % katrs.
- 26 Turkl?t saska?? ar min?to asoci?cijas l?gumu projekt?šana, b?vat?auju un visu nepieciešamo administrat?vo dokumentu sa?emšana, visu nepieciešamo formalit?šu un pas?kumu izpilde nekustamo ?pašumu un taj? esošo dz?vok?u re?istr?šanai zemesgr?mat?, k? ar? b?v?jamo dz?vok?u p?rdošana bija kop?gas saist?bas.
- 27 Visbeidzot – gan MB, gan BP sa??ma pilnvaru ASA un PP v?rd? un uzdevum? nodot ?pašumties?bas, kas t?m bija attiec?b? uz visiem b?v?jamajiem dz?vok?iem.

28 Pēc uzbūvēšanas 56 dzīvokļi tika ierakstīti zemesgrāmatā, kur katra attiecīgā minētā dzīvokļa īpašnieki vai kopīpašnieki bija vai nu ASA, vai PP, vai arī vienāds daļas ASA un PP.

29 Laikā no 2008. gada 13. maija līdz 2008. gada 28. novembrim 53 no šiem dzīvokļiem tika pārdoti, no kuriem 13 pārdēva ASA viena pati, 14 – PP viena pati, un 26 no pārdotajiem bija ASA un PP kopīpašumā esošie dzīvokļi (no kuriem 3 dzīvokļi tika pārdoti BP un MB).

30 Attiecīgajos noslēgtajos pārdosanos līgumos tikai ASA un PP bija norādīts kā pāšuma īpašnieces un BP un MB tajos nebija minēti. Turklāt minētie līgumi neietvēra nevienu atsauci nedz uz PVN, nedz uz noslēgto asociācijas līgumu.

31 Pēc nodokļu revīzijas nodokļu iestāde 2011. gada 26. oktobrī izdeva paziņojumu par nodokļu uzlikšanu ASA, kurā arī tika atzīmēta par atbildīgu par PVN 537 287 Rumānijas leju (RON) (aptuveni 109 000 EUR) samaksu un procentu un nokavējuma naudas 482 269 Rumānijas leju (RON) (aptuveni 98 000 EUR) samaksu.

32 Nodokļu iestāde uzskatīja, ka ASA 2008. gadā viena pati vai kopā ar PP ir veikusi saimniecisku darbību, lai gūtu no tās ienākumus, ka it īpaši šīs darbības ietvaros noslēgtie pārdosanos darījumi ir ar PVN apliekami darījumi un ka līdz ar to arī ietilpst nodokļa maksātāju kategorijā atbilstoši valsts tiesībām. Turklāt, tā kā summa, ko ASA un PP saņēma attiecīgo pārdosanos darījumu laikā, pārsniedza Nodokļu kodeksa 152. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojuma no PVN maksimuma robežas, ASA un PP 2008. gada 1. jūlijā bija jāreģistrējas kā PVN maksātāji. Tādējādi nodokļu iestāde secināja, ka ASA bija jāmaksā PVN, kas piemērojams minētajiem pārdosanos darījumiem pēc šā datuma.

33 Lai nonāktu pie šiem secinājumiem, nodokļu iestāde balstījās uz asociācijas līgumu, kas formāli nebija reģistrēts un tā tika uzskatīts tikai nodokļu revīzijas sākumā.

34 2012. gadā nodokļu iestāde noraidīja ASA iesniegto sūdzību par šo paziņojumu par nodokli.

35 ASA pirmajā instancē vērsās *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apeliācijas tiesa, Rumānija), kas ir iesniedzējtiesa, ar prasību – galvenokārt – atcelt lēmumu, ar kuru noraidīta sūdzība, un paziņojumu par nodokli. 2014. gadā šajā tiesvedībā arī galvotājus pieaicināja BP un MB, lai gadījumā, ja spriedums būtu tai nelabvēlīgs, šiem pārdotajiem būtu pienākums samaksāt summu, kas atbilst divām trešdaļām no PVN parāda, kas uz vienas vārda tika atzīmēts paziņojumā par nodokli.

36 Ar 2016. gada 28. janvāra spriedumu minētā tiesa daļēji apmierināja ASA prasību, daļēji atceļot lēmumu, ar kuru tika noraidīta sūdzība, paziņojums par nodokli, kā arī ar to saistīto nodokļu revīzijas ziņojums PVN un papildu izmaksu aprēķina metodes dēļ.

37 Ar 2016. gada spriedumu *Înalta Curte de Casa și Justiție* (Augstākā kasācijas tiesa, Rumānija) apmierināja ASA un nodokļu iestādes par šo 2016. gada 28. janvāra spriedumu iesniegtās apeliācijas sūdzības un nosūtīja lietu atpakaļ jaunai izskatīšanai iesniedzējtiesā.

38 Ar 2019. gada 14. marta spriedumu iesniedzējtiesa daļēji apmierināja prasību, ko ASA bija cēlusi pret nodokļu iestādi, un daļēji atcēla lēmumu, ar kuru tika noraidīta sūdzība, paziņojumu par nodokli, kā arī ar to saistīto nodokļu kontroles ziņojumu, uzskatīdama, ka cenā, par kuru bija panākta vienošanās ar ASA veikto darījumu ietvaros, jau bija iekļauts PVN.

39 ASA un nodokļu iestāde iesniedza apeliācijas sūdzību par šo spriedumu.

40 Ar 2020. gada 23. jūlija spriedumu *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Augst? kas?cijas tiesa) atc?la min?to spriedumu un nos?t?ja lietu atk?rtotai izskat?šanai no jauna iesniedz?jties?.

41 Šaj? zi?? p?d?j? min?t? tiesa vispirms nor?da, ka pamatliet? v?rt?jums, saska?? ar kuru, pirmk?rt, ASA ietilpst nodok?a maks?t?ju kategorij? un, otrk?rt, t?s vienas vai kop? ar PP veikt? saimniecisk? darb?ba ir ar PVN apliekams dar?jums, ir ieguvis *res judicata* sp?ku.

