

ENERĢLADVOKĀTA J. MAZAKA [J. MAZÁK] SECINĀJUMI,

sniegti 2012. gada 11. septembrī (1)

Lieta C-299/11

Staatssecretaris van Financiën

pret

Gemeente Vlaardingen

(Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlande) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – Ar nodokli apliekami darījumi – Preču, kas saražotas “uzņēmējdarbības gaitā” izmantošana nodokļu maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām

1. “Nav tādās lietas kā labs nodoklis”. Šis kodolīgais teiciens plaši tiek attiecināts uz Seru Vinstonu pāri. Šajā lietā ir radies jautājums, vai kontekstā ar to, ko sauc par “pakalpojumu sniegšanu”, tas, ka Nīderlandes iestādes ir aplikušas ar nodokli zemi kā tādā, – no nodokļa maksātāja perspektīvas – ir ja ne “labs nodoklis”, tad vismaz “likumīgs nodoklis” saskaņā ar Sesto PVN direktīvu (2).
2. Šī lietā, ka Nīderlandē ir samērā liela neskaidrība saistībā ar to, kā interpretēt un piemērot Nīderlandes tiesību normas, ar kurām tiek ieviesta (daļā no) tiesību normā saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, kura var tikt uzskatīta par pakalpojumu sniegšanu par samaksu. Atbildes uz Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlandes Augstākās tiesas) lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu rezultāts var nozīmēt, ka uzņēmumi ir maksājuši pārāk daudz PVN pagātnē, jo to pašu zemes vērtība ir bijusi iekāpta pakalpojumu sniegšanas nodokļu bāzē (3). Tādēļ Hoge Raad ir nolikumi lūgt norādes par attiecīgo Sesto direktīvas tiesību normu, t.i., 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu. Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir radies tiesvedībā starp Staatssecretaris van Financiën (finanšu valsts sekretāru) un Gemeente Vlaardingen (Vlardingenas pašvaldību, turpmāk tekstā – “Pašvaldība”).
3. Konkrēti, jautājums ir par to, vai Sesto direktīva ļauj nodokļu iestādēm noteiktus darījumus uzskatīt par piegādi par samaksu (pakalpojumu sniegšanu), pielīdzinot “preces piegādi” tam, ka trešā persona saražo nekustamo īpašumu, kas sastāv no (celtniecības) darba, kurš pabeigts uz nodokļa maksātāja (Pašvaldības) pašas zemes, un iekāpjot PVN bāzē zemes vērtību, pat ja šo zemi nodokļu maksātāja iepriekš ir izmantojusi uzņēmējdarbībai, kas atbrīvota no nodokļa (laukumu iznomāšana sporta asociācijām), un nodokļu maksātājam nav bijušas tiesības atskaitīt PVN saistībā ar šo zemi (4).

I – Tiesību normas

A – Eiropas Savienības tiesību normas

4. Sest? s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkt? ir noteikts:

“Dal?bvalstis var uzskat?t, ka pieg?des par samaksu ir:

a) tas, ka nodok?a maks?t?js savas uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m izmanto savas uz??m?jdarb?bas gait? izgatavotas, uzb?v?tas, ieg?tas, apstr?d?tas, iepirkas vai import?tas preces, ja pievienot?s v?rt?bas nodoklis par š?m prec?m neb?tu piln?gi atskait?ms, ja t?s b?tu pirktas no cita nodok?a maks?t?ja.”

5. Sest? s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkt? attiec?b? uz summu, kurai tiek uzlikts nodoklis, ir noteikts:

“Valsts teritorij?.

1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

b) pieg?d?m, kas min?tas 5. panta 6. un 7. punkt?, šo vai l?dz?gu pre?u pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to pieg?des br?d?.”

6. Ar 2007. gada 1. janv?ri Sest? direkt?va tika atcelta un aizst?ta ar Padomes Direkt?vu 2006/112/EK (5). Direkt?vas 2006/112 18. pants b?t?b? atbilst Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punktam.

B – *Valsts ties?bu akti*

7. *Wet op de omzetbelasting 1968* (1968. gada Likuma par apgroz?juma nodokli) (turpm?k tekst? – “*Wet OB*”) 3. panta 1. punkta h) apakšpunkts s?kotn?ji, kad *Wet OB* 1969. gada 1. janv?r? st?j?s sp?k?, bija formul?ts š?di:

“1. Par pre?u pieg?d?m uzskata:

[..]

h) r?košanos ar sav? uz??mum? uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m izgatavot?m prec?m, ja t?m tikt?l, cikt?l t?s tiek ieg?tas no uz??m?ja, ir uzlikts nodoklis, uz kuru piln?b? vai da??ji neattiecas priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas; sav? uz??mum? izgatavot?m prec?m tiek piel?dzin?tas preces, kas izgatavotas p?c pas?t?juma no pas?t?t?ja sag?d?tiem materi?liem.”

8. *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkts v?l?k tika papildin?ts un attiec?gaj? laik? bija formul?ts š?di (6):

“1. Par pre?u pieg?d?m uzskata:

[..]

h) r?košanos ar sav? uz??mum? uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m izgatavot?m prec?m, ja t?m tikt?l, cikt?l t?s tiek ieg?tas no uz??m?ja, ir uzlikts nodoklis, uz kuru piln?b? vai da??ji neattiecas priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas; sav? uz??mum? izgatavot?m prec?m tiek piel?dzin?tas preces, kas izgatavotas p?c pas?t?juma no pas?t?t?ja sag?d?tiem materi?liem, *tostarp zemes gabali; š? da?a netiek piem?rota neapb?v?tiem zemes gabaliem, kas nav apb?ves gabali 11. panta 4. punkta izpratn?.*”

9. N?derland? tas tiek saukts par “integr?cijas nodokli”.

10. Wet OB 8. panta 3. punkt? ir noteikts:

“Par atl?dz?bu par pieg?d?m 3. panta 1. punkta g) un h) apakšpunkta un 3.a panta 1. punkta izpratn? uzskata summu (bez apgroz?juma nodok?a), kas b?tu bijusi j?maks? par prec?m, ja t?s pieg?des br?d? b?tu ieg?d?tas vai ieg?tas t?d? st?vokl?, k?d? t?s bija taj? laik?.”

II – Fakti un uzdotie jaut?jumi

11. Pašvald?ba ir komersants Wet OB noz?m?, un tai pieder vair?ki sporta kompleksi, tostarp virkne sporta laukumu. Vair?kus gadus t? šos laukumus ar z?les segumu ir iznom?jusi sporta asoci?cij?m, b?dama atbr?vota no PVN.

