

ENERĢĻADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 26. janvārī (1)

Apvienotās lietas C-621/10 un C-129/11

ADSITS Balkan and Sea Properties

un

OOD Provadinvest

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Administrativen Sad Varna (Bulgārija) lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu)

PVN – Darījumi starp cieši saistītām personām – Dalībvalstu izvēles iespējas robežas atbilstoši Direktīvai 2006/112/EK uzlikt nodokli, pamatojoties uz atvērta tirgus vērtību – Iespēja piemērot direktīvu tieši, ja valsts tiesiskais regulējums pārsniedz izvēles iespējas robežas

1. Ar šiem lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu *Administrativen Sad Varna* (Varnas Administratīvā tiesa) (Bulgārija) lūdz sniegt norādes par izvēles iespējas robežām, kas paredzētas Direktīvas 2006/112 (2) 80. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru dalībvalstis noteiktos apstākļos var atkāpties no vispārīgā noteikuma, kas noteic, ka nodokļu aprēķinā bāze ir piegādātāja saņemtā faktiskā atlīdzība, un tādā vietā pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) noteikt, pamatojoties uz atvērta piegādes tirgus vērtību. Turklāt iesniedzātāja vēlas noskaidrot, vai Bulgārijas tiesiskais regulējums, kas paredz šādu izvēles iespēju arī citos gadījumos, ir saderīgs ar Direktīvu 2006/112 un, ja nav saderīgs, vai 80. panta 1. punktam ir tieša iedarbība, un vai valsts tiesa to drīkst tieši piemērot?

ES tiesiskais regulējums PVN jomā

2. PVN sistēmas vispārīgais princips ir paredzēts Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktā:

“Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārīgu nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzlikt nodokli.

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

Kop?jo PVN sist?mu piem?ro l?dz mazumtirdzniec?bas stadijai, to ieskaitot.”

3. Direkt?vas 2006/112 73. pant? (3) ir paredz?ts visp?r?gs noteikums par PVN b?zes apr??in?šanu:

“Pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants (4), 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.”

4. Direkt?vas 2006/112 80. pant? ir noteikts š? visp?r?g? noteikuma iesp?jamais papildu iz??mums:

“1. Lai nov?rstu nodok?u nemaks?šanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, turpm?k nor?d?tajos gad?jumos dal?bvalstis var veikt pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiec?b? uz pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanu pirc?jiem vai sa??m?jiem, ar ko past?v ?imenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vad?bas, ?pašuma, dal?bas, finanšu vai juridiskas saites, k? t?s defin?jusi attiec?g? dal?bvalsts, ir atv?rta tirgus v?rt?ba:

a) ja atl?dz?ba ir maz?ka par atv?rt? tirgus v?rt?bu un ja pirc?jam vai sa??m?jam nav ties?bu piln?b? atskait?t PVN saska?? ar 167. l?dz 171. pantu un 173. l?dz 177. pantu [(5)];

b) ja atl?dz?ba ir maz?ka par atv?rt? tirgus v?rt?bu un ja sa??m?jam nav ties?bu piln?b? atskait?t PVN saska?? ar 167. l?dz 171. pantu un 173. l?dz 177. pantu, un ja uz pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu attiecas atbr?vojums saska?? ar 132., 135., 136., 371., 375., 376. un 377. pantu, 378. panta 2. punktu, 379. panta 2. punktu un 380. l?dz 390.b pantu [(6)];

c) ja atl?dz?ba ir liel?ka par atv?rt? tirgus v?rt?bu un ja pre?u pieg?d?t?jam vai pakalpojumu sniedz?jam nav ties?bu piln?b? atskait?t PVN saska?? ar 167. l?dz 171. pantu un 173. l?dz 177. pantu.

Š? punkta pirm?s da?as nol?k? juridisk?s saites var b?t ar? attiec?bas starp darba dev?ju un darba ??m?ju, darba ??m?ja ?imeni vai cit?m ar darba ??m?ju cieši saist?t?m person?m.

2. Ja dal?bvalstis izmanto 1. punkt? paredz?to izv?les iesp?ju, t?s var noteikt pre?u pieg?d?t?ju, pakalpojumu sniedz?ju, pirc?ju vai pakalpojumu sa??m?ju kategorijas, uz kur?m attiecas min?tie pas?kumi.

[..]”

5. Ir noder?gi izprast, k?d?? tika ieviests izv?les iz??mums (7).

6. Saimniecisk?s darb?bas subjektiem parasti nav iemesla noteikt cenas, pamatojoties uz PVN apm?ru, ar k?du tiks apliktas to pieg?des, it ?paši, ja abi dar?juma dal?bnieki ir nodok?u maks?t?ji, kuriem ir ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli (8). Ja tas t? nav, var rasties situ?cijas, kad kop?j?s PVN izmaksas tiek samazin?tas un tiek iekas?ta maz?ka PVN summa, ja pieg?d?t?js un klients vienojas par m?ksl?gi paaugstin?tu vai samazin?tu cenu. Divu veidu situ?cijas ir it ?paši noz?m?gas.

7. Pirm? situ?cija rodas tad, ja klientam nav ties?bu piln?b? atskait?t priekšnodokli (viš? var b?t gala pirc?js vai nodok?u maks?t?js, kas ieg?des izmanto, lai pieg?d?tu ar nodokli neapliekamas preces vai pakalpojumus, vai kurš ir “jaukta veida” pieg?d?t?js, kuram ir ties?bas nodokli atskait?t proporcion?li (9)). Š?da gala pirc?ja interes?s ir maks?t maz?ku PVN summu par

saņemtajām precēm un pakalpojumiem, iegādājoties tās par maksājumiem zem cenām. Šā situācija ir apskatīta Direktīvas 2006/112 80. panta 1. punkta a) apakšpunktā.

8. Otrā situācija rodas tad, ja piegādātājs ir "jaukta veida" nodokļu maksātājs, kura tiesības atskaitīt priekšnodokli ir atkarīgas no tā, cik liela daļa visu tā darījumu ir ar nodokli apliekamas piegādes. Priekšnodokļa daļa, ko nodokļa maksātājs var atskaitīt, palielinās, ja tā ar nodokli neapliekamo darījumu vērtību maksājumi samazina vai ar nodokli apliekamo darījumu vērtību maksājumi paaugstina (situācijās, kas attiecīgi apskatītas 80. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā (10)).

9. Šāda veida darbības tomēr nešiet ticamas, ja vien abi darījuma dalībnieki ir tik cieši saistīti, ka faktiski maksājumi cenai bez PVN tiem nav vispārīgas finansiālas nozīmes, normālos apstākļos nav komerciāli pamatotas jūgas piegādātājam vienoties par maksājumiem zemu cenu vai klientam vienoties par maksājumiem augstu cenu. Direktīvas 2006/112 80. panta 1. punktā paredzēta iespēja piemērot nodokli, pamatojoties uz atvērta tirgus vērtību, attiecās tikai uz piegādātā personām, ar kurām "pastāv īmenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, pašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites".