42 Šaj? kontekst? iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, pirm?m k?rt?m, vai BP un MB ir ar? nodok?a maks?t?ju statuss pamatliet? apl?kotajos dz?vok?u p?rdošanas dar?jumos.

43 Š? tiesa nor?da, ka tikai ASA un PP esot piedal?jušies darb?b?, kas ir PVN iekas?jam?bas gad?jums, veicot pre?u p?rdošanu un pieg?di un iekas?jot cenu. Turkl?t t? konstat?, ka BP un MB dal?ba bija b?tiska asto?u nekustamo ?pašumu b?vniec?bas ?stenošanai un l?dz ar to saimnieciskajai darb?bai k? t?dai.

44 Šaj? zi?? min?t? tiesa uzskata, ka, t? k? nodok?u iest?de, lai pamatotu ASA piem?roto nodokli, esot ??musi v?r? asoci?cijas l?gumu, t? nevar?ja apgalvot, ka t? nezina š? l?guma noteikumus, aizbildinoties, ka tas nav ticis re?istr?ts nodok?u zi?? pirms saimniecisk?s darb?bas uzs?kšanas un ka šaj? l?gum? neesot iev?rotas Nodok?u kodeksa 86. panta 2. punkt? paredz?t?s formas. Turkl?t, ?emot v?r? 2013. gada 9. apr??a spriedumu Komisija/?rija (C?85/11, EU:C:2013:217), var?tu uzskat?t, ka PVN direkt?vas 11. pant? min?taj?m person?m nav individu?li j?atbilst min?t?s direkt?vas 9. panta 1. punkt? ietvertajai nodok?a maks?t?ja defin?cijai, šo abu ties?bu normu mijiedarb?bai, š?iet, pie?auj, ka personas, kuras abas ir cieši saist?tas finansi?l?, saimniecisk? un organizatorisk? zi??, kumulat?vi atbilst šai defin?cijai. Citiem v?rdiem, asoci?cijas l?guma ne?emšana v?r? var?tu novest pie t?, ka tiek noteikta neeksist?joša nodok?u situ?cija. L?dz ar to, iev?rojot 2010. gada 15. jūlija spriedumu *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441, 43. punkts) un 2013. gada 8. maija spriedumu *Petroma Transports* u.c. (C?271/12, EU:C:2013:297, 34. punkts), izš?irošajam jaut?jumam b?tu j?b?t noteikt, vai nodok?u iest?de zin?ja par šo asoci?cijas l?gumu pirms t? izdeva pazi?ojumu par nodokli.

45 Otr?m k?rt?m, iesniedz?jtiesa jaut? par personai, kas atrodas t?d? situ?cij? k? ASA, pieš?iramo nodok?a atskait?šanas ties?bu apjomu. Pirmaj? gad?jum? š? tiesa, pamatojoties uz Tiesas judikat?ru, uzskata, ka ASA nevar?tu tikt atteiktas ties?bas uz PVN atskait?šanu par PVN saist?b? ar veiktajiem ieguld?jumu dar?jumiem asoci?cijas darb?bas m?r?iem, tostarp PVN, kas atbilst BP, MB un PP v?rd? izsniegtajiem r??iniem, pamatojoties vien?gi uz to, ka ASA nav bijusi nodok?u maks?t?ja un nav person?gi samaks?jusi PVN priekšnodokli par pamatliet? apl?kotaj?m prec?m un pakalpojumiem. Tom?r š? tiesa attiec?b? uz PP priekšnodokl? samaks?to PVN uzskata, ka ASA var?tu tikt atteiktas ties?bas uz PVN atskait?šanu t?d??, ka pašai PP esot uzlikts nodoklis, un š? iemesla d?? tai b?tu j?atz?st ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN.

46 Otraj? gad?jum? iesniedz?jtiesa pamatojas uz 2018. gada 21. novembra spriedumu liet? *V?dan* (C?664/16, EU:C:2018:933, 44. punkts), kur? Tiesa ir nospriedusi, ka nodok?a maks?t?jam ir pien?kums sniegt objekt?vus pier?d?jumus, ka nodok?a maks?t?ji tam faktiski iepriekš ir pieg?d?juši preces un pakalpojumus savu ar PVN apliekamo dar?jumu vajadz?b?m, par kuriem viš? faktiski ir samaks?jis PVN. No t? izrietot, ka ASA nevar atskait?t PVN no iepriekš uz PP v?rda izrakst?tajiem r??iniem, ?emot v?r?, ka t? pati esot atsaukusies ties? uz ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu un min?t?s ties?bas nevar tikt ?stenotas divas reizes. Attiec?b? uz PVN, kas atbilst BP un MB v?rd? izrakst?tajiem r??iniem, š? pati tiesa balst?s uz principu, ka ar? ASA nevar atskait?t PVN, jo vi?a priekšnodokl? neesot samaks?jusi PVN un ka BP un MB neesot nodok?a maks?t?ju statusa.

47 Treš?m k?rt?m, iesniedz?jtiesa pauž šaubas par ASA iesp?ju uzaicin?t BP un MB k?

galvot?jus, lai tiem b?tu pien?kums segt PVN, kas samaks?ts proporcion?li vi?u asoci?cijas l?gum? paredz?t?m ties?b?m uz pe??u. T? nor?da, ka š?da uzaicin?šana galvot?ja status?, ja tiesa to atz?tu par pamatotu, groz?tu pazi?ojumu par nodokli un l?dz ar to liegtu BP un MB ties?bas, kas tiem ir atz?tas *Codul de procedur? fiscal?* (Nodok?u procesa kodekss) gad?jum?, ja nodok?u iest?de b?tu v?rsusies tieši pret vi?iem.