12. 2003. gad? Pašvald?ba uzdeva l?gumsl?dz?jiem nomain?t laukumus ar z?les segumu ar korfbola laukumiem, futbola laukumus – ar m?ksl?g?s z?les segumiem un handbola laukumus – ar asfalta segumu (turpm?k tekst? – “laukumi”).

13. P?c šo darbu pabeigšanas pašvald?ba 2004. gad? atkal iznom?ja šos laukumus, b?dama atbr?vota no PVN, un faktiski šie laukumi tika iznom?ti t?m paš?m sporta asoci?cij?m k? iepriekš.

14. Summa, ko l?gumsl?dz?ji piepras?ja no Pašvald?bas par darbu, ko tie veikuši, sasniedza EUR 1 547 440, no kuras EUR 293 993 bija PVN. Pašvald?ba t?l?t neatskait?ja min?to PVN summu t?s apgroz?juma nodok?a deklar?cij?.

15. Inspektors uzskat?ja, ka Pašvald?bas veikt? laukumu iznom?šana ir r?košan?s ar prec?m, kuras izgatavotas p?c pas?t?juma no pas?t?t?ja sag?d?tiem materi?liem, it ?paši – zemes gabala, uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m Wet OB 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta izpratn?, kas atbilstoši Wet OB 11. panta 1. punkta b) apakšpunktam ir no nodok?iem atbr?vots pakalpojums. K? nor?d?ja inspektors, tas noz?m?jot, ka Pašvald?ba tiek v?rt?ta t? it k? vi?a pati b?tu pieg?d?jusi [ier?kojusij] laukumus, par ko ir j?maks? PVN, no kura j?atskaita PVN summa, ko b?vuz??m?ji uzr?d?ja Pašvald?bai izrakst?taj? r??in?. Tad inspektors izdeva Pašvald?bai pazi?ojumu par nodok?a papildu apr??inu par laiku no 2004. gada 1. janv?ra l?dz 2004. gada 31. decembrim. Pašvald?ba iesniedza s?dz?bu par šo apr??inu, bet tas ar inspektora l?mumu tika apstiprin?ts.

16. Pašvald?bas celto pras?bu, ar kuru tika apstr?d?ts šis l?mums, *Rechtbank te's-Gravenhage* (Apgabaltiesa, H?ga) noraid?ja k? nepamatotu. Tad Pašvald?ba iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Gerechtshof te's-Gravenhage* (Re?ion?l? apel?cijas tiesa, H?ga) par *Rechtbank* nol?mumu.

17. Inspektors pauda viedokli *Gerechtshof*, ka šaj? pazi?ojum? par papildu apr??inu apr??in?t? PVN summa esot p?r?k liela. Apel?cijas tiesved?b? t?d?j?di ir j?pie?em, ka pazi?ojum? papildus apr??in?t? PVN summa ir EUR 116 099, kas ir apr??in?ta š?di:

laukumu ier?košanas izmaksas

zemes v?rt?ba

ar nodokli apliekam? summa

EUR 1 547 440

EUR 610 940 +

EUR 2 158 380

19% PVN no EUR 2 158 380

atskaitējums saistībā ar ierakošanu

maksājams PVN

EUR 410 092

EUR 293 993 –

EUR 116 099

18. *Gerechtshof* atcēla *Rechtbank* nolikumu un apmierināja prasību atcelt inspektora lēmumu, atceļot minēto lēmumu un paziņojumu par papildu aprēķinu. *Gerechtshof* nolēma, ka *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkts ir pretrunā Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam tiktāl, ciktāl saskaņā ar šo tiesību normu PVN iekasšanai par piegādi esot uzskatāma arī rakošanas ar precēm, kuras pēc uzņēmēja pasākuma no pasūtītāja sagādātiem materiāliem, tostarp zemes gabaliem, izgatavojušas trešās personas. *Staatssecretaris van Financiën* iesniedza apelācijas sūdzību par šo nolikumu *Hoge Raad der Nederlanden*.

19. Ēmot vērā iepriekš minēto, *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts, skatīts kopā ar tās 5. panta 5. punktu un 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts drīkst no nodokļu maksātāja iekasēt PVN par nekustamas lietas izmantošanu vajadzībām, kas atbilstoši no nodokļa, ja:

– šā nekustamā lieta ir (būv-)objekts, ko uz nodokļu maksātāja zemes gabala un pēc viņa pasākuma par samaksu uzbūvējusi trešā persona, un

– nodokļu maksātājs šo zemes gabalu ir iepriekš izmantojis (tā pašm) no PVN atbilstoši sava uzņēmuma vajadzībām un agrāk nav par to pašu zemes gabalu veicis priekšnodokļa atskaitējumu,

no k izriet, ka šis pats zemes gabals (tā vērēba) tiek iekauts(-a) PVN bāzē?”

III – Vērtējums

A – *Galvenie lietas dalībnieku argumenti*

20. Pašvaldība apgalvo, ka uz uzdoto jautājumu būtu jāatbild noliedzoši. Tā norāda, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs – gluži kā līgumslēdzējs šajā lietā – saražo precis no materiāliem, kurus tam sniedzis klients (Pašvaldība), preces ražošana būtu jāuzskata par notikušu “[nodokļu maksātāja] uzņēmējdarbības gaitā”, nevis klienta uzņēmējdarbības gaitā. Tā kā saistībā ar šīs preces ražošanu saskaņā ar Sestās Direktīvas 5. panta 5. punktu – kurš ir ieviests ar *Wet OB* 3. panta 1. punkta c) apakšpunktu – ir jāmaksā PVN, tā pati prece tajā pašā laikā nevar tikt uzskatīta (7) par tādā, kas ir saražota klienta uzņēmējdarbības gaitā.

21. Pašvaldība arī norāda, ka Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir vērst uz to, lai starp nodokļu maksātājiem, kas pārņem preces no cita nodokļu maksātāja (“nopirkts preces”), un starp nodokļu maksātājiem, kas saražo preces savas uzņēmējdarbības gaitā

("saražot?s preces"), tiktu nodrošin?ta vienl?dz?ga attieksme nodok?u zi??. Lai nodrošin?tu vienl?dz?gu attieksmi, ir pietiekami, ka atskait?tais PVN tiek atmaks?ts. Tom?r nav nepieciešams, lai nodok?a nasta b?tu vienl?dz?gi sadal?ta starp nopirktaj?m prec?m un saražotaj?m prec?m. Lai pamatotu savu nost?ju, Pašvald?ba pamatojas ar? uz likumdošanas dokumentiem, kuru rezult?t? tika pie?emta Padomes Otr? direkt?va 67/228/EEK (8), k? ar? Sest? direkt?va.