10. "Atvērta tirgus vērtība" ir noteikta Direktīvas 2006/112 72. pantā kā "pilna summa, ko pircējs vai saņēmējs tajā tirdzniecības stadijā, kurā veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, godīgas konkurences apstākļos par attiecīgo preču vai pakalpojumu saņemšanu maksātu piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam, kas nesniedz priekšrocības, tās dalībvalsts teritorijā, kur par attiecīgo darījumu uzliek nodokli".

Bulgārijas tiesiskais regulējums PVN jomā

11. Iesniedzējtiesa min vairākas 2006. gada *Zakon za danak varhu dobavena stoynost* (Pievienotās vērtības nodokļa likums, turpmāk tekstā – "ZDDS") tiesību normas. Paši:

- atbilstoši 27. panta 3. punkta 1. apakšpunktam nodokļu aprēķinā bāze attiecībā uz jebkādu piegādi starp saistītām personām ir atvērta tirgus vērtība;
- atbilstoši 45. panta 1. punktam pašumtiesību vai noteiktu lietu tiesību uz nekustamo pašumu nodošana ir ar nodokli neapliekami darījumi;
- atbilstoši 45. panta 5. punkta 2. apakšpunktam 45. panta 1. punkts nav piemērojams attiecībā uz citām lietu tiesībām uz aprīkojumu, mašīnām, piederumiem vai ķīmiskām, kas ir cieši savienotas ar zemi vai izbūvētas pazemē, vai to iznomāšanu;
- atbilstoši 70. panta 5. punktam gadījumā, ja ir prettiesiski piemērots nodoklis, tiesību atskaitīt priekšnodokli nav.

12. Citas piemērojamās tiesību normas ir *Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks* (Nodokļu un apdrošināšanas procesa kodekss, turpmāk tekstā – "DOPK") "papildu noteikumi". Paši:

- 1. panta 3. punktā definētas "saistītās personas" ZDDS 27. panta 3. punkta 1. apakšpunkta piemērošanas vajadzībām (noteiktas saskaņā ar Direktīvas 2006/112 80. panta 1. punktu, bet ievērojot šajā tiesību normā paredzēto rīcības brīvību);
- atbilstoši 1. panta 8. punktam "tirgus vērtība" ir summa bez PVN un akcīzes nodokļa, kāds ar tiem pašiem nosacījumiem būtu jāmaksā par vienādu vai līdzīgu precēm vai pakalpojumiem darījumā starp nesaistītām personām;

– 1. panta 10. punktā ir uzskaitītas piecas atvērta tirgus vērtības noteikšanas metodes, kas jāpiemēro saskaņā ar Finanšu ministrijas instrukcijām.

Fakti, administratīvais process un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-621/10 Balkan and Sea Properties

13. 2009. gadā *ADSITS Balkan and Sea Properties* (turpmāk tekstā – “*Balkan and Sea*”), nekustamā īpašuma ieguldījumu trests, nopirka no *Ravda tur EOOD* dažādas nekustamos īpašumus Ravdas ciemā par kopējo cenu BGN 21 318 852 (11). Pārdevējs bija viena dalībnieka privāta sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas *DOPK* papildu noteikumu izpratnē bija saistīta ar *Balkan and Sea*. Cēni tika piemērots PVN (12), un *Balkan and Sea* lūdz atskaitīt šo nodokli no tās PVN priekšnodokļa.

14. Iekšmēmu dienesta pasūtītājam vērtējuma secināts, ka nekustamā īpašuma tirgus vērtība bija BGN 21 216 300. Iekšmēmu dienests tādējādi uzskatīja, ka darījuma vērtība ir paaugstināta par BGN 102 552, ka šai summai piemērotais PVN ir piemērots nelikumīgi *ZDDS* 70. panta 5. punkta izpratnē un ka tādējādi nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par to nodokļa daļu, kas noteikta BGN 20 510,42 apmērā (13).

15. *Balkan and Sea* sūdzas par šo nodokļu aprēķinu ir jāizskata iesniedzējtiesai, kura jautā:

“1) Vai [Direktīvas 2006/112/EK] 80. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka attiecībā uz piegādēm starp saistītām personām – ja atļūdzība ir lielāka par atklāta tirgus vērtību – nodokļu aprēķinā bāze tikai tad ir vienāda ar darījuma atklāta tirgus vērtību, ja piegādētājs nav tiesīgs pilnībā atskaitīt priekšnodokli, kurš piemērojams par preču, kas tiek piegādātas, pirkumu vai ražošanu?

2) Vai [Direktīvas 2006/112] 80. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja piegādētājs ir izmantojis tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, uz ko attiecas vāļkas starp saistītām personām veiktas piegādes ar lielāku vērtību nekā atvērta tirgus vērtība, un ja viņam šīs tiesības atskaitīt priekšnodokli nav koriģētas saskaņā ar Direktīvas 173.–177. pantu [(14)], dalībvalsts nedrīkst pieņemt nekādas pasākumus, kuros paredzēts, ka nodokļu aprēķinā bāze ir vienāgi atvērta tirgus vērtība?

3) Vai [Direktīvas 2006/112] 80. panta 1. punktā ir izsmeļoši uzskaitīti gadījumi, kad ir izpildīti nosacījumi, ar kuriem dalībvalsts drīkst pieņemt pasākumus, saskaņā ar kuriem nodokļu aprēķinā bāze par piegādēm ir darījuma atklāta tirgus vērtība?

4) Vai tādā valsts tiesību norma, kāds ir [ZDDS] 27. panta 3. punkta 1. apakšpunkts, ir pieļaujama citādos apstākļos nekā tie, kas uzskaitīti [Direktīvas 2006/112] 80. panta 1. punkta a), b) un c) apakšpunktā?

5) Vai tādā lietā kā šā [Direktīvas 2006/112] 80. panta 1. punkta c) apakšpunktam ir tieša iedarbība, un vai valsts tiesa to drīkst tieši piemērot?”

Lieta C-129/11 Provadinvest

16. *OOD Provadinvest* (turpmāk tekstā – “*Provadinvest*”) ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas iznomā lauksaimniecībā izmantojamus zemes gabalus siltumnīcā, kuras veidotas no tīrauda konstrukcijām un pārklātas ar polietilēna plēvi (vai polietilēna konstrukcijām – no līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma nav pilnībā skaidrs precīzs struktūru veids), darbībā. 2009. gadā tās pārdeva trīs šādus zemes gabalus, katru aptuveni sešu hektāru platībā, kopā ar siltumnīcām,

kas uz tiem uzceltas, un visiem uzlabojumiem, un daudzgadīgām kultūrām. Divi no šiem zemes gabaliem tika pārdoti tās akcionāram, un trešais – tās pārstāvēniecības vadītājam. Katrā gadījumā cena bija BGN 25 000, un rēķinos netika norādīts PVN.

17. Vērtētājs novērtēja zemes gabalus, siltumnīcu konstrukcijas, uzlabojumus un kultūras un noteica uz trīs zemes gabaliem esošo siltumnīcu konstrukciju tirgus vērtību BGN 392 700 apmērā.