48 Š?dos apst?k?os *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apel?cijas tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN] direkt?vu visp?r?gi un it ?paši t?s 9., 12., 14., 62., 63., 65., 73. un 78. pantu konkr?ti pamatlietas specifiskaj? kontekst? var interpret?t t?d?j?di, ka saist?b? ar nodok?a iekas?jam?bas gad?juma iest?šanas ar nodokli apliekamu dar?jumu – nekustam? ?pašuma nodošanas – gad?jum? un saist?b? ar attiec?g?s nodok?a b?zes veidošan?s metodi fiziskaj?m person?m, kuras ir t?da asoci?cijas bez juridiskas personas statusa l?guma sl?dz?jpuses, kas nav re?istr?ts nodok?u iest?d?s pirms darb?bas s?kuma, bet ir ticis t?m uzr?d?ts pirms fisk?lo administrat?vo aktu izdošanas, ar? ir nodok?u maks?t?ja statuss, t?pat k? tam nodok?a maks?t?jam, kuram nodoklis, kas tam b?tu bijis j?iekas? par dar?jumiem, j?maks? v?l?k?

2) Vai [PVN] direkt?vu visp?r?gi un konkr?ti 167. pantu, 168. panta a) punktu, 178. panta a) punktu, 179. pantu, k? ar? sam?r?guma principu un neitralit?tes principu pamatlietas str?da specifiskaj? kontekst? var interpret?t t?d?j?di, ka:

a) tiek atz?ta iesp?ja pieš?irt atskait?šanas ties?bas nodok?u maks?t?jam gad?jum?, kad tam nav j?maks? nodoklis vai ar? tas nav person?gi samaks?jis PVN priekšnodokli? par prec?m un pakalpojumiem, kas izmantoti ar nodokli apliekamajos dar?jumos, un maks?jamo vai samaks?to PVN priekšnodokli ir samaks?jušas fiziskas personas, kur?m nav apstiprin?ts nodok?u maks?t?ja statuss, bet kuras ir t?da asoci?cijas bez juridiskas personas statusa l?guma sl?dz?jpuses, kas nav re?istr?ts nodok?u iest?d?s pirms darb?bas s?kuma kop? ar nodok?u maks?t?ju, kuram v?l?k j?maks? nodoklis par veiktajiem dar?jumiem, kas tam b?tu bijis j?iekas? [;]

b) tiek atz?ta iesp?ja pieš?irt atskait?šanas ties?bas nodok?u maks?t?jam pamatlietas str?da specifiskaj? kontekst? gad?jum?, kad tam nav j?maks? nodoklis vai ar? tas person?gi nav samaks?jis PVN priekšnodokli par prec?m un pakalpojumiem, kas izmantoti ar nodokli apliekamajos dar?jumos, un maks?jamo vai samaks?to PVN priekšnodokli ir samaks?jusi fiziska persona, kurai ir apstiprin?ts nodok?u maks?t?jas statuss, kura ir asoci?cijas bez juridiskas personas statusa l?guma, kas nav re?istr?ts nodok?u iest?d?s pirms darb?bas s?kuma, sl?dz?jpuse un kura kop? ar nodok?u maks?t?ju pl?no ar? ?stenot vai var?ja ?stenot savas ties?bas uz atskait?šanu, un šiem p?d?jiem ir v?l?k j?samaks? nodoklis par veikto dar?jumu, kas tiem b?tu bijis j?iekas?[?]

3) Ja atbilde ir noliedzoša un/vai iev?rojot ar? tiesisk?s droš?bas principu: vai ir pie?emama nodok?u maks?t?ja, kuram ir noteikts pien?kums maks?t PVN un ar to saist?t?s papildus izmaksas, pras?ba v?rsties pret fiziskaj?m person?m, kur?m nav konstat?ts nodok?u maks?t?ja statuss un kuras ir t?da asoci?cijas bez juridiskas personas statusa l?guma sl?dz?jpuses, kas nav re?istr?ts nodok?u iest?d?s pirms darb?bas s?kuma, kop? ar nodok?u maks?t?ju, kuram v?l?k j?maks? nodoklis par veiktajiem dar?jumiem, kas tam b?tu bijis j?iekas?, atbilstoši tai pe??as sadales da?ai, kas min?taj?m person?m pien?kas uz asoci?cijas l?guma pamata, iev?rojot pien?kumu maks?t PVN un attiec?g?s nodok?u maks?t?jam uzlikt?s papildus izmaksas?”

Par pieteikumu izskat?t lietu pa?trin?t? tiesved?b?

49 Iesniedz?jtiesa l?dza Tiesu šim l?gumam sniegt prejudici?lu nol?mumu piem?rot Tiesas Reglamenta 105. panta 1. punkt? paredz?to pa?trin?to tiesved?bu. L?guma pamatojumam š?

tiesa norādīja, ka pamatlieta kopš 2012. gada 2. jūlija tiek izskatīta valsts tiesā.

50 Reglamenta 105. panta 1. punktā ir paredzēts, ka Tiesas priekšsēdētājs pāc iesniedzējtiesas pieteikuma vai izņēmuma kārtā pāc savas ierosmes un pāc tiesneša referenta priekšlikuma un pāc ģenerālvokļa uzklaušanas, atkāpjoties no šā Reglamenta noteikumiem, var nolemt lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu, ja lietas apstākļi prasa to izskatīt šā termiņā, piemērot patērētāju tiesvedību.