22. Katr? zi?? PVN uzlikšana, k? tas ir ticis izdar?ts liet?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, – kur? PVN tika uzlikts nodok?u maks?t?jai piederošo laukumu zemes v?rt?bai un kur? š? nodok?u maks?t?ja izmanto šos laukumus saist?b? ar uz??m?jdarb?bu, kas atbr?vota no nodok?a –, b?tiski palielin?tu š?s nodok?u maks?t?jas nodok?u slogu, un t?d?j?di tiktu p?rk?pta fisk?l? neitralit?te, kas ir rakstur?gs PVN sist?mas princips.

23. N?derlandes vald?ba apgalvo, ka, izmantojot Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkt? t?dus v?rdus k? "saražotas, uzb?v?tas, ieg?tas, apstr?d?tas, iepirkas vai import?tas", ES likumdev?js ir izl?mis lietot ?oti plašu formul?jumu. Turkl?t fr?ze "š?das uz??m?jdarb?bas gait?" nor?da, ka ir iesp?jams vien? kategorij? iek?aut i) "preces pieg?di" un ii) "preces ražošanu", ko veikusi treš? persona ar t?s r?c?b? nodotiem materi?liem, tikl?dz k??st ac?mredzams, ka nodok?u maks?t?ja šo precu pas?t?jusi savas uz??m?jdarb?bas gait?.

24. N?derlandes vald?ba apgalvo, ka Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir aizst?jis Otr?s direkt?vas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu, kur? bija noteikts, ka "pieg?d?m par atl?dz?bu ir piel?dzin?mi: [...] tas, ka nodok?u maks?t?js savas uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m izmanto paša vai treš?s personas izgatavotu vai ieg?tu preci". V?rdi "paša vai treš?s personas izgatavotu vai ieg?tu preci" Sestaj? direkt?v? ir iek?auti ar plaš?ku formul?jumu. T?d?? nevar b?t šaubu, ka Sest? direkt?va ?auj noteiktus dar?jumus uzskat?t par pieg?d?m par samaksu, k? tas ir ticis dar?ts šaj? liet?.

25. Turkl?t, neraugoties uz to, ka – atš?ir?b? no Otr?s direkt?vas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkta – Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkt? nav v?rdu "paša vai treš?s personas", ir ac?mredzams, ka 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ietver visas situ?cijas, kur?s nodok?u maks?t?js ieg?d?jas preces, t.i., tas aptver ar? situ?ciju, kur? darbs, kurš ticis veikts nodok?u maks?t?ja lab?, noticis laukumos, kuri pieder šim nodok?u maks?t?jam. Tom?r š? ties?bu norma neaptver situ?ciju, kur? nodok?u maks?t?js pas?t?jis precu, kuru izgatavojusi treš? persona no materi?liem, kas jau bija š?s treš?s personas ?pašums?.

26. P?c tam N?derlandes vald?ba nor?da, ka t?d? liet? k? š? attiec?g? dar?juma uzskat?šana par pieg?di par samaksu atbilst PVN neitralit?tes principam: ja treš? persona saražo preces nodok?u maks?t?jam no materi?liem, kas pieder šim nodok?u maks?t?jam, tad "asimil?cija" nodrošina, ka pre?u v?rt?ba (9) tiks ?emta v?r?, apr??inot PVN. ?emot v?r? fisk?l?s neitralit?tes principu, tas ir nepieciešams, lai nodrošin?tu, ka nodok?u slogs ir t?ds pats k? gad?jum?, kad nodok?u maks?t?js saražo preces no saviem materi?liem vai treš? persona saražo preces no saviem materi?liem un tad p?rdod š?s preces nodok?u maks?t?jam.

27. Visbeidzot, N?derlandes vald?ba apgalvo, ka attiec?g? dar?juma uzskat?šana par pieg?di par samaksu ir pamatota, pat ja nodok?a maks?t?ja zeme, kas nodota treš?s personas r?c?b? saist?b? ar darba veikšanu nodok?u maks?t?jam, iepriekš tikusi izmantota nodok?u maks?t?ja darb?bai, kas atbr?vota no nodok?a.

28. L?dz ar to N?derlandes vald?ba apgalvo, ka uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts var uzskat?t par l?dzv?rt?gu preces pieg?dei to, ka treš? persona pabeidz un pieg?d? nodok?u maks?t?jam uz t? zemes nekustamo ?pašumu, kas sast?v no (celtniec?bas) darba, un t? l?dz ar to ir j??em v?r?, apr??inot PVN. Šaj? zi?? nav noz?mes, ka nodok?u maks?t?js iepriekš ir izmantojis zemi no

nodokļa atbrīvotim darbam un ka tam iepriekš nav bijušas tiesības uz PVN atskaitīšanu saistībā ar šo zemi.

29. Komisija būtu apgalvo, ka Tiesai uz uzdoto jautājumu būtu jāatbild, ka Sestās direktivas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts daļēvalstī neaizliedz par piegādātājam par samaksu uzskatīt to, ka nodokļu maksātājs saistībā ar no nodokļa atbrīvotiem darījumiem ir izmantojis precī, ko minētās personas uzņēmējdarbības gaitā ir saražojusi trešā persona no sniegtajiem materiāliem, ja šie materiāli jau iepriekš ir tikuši izmantoti nodokļa maksātāja ar nodokli neapliekamā vajadzībā.

B – Analīze

30. Ar savu jautājumu *Hoge Raad* jautā, vai Sestās direktivas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar tās 5. panta 5. punktu un 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja nodokļu maksātājs (Pašvaldība) izmanto nekustamo īpašumu (sporta laukumus) saistībā ar no nodokļa atbrīvotim darbam (t.i., šo laukumu iznomāšanai sporta asociācijām), Nīderlandes nodokļu iestādes var iekasēt PVN, ja šie sporta laukumi sastāv no darba, ko trešā persona par atlīdzību ir pabeigusi uz pašvaldības pašas zemes un pēc tās pasūtījuma, lai gan šo zemi pašvaldība iepriekš ir izmantojusi saistībā ar tām pašām no nodokļa atbrīvotajām darbībām un Pašvaldībai iepriekš nav bijis tiesību atskaitīt PVN saistībā ar šo zemi, līdz ar ko šīs zemes vērtība tiek ieskaitīta PVN bāzē (10).