18. Pamatojoties uz šo informāciju, ieņēmumu dienests uzskatīja, ka darījumi aptvēra ar nodokli neapliekamas piegādes (zemes gabali) un ar nodokli apliekamas piegādes (piederumi, uzlabojumi un kultūras). Tā kā darījuma daļēnieki bija saistītas personas DOPK papildu noteikumu 1. panta 3. punkta izpratnē, pārdotajam gadījumā nodokļa aprēķinā bāze bija vērtētāja noteikta tirgus vērtība. Ieņēmumu dienests tādējādi noteica, ka ir jāmaksā PVN BGN 78 540 apmērā.

19. *Provincinvest* sūdzība par šo nodokļu aprēķinu ir jāizskata iesniedzējtiesai, kura jautā:

“1) Vai [Direktīvas 2006/112] 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, veicot piegādes starp saistītām personām, ja atlīdzība ir mazāka nekā atvērta tirgus vērtība, nodokļa aprēķinā bāze ir darījuma atvērta tirgus vērtība tikai tad, ja piegādātājam vai ieguvējam nav tiesību uz tādā priekšnodokļa pilnīgu atskaitēšanu, kurš ir piemērojams piegādājamo preču pirkumam vai izgatavošanai?

2) Vai [Direktīvas 2006/112] 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka daļēbvalsts nevar paredzēt pasākumus, saskaņā ar kuriem kā nodokļa aprēķinā bāze tiek noteikta vienīgi atvērta tirgus vērtība, ja piegādātājs ir izmantojis tiesības uz priekšnodokļa pilnīgu atskaitēšanu par precēm un pakalpojumiem, kas ir priekšmets vērtējamai piegādēm starp saistītām personām par mazāku vērtību nekā atvērta tirgus vērtība, un šīs tiesības atskaitīt priekšnodokli atbilstoši direktīvas [(15)] 173.–177. pantam nav tikušas koriģētas, un uz piegādi nav attiecināms atbrīvojums no nodokļa minētās direktīvas 132., 135., 136., 371., 375., 376., 377. panta, 378. panta 2. punkta, 379. panta 2. punkta, kā arī 380.–390. panta izpratnē?

3) Vai [Direktīvas 2006/112] 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka daļēbvalsts nevar paredzēt pasākumus, saskaņā ar kuriem kā nodokļa aprēķinā bāze tiek noteikta vienīgi atvērta tirgus vērtība, ja ieguvējs ir izmantojis tiesības uz priekšnodokļa pilnīgu atskaitēšanu par precēm un pakalpojumiem, kas ir priekšmets vērtējamai piegādēm starp saistītām personām par mazāku vērtību nekā atvērta tirgus vērtība, un šīs tiesības atskaitīt priekšnodokli atbilstoši minētās direktīvas 173.–177. pantam nav tikušas koriģētas?

4) Vai [Direktīvas 2006/112] 80. panta 1. punktā ir izsmeļoši uzskaitīti nosacījumi, kuru izpildes gadījumā daļēbvalsts var paredzēt pasākumus, saskaņā ar kuriem nodokļa aprēķinā bāze piegādē gadījumā ir darījuma atklātā tirgus vērtība?

5) Vai valsts tiesiskais regulējums, kāds ietverts [ZDDS] 27. panta 3. punkta 1. apakšpunktā, ir pieļaujams, ja pastāv citi apstākļi, nevis tie, kas minēti [Direktīvas 2006/112] 80. panta 1. punkta a), b) un c) apakšpunktā?

6) Vai tādā lietā kā šī [Direktīvas 2006/112] 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktam ir tieša iedarbība, un vai valsts tiesa to drīkst piemērot tieši?”

20. Rakstiskus apsvērumus Tiesai iesniedza Bulgārijas valdība lietā C-621/10 un Komisija abās lietās. Ne *Balkan and Sea*, ne *ProvaInvest* neiesniedza apsvērumus. Tiesas šāde nav tikusi līgta un nav arī notikusi.

Vērtējums

Sākotnējie apsvērumi

21. Jautājums par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu pieņemšanu netiek uzdots, bet ir jāatzīst, ka līgumos sniegt prejudiciālu nolikumu pamata lietu apstākļi nav izklāstīti tik detalizēti, cik būtu nepieciešams. It īpaši būtu vēlams, ka iesniedzējtiesa katrā lietā būtu skaidrā kā norādījusi apjomu, kādā katram darījumam dalībniekam faktiski bija tiesības atskaitīt iepriekš samaksāto PVN un/vai kādā tas bija šīs tiesības izmantojis.

22. Tomēr no līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu ir redzams, ka attiecīgajā valsts tiesību normā, ZDDS 27. panta 3. punkta 1. apakšpunktā, nav paredzēts nekāds nosacījums par apjomu, kādā saistītajām personām būtu jābūt tiesībām atskaitīt priekšnodokli, lai piemērotu šo pantu. Turklāt pašu jautājumu formulējums norāda, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka pamata lietu apstākļiem, lai arī uz tiem attiecas ZDDS 27. panta 3. punkta 1. apakšpunkts, nepiemēro Direktīvas 2006/112 80. panta 1. punkta a), b) vai c) apakšpunktu, vismaz saskaņā ar to noteikumu šauru un gramatisku interpretāciju – citiem vārdiem, ka attiecīgajiem darījumu dalībniekiem abās lietās bija tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli.

23. Uzdodot pirmo jautājumu, abās lietās būtībā tiek jautāts, vai Direktīvas 2006/112 80. panta 1. punktā noteiktā izvērles iespēja ietver vienīgi tos gadījumus, kad piegādātājam vai, iespējams, klientam nav tiesību pilnībā atskaitīt priekšnodokli. Uzdodot otro jautājumu lietā C-621/10 un otro un trešo jautājumu lietā C-129/11, tiek jautāts, vai gadījumos, kad šāds piegādātājs vai, iespējams, klients ir izmantojis tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli, dalībvalstīm nav atļauts izmantot atvērta tirgus vērtību kā nodokļa bāzi. Uzdodot trešo jautājumu lietā C-621/10 un ceturto jautājumu lietā C-129/11, tiek jautāts, vai 80. panta 1. punktā ir izsmeļoši uzskaitīti apstākļi, kuros dalībvalstis tirgus vērtību var izmantot kā nodokļa bāzi. Uzdodot ceturto jautājumu lietā C-621/10 un piekto jautājumu lietā C-129/11, tiek jautāts, vai valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru tirgus vērtība jāizmanto kā nodokļa bāze visos darījumos starp saistītajām personām, ir pieļaujama, ja pastāv citi apstākļi, nevis tie, kas minēti 80. panta 1. punktā.

24. Visi šie jautājumi ir uzdoti ar mērķi noskaidrot, cik plaša ir 80. panta 1. punktā paredzētā izvērles iespēja, un es tos izvērtēšu visus kopā.

25. Uzdodot pēdējo jautājumu katrā lietā, tiek jautāts, vai 80. panta 1. punktā ietvertajām tiesību normām ir tieša iedarbība un vai valsts tiesas tās drīkst piemērot tieši. Šajā jautājumā ir izvirzītas dažādas problēmas, un es to izvērtēšu atsevišķi.

26. Visbeidzot, es izvērtēšu divus jautājumus, kuri, lai arī netiek izvirzīti līgumos sniegt prejudiciālu nolikumu, var palīdzēt iesniedzējtiesai galīgā lēmuma pieņemšanā: lietā C-621/10 – atklāta tirgus vērtības noteikšana un lietā C-129/11 – apmērs, kādā darījumus ir pareizi atzīt par neapliekamiem ar nodokli vai par apliekamiem ar nodokli.