51 Jāatgādina, ka šāda patērētāju tiesvedība ir procesuāls instruments, kas paredzēts ārkārtas situācijās risināšanai (spriedums, 2022. gada 16. jūnijs, *Port de Bruxelles un Région de Bruxelles-Capitale*/Komisija, C-229/21, EU:C:2022:471, 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

52 Tādējādi, no vienas puses, apstāklis, ka iesniedzējtiesai ir pienākums veikt visus pasākumus, lai nodrošinātu tīru pamatlīetas neregulējumu, pats par sevi nav pietiekams, lai pamatotu patērētāju tiesvedības piemērošanu saskaņā ar Reglamenta 105. panta 1. punktu (spriedums, 2022. gada 14. jūlijs, CC (Bērņa pastāvīgās dzīves vietas pārceļšana uz trešo valsti), C-572/21, EU:C:2022:562, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 No otras puses, neskaidrība, kas skar vairākus gadus izskatīmas lietas dalībniekus, un viņu, protams, leģitīmas intereses pāc iespējas ātrāk uzzināt to tiesību apjomu, kuras tiem izriet no Savienības tiesībām, ģemot vērā patērētāju tiesvedības atkāpes raksturu, nevar būt ārkārtas apstāklis, kas varētu pamatot šādas tiesvedības izmantošanu (šajā nozīmā skat. Tiesas priekšsēdētāja rīkojumu, 2017. gada 19. septembris, *Magamadov*, C-438/17, nav publicēts, EU:C:2017:723, 21. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

54 Šajā lietā ar 2021. gada 4. novembra lēmumu Tiesas priekšsēdētājs, uzklaujot tiesnesis referentu un ģenerālvokli, noraidīja lūgumu izskatīt šo lietu patērētāju tiesvedībā.

55 Proti, personu intereses – kaut arī ģoti svarīgas un leģitīmas – pāc iespējas ātrāk noteikt to tiesību apjomu, kuras tiem izriet no Savienības tiesībām, ne vienmēr nozīmē, ka pamatlīetu ir nepieciešams izskatīt visās kā termiņā Reglamenta 105. panta 1. punkta izpratnē.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

56 Vispirms jānosaka, vai no PVN viedokļa dažādi darījumi, kas saistīti ar nekustamā pašuma kompleksa būvniecību, kā arī ar uzbūvēto dzīvokļu pārdošanu, kas veikta, pamatojoties uz asociācijas lūgumu, ir jāuzskata par atsevišķiem darījumiem, kuri ir apliekami ar nodokli atsevišķi, vai par vienotiem darījumiem, ko veido vairāki elementi.

57 Šajā nozīmā no Tiesas judikatūras izriet, ka tad, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai noteiktu, vai PVN mērķiem šis darījums ir divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

58 Tiesa ir arī nospriedusi, ka, pirmkārt, no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas izriet, ka katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un neatkarīgu un ka, otrkārt, darījumu, kas ir tikai viens ekonomiska rakstura pakalpojums, nedrīkst mēģināt sadalīt, lai neizkropotu PVN sistēmas darbību (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Tomēr noteiktos apstākļos vairāki formāli nošķirti pakalpojumi, kas var tikt sniegti atsevišķi

un tādējādi ir atsevišķi apliekami ar nodokli vai no tā atbrīvojami, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Pakalpojums jāuzskata par vienu vienotu tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko veicis nodokļu maksātājs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalšana būtu samākslota. Tā ir arī gadījumā, ja viens vai vairāki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ja cits vai pārējie pakalpojumi veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus tā, ka tie ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par galvenā pakalpojuma papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visātrāk sākt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

61 Tomēr nepastāv absolūts noteikums attiecībā uz pakalpojuma apjoma noteikšanu saistībā ar PVN, un tādēļ, lai noteiktu pakalpojuma apjomu, ir jāņem vērā visi apstākļi, kādos attiecīgais darījums notiek (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

62 Saskaņā ar LESD 267. pantu izveidotās sadarbības ietvaros, lai noteiktu, vai komercdarījums sastāv no vairākiem neatkarīgiem pakalpojumiem vai arī vienota pakalpojuma attiecībā uz PVN, valsts tiesai ir jānoskaidro elementi, kas raksturo konkrēto darījumu, ņemot vērā šā darījuma saimniecisko mērķi un tā adresātu intereses, kā arī jāveic galīgus vērtējums par attiecīgajiem faktiem (šajā ziņā skat. spriedumu, 2018. gada 18. oktobrī, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 32. un 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

63 Šajā lietā no iesniedzējtiesas nolūmuma izriet, ka pamatlietā aplūkots darījums izpaužas kā dzīvojamo ēku kompleksa būvniecība ar nolūku pārdot dzīvokļus trešām personām.

64 Pirmām kārtām, no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka ASA un PP piedalījās minētajā darījumā, nodot viņu pašumā esošo zemesgabalu, no kura katrai piederēja puse, savukārt BP un MP piegādāja būvmateriālus un sedza ar minētā kompleksa būvniecību saistītos izdevumus – arī katrs 50 % apmērā, tostarp izdevumus, kas radušies sakarā ar nepieciešamo administratīvo dokumentu iegādi. Līdz ar to BP un MB rīcībā bija viņu vārdā izrakstīti rīkojumi par precēm un pakalpojumiem, kas iegādāti pamatlietā aplūkotā kompleksa būvniecībai.

65 Otrām kārtām, ir jāuzsver, ka uzbūvēto nekustamo pašumu pārdošana saskaņā ar asociācijas līgumu bija līgumslēdzēju pušu kopējais pienākums. Tāpēc, kā izriet arī no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem, no vienas puses, saskaņā ar noslēgtajiem notariālajiem pārdošanas līgumiem pamatlietā aplūkotā nekustamā pašuma pašnieces bija ASA un PP, nedz līgumos, nedz arī asociācijas līgumā nenorādītā BP, ne MB. No otras puses, BP un MB ir rīkojušies, pamatojoties uz pilnvarojumu, kas tiem tika ASA un PP vārdā un uzdevumā nodot to izvēlētajām personām un par cenu, par ko ir panākta vienošanās ar pircēju, ASA un PP pašumtiesības uz attiecīgajiem dzīvokļiem.

66 Tā kā darījumi, kas saistīti, pirmkārt, ar pamatlietā aplūkotā nekustamā pašuma kompleksa būvniecību, kā arī, otrkārt, nekustamā pašuma pārdošanu, šīet, ir atšķirīgi, jo katram no tiem piemīt tam raksturīga ekonomiska pazīme un nevienam no tiem nevar uzskatīt par galveno – vai pakārtotu darījumu –, tie ir jāuzskata par atsevišķiem darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli atsevišķi, un tas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ņemot vērā pamatlietas apstākļus.