31. Vispirms es sākšu savas piezīmes, atgādinot, ka atbilstoši ar Sesto direktīvu izveidotajai sistēmai priekšnodokli, ko nodokļa maksātājs iepriekš samaksājis par precēm un pakalpojumiem, ko tas izmanto saistībā ar savu darbību, kas apliktas ar nodokli, var tikt atskaitīti. Priekšnodokļu atskaitījumi ir saistīti ar vērtējamajiem nodokļiem (11). Ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādā darījuma vajadzībā, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kam netiek piemērots PVN, nodoklis netiek iekasēts un priekšnodoklis netiek atskaitīts (12).

32. Šādā situācijā ir skaidrs, ka nodokļa maksātājs nevar atgūt PVN, kas samaksēts, iegādājoties preces, ko tas pats izmanto.

33. Tādu daži nodokļu maksātāji preces, kuras tie izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā, nepērk no citiem nodokļu maksātājiem (1. iespēja); tie vietā tie izvēlas paši izgatavot preces (2. iespēja); vai arī tie izvēlas, lai trešā persona saražotu preces to telpās (3. iespēja, kurai ir nozīme šajā lietā).

34. Preces, kas ir iegādātas saskaņā ar 3. iespēju, dažreiz tiek izmantotas uzņēmējdarbībai, kas ir atbrīvota no nodokļa. Tāda tieši ir situācija šajā lietā.

35. Kad mēs aplūkojam atbilstošos valsts tiesību aktus, no *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta juridiskās vēstures var tikt izsecināts, ka ar šīs tiesību normas ieviešanu 1969. gadā Nīderlandes likumdevējs ievieš *Wet OB* Otrās direktivas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkta tiesību normas.

36. 5. panta 3. punkta b) apakšpunktā bija noteikts, ka “piegādātājam par atlīdzību ir pielīdzināmi: [...] b) tas, ka nodokļu maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībā izmanto paša vai trešās personas izgatavotu vai iegātu precī”.

37. Otrās direktivas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkts tika pārņemts Sestajā direktīvā. Tomēr ir jānorāda, ka abu tiesību normu formulējumi nav pilnībā identiski.

38. Sestās direktīvas (13) 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka “Daļēbvalstis var uzskatīt, ka piegādes par samaksu ir: a) tas, ka nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā saražotas, uzdevotās, iegūtas, apstrādātas, iepirkas vai importētas preces, ja [PVN] par šo precēm nebūtu pilnīgi atskaitītas, ja tās būtu pirktas no cita nodokļa maksātāja”. Citiem vārdiem sakot, 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts aptver vienīgi darījumu, kas veikti “nodokļu maksātāja uzņēmējdarbības gaitā”, un frāze no Otrās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkta, ka preces var saražot vai iegūt “trešā persona”, ir svētrota. Jāpiebilst, ka 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir piemērojams arī precēm, kas “saražotas, apstrādātas, nopirkas vai importētas” nodokļu maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām.

39. Ir pietiekami norādīts, ka neraugoties uz nelielu atšķirību tekstā, es neredzu, kādā un kā Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta mērķis varētu būt atšķirīgs salīdzinājumā ar Otrās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu. Patiesībā, Sestajā direktīvā nav nekā, kas uz to norādītu.

40. No Tiesā iesniegtajiem dokumentiem izriet, ka šajā lietā nodokļu inspektors sporta laukumu pirmo izmantošanu – t.i., šo sporta laukumu iznomāšanu –, ko veikusi Pašvaldība, uzskatīja par preču piegādi *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta nozīmā, jo tā attiecas uz sporta laukumu, kurus ir ierīkojušas trešās personas pēc Pašvaldības pasūtījuma, izmantošanu uzņēmējdarbības nolūkiem, Pašvaldībai pašai sniedzot dabiskā ziņā laukumus. *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunktā lietotajā jēdzienā “izgatavotas preces” ietilpst arī uz zemes vai zemē esošas būves.

41. Piemērojot *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunktu, izgatavots nekustams objekts kopā ar zemi ir uzskaitīms par vienotu (nekustamu) lietu. Uz šo pamata nodokļu inspektors zemes gabala vērtību ieskaitīja laukumu vērtībā, kurai tiek uzlikts nodoklis, tā, ka rezultātā par nodokļu maksātāja agrāko dabīgā ziņā laukumu vērtību tiek iekasēts PVN.

42. Tādā rodas jautājums, vai *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkts, to piemērojot šajā situācijā, ir saderīgs ar pilnvarām, kas daļēbvalstīm piešķirtas saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. panta a) apakšpunktu.

43. Konkrētā, kā norāda iesniedzējtiesa, rodas noteikti jautājumi saistībā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta nozīmi un precīzo apjomu šīs lietas apstākļos.

44. Iesūmā šādi, ka lūdz šim Tiesai tikai vienreiz ir jautāts par noteikumu, ar kuru tiek regulāta noteiktu darījumu uzskatīšana par piegādi par atlīdzību saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu, proti, lietā *Gemeente Leusden un Holin Groep* (14). Tomēr šajā spriedumā Tiesa savu uzmanību acīmredzami koncentrēja uz citiem Sestajā direktīvā paredzētiem noteikumiem. Saistībā ar šajā lietā apskatāmo tiesību normu Tiesa vienīgi norādīja, ka 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam, gluži kā Sestās direktīvas 20. panta 2. punktam, ir “ekonomiskā iedarbība” uzlikt nodokļu maksātājam pienākumu maksāt summas, ka ir ekvivalentas atskaitījumiem, uz kuriem tam nav tiesību (90. punkts).

45. Saistībā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta mērķi, kas attiecas uz “preču” piegādi, es teiktu – gluži kā lūdzīgās tiesību normas saistībā ar pakalpojumu pašpiegādi, proti, 6. panta 3. punkta gadījumā (15), – tā mērķis ir novērst konkurences kropojumus (16). Nodokļu maksātājs, kas veic no nodokļa atbrīvotas darbības, var vai nu nopirkt preces, kas tiek izmantotas šīm darbībām, no trešām personām un par pirkumu samaksāt PVN, kurš nav atskaitīms, vai saražot šīs preces pats; šādā gadījumā saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu tam ir jāmaksā PVN, kas arī nav atskaitīms, no preču vērtības. Kā pareizi

nor?da N?derlandes vald?ba un Komisija, nodok?u maks?t?js, kas veic no PVN atbr?votu darb?bu un kas t?d?? nevar atskait?t nodokli iepriekš?j? stadij? par prec?m, kuras nopirkas š?s darb?bas vajadz?b?m, saražojot š?s preces savas uz??m?jdarb?bas gait?, ieg?tu ekonomisku p?r?kumu p?r tirgus dal?bnieku, kurš veic t?du pašu no nodok?a atbr?votu darb?bu, bet kurš nevar – vai nev?las – pats saražot preces š?m vajadz?b?m. T?d?? ties?bu norma tika izveidota t?, lai nodok?u maks?t?js, kas saražo preces savas uz??m?jdarb?bas gait?, ar? maks?tu PVN.