80. panta 1. punktā paredzētās izvērles iespējas robežas

27. Manuprāt – un gan Bulgārijas valdība, gan Komisija tam piekrīt –, Direktīvas 2006/112 80. panta 1. punktā paredzētā izvērles iespēja ir ierobežota ar apstākļiem, kas nepārsniedz formāli šā panta tiesību normā. Attiecīgi dalībvalsts nevar pieņemt tiesisko regulējumu,

saska?? ar kuru nodok?a apr??ina b?ze ir atkl?ta tirgus v?rt?ba visos dar?jumos starp saist?t?m person?m neatkar?gi no t?, vai direkt?v? noteiktie apst?k?i past?v vai nepast?v.

28. Pirmk?rt, Direkt?vas 2006/112 73. pant? ir noteikts skaidrs visp?r?gs noteikums, ka nodok?a apr??ina b?ze ir par dar?jumu sa?emt? faktisk? atl?dz?ba. Šai atl?dz?bai ir subjekt?va v?rt?ba: t? ir faktiski sa?emt? summa, nevis summa, ko apr??ina saska?? ar objekt?viem krit?rijiem (16). Jebkura ties?bu norma, kur? paredz?tas atk?pes no visp?r?g? noteikuma – k? tas paredz?ts Direkt?vas 2006/112 80. pant? –, ir j?interpret? šauri (17).

29. Otrk?rt, Direkt?vas 2006/112 80. panta 1. punkt? ir noteikts, ka fakultat?v?s atk?pes m?r?is ir “nov?rst nodok?u nemaks?šanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas”. Šis m?r?is papildus ir skaidrots Direkt?vas 2006/69 trešaj? apsv?rum? – “lai nov?rstu nodok?u zudumus, ko rada saist?tu personu izmantošana, lai sa?emtu nodok?u atvieglojumus” – un Direkt?vas 2006/112 preambulas 26. apsv?rum? – “lai nov?rstu nodok?a zudumus, ko rada saist?tu personu izmantojums, lai sa?emtu nodok?a atvieglojumus”.

30. Ja pre?u vai pakalpojumu pieg?de par m?ksl?gi zemu vai augstu cenu notiek starp dar?juma dal?bniekiem, kuriem abiem ir ties?bas piln?b? atskait?t nodokli saist?b? ar dar?jumu – tas ir, ja gan pieg?d?t?js, gan klients sl?dz tikai ar nodokli apliekamus dar?jumus –, šaj? posm? nav nodok?u nemaks?šana vai izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas. Cikt?l tas attiecas uz min?to dar?jumu, nodoklis kopum? neietekm? nevienu no dar?juma dal?bniekiem un ar? turpm?k neietekm?s neatkar?gi no noteikt?s cenas. Šaj? posm? ar? nevar “zaud?t” nodok?us. Tas t? var notikt vien?gi tad, kad pieg?des ??de tuvojas beigu posmam, kur? ir gala pat?r?t?js, vai da??jam beigu posmam, kur? ir “jaukta veida” nodok?u maks?t?js, kam ir ties?bas nodokli atskait?t proporcion?li, un kad m?ksl?gi zema vai augsta cena var rad?t nodok?a zudumus. Tikai šaj? br?di kop?j? maks?jam? PVN summa par visu pieg?des ??di “izkristaliz?jas” piln?b? – un š? summa ir proporcion?la vien?gi gala cenai neatkar?gi no summ?m, kas noteiktas ??des s?kumposmos (18).

31. Trešk?rt, Direkt?vas 2006/69 preambulas 3. apsv?rum? un Direkt?vas 2006/112 preambulas 26. apsv?rum? ir noteikts, ka “paši noteiktos ierobežotos apst?k?os” dal?bvalst?m vajadz?tu b?t iesp?jai iejaukties. Šis ierobežojums prec?z?k bija noteikts Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 6. punkt?, kur? bija noteikts, ka iesp?ju piem?ro “vien?gi š?dos apst?k?os”. Lai ar? v?rds “vien?gi” vairs nav ietverts Direkt?vas 2006/112 80. panta 1. punkt?, no š?s direkt?vas treš? apsv?ruma izriet, ka, p?rformul?jot direkt?vas tekstu, netika veiktas izmai?as p?c b?t?bas.

32. Visbeidzot, Direkt?vas 2006/112 80. panta 2. punkt? ir skaidri noteikts pilnvarojums dal?bvalst?m, kas izmanto izv?les iesp?ju, *ierobežot* pieg?d?t?ju vai sa??m?ju kategorijas, uz kur?m attiecas min?tie pas?kumi. No t? pašsaprotami izriet, ka direkt?v? nav noteikts pilnvarojums *paplašin?t* š?s kategorijas, piem?ram, ar nodok?u maks?t?jiem, kuriem ir ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli.

33. Attiec?gi 80. panta 1. punkta a), b) un c) apakšpunkt? ir izsme?oši uzskait?ti apst?k?i, kuros dal?bvalstis var uzlikt PVN dar?jumam, pamatojoties uz t? atkl?t? tirgus v?rt?bu un nevis uz faktiski samaks?to atl?dz?bu. Šaj?s norm?s nav iek?auts pilnvarojums dal?bvalst?m izmantot min?to pieeju gad?jumos, kad pieg?d?t?jam vai, iesp?jams, klientam ir ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli.

34. No t? izriet, ka valsts ties?bu normas, ar kuru noteikts, ka PVN uzliek, pamatojoties uz tirgus v?rt?bu, visos gad?jumos, kad dar?juma dal?bnieki ir saist?ti, tiesiskais pamats nav 80. panta 1. punkt? noteikt? izv?les iesp?ja, vismaz, cikt?l š? ties?bu norma attiecas uz gad?jumiem, kad attiec?gajam dar?juma dal?bniekam ir ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli.

35. Šaj? zi?a j?nor?da, ka Bulg?rijas vald?ba 2010. gad? sa??ma Komisijas br?din?juma

v?stuli, kur? nor?d?ts, ka ZDDS 27. panta 3. punkts ir pretrun? Direkt?vas 2006/112 73. un 80. pantam. T? piekrita Komisijas iebildumam un ap??m?s l?dz 2012. gada 1. janv?rim groz?t šo ties?bu normu.

Valsts tiesisk? regul?juma nesader?bas sekas

36. Katr? liet?, uzdodot p?d?jo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa jaut?, vai Direkt?vas 2006/112 80. panta 1. punktam ir tieša iedarb?ba un vai valsts tiesas to dr?kst piem?rot tieši. Bulg?rijas vald?ba un Komisija ir apskat?jušas šo jaut?jumu faktiski t?, it k? tas b?tu jaut?jums par to, cikt?l *Balkan and Sea* un/vai *Provaadinvest* var pamatoties uz 80. panta 1. punktu, lai apstr?d?tu ie??muma dienesta nodok?u apr??inu. Tas, manupr?t, tom?r nav lab?kais izejas punkts.