Par pirmo jautājumu

67 Ar pirmo jautājumu iesniedzītiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 9. un 11. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka asoci?cijas l?guma bez juridiskas personas statusa – kas kompetentaj? nodok?u iest?d? nav re?istr?ts pirms attiec?g?s saimniecisk?s darb?bas uzs?kšanas – puses ir j?uzskata par “nodok?a maks?t?jiem” l?dz?s nodok?a maks?t?jam, kuram ir j?maks? nodoklis par dar?jumu, kas apliekams ar nodokli.

68 Pirm?m k?rt?m, run?jot par š?s direkt?vas 9. panta 1. punktu, ir j?atg?dina, ka šaj? ties?bu norm? j?dziens “nodok?a maks?t?js” ir defin?ts k? “jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta”.

69 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru PVN direkt?vas 9. pant? izmantotais formulējums, it ?paši v?rds “jebkura”, noz?m?, ka “nodok?a maks?t?ja” j?dziena defin?cija ir plaša un ir v?rsta uz patst?v?gumu saimniecisk?s darb?bas veikšan?, t?d?j?di par PVN maks?t?jiem ir uzskat?mas visas personas, kas objekt?vi izpilda šaj? ties?bu norm? paredz?tos krit?rijus – fiziskas vai juridiskas, k? publiskas, t? priv?tas, un pat vien?bas, kam nav juridiskas personas statusa (spriedums, 2020. gada 16. septembris, *Valstybin? mokes?i? inspekcija* (L?gums par kop?gu darb?bu), C?312/19, EU:C:2020:711, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

70 Lai noteiktu, kurš t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, ir j?uzskata par PVN “nodok?a maks?t?ju” par attiec?gaj?m pieg?d?m, ir j?p?rbauda, kas ir veicis min?to saimniecisko darb?bu patst?v?gi. Proti, patst?v?bas krit?rijs attiecas uz jautājumu par attiec?g? dar?juma saist?bu ar konkr?tu personu vai konkr?tu vien?bu, turkl?t garant?jot, ka pirc?js var ?stenot savas iesp?jam?s ties?bas uz atskait?šanu juridiski droši (spriedums, 2020. gada 16. septembris, *Valstybin? mokes?i? inspekcija* (L?gums par kop?gu darb?bu), C?312/19, EU:C:2020:711, 40. punkts).

71 Šaj? nol?k? j?p?rbauda, vai attiec?g? persona veic saimniecisko darb?bu sav? v?rd?, uz sava r??ina un pati par sevi atbild, k? ar? uz?emas ekonomisko risku, kas saist?ts ar t?s darb?bu veikšanu (spriedums, 2020. gada 16. septembris, *Valstybin? mokes?i? inspekcija* (L?gums par kop?gu darb?bu), C?312/19, EU:C:2020:711, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

72 Šaj? liet? galu gal? valsts tiesai, kas vien?g? ir kompetenta nov?rt?t faktus, ?emot v?r? š? sprieduma 56.–60. punkt? izkl?st?tos apsv?rumus, ir j?nosaka, vai BP un MP ir j?uzskata par t?diem, kas “patst?v?gi” veic saimniecisku darb?bu, ?emot v?r? pamatliet? apl?koto asoci?cijas l?gumu.

73 Tom?r Tiesas, kurai ir l?gts sniegt iesniedzītiesai lietder?gas atbildes, kompetenc? ir sniegt nor?des, kas izriet no pamatlietas materi?liem, k? ar? no tai iesniegtajiem rakstveida apsv?rumiem, un kas ?autu šai tiesai pie?emt nol?mumu konkr?taj? liet?, kuru t? izskata (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße*, C?449/19, EU:C:2020:1038, 31. punkts).

74 Attiec?b? uz pamatliet? apl?koto ar nodokli apliekamo dar?jumu, proti, nekustam? ?pašuma nodošanu, patieš?m, – k? atg?din?ts š? sprieduma 65. punkt? – uzb?v?to dz?vok?u p?rdošana saska?? ar asoci?cijas l?gumu bija l?gumsl?dz?ju pušu kop?gs pien?kums.

75 Tom?r, no vienas puses, no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka nosl?gtie notari?lie p?rdošanas l?gumi paredz?ja, ka p?rdošanas pe??u ir paredz?ts ietvert ASA un PP k? pamatliet? apl?kot? nekustam? ?pašuma ?pašnie?u kapit?l?, bet šajos l?gumos, k? ar? asoci?cijas l?gum? BP un MB netiek piemin?tas.

76 No otras puses, lai gan, k? izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, BP un MB r?koj?s, pamatodamies uz pilnvarojumu, kas tiem ??va ASA un PP v?rd? un uzdevum? nodot to izv?l?taj?m person?m un par cenu, par k?du pan?kta vienošan?s ar pirc?ju, ASA un PP ?pašumties?bas uz dz?vok?iem, tik un t? t?du p?rdošanas l?gumu, kurus nosl?gusi pilnvarot? persona ar k?du trešo personu, juridisk?s sekas attiec?s tikai uz ASA un PP, jo nekustam? ?pašuma nodošana tika veikta tikai uz p?rdošanas l?gumu pamata un nevis uz MB sniegto sol?jumu par p?rdošanas l?gumiem pamata, ko MB izteica sav? v?rd?, b?dams ASA un PP pilnvarot? persona.

77 No t? izriet, ka BP un MB attiec?b? uz nekustamo ?pašumu nodošanu nevar tikt uzskat?ti par t?diem, kas patst?v?gi veikuši saimniecisko darb?bu atbilstoši PVN direkt?vas 9. panta 1. punktam, t?d?j?di tiem nav “nodok?a maks?t?ja” statusa š?s ties?bu normas izpratn?.