46. Otr?s direkt?vas A pielikuma 7. punkt? ar? ir nor?d?ts, ka š?s direkt?vas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkts (un t?d?j?di ar? Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts) ir v?rstis uz to, lai tiktu nodrošin?ta vienl?dz?ba nodok?u jom? starp prec?m, kas nopirkas un paredz?tas š?s uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, saist?b? ar kuru nav ties?bu uz t?l?t?ju vai piln?gu atskait?jumu, no vienas puses, un prec?m, ko saražojis vai ieguvis nodok?u maks?t?js vai treš? persona un kuras ar? tiek izmantotas t?m paš?m vajadz?b?m, no otras puses, – t?da ir situ?cija pamattiesved?b?.

47. Patieš?m, iepriekš min?tais ir ac?mredzama fisk?l?s neitralit?tes principa piem?rošana, kura ir rakstur?ga PVN sist?mai (17), un nav nekas cits k? vien š?s sist?mas pamatprincips (18). Š? principa galvenais m?r?is ir nodrošin?t vienl?dz?gu attieksmi pret nodok?u maks?t?jiem (19).

48. N?kamais aspekts, ko es grib?tu izvirz?t šaj? liet?, rada jaut?jumu, vai attiec?gie sporta laukumi p?c tam, kad tiem ir uzlikts jauns m?ksl?g?s z?les vai asfalta segums, ir j?uzskata par no jauna “saražot?m” prec?m saska?? ar Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu – t?da š?iet ir N?derlandes nodok?u iest?žu un N?derlandes vald?bas, k? ar? iesniedz?jtiesas nost?ja – vai ar? tie ir j?uzskata par t?m paš?m prec?m, kas vienk?rši ir uzlabotas vai att?st?tas.

49. Es teiktu, ka neb?t nav ac?mredzams, ka šie sporta laukumi ir preces, kas “saražotas” no jauna. Faktiski visp?r es neesmu p?rliecin?ts, ka t?s ir saražotas no jauna.

50. Šaj? zi?? r?kojum? liet? *V.O.F. Dressuurstal Jespers* (20) ir atg?din?ts, ka spriedum? liet? *Van Dijk's Boekhuis* (21) – nor?d?jusi, ka “parasti jaunas lietas izgatavošana noz?m? t?das lietas izgatavošanu, kas iepriekš nav past?v?jusi”, – Tiesa nosprieda, ka pre?u izgatavošana no klienta materi?liem notiek vien?gi tad, kad l?gumsl?dz?js izgatavo jaunu lietu no materi?liem, kurus tam sniedzis t? klients.

51. J?piebilst, ka Tiesa ar? spriedum? liet? *Van Dijk's Boekhuis* (22) skaidri ir nor?d?jusi, ka jaun? lieta ir izgatavota, ja l?gumsl?dz?ja padar?t? darba rezult?t? ir radusies lieta, “kuras funkcija saska?? ar visp?r?ji akcept?tiem uzskatiem atš?iras no sniegto materi?lu funkcijas. Valsts tiesas zi?? ir, ?emot v?r? š?s lietas izmantošanu, nolemt, vai ir izgatavota jauna lieta”.

52. *Prima facie* š?iet, ka t? nav bijis izskat?maj? liet?, jo ir gr?ti iedom?ties k? sporta laukumi – sakar? ar m?ksl?g? z?l?ja vai asfalta uzkl?šanu – ir k?uvuši par prec?m, kas iepriekš nav past?v?jušas.

53. J?piebilst, ka spriedum? liet? *Van Dijk's Boekhuis* (23) Tiesa paskaidroja, ka labošana (par kuru ir runa izskat?maj? liet?), lai cik t? b?tu radik?la, ar kuru vienk?rši tiek restaur?ta l?gumsl?dz?ja uztic?t? lieta t?d? funkcion?l? st?vokl?, k?ds tai bija iepriekš, neveidojoties jaunai lietai, nav pre?u ražošana no klienta materi?liem.

54. Neraugoties uz to, ka darbs, kas tika izdar?ts attiec?gajos sporta laukumos, ietv?ra vair?k nek? vienk?ršu salabošanu vai uzlabošanu, tie tom?r, manupr?t, v?l joproj?m ir laukumi, kas tiek iznom?ti t?m paš?m sporta asoci?cij?m, – l?dz ar to tie saglab? t?das pašas funkcijas iepriekš min?t?s judikat?ras noz?m? (24).

55. Lai k? ar? b?tu, nevis Tiesas, bet gan iesniedz?jtiesas zi?? b?s detaliz?ti izv?rt?t konkr?to aspektu, cita starp? saist?b? ar jauno laukumu izmantošanu, un veikt faktu konstat?ciju. L?dz ar to šie secin?jumi ir j?balsta un j?attiecina vien?gi uz faktiem, k?dus tos konstat?jusi iesniedz?jtiesa un k?di tie ir izkl?st?ti l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu.

56. No l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka *Hoge Raad* ir konstat?jusi, ka t?s ir no jauna saražotas preces.

57. Es teiktu, ka iesniedz?jtiesa patieš?m var?ja non?kt pie š?da secin?juma sakar? ar darba apjomu, k?ds tika paveikts šajos sporta laukumos. Šaj? zi?? ir lietder?gi nor?d?t, ka m?ksl?g? z?l?ja un asfalta seguma uzkl?šanas izmaksas ir gandr?z divarpus reizes liel?kas par zemes v?rt?bu.

58. Komisija pamatoti nor?da, ka šaj? aspekt? iesniedz?jtiesai, iesp?jams, atk?rtoti b?tu j?izv?rt? attiec?gais jaut?jums, – ne vien?gi t?d??, ka, ja attiec?gos sporta laukumus, par kuriem ir runa pamattiesved?b?, iesniedz?jtiesa, neraugoties ne uz ko, uzskat?tu par t?diem, kas nav jaunas preces, tad katr? zi?? neb?tu iesp?jams izmantot Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu.