37. No iepriekš?jo jaut?jumu v?rt?juma es secinu, ka valsts ties?bu normas, ar kuru noteikts, ka PVN uzliek, pamatojoties uz tirgus v?rt?bu visos gad?jumos, kad dar?juma dal?bnieki ir saist?ti, tiesiskais pamats nav 80. panta 1. punkt? noteikt? izv?les iesp?ja, vismaz, cikt?l š? ties?bu norma attiecas uz gad?jumiem, kad attiec?gajam dar?juma dal?bniekam ir ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli (19).

38. Saska?? ar past?v?go judikat?ru valsts tiesai tikt?l, cikt?l tai atbilstoši t?s valsts ties?b?m ir pieš?irta r?c?bas br?v?ba, ir j?interpret? un j?piem?ro valsts ties?bu normas saska?? ar Savien?bas ties?b?m (20). Šis pien?kums ir j?pilda pat tad, ja citi nosac?jumi, kas ?auj priv?tpersonai atsaukties uz direkt?vas tiešu iedarb?bu, nepast?v (21). Ja š?da interpret?cija nav iesp?jama, šai tiesai nav j?piem?ro k?da valsts ties?bu norma, cikt?l t? ir pretrun? Savien?bas ties?b?m (22).

39. T?d?j?di valsts tiesai vispirms ir j?interpret? ZDDS 27. panta 3. punkts t?d? veid?, lai saska?otu to ar Direkt?vas 2006/112 80. pant? noteikt?s izv?les iesp?jas pareizu ?stenošanu. Ja tas ir iesp?jams, tad nerad?sies turpm?ki jaut?jumi par atbilst?bu direkt?vai vai tiešas iedarb?bas noteikšanu k?dai no t?s ties?bu norm?m. Ja tas nav iesp?jams, tad valsts ties?bu norma nav j?piem?ro.

40. P?d?j? min?taj? gad?jum? ir j?paredz divas iesp?jas. Pamata liet?s min?to dar?jumu attiec?giem dal?bniekiem vai nu ir ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli – un t?d?j?di š?s lietas neatbilst nevienam no 80. panta 1. punkt? noteiktajiem nosac?jumiem, vai ar? tiem nav ties?bu piln?b? atskait?t priekšnodokli – un lietas atbilst šiem nosac?jumiem.

41. Ja attiec?giem dar?juma dal?bniekiem ir ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli, tad vienk?rši nav pamata noteikt, ka 80. panta 1. punktam ir tieša iedarb?ba vai ka tas piem?rojams tieši gad?jumos, kuros saska?? ar t? paša noteikumiem tas nav piem?rojams. Ta?u noz?me var b?t Direkt?vas 2006/112 73. pantam, kuram ir tieša iedarb?ba (23). 80. panta 1. punkt? noteikts, ka dal?bvalstis attiec?b? uz v?rt?bas, kas apliekama ar nodokli, noteikšanu var noteikt atk?pes no visp?r?g? noteikuma. Š?da atk?pes noteikuma neesam?bas gad?jum? ir j?piem?ro Direkt?vas 2006/112 73. panta visp?r?gais noteikums (24). T?d?j?di nodok?u maks?t?ji var atsaukties uz šo normu un valsts tiesas var piem?rot to tieši, lai nodrošin?tu, ka, iz?emot gad?jumos, kuros saska?? ar direkt?vu iesp?jamas atk?pes, nodok?a apr??ina b?ze ir faktiski sa?emt? atl?dz?ba.

42. Ta?u, ja attiec?gajiem dar?juma dal?bniekiem nav ties?bu piln?b? atskait?t priekšnodokli, rodas papildu jaut?jums, vai valsts vai priv?tpersona ir t?, kas atsaucas uz 80. panta 1. punkta tiešo iedarb?bu.

43. J?atg?dina, ka pirmaj? situ?cij? dal?bvalsts, v?r?oties pret priv?tpersonu, nevar atsaukties uz direkt?vas norm?m vai uz t?s pa?as bezdarb?bu, likum?gi neizmantojot direkt?v? noteikto izv?les iesp?ju (25).

44. Ja tom?r priv?tpersona atsaucas uz direkt?vas normu tie?u iedarb?bu, v?r?oties pret dal?bvalsti, kura nav ?stenojusi ?o normu pareizi, saska?? ar past?v?go judikat?ru ??da atsauk?an?s ir princip? iesp?jama, ja direkt?vas norma ir pietiekami skaidra, prec?za un bez nosac?jumiem (26).

45. ?aj? zi?? var rasties jaut?jums, vai ??d? nol?k? ties?bu normas, kas ir vien?gi fakultat?va un kuru dal?bvalsts ieviesusi nepareizi, noteikumi var tikt uzskat?ti par "pietiekami skaidriem, prec?ziem un beznosac?juma".

46. Tom?r uzskatu, ka nav nepiecie?ams vai nav pat atbilst?gi apskat?t min?to jaut?jumu ??s lietas ietvaros.

47. Teor?tiski ir taisn?ba, ka klients t?d? dar?jum?, kas atbilst Direkt?vas 2006/112 80. panta 1. punkta c) apak?punkt? noteiktajiem apst?k?iem, pat tad, ja vi?? ir piekritis maks?t m?ksl?gi paaugstin?tu cenu, var joproj?m, v?r?oties pret dal?bvalsti, atsaukties uz ?? panta noteikumiem, lai PVN tiktu piem?rots, pamatojoties uz atkl?ta tirgus v?rt?bu. Ja ??dam klientam pa?am neb?tu ties?bu piln?b? atskait?t priek?nodokli, vi?am b?tu izdev?gi maks?t par dar?jumu maz?ku PVN summu.

48. Tom?r tas t? nav nevien? no str?diem, saist?b? ar kuriem ir iesniegti l?gumi sniegt prejudici?lu nol?mumu. Saska?? ar past?v?go judikat?ru prejudici?la nol?muma iemesls nav konsultat?vu atzinumu snieg?ana par visp?r?giem vai hipot?tiskiem jaut?jumiem, bet gan nepiecie?am?ba atrisin?t str?du (27). ?aj? zi?? ne tikai jaut?jums ir hipot?tisks saist?b? ar pamata lietu, bet ir ar? diezgan neiesp?jama ??da jaut?juma ra?an?s norm?los apst?k?os, jo tas noz?m?tu, ka viens no saist?tajiem dar?juma dal?bniekiem, kas piekrita m?ksl?gai cenai ar nol?ku sa?emt kop?ju visp?r?ju ieguvumu, atsak?s pild?t savstarp?ji nosl?gto l?gumu.

49. ??dos apst?k?os es pied?v?ju neapskat?t ?o hipot?zi, bet gan piev?rsties diviem beigu jaut?jumiem, kuri, lai ar? tos nav uzdevusi iesniedz?jtiesa, var b?t b?tiski pamata liet?s.