78 Otr?m k?rt?m, ir j?p?rbauda, vai t?da asoci?cijas l?guma k? pamatliet? puses ir j?uzskata par vienu nodok?a maks?t?ju PVN direkt?vas 11. panta izpratn?.

79 Šaj? zi?? PVN direkt?vas 11. panta pirmaj? da?? ir paredz?ts, ka katra dal?bvalsts par vienu nodok?a maks?t?ju var uzskat?t personas, kuras veic uz??m?jdarb?bu t?s teritorij? un kuras, kaut ar? juridiski patst?v?gas, ir cieši saist?tas ar finansi?l?m, saimniecisk?m un organizatorisk?m sait?m, un t? otraj? da?? ir preciz?ts, ka dal?bvalsts, kas izmanto šo iesp?ju, var veikt visus vajadz?gos pas?kumus, lai nov?rstu, ka š?s ties?bu normas piem?rošana padara iesp?jamu kr?pšanas ar nodok?iem vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

80 Ar šo normu Savien?bas likumdev?js ir iecer?jis dal?bvalst?m ?aut sistem?tiski nesaist?t nodok?a maks?t?ja rakstur?paš?bas ar t?ri juridisku “patst?v?bu”, kas tiek dar?ts vai nu administrat?vas vienk?ršošanas nol?k?, vai lai nov?rstu konkr?tu ?aunpr?t?gu izmantošanu, k?, piem?ram, ja starp vair?kiem nodok?u maks?t?jiem darbojas viens uz??mums, lai g?tu labumu no konkr?ta rež?ma (spriedums, 2021. gada 15. apr?lis, Finanzamt für *Körperschaften Berlin*, C?868/19, nav public?ts, EU:C:2021:285, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

81 Piel?dzin?šana vienam vien?gam nodok?a maks?t?jam atbilstoši PVN direkt?vas 11. panta pirmajai da?ai izsl?dz to, ka nodoklim pak?aut?s personas turpina atseviš?i parakst?t PVN deklar?cijas un turpina tikt identific?tas grup? vai ?rpus t?s k? nodok?a maks?t?ji, jo tikai viens vien?gs nodok?a maks?t?js ir ties?gs parakst?t min?t?s deklar?cijas (spriedums, 2021. gada 15. apr?lis, Finanzamt für *Körperschaften Berlin*, C?868/19, nav public?ts, EU:C:2021:285, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

82 Šaj? liet? Rum?nijas vald?ba apgalvo, ka valsts likumdev?js neesot izmantojis PVN direkt?vas 11. pant? dal?bvalst?m pied?v?to iesp?ju, t?d?j?di š? ties?bu norma pamatliet? nav piem?rojama. Savuk?rt Komisija apgalvo, ka saska?? ar Rum?nijas ties?b?m l?dz 2009. gada 1. janv?rim iesp?ja izveidot šaj? ties?bu norm? paredz?to grupu bija pieejama tikai lielajiem nodok?u maks?t?jiem – t?tad izsl?dzot t?das fiziskas personas k? pamatliet? apl?kot? asoci?cijas l?guma puses.

83 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka, t? k? Tiesas kompetenc? nav interpret?t valsts ties?bas, vien?gi iesniedz?jtiesai ir j?nosaka, vai no Nodok?u kodeksa 125.a panta 18. punkta un 127. panta 8. punkta, k? ar? no Vald?bas l?muma Nr. 44/2004 izriet, ka Rum?nijas likumdev?js ir izmantojis šo iesp?ju un ka pamatlietas faktu laik? t? var?ja b?t piem?rojama attiec?g? asoci?cijas l?guma pus?m.

84 Pie?emot, ka tas t? bija, Tiesai, lai sniegtu iesniedz?jtiesai lietder?gu atbildi, ir svar?gi tai sniegt elementus, kas tai ?autu izv?rt?t pamatliet? apl?koto valsts ties?bu aktu atbilst?bu

samērīguma un nodokļu neitralitātes principiem.

85 Proti, no Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstis savas rēcības brīvības ietvaros var PVN direktīvas 11. pantā paredzētās sistēmas piemērošanu pakaut noteiktiem ierobežojumiem, ja vien tie atbilst šīs direktīvas mērķiem, kas vērsti uz āunprētgas prakses vai rēcības novēršanu vai cēu pret krēpšanu nodokļu jomā, vai izvairēšanas no nodokļu maksēšanas, un ja tiek ievērotas Savienības tiesības un to vispērjie principi, it ēpaēi samērīguma un nodokļu neitralitātes principi (spriedums, 2021. gada 15. aprēlis, Finanzamt für *Körperschaften Berlin*, C-868/19, nav publicēts, EU:C:2021:285, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

86 Tēdējādi iesniedzējtiesai ir jāpērbauda, vai prasēba par iepriekēju nodokļu grupas biedru reēistrēciju kompetentajā nodokļu iestādē, kas ietverta Valdēbas lēmuma Nr. 44/2004 4. panta 5. punktā, ir nepiecieēams un atbilstošs pasākums tēdiem mērēiem kē novērst āunprētēgu praksi vai rēcību vai cēnēties pret krēpšanu nodokļu jomā vai izvairēšanas no nodokļu maksēšanas (pēc analoēijas skat. spriedumu, 2021. gada 15. aprēlis, Finanzamt für *Körperschaften Berlin*, C-868/19, nav publicēts, EU:C:2021:285, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

87 Attiecēbā uz samērīguma principu ir jākonstatē, ka valsts tiesiskais regulējums, kurā ir prasēta nodokļu maksētēju grupas biedru reēistrēcija kompetentajā nodokļu iestādē pirms ar nodokli apliekamo darējumu veikēšanas, neēiet tēds, kas pērsnēgtu nepiecieēamo, lai sasnēgtu PVN direktīvas 11. panta mērēi novērst āunprētēgu praksi vai rēcību vai cēnēties pret krēpšanu nodokļu jomā vai izvairēšanas no nodokļu maksēšanas, jo tas ēauj nodokļu administrēcijai identificēt nodokļu maksētēju pirms minēto darējumu veikēšanas, tēdējādi atvieglojot minēto nodokļu kontroli.