59. L?dz ar to turpm?kie apsv?rumi ir atbilstoši vien?gi tad, ja iesniedz?jtiesa apstiprin?s, ka jaunie sporta laukumi patieš?m ir j?uzskata par no jauna saražot?m prec?m Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta noz?m?.

60. K? Komisija pamatoti ir nor?d?jusi, n?kamais jaut?jums ir par to, vai Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir piem?rojams ar? prec?m, kuras aptver *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkts: “prec[?m], kas izgatavotas p?c pas?t?juma no materi?liem, *ieskaitot zemi* [..]” (25).

61. Manupr?t, atbilde princip? ir “j?”. Fr?ze “uz??m?jdarb?bas gait?” Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkt? oblig?ti neaptver preces, kuras ir saražojis pats uz??mums. Bez šaub?m, ar šo fr?zi var tikt aptvertas ar? preces, kuras saražojusi treš? persona no materi?liem, kurus sniedzis nodok?u maks?t?js.

62. Tom?r, lai izvair?tos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem, – apr??inot maks?jamo summu – ir j??em v?r?, vai nodok?u maks?t?js jau ir samaks?jis PVN par r??inu, kuru izrakst?jusi treš? persona par pre?u saražošanu. Š?iet, ka t? N?derlandes nodok?u iest?des ir izdar?jušas liet?, kuru izskata iesniedz?jtiesa. T?s ir ??mušas v?r?, ka r??ini jau bija apmaks?ti kop? ar PVN.

63. Patieš?m, saist?b? ar noteiktu dar?jumu kvalific?šanu par pieg?d?m par samaksu saska?? ar Sest?s direkt?vas 5. panta 6. un 7. punktu ir j?nor?da, ka š? kvalific?šana notiek br?d?, kad uz??m?jdarb?bas gait? saražoto preci (vai pakalpojumu) nodok?u maks?t?js izmanto savai no nodok?a atbr?votajai darb?bai.

64. Es uzskatu, pret?ji N?derlandes vald?bas nost?jai, ka t?d? liet? k? š? – kur? pirms materi?lu transform?šanas vai integr?šanas jaun? prec? šos materi?lus nodok?u maks?t?js (Pašvald?ba) jau ir izmantojis no nodok?a atbr?vot?m darb?b?m – nodok?u iest?d?m ir j??em v?r? šis fakts, piem?rojot Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu. Citiem v?rdiem sakot, šo materi?lu (un zemes k? t?das) v?rt?ba vairs nevar tikt iek?auta b?z?, lai apr??in?tu PVN.

65. Tiesas s?d? Komisija šaj? sakar? sniedza labu piem?ru. Pie?emsim, ka Pašvald?bas ?pašum? nav sporta laukumu, bet t? v?l?tos, lai tie tai b?tu un lai t? var?tu tos iznom?t. Š?dos

apstākšos ir iespējamas divas situācijas: a) tūlīt pēc sporta laukumu, kuri ir gatavi izmantošanai, un tūlīt pēc samaksas PVN no pirkuma cenas, kurā būtu iekļauta zemes vērtība un šo laukumu izstrādes darbu cena, vai b) Pašvaldībai ir zeme, kura var tikt izmantota. Pieņemsim, ka situācija b) Pašvaldībai pieder zeme mežā. Tā var sagatavot un attīstīt šo zemi, lai uz tās izveidotu sporta laukumus. Kad šie laukumi ir iznomāti, t.i., nodokļu maksātājs tos ir izmantojis savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu PVN būtu jāmaksā par visu kopā – ieskaitot zemes vērtību.

66. Manuprāt, tas atbilst identiskai attieksmei no nodokļu perspektīvas pret abām situācijām: izmantošanai gatavu sporta laukumu nopirkšanai, no vienas puses, un sporta laukumu attīstībai uz savas zemes, no otras puses.

67. Tomēr lietā, kuru izskata iesniedzējtiesa, attiecīgā zeme ne tikai pašreiz tiek izmantota kā sporta laukumi, bet tika izmantota šādām vajadzībām arī pagātnē. Tas, kas attiecīgajiem laukumiem vairākus gadus ir bijuši iznomāti (tām pašām) sporta asociācijām, ir acīmredzams no Tiesas iesniegtajiem dokumentiem.

68. No tā izriet, ka šos laukumus Pašvaldība jau ir izmantojusi savas uzņēmējdarbības vajadzībām. Svarīgi ir, ka tas, ka nodokļu maksātājs ir izmantojis zemi savas uzņēmējdarbības vajadzībām, var tikai vienu reizi tikt uzskatīts par piegādi par samaksu.

69. Pretējā gadījumā rastos dubultas nodokļu uzlikšanas un fiskālās neitralitātes principa apdraudējuma risks. Kā Komisija pamatoti ir norādījusi tiesas spriedē, ja Pašvaldība būtu nozīmējusi mežu un pirmajā gadījumā būtu attīstījusi attiecīgo zemi un izveidojusi uz tās vienkāršu dabiskā ziļja segumu, lai šo zemi pārvērstu par sporta laukumiem, bet pēc tam otrajā gadījumā tā būtu nolūmusi pēc dažiem gadiem šai zemei uzklāt mēsliņus? zāli? ja klājumā, tad saskaņā ar Nīderlandes valdības interpretāciju abiem šiem darījumiem tiktu piemērots PVN. Pēc šīs valdības domām, PVN saistībā ar šīs zemes vērtību būtu jāuzliek divreiz.

70. Tādēļ, manuprāt, jābūt nodokļu saistībai ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta piemērošanu?emt vērā materiālu vērtību, ja to nodokļu maksātājs jau pagātnē ir izmantojis savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

71. Tiesas spriedē Nīderlandes valdība apgalvoja, ka PVN sistēmā katrā ziņā nav ideāla (26). Tomēr es uzskatu (tāpat kā Komisija), ka šābu gadījumā, kad ir iespējamas dažādas interpretācijas, ir jāizvēlas interpretācija, kura labāk ļauj izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas.

72. Līdzīgi Nīderlandes valdība tiesas spriedē apgalvoja, ka katrā ziņā pieeja, kuru es izvirzu šajos secinājumos, nav atbilstoša, jo lietā, kuru izskata iesniedzējtiesa, nav notikusi nodokļu dubulta uzlikšana, jo PVN par attiecīgajiem sporta laukumiem nekad nav ticis maksāts.