Atkl?ta tirgus v?rt?bas noteik?ana

50. Jebkuros Direkt?vas 2006/112 80. panta 1. punkt? noteiktos apst?k?os dal?bvalstis var veikt pas?kumus, lai nodro?in?tu, ka nodok?a b?ze ir atkl?ta tirgus v?rt?ba. Viens no nosac?jumiem, lai ??di r?kotos, ir, ka faktiski sa?emt? atl?dz?ba ir maz?ka vai liel?ka nek? atkl?ta tirgus v?rt?ba – proti, "pilna summa, ko pirc?js vai sa??m?js taj? tirdzniec?bas stadij?, kur? veic pre?u pieg?di vai pakalpojumu snieg?anu, god?gas konkurences apst?k?os par attiec?go pre?u vai pakalpojumu sa?em?anu maks?tu pieg?d?t?jam vai pakalpojumu sniedz?jam, kas nesniedz priek?roc?bas, t?s dal?bvalsts teritorij?, kur par attiec?go dar?jumu uzliek nodokli".

51. ?emot v?r? ?o defin?ciju un faktu, ka liet? C?621/10 *Balkan and Sea* ieg?d?j?s nekustamo ?pa?umu par cenu, kas p?rsniedza licenc?tu v?rt?t?ju v?rt?jum? noteikto maz?k nek? par 0,5 %, lai gan Bulg?rijas ties?bu akti paredz piecas tirgus v?rt?bas noteik?anas metodes, valsts tiesai tom?r var b?t j?apsver, vai, balstoties uz pareizu valsts noteikumu interpret?ciju, attiec?g? cena patiesi ir uzskat?ma par augst?ku nek? atkl?ta tirgus v?rt?ba.

Ar nodokli apliekamu vai no nodok?a atbr?votu dar?jumu raksturs

52. Komisija ap?aubu ie??muma dienesta v?rt?jumu par dar?jumiem liet? C?129/11 k? t?du,

kas aptver gan ar nodokli neapliekamas piegādes, gan ar nodokli apliekamas piegādes. Es piekrītu, ka iesniedzējtiesai šis vārtējums jāvērtē, ņemot vērā attiecīgās Direktīvas 2006/112 tiesību normas, un vajadzības gadījumā tiesai nav jāpiemēro neviena valsts tiesību norma, kas rada tēdu rezultātu, kas ir pretrunā direktīvai. Attiecīgās direktīvas normas ir šādas.

53. Direktīvas 12. pantā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis par nodokļa maksājumu var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, [...] jo paši kādu no šādiem darījumiem:

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

b) apbēves zemes piegādi.

2. Šā panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē vārds “ņema” ir jebkura celtne, kas nostiprināta uz zemes vai zemē.

Dalībvalstis var paredzēt sīki izstrādātus noteikumus 1. punkta a) apakšpunktā minētā kritērija piemērošanai ņemu pārbaudei un var noteikt, ko nozīmē “zem ņemas esošā zeme”.

Dalībvalstis pirmreizējās izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laikposmu no ņemas pabeigšanas dienas līdz pirmās piegādes dienai vai laikposmu no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz turpmākās piegādes dienai, ja šie laikposmi nepārsniedz, attiecīgi, piecus un divus gadus.

3. Šā panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē “apbēves zeme” ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemes gabals, ko dalībvalstis šādi definējušas.”

54. Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkts noteic, ka dalībvalstis atbrīvo no PVN noteiktus darījumus, tai skaitā it īpaši:

“j) ņemas vai ņemas daļu un zem tās esošās zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētos gadījumus;

k) neapbēvētas zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto apbēves zemi;

l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu [(28)].”

55. Pirmais jautājums ir, vai siltumnīcas bija ņemas Direktīvas 2006/112 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, tas ir, vai tās atbilst 12. panta 2. punktā noteiktajai definīcijai “jebkura celtne, kas nostiprināta uz zemes vai zemē”. Tas, protams, ir jānosaka valsts tiesai, un tas var būt atkarīgs no konstrukciju precīza veida. Tomēr nešaubas, ka siltumnīcas varētu atbilst šai definīcijai, ja vien tām nebija tīrauda rāmīši.

56. Ja siltumnīcas ir ņemas, tad katrs darījums ir jāuzskata par vienu piegādi, jo saistībā ar PVN ņemas vai ņemu daļas un zeme, uz kuras tās ir uzceltas, nevar vienu no otras atdalīt (29).

57. Š?d? gad?jum? n?kamais jaut?jums ir, vai zemes un ?kas pieg?de bija “pirms pirmreiz?jas izmantošanas” vai ar? t? atbilda citiem š?diem nosac?jumiem, kas var b?t iek?auti valsts ties?bu norm?s atbilstoši 12. panta 2. punkta trešaj? da?? paredz?tajam attiec?gi divu vai piecu gadu termi?am. Šaj? zi?? ir svar?gi, ka *Provadinvest* valsts ties? apgalvoja, ka siltumn?cas ir izmantotas vair?k nek? 30 gadus.

58. Ja pieg?de bija veikta “pirms pirmreiz?jas izmantošanas” vai atbilda citiem likum?gi piem?rojamiem nosac?jumiem, t? var tikt uzskat?ta par pieg?di, kas apliekama ar nodokli, saska?? ar 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Ja tas t? nebija, t? saska?? ar 135. panta 1. punkta j) apakšpunktu ir ar nodokli neapliekama pieg?de, attiec?b? uz kuru dr?kst izmantot visas iesp?jam?s ties?bas, lai izv?l?tos nodok?a piem?rošanu.

59. Ja siltumn?cas nebija ?kas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn?, joproj?m ir j?izv?rt?, vai dar?jumi ir uzskat?mi par atseviš?iem dar?jumiem, attiec?b? uz kuriem PVN piem?rošana ir j?nosaka atseviš?i, vai ar? tie uzskat?mi par vienu kombin?tu dar?jumu, kas ietver vair?kus elementus.

60. Saska?? ar past?v?go judikat?ru, ja dar?jumu veido virkne elementu, ir j??em v?r? visi apst?k?i, lai noteiktu, vai past?v divi vai vair?k atseviš?i pakalpojumi vai vienots pakalpojums. Lai ar? katrs dar?jums parasti ir uzskat?ms par atseviš?u un neatkar?gu, dar?jumu, kas ir tikai ekonomiska rakstura pakalpojums, nedr?kst m?ksl?gi sadal?t, lai neizkrop?otu PVN sist?mas darb?bu. Vienots pakalpojums it ?paši ir tad, ja divi vai vair?k elementi ir tik cieši saist?ti, ka tie objekt?vi veido vienotu, ekonomiski nedal?mu pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga, vai ja viens vai vair?ki elementi veido pamatpakalpojumu, turpret? p?r?jie elementi ir pamatpakalpojuma papildin?jumi. Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai pamata liet? tas t? ir (30).

61. Ja valsts tiesa, ?emot to v?r?, izlems, ka bija atseviš?as zemes un citu elementu pieg?des, ie??mumu dienesta pieeja, š?iet, b?s pareiza.

62. Ja tom?r t? izlems, ka katrs dar?jums bija viena kombin?ta pieg?de, kas ietver pamatelementus un pal?gelementus, iesp?jams, ka pamatelements bija zemes pieg?de un PVN ir j?piem?ro, pamatojoties uz šo pieg?di.