88 Attiecēbā uz nodokļu neitralitātes principu, kas ir veids, kēdē Savienības likumdevējs ir pērnesis vienlīdzēgas attieksmes principu uz PVN jomu – tas it ēpaēi no PVN iekasēšanas viedokēa nepieēauj iemērot atēēirēgu attieksmi pret komersantiem, kas veic vienēdus darējumus (ēajā nozēmā skat. spriedumus, 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, 48. punkts un tajā minētā judikatūra, kē arē 2021. gada 15. aprēlis, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nav publicēts, EU:C:2021:285, 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

89 Šajā lietā attiecēgē nodokļu grupas iepriekējā deklarēcija kompetentajā nodokļu iestādē, kas ir noteikta pamatlietā aplēkotajā valsts tiesiskajā regulējumā, ēēiet, attiecas uz to, ka ēai iestēdei ir jāuztur to personu reēistrs, kurēm ir jāmaksē ienēkuma nodoklis vai uzēēmumu ienēkuma nodoklis, tēdējādi ēo prasēbu nevar interpretēt kē tēdu, kas bētu pretrunē nodokļu neitralitātes principam.

90 No tē izriet, ka, pat ja PVN direktīvas 11. pants bētu transponēts ar ēē sprieduma 83. punktā minētajām valsts tiesēbu normām un ja ēēs tiesēbu normas bētu piemērojamas pamatlietā aplēkotā asociēcijas lēguma pusēm, 11. pants neliedz ēēdai asociēcijai bez juridiskas personas statusa, kura nav reēistrēta nodokļu iestādē pirms attiecēgājiem darējumiem, noteikt aizliegumu izmantot minētās tiesēbu normas.

91 ēemot vērē iepriekē minēto, uz pirmo jautējumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 9. un 11. pants ir jāinterpretē tēdējādi, ka asociēcijas lēguma bez juridiskas personas statusa, kas kompetentajā nodokļu iestādē nav reēistrēta pirms attiecēgē saimnieciskē darbēbas uzsēkēšanas, puses nevar tikt uzskatētas par “nodokēa maksētējiem” lēdzē nodokēa maksētējam, kuram ir jāmaksē nodoklis par darējumu, kas apliekams ar nodokli.

Par otro jautējumu

92 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vālas noskaidrot, vai PVN direktīva, k? ar? samērīguma princips un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos ir noteikts pienākums nodokļa maksātājam, ja tas rēķinā nav rēķināvi?a vārd?, piešķirt tiesības atskaitīt PVN, ko k?da cita apvienības dalībniece ir samaksājusi k? priekšnodokli, lai veiktu šīs apvienības saimniecisko darbību.

93 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesības uz PVN atskaitīšanu ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips un princips nav ierobežojamas, un tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļa maksātāja ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (spriedums, 2022. gada 10. februāris, *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136*, C-9/20, EU:C:2022:88, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

94 Šīs sistēmas mērķis ir pilnībā mazināt uzņēmējām maksājumu vai samaksātā PVN nastu visas saimnieciskās darbības laikā. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien tām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2022. gada 10. februāris, *Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136*, C-9/20, EU:C:2022:88, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

95 Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams. Prasītie materiālie nosacījumi, lai šīs tiesības rastos, ir uzskaitīti šīs direktīvas 168. panta a) punktā. Tādējādi, lai varētu izmantot minētās tiesības, pirmkārt, attiecīgajai personai ir jābūt nodokļu maksātājam minētās direktīvas izpratnē un, otrkārt, ir nepieciešams, lai nodokļu maksātājs būtu iepriekš izmantojis preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un lai iepriekš šīs preces būtu piegādājis vai pakalpojumus būtu sniedzis cits nodokļu maksātājs (spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Vādan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

96 Attiecībā uz tiesību uz atskaitīšanu formālajām prasībām no PVN direktīvas 178. panta a) punkta izriet, ka, lai izmantotu šīs tiesības, [attiecīgās personas] rēķinā ir jābūt rēķinām, kas izrakstīti atbilstoši šīs direktīvas 226. pantam (spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Vādan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

97 Tā?u Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas materiālās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības. No tā izriet, ka nodokļu administrācija nevar atteikt tiesības uz PVN atskaitīšanu tikai tādēļ, ka rēķins neatbilst PVN direktīvas 226. panta 6. un 7. punkta prasībām, ja tās rēķinā ir visa informācija, lai pārbaudītu, vai ir izpildīti visi ar šīm tiesībām saistītie nosacījumi pēc būtības (spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Vādan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

98 Tādējādi formālās prasības uzrādīt rēķinus strikta piemērošana būtu pretrunā neitralitātes un samērīguma principiem, jo ar to nesamērīgi tiktu kavēta nodokļu maksātāja iespēja izmantot nodokļu neitralitāti saistībā ar vi?a veiktajiem darījumiem (spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Vādan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

99 Tomēr nodokļu maksātājam, kurš lūdz atskaitīt PVN, ir jāpierāda, ka tas atbilst šo tiesību izmantošanas prasībām (spriedums, 2018. gada 21. novembris, *Vādan*, C-664/16, EU:C:2018:933, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

100 Tādējādi nodokļu maksātājam ir pienākums sniegt objektīvus pierādījumus, ka nodokļa

maks?t?ji vi?am faktiski ir iepriekš pieg?d?juši preces un snieguši pakalpojumus vi?a paša ar PVN apliekamajiem dar?jumiem, par kuriem vi?š faktiski ir samaks?jis PVN (spriedums, 2018. gada 21. novembris, *V?dan*, C?664/16, EU:C:2018:933, 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

101 Šaj? liet? no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka BP un MB, kuri bija atbild?gi par pamatliet? apl?kot? nekustam? ?pašuma kompleksa b?vniec?bu, r?c?b? ir r??ini, kas izrakst?ti vi?u v?rd? par prec?m un pakalpojumiem, kuri ir person?gi ieg?d?ti šim b?vniec?bas dar?jumam PVN direkt?vas 168. panta a) punkta un 178. panta a) punkta izpratn?, savuk?rt ASA, kas piedal?js asoci?cij? un kas kop? ar PP nodeva zemes gabalu, uz kura tika uzb?v?ts min?tais nekustam? ?pašuma komplekss, bija tikai uz vi?as v?rda izrakst?ti r??ini par elektr?bas pakalpojumu sniegšanu, k? ar? nodok?u r??ini, par kuriem vi?a apgalvoja, ka BP esot tos samaks?jis.