73. Pašvaldība mēģināja noraidīt Nīderlandes valdības teikto, ka PVN par zemi nav maksāts. Tā apgalvoja, ka – neraugoties uz to, ka sporta laukumi ir izveidoti jau krietni sen, – Pašvaldība tomēr saskaņā ar tajā laikā piemērojamo režīmu ir samaksājusi integrācijas nodokli. Lai gan *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta pašreiz spēkā esošajā redakcijā ir paredzēta atkāpe saistībā ar zemi, kas nav apbūvēta zeme, šā atkāpe nebija iespējama attiecīgajā laikā. Tādēļ Pašvaldība stingri turējās pie sava viedokļa, ka tā par zemi, kā arī par šīs zemes attīstīšanu un pārvēidošanu par sēkotnēm sporta laukumiem ir samaksājusi PVN.

74. Manuprāt, ir pietiekami norādīt, ka atbilstošais kritērijs ir cits. Galvenais jautājums nav par to, vai PVN jau ir samaksāts par šiem laukumiem, bet gan par to, vai šos laukumus (materiālus) nodokļu maksātājs pagātnē jau ir izmantojis savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

75. Tā kā attiecīgā sporta laukumi jau ir tikuši iznomāti "vairākus gadus" pirms to uzlabošanas, situācija lietā, kuru izskata iesniedzējtiesa, no ekonomikas skatpunkta ir pilnībā atšķirīga no situācijās, kura būtu izveidojusies, ja Pašvaldībai šobrīd būtu jāpārka jauni laukumi no trešās personas. Tādēļ es uzskatu, ka situācija pamattiesvedībā nebūtu jāuzskata par piegādi par samaksu. Gluži kā Komisija pamatoti ir norādījusi, šāds secinājums pilnībā atbilst PVN sistēmai.

76. Patiešām, vienīgā saimnieciskā darbība, kas tikusi īstenota, ir bijusi mēslu gāzēšana seguma un asfalta seguma uzklāšana pāc pašvaldības pasākuma. PVN tika uzlikts par šo darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa; šo nodokli Pašvaldība nevarēja atskaitīt saistībā ar savu darbību – sporta laukumu iznomāšanu sporta asociācijām. Tādējādi netika saražota neviena cita prece vai sniegts cits pakalpojums, par kuru būtu jāmaksā PVN.

77. Pirmkārt, pirms secinājumiem jānorāda, ka iepriekš minētā konstatācija nevar tikt atspēkota ar Sestās direktivas 5. panta 5. punktu, uz kuru arī ir norādīts līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu. Saskaņā ar šo tiesību normu "Dalībvalstis var par piegādi 1. punkta izpratnē uzskatīt dažu būvdarbu veikšanu".

78. Manuprāt, Komisija tomēr pamatoti norāda, ka Sestās direktivas 5. panta 5. punktam nav nozīmes saistībā ar šajā lietā izvirzītajiem jautājumiem. Es katrā ziņā piebilstu, ka iesniedzējtiesa nav paskaidrojusi, kādēļ tā uz to ir norādījusi.

79. Otrkārt, mans vērtējums nevar tikt atspēkots arī ar Sestās direktivas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, uz kuru arī ir norādīts prejudiciālais jautājums. Šajā tiesību normā ir vienīgi definīts, kas ir "summa, kurai uzliek nodokli" saskaņā ar Sesto direktīvu. Patiešām, tajā ir norādīts, ka saistībā ar piegādi, kas norādīta 5. panta 6. un 7. punktā, summa, kurai uzliek nodokli, ir preču vai līdzīgu preču pārdošanas cena vai, ja nav pārdošanas cenas, izmaksu cena, kas tiek noteikta piegādes brīdī.

80. Ir pietiekami norādīt, ka Sestās direktivas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta piemērošana ir pakārtota 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā norādītās situācijas pastāvēšanai.

81. No iepriekš minētajiem atbildēm izriet, ka Sestās direktivas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts drīkst no nodokļu maksātāja iekasēt PVN par nekustamas lietas izmantošanu vajadzībām, kas atbrīvotas no nodokļa, ja šā nekustamā lieta ir (būv-)objekts, ko uz nodokļu maksātāja zemes gabala un pāc viņa pasākuma par samaksu uzbūvējusi trešā persona; no tā izriet, ka šis pats zemes gabals (tā vērtība) tiek iekasēta PVN bāzē – izēmot, ja šā zeme pagātnē jau ir tikusi izmantota tā uzņēmējdarbībā tā mēģinot no nodokļa atbrīvot darbības.

IV – Secinājums

82. Iepriekš minēto iemeslu dēļ es uz *Hoge Raad der Nederlanden* iesniegtajiem jautājumiem iesaku atbildēt šādi:

1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts drīkst no nodokļu maksātāja iekasēt PVN par nekustamas lietas izmantošanu vajadzībām, kas atbrīvotas

no nodokļa, ja:

šī nekustamā lieta ir (būv-)objekts, ko uz nodokļu maksātāja zemes gabala un pēc viņa pasūtījuma par atlīdzību uzbūvējis trešā persona,

no kuras izriet, ka šis pats zemes gabals (tā vērtība) tiek iekļauta PVN bāzē;

izņemot, ja šī zeme pagatota jau ir tikusi izmantota tā uzņēmējdarbībā tām pašām no nodokļa atbrīvotām darbībām.

1 – Oriģinālvārdi – angļu.

2 – Grozītā Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

3 – Skat. *PricewaterhouseCoopers, Should own land be included in the taxable amount?*, 2011. gada 20. oktobris.

4 – Detalizēti informācijai skat. lietas faktu izklāstu un uzdotā jautājuma formulējumu 11. un nākamajos punktos.

5 – Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.). Ar Direktīvu 2006/112 no 2007. gada 1. janvāra tika aizstāti Eiropas Savienības tiesību akti par PVN, tostarp Sestā direktīva.

6 – Izmaiņas slēprakstā.

7 – Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu, kas ieviests ar *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunktu.

8 – 1967. gada 11. aprīlī direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 71, 1303. lpp.).

9 – Šeit: zemes/sporta laukumu pašuma vērtība.