63. Abos min?tajos gad?jumos ir j?nosaka, vai zeme bija apb?ves zeme, k? to formul?jusi dal?bvalsts saska?? ar Direkt?vas 2006/112 12. panta 3. punktu. Ja t? ir apb?ves zeme, tad pieg?dei var tik uzlikts nodoklis saska?? ar 12. panta 1. punkta b) apakšpunktu. Ja t? nav apb?ves zeme, pieg?de ir j?atbr?vo no nodok?a saska?? ar 135. panta 1. punkta k) apakšpunktu un attiec?b? uz to atkal dr?kst izmantot visas iesp?jam?s ties?bas, lai izv?l?tos nodok?a piem?rošanu.

Secin?jumi

64. T?p?c es uzskatu, ka Tiesai uz *Administrativen Sad Varna* uzdotajiem jaut?jumiem b?tu j?atbild š?di:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 80. panta 1. punkta a), b) un c) apakšpunkt? ir izsme?oši uzskait?ti apst?k?i, kuros dal?bvalstis var uzlikt PVN dar?jumam, pamatojoties uz t? atkl?ta tirgus v?rt?bu un nevis uz faktiski samaks?to atl?dz?bu.

Šaj? s ties?bu norm?s nav iek?auts pilnvarojums dal?bvalst?m izmantot min?to pieeju gad?jumos, kad pieg?d?t?jam vai, iesp?jams, klientam ir ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli.

Valsts ties?bu norma, ar kuru noteikts, ka PVN uzliek, pamatojoties uz atkl?ta tirgus v?rt?bu, visos gad?jumos, kad dar?juma dal?bnieki ir saist?ti, ir nesader?ga ar Direkt?vas 2006/112 80. panta 1. punktu, vismaz, cikt?l š? ties?bu norma attiecas uz gad?jumiem, kad attiec?gajam dar?juma dal?bniekam ir ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli.

Valsts tiesai tikt?l, cikt?l tai atbilstoši t?s valsts ties?b?m ir pieš?irta r?c?bas br?v?ba, ir j?interpret? un j?piem?ro š?da valsts ties?bu norma saska?? ar Direkt?vas 2006/112 80. panta 1. punktu. Ja š?da interpret?cija nav iesp?jama, šai tiesai nav j?piem?ro š?da ties?bu norma, cikt?l t? ir pretrun? šim pantam.

Direkt?vas 2006/112 73. pantam ir tieša iedarb?ba, un nodok?u maks?t?ji var atsaukties uz šo normu, un valsts tiesas var piem?rot to tieši, lai nodrošin?tu, ka, iz?emot gad?jumos, kuros saska?? ar direkt?vu iesp?jamas atk?pes, nodok?a b?ze ir faktiski sa?emt? atl?dz?ba.

Ja dal?bvalsts nav likum?gi izmantojusi Direkt?vas 2006/112 80. panta 1. punkt? noteikto izv?les iesp?ju, t?, v?ršoties pret nodok?u maks?t?ju, nevar atsaukties uz š? panta norm?m, lai dar?jumam uzliktu nodokli, pamatojoties uz t? atkl?ta tirgus v?rt?bu.

I PIELIKUMS

Skat. secin?jumu 38. un n?kamos punktus.

Ar valsts ties?bu normu nav pareizi ieviesta 80. pant? noteikt? izv?les iesp?ja. Vai tom?r to var interpret?t atbilstoši š?s izv?les iesp?jas pareizai ?stenošanai?

J?

N?

Nav turpm?ku jaut?jumu

Norma nav j?piem?ro

Apst?k?i neatbilst 80. pant? noteiktajiem apst?k?iem

Apst?k?i atbilst 80. pant? noteiktajiem apst?k?iem

Nav pamata noteikt, ka 80. pantam ir tieša iedarbība; tomēr 73. pantam ir tieša iedarbība un privātpersonas var uz to atsaukties

Valsts var atsaukties uz 80. panta tiešo iedarbību, vērsties pret privātpersonu

Privātpersona var atsaukties uz 80. panta tiešo iedarbību, vērsties pret valsti

Nav iespējams nevienā gadījumā

Teorētiski iespējams: pastāv jautājumi par fakultatīvas normas, kura ieviesta nepareizi, tiešu iedarbību, bet šie jautājumi šajā lietā ir pilnībā hipotētiski un nav lūgts sniegt atbildes uz tiem

II PIELIKUMS

Skat. secinājumu 55. un nākamās punktus.

Vai siltumnīcas bija “īkas” direktīvas izpratnē?

Jā

Nē

Katrs darījums ir viena piegāde

Vai bija atsevišķas piegādes vai viena kombināta piegāde?

Vai piegādes bija “pirms pirmreizējās izmantošanas” vai atbilda citiem lūdztajiem nosacījumiem?

Atsevišķas piegādes (parasta situācija)

Kombinētas piegādes (ar pamatelementiem un palīgēlementiem)

J?

N?

Katrai piegādei nodoklis jāuzliek saskaņā ar tās parasto PVN režīmu

Kas bija pamatelements?

Piegādes var būt ar nodokli apliekamas saskaņā ar 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu

Piegādes ir jāatbrīvo no nodokļa saskaņā ar 135. panta 1. punkta j) apakšpunktu, ja vien nav īstenota iespēja uzlikt nodokli

Nodoklis saskaņā ar pamatpiegādei (zeme) piemērojamo PVN režīmu

Vai zeme bija "apbēves zeme"?

J?

N?

Piegādes var būt ar nodokli apliekamas saskaņā ar 12. panta 1. punkta b) apakšpunktu

Pieg?des ir j?atbr?vo no nodok?a saska?? ar 135. panta 1. punkta k) apakšpunktu, ja vien nav ?stenota iesp?ja uzlikt nodokli

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.).

3 – Iepriekš Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkts (OV L 145, 1. lpp., vairakk?rt groz?ta; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

4 – Šie panti paredz speci?lus nodok?a b?zes apr??in?šanas noteikumus gad?jumos, kad attiec?gi tiek izmantoti vai patur?ti saimniecisk?s darb?bas akt?vi, priv?taj?m vajadz?b?m tiek izmantoti saimniecisk?s darb?bas akt?vi vai pakalpojumi, preces tiek p?rvietotas uz citu dal?bvalsti un kad nodok?a maks?t?js pieg?d? preces vai pakalpojumus savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m.

5 – 167.–169. pants attiecas uz nodok?u maks?t?ju ties?b?m atskait?t PVN priekšnodokli par pieg?d?m, ko tie izmanto ar nodokli apliekamos dar?jumos; 170.–171. pants attiecas uz PVN atmaks?šanu saist?b? ar noteiktiem p?robežu dar?jumiem; 173.–175. pants nosaka proporcion?las atskait?šanas sist?mu gad?jumiem, kad ar nodokli apliekam?s ieg?des tiek izmantotas gan ar nodokli apliekamiem, gan nepaliekamiem dar?jumiem; un 176.–177. pants paredz iesp?ju noteikt, ka dažu kategoriju PVN priekšnodokli nevar atskait?t.

6 – 132., 135. un 136. pants noteic, ka noteiktu kategoriju pieg?des ir atbr?votas no PVN (bez priekšnodok?a atskait?šanas) vis?s dal?bvalst?s (skat. t?l?k ar? 54. punktu); citi min?tie panti ?au atseviš??m dal?bvalst?m, atk?pjoties no noteikumiem, turpin?t piem?rot noteiktus citus š?dus iz??mumus.