102 ?emot v?r? š? sprieduma 98.–100. punkt? min?to Tiesas judikat?ru, ASA ir j?sniedz objekt?vi pier?d?jumi, ka preces un pakalpojumus, kas saist?ti ar pamatliet? apl?kot? nekustam? ?pašuma kompleksa b?vniec?bu, vi?ai faktiski jau iepriekš nodevuši/snieguši nodok?a maks?t?ji saviem dar?jumiem, kas apliekami ar PVN, proti, nekustamo ?pašumu pieg?dej, attiec?b? uz kuriem t? faktiski samaks?ja PVN, t?d?j?di izvairoties no dubultas t?s pašas PVN summas atskait?šanas, ko veic ASA, BP un MB, pret?ji neitralit?tes principam.

103 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?va, k? ar? sam?r?guma princips un nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tajos nav noteikts pien?kums nodok?a maks?t?jam, ja vi?am nav izrakst?ta r??ina uz sava v?rda, pieš?irt ties?bas atskait?t PVN, ko k?da cita asoci?cijas bez juridiskas personas statusa dal?bniece ir samaks?jusi k? priekšnodokli, lai veiktu š?s asoci?cijas saimniecisko darb?bu, pat ja nodok?a maks?t?jam ir j?maks? nodoklis par šo darb?bu, nepast?vot objekt?viem pier?d?jumiem, ka pamatliet? apl?kot?s preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?ji tam faktiski ir pieg?d?juši iepriekš t?du savu dar?jumu veikšanas nol?k?, par kuriem j?maks? PVN.

Par trešo jaut?jumu

104 Ar trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai gad?jum?, ja uz otro jaut?jumu tiek sniegta noraidoša atbilde, tiesisk?s droš?bas princips nepie?auj, ka nodok?a maks?t?js, kuram j?maks? PVN, var izmantot k? galvot?jus citus asoci?cijas l?guma dal?bniekus, lai tiem uzliktu pien?kumu samaks?t PVN proporcion?li to ties?b?m uz pe??u saska?? ar min?to asoci?cijas l?gumu.

105 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka tiesisk?s droš?bas princips, kas ir visp?r?jo Savien?bas ties?bu principu da?a, prasa, lai ties?bu normas b?tu skaidras un prec?zas un to iedarb?ba b?tu paredzama, seviš?i tad, ja t?s var rad?t negat?vas sekas person?m vai uz??mumiem, lai t?d?j?di ieinteres?t?s personas nep?rprotami var?tu nov?rt?t savas ties?bas un pien?kumus un attiec?gi r?koties (spriedums, 2022. gada 25. janv?ris, *VYSO?INA WIND*, C?181/20, EU:C:2022:51, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

106 Min?tais tiesisk?s droš?bas princips ir j?iev?ro valsts tiesiskaj? regul?jum?, kas ietilpst Savien?bas ties?bu piem?rošanas jom? vai kas ar to tiek ?stenotas (šaj? noz?m? skat. r?kojumu, 2014. gada 17. j?lijs, *Yumer*, C?505/13, nav public?ts, EU:C:2014:2129, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

107 Ta?u iesniedz?jtiesa nav pier?d?jusi, ka nodok?a maks?t?ja pras?ba pret trešo personu, lai ar pras?bas par garantiju pal?dz?bu pan?ktu priekšnodokl? samaks?t? PVN atmaksu, ietilpst Savien?bas ties?bu piem?rošanas jom?, jeb ar to tiek ?stenotas š?s ties?bas, ?emot v?r?, ka š?du pras?bu par garantiju reglament? vien?gi valsts ties?bas.

108 T? k? nav elementu, kas ?autu secin?t, ka PVN direkt?va ir piem?rojama trešaj? jaut?jum? aprakst?tajai situ?cijai, š?dos apst?k?os tas ir nepie?emams.

Par ties?šan?s izdevumiem

109 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 9. un 11. pants**

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

kompetentaj? nodok?u iest?d? pirms attiec?g?s saimniecisk?s darb?bas uzs?kšanas nere?istr?ta asoci?cijas l?guma bez juridiskas personas statusa puses nevar tikt uzskat?tas par “nodok?a maks?t?jiem” l?dz?s nodok?a maks?t?jam, kuram ir j?maks? nodoklis par dar?jumu, kas apliekams ar nodokli.

2) **Direkt?va 2006/112, k? ar? sam?r?guma princips un nodok?a neitralit?tes princips**

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

tajos nav noteikts pien?kums nodok?a maks?t?jam, kam nav izrakst?ta r??ina uz sava v?rda, pieš?irt ties?bas atskait?t PVN, ko k?da cita asoci?cijas bez juridiskas personas statusa dal?bniece ir samaks?jusi k? priekšnodokli, lai veiktu š?s asoci?cijas saimniecisko darb?bu, pat ja nodok?a maks?t?jam ir j?maks? nodoklis par šo darb?bu, nepast?vot objekt?viem pier?d?jumiem, ka pamatliet? apl?kot?s preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?ji tam faktiski ir pieg?d?juši iepriekš t?du savu dar?jumu veikšanas nol?k?, par kuriem j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – rum??u.