10 – No valsts lietām, kas ir saistītas ar 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu, visticamāk, ko esmu savas izpētes rezultātā atradis, ir Apvienotās Karalistes Lordu Palātas lieta *Robert Gordon's College pret Customs and Excise Commissioners* [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) [PVN – Preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana – Nodokļa maksātājs, kas sniedz no nodokļa atbrīvotus izglītības pakalpojumus – Zemesgabalu attīstības skolu spēļu laukumiem – Līgumslēdzēju izmaksas saistībā ar attīstību – Nodokļu maksātājs, kas slēdz nomas līgumu ar tam pilnībā piederību meitas sabiedrību – Neekskluzīvas licences sniegšana, lai nodokļu maksātājs izmantotu spēļu laukumus – Nodokļu maksātāja pašpiegāde – Attīstības izmaksu kā priekšnodokļa atskaitēšana – Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts, 6. panta 3. punkts]. Šajā ziņā skat. arī *McKay, H., 'Back to College', British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, pieejams ar *Westlaw UK* starpniecību: gluži kā Lords Hofmans [*Lord Hoffmann*] ir teicis, 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts un 6. panta 3. punkts ļauj preču un pakalpojumu pašpiegādi uzskatīt par ar nodokli apliekamu darījumu gadījumā, ja tad, kad šīs preces vai pakalpojumi būtu iegāti no trešās personas, PVN par tiem nebūtu pilnībā atskaitāms. Slēprakstā raksturo hipotēze var tikt piemērota vienīgi tad, ja preces vai pakalpojumi faktiski nebūtu bijuši saņemti no trešās personas, bet gan tās būtu radījis pats nodokļa maksātājs (gluži kā uz savas zemes uzbūvēta ēka). Ja preces un pakalpojumi ir iegāti no trešās personas, tad jautājums, vai priekšnodoklis par šo iegādi ir atskaitāms, ir jānosaka

k? parasti, t.i., nosakot, vai tas var tikt piel?dzin?ts ar nodokli apliekamai pieg?dei. Nav hipot?tiski j?nosaka, k?da nost?ja b?tu bijusi, ja preces vai pakalpojumi b?tu bijuši ieg?ti no treš?s personas. 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta un 6. panta 3. punkta m?r?is ir ?aut dal?bvalstu ties?bu aktos nov?rst krop?ojumus, kas rastos tirg?, ja nodok?u maks?t?js var?tu ieg?t nodok?u priekšroc?bu, ieg?d?joties preces vai pakalpojumus k?d? noteikt?, nevis cit? veid?, t.i., pieg?d?jot t?s sev, nevis ieg?stot t?s no treš?s personas. Liet? *Robert Gordon's College* tas, k? *College* izmantoja jauno sporta laukumu, bija saska?? ar pakalpojumiem (licence), kurus tai sniedza treš? persona (*Countesswells*). Lords Hofmans t?d?? uzskata, ka saska?? ar Sesto direkt?vu nevar?ja b?t runa par pašpieg?des aplikšanu ar nodokli. L?dz ar to sl?prakst? rakst?t? hipot?ze nevar?ja tikt piem?rota.

11 – ?sum?, nodoklis ir j?maks? par prec?m vai pakalpojumiem, kurus sniedz persona, kas veic uz??m?jdarb?bu, un priekšnodoklis ir j?maks? par prec?m un pakalpojumiem, kas sniegti šai personai saist?b? ar šo uz??m?jdarb?bu.

12 – Skat. 2006. gada 30. marta spriedumu liet? C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Kr?jums, I-3039. lpp., 24. punkts), 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C-72/05 *Wollny* (Kr?jums, I-8297. lpp., 20. punkts) un 2007. gada 8. febru?ra spriedumu liet? C-435/05 *Investrand* (Kr?jums, I-1315. lpp.).

13 – Tagad – Direkt?vas 2006/112 18. panta a) punkts.

14 – Tiesas 2004. gada 29. apr??a spriedums apvienotaj?s liet?s C-487/01 un C-7/02 (*Recueil*, I-5337. lpp.). Skat. ar? 2001. gada 17. maija spriedumu apvienotaj?s liet?s C-322/99 un C-323/99 *Fischer* un *Brandenstein* (*Recueil*, I-4049. lpp., 56. punkts un taj? min?t? judikat?ra) (saist?b? ar Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punktu) un spriedumu liet? *Uudenkaupungin kaupunki* (min?ts iepriekš 12. zemsv?tras piez?m?, 30. punkts) (saist?b? ar Sest?s direkt?vas 20., 5. un 6. pantu).

15 – Saska?? ar Sest?s direkt?vas ties?bu normu: “Lai nepie?autu konkurences trauc?jumus un iev?rojot 29. pant? paredz?t?s apspriedes, dal?bvalstis var uzl?kot par pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu to, ka nodok?a maks?t?js sniedz pakalpojumu sava uz??muma vajadz?b?m, ja [PVN] par š?du pakalpojumu neb?tu piln?gi atskait?ms t?d? gad?jum?, ja to b?tu sniedzis cits nodok?a maks?t?js”.

16 – Saist?b? ar konkurences krop?ojumu nov?ršanu citu starp? skat. 2008. gada 16. septembra spriedumu liet? C-288/07 *Isle of Wight Council* u.c. (Kr?jums, I-7203. lpp.).

17 – Cita starp? skat. 1998. gada 11. j?nija spriedumu liet? C-283/95 *Fischer* (*Recueil*, I-3369. lpp., 27. punkts) un 1999. gada 7. septembra spriedumu liet? C-216/97 *Gregg* (*Recueil*, I-4947. lpp., 19. punkts).

18 – Skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet? C-29/08 *SKF* (Kr?jums, I-10413. lpp., 67. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

19 – Citu starp? skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet? C-174/08 *NCC Construction Danmark* (Kr?jums, I-10567. lpp., 41. punkts), 2010. gada 10. j?nija spriedumu liet? C-262/08 *CopyGene A/S* (Kr?jums, I-5053. lpp., 64. punkts) un 2011. gada 10. novembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C-259/10 un C-260/10 *Rank Group* (Kr?jums, I-10947. lpp., 61. punkts). Skat. ar? 2006. gada 7. decembra spriedumu liet? C-240/05 *Eurodental* (Kr?jums, I-11479. lpp., 55. punkts).

20 – 2006. gada 1. j?nija r?kojums liet? C-233/05 (Kr?jums, I-72. lpp., 27. punkts).

- 21 – 1985. gada 14. maija spriedums liet? 139/84 (*Recueil*, 1405. lpp., 20. un 21. punkts).
- 22 – Min?ts iepriekš 21. zemspv?tras piez?m?, 22. punkts.
- 23 – Min?ts iepriekš 21. zemspv?tras piez?m?, 23. punkts.
- 24 – Skat. 20. un 21. zemspv?tras piez?mi.
- 25 – Mans izc?lums.
- 26 – N?derlandes vald?ba piebilst, ka galvenok?rt atbr?vojumu d?? sist?ma nav ide?la un ka da?reiz notiek nodok?u dubulta uzlikšana izmaksu cenas noteiktiem elementiem.