7 – 2006. gad? k? Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 6. punkts; skat. Padomes 2006. gada 24. j?lija Direkt?vas 2006/69/EK, ar ko groza Direkt?vu 77/388/EEK attiec?b? uz dažiem pas?kumiem, lai vienk?ršotu pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?šanas proced?ru un c?n?tos pret kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, un ar ko atce? dažus l?mumus par atk?p?m, 1. panta 3. punktu (OV L 221, 9. lpp.). Direkt?vas 2006/69 preambulas 1. un 3. apsv?rums nosaka t?s m?r?i aizst?t vair?kus iz??mumus, kuri at?auti atseviš??m dal?bvalst?m, ar visp?r?gu ties?bas pieš?irošu normu; dal?bvalst?m ?paši noteiktos ierobežotos apst?k?os j?sp?j ietekm?t jaut?jumus, kas saist?ti ar pieg?žu un ieg?žu v?rt?bu, lai nov?rstu nodok?u zudumus, ko rada saist?tu personu izmantošana nodok?u atvieglojumu sa?emšanai. Šaj? zi?? skat. paskaidrojuma rakstu, kas pievienots š?s direkt?vas priekšlikumam (COM(2005) 89, gal?g? redakcija), it ?paši 5. un 6. lpp.

8 – B?t?b? saska?? ar Direkt?vas 2006/112 167. un 168. pantu nodok?u maks?t?jiem br?d?, kad nodoklis k??st iekas?jams, ir ties?bas atskait?t PVN, kas maks?jams vai samaks?ts par tiem pieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, ar nosac?jumu, ka š?s pieg?des izmantotas ar nodokli apliekamo dar?jumu vajadz?b?m. T?d?j?di attiec?gos tirgus dal?bniekus PVN finansi?li neietekm? (skat. ar? 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet? C?174/08 *NCC Construction Danmark*, Kr?jums, l?10567. lpp., 39. un n?kamie punkti un tajos min?t? judikat?ra).

9 – T? k? ties?bas atskait?t priekšnodokli saska?? ar Direkt?vas 2006/112 167. un 168. pantu aptver vien?gi tos gad?jumus, kad pieg?des tiek izmantotas ar nodokli apliekamos dar?jumos,

pieg?des, kas tiek izmantotas ar nodokli neapliekamos dar?jumos, nav pamats priekšnodok?a atskait?šanai. Ja ieg?d?to pre?u vai pakalpojumu izmantošanu nevar attiecin?t uz noteikt?m pieg?d?m, ko veic nodok?a maks?t?js, kura dar?jumi ir gan apliekami ar nodokli, gan neapliekami, Direkt?vas 2006/112 173. un n?kamie panti paredz proporcion?lu atskait?šanu, ko nosaka, pamatojoties uz attiec?bu starp ar nodokli apliekam?m pieg?d?m un ar nodokli neapliekam?m pieg?d?m.

10 – J?nor?da, ka dar?jumi ar ?pašumu (p?rdošana, noma vai ?re) var b?t vai nu ar nodokli apliekami, vai no nodok?a atbr?voti dar?jumi saska?? ar 135. panta 1. punkta j)–l) apakšpunktu vai saska?? ar 137. panta 1. punkta b)–d) apakšpunktu – skat. t?l?k 54. punktu.

11 – Bulg?rijas levas v?rt?ba taj? laik? bija aptuveni 0,5 euro.

12 – No t? var secin?t, ka dar?jums nav atbr?vots no nodok?a saska?? ar 135. panta 1. punkta j) vai k) apakšpunktu, vai ar?, ka ir izmantotas ties?bas uzlikt nodokli saska?? ar 137. panta 1. punkta b) vai c) apakšpunktu.

13 – Attiec?g? PVN likme ir 20 %.

14 – Atsauce uz “kori??šanu”, iesp?jams, nav lab?kais formul?jums, jo min?tie panti attiecas uz proporcion?lo atskait?šanu un atskait?šanas ties?bu ierobežojumiem – skat. iepriekš 5. zemsp?tras piez?mi.

15 – Skat. iepriekš 14. zemsp?tras piez?mi.

16 – Skat. 2005. gada 20. janv?ra spriedumu liet? C?412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck* (Kr?jums, I?743. lpp., 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra), 2011. gada 9. j?nija spriedumu liet? C?285/10 *Campsa Estaciones de Servicio* (Kr?jums, I?5059. lpp., 28. punkts).

17 – Skat., piem?ram, 2011. gada 3. marta spriedumu liet? C?41/09 Komisija/N?derlande (Kr?jums, I?831. lpp., 58. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

18 – Skat. Direkt?vas 2006/112 1. panta 2. punktu.

19 – K? ?su argument?cijas turpm?ku kopsavilkumu tabulas veid? skat. šo secin?jumu I pielikumu.

20 – Skat., piem?ram, 2010. gada 10. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?395/08 un C?396/08 *Bruno un Pettini u.c.* (Kr?jums, I?5119. lpp., 74. punkts).

21 – Šaj? zi?? skat. 1984. gada 10. apr??a spriedumu liet? 14/83 *von Colson un Kamann (Recueil, 1891. lpp., 26. un 27. punkts).*

22 – Skat., piem?ram, spriedumu liet? *Bruno un Pettini u.c.* (min?ts iepriekš 20. zemsp?tras piez?m?, 74. punkts).

23 – Skat. 2002. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?62/00 *Marks & Spencer (Recueil, I?6325. lpp., 47. punkts).*

24 – Skat. spriedumu liet? *Campsa Estaciones de Servicio* (min?ts iepriekš 16. zemsp?tras piez?m?, 40. punkts).

25 – Skat., piem?ram, 2010. gada 21. oktobra spriedumu liet? C?227/09 *Accardo u.c.* (Kr?jums, I?10273. lpp., 44.–47. punkts un tajos min?t? judikat?ra). Lai izmantotu š?das ties?bas,

dalībvalstīm ir jāizvēlas atsaukties uz tām (skat. 2011. gada 15. septembra spriedumu apvienotajās lietās C-180/10 un C-181/10 *Saby* un *Ku*? (Krājums, I-8461. lpp., 33. punkts)).

26 – Skat., piemēram, 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark* (Krājums, I-493. lpp., 30. un 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 – Skat., piemēram, 2011. gada 10. jūnija rīkojumu lietā C-155/11 PPU *Mohammed Imran* (Krājums, I-5095. lpp., 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 – Prasība par atbrīvošanu no nodokļa šajos gadījumos nav absolūta, jo saskaņā ar 137. panta 1. punkta b)–d) apakšpunktu dalībvalstis nodokļa maksātājiem var piešķirt tiesības izvēlēties nodokļa režīmu attiecībā uz katru no šiem gadījumiem. Kā su argumentācijas turpmāku kopsavilkumu tabulas veidā skat. šo secinājumu II pielikumu.

29 – 2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I-4321. lpp., 50. punkts).

30 – Skat., piemēram, 2011. gada 10. marta spriedumu apvienotajās lietās C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09 *Bog* u.c. (Krājums, I-1457. lpp., 51. un nākamie punkti un tajos minētā judikatūra).