

Downloaded via the EU tax law app / web

ENERGIALADVOKATA MELHORA VATEL [MELCHIOR WATHELET]

SECINJUMI,

sniegti 2013. gada 30. maijā (1)

Lieta C-622/11

Staatssecretaris van Financiën

pret

Pactor Vastgoed BV

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

Sestā PVN direktīva – 20. pants – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Atskaitījumu koriģēšana – Nekustamo īpašuma piegāde, ko nekustamo īpašumu uzņēmumam veic piegādātājs – Sakarā ar atskaitījuma korekciju maksājuma PVN iekasēšana no nodokļa maksātāja, kas nav nodokļa maksātājs, kurš sākotnēji veicis minēto atskaitījumu, un nav piedalījies ar nodokli apliekamā darījumā, kurš bijis atskaitīšanas pamats

Satura rādītājs

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

B – Nīderlandes tiesības

II – Pamattiesvedība un prejudiciālais jautājums

III – Vērtējums

A – Šaubas par Likuma 12.a panta interpretāciju

B – Lietas dalībnieku argumentu kopsavilkums

C – Vērtējums

1) Ievada apsvērumi

2) Likuma 12.a pants un Sest? direkt?va

a) N?derlandes vald?bas galvenais arguments

i) Par Sest?s direkt?vas 20. pantu

ii) Par Sest?s direkt?vas 21. pantu

iii) Par Sest?s direkt?vas 13. un 20. pant? lietoto j?dzienu “proced?ra”/“prec?zi noteikumi” [modalit?s]

b) Citi lietas dal?bnieku argumenti

i) Pirmais arguments

ii) Otrais arguments

iii) Trešais arguments

iv) Ceturtais arguments

v) Piektais arguments

3) Likuma 12.a pants un L?mums 88/498

IV – Secin?jums

1. Šis *Hoge Raad der Nederlanden* (Augst?k? tiesa) (N?derlande) iesniegtais l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz to, k? interpret?t Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (2) 20. pantu, un b?t?b? ir par to, vai pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) atskait?juma korekcijas summu var iekas?t no uz??m?ja, kas nav nodok?a maks?t?js, kurš s?kotn?ji veicis min?to atskait?jumu, un kas nav bijis iesaist?ts ar nodokli apliekamaj? dar?jum?, kurš bijis š? paša atskait?juma pamat?.

2. Šis jaut?jums pamatliet? pretstata *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekret?rs finanšu jaut?jumos, turpm?k tekst? – “*Staatssecretaris*”) un *Pactor Vastgoed BV*, kam tika piem?rota š?da korekcija.

I – Atbilstoš?s ties?bu normas

A – *Savien?bas ties?bas*

3. Sest?s direkt?vas 13. panta ar nosaukumu “Atbr?vojumi valsts teritorij?” B da?? ir noteikts:

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

[..]

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

[..].”

4. Sest?š direkt?vas 13. panta C da?? ir noteikts:

“Dal?bvalstis var dot nodok?a maks?t?jiem ties?bas izv?l?ties nodokli [aplikšanu ar nodokli] š?dos gad?jumos:

[..]

b) dar?jumi, ko aptver š? panta B da?as d), g) un h) apakšpunkts.

Dal?bvalstis var ierobežot šo izv?les ties?bu darb?bas jomu un pie?em prec?zus noteikumus šo ties?bu izmantošanai.”

5. Sest?š direkt?vas 17. pant? ar nosaukumu “Atskait?šanas ties?bu izcelsme un darb?bas joma” ir noteikts:

“1. Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) [PVN], kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js;

[..].”

6. Sest?š direkt?vas 20. pant? ir noteikts:

“1. S?kotn?jo atskait?jumu kori?? saska?? ar proced?ru, k?du nosaka dal?bvalstis, jo ?paši:

a) ja šis atskait?jums bijis liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas;

b) ja p?c atmaks?šanas [deklar?cijas iesniegšanas] main?s faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskait?mo summu, it ?paši ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emti cenu samazin?jumi; tom?r kori??šanu neveic dar?jumiem, kuri paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, un pien?c?gi pier?d?tai vai apstiprin?tai ?pašuma izn?cin?šanai, zudumam vai z?dz?bai, k? ar? pre?u izmantošanai, lai sniegtu mazas v?rt?bas d?vanas vai dotu paraugus, k? aprakst?ts 5. panta 6. punkt?. Tom?r dal?bvalstis var piepras?t korekcijas dar?jumiem, kuri paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, k? ar? z?dz?bas gad?jum?.

[..]

3. Ja ražošanas l?dzek?us pieg?d? kori??šanas laik?, uzskata, ka nodok?a maks?t?js tos v?l joproj?m lieto t? uz??m?jdarb?bai l?dz kori??šanas laika beig?m. Ja š?du ražošanas l?dzek?u pieg?dei ir uzlikts nodoklis, pie?em, ka š?m uz??m?jdarb?bas darb?b?m piln?b? uzliek nodokli; ja pieg?de ir atbr?vota no nodok?iem, pie?em, ka š?s darb?bas ir piln?b? atbr?votas. Kori??šanu veic tikai vienreiz vis? v?l atlikušaj? kori??šanas laik?.

Pd?j? no min?tajiem gad?jumiem dal?bvalstis tom?r var noraid?t l?gumu [atteikties no pras?bas] veikt kori??šanu, ja pirc?js ir nodok?a maks?t?js, kas attiec?gos ražošanas l?dzek?us izmanto vien?gi dar?jumiem, par kuriem [PVN] ir atskait?ms.

4. Lai piemērotu 2. un 3. punkta noteikumus, dalībvalstis var:

[..]

– paredzēt visus piemērotus pasākumus, lai nodrošinātu, ka koriģēšana nerada nekādas nepamatotas priekšrocības;

– atļaut administratīvus vienkāršojumus.

[..]"

7. Sestās direktivas 21. pantā ar nosaukumu "Personas, kurām jāmaksā nodoklis varas iestādēm" ir paredzēts:

"[PVN] jāmaksā šādām personām:

1. Atbilstīgi iekšējai sistēmai:

a) nodokļa maksātājiem, kas veic ar nodokli apliekamus darbus, izņemot tos, kuri minēti 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā un kurus veic nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārpus. Ja ar nodokli apliekamu darbu steno nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārpus, dalībvalstis var pieņemt kārtību, kas paredz, ka nodokli maksā kāds cits, nevis nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārpus. *Inter alia* par šādu citu personu var norēķināt nodokli par citu personu, kurai veic ar nodokli apliekamo darbu. Dalībvalstis var arī paredzēt, ka par nodokļa samaksu atbildību solidāri uzliek kādam citam, nevis nodokļa maksātājam;

b) personām, kurām pakalpojums, kas iekārtoti 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā, sniedz un veic nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārpus. Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai par nodokļa samaksu solidāri būtu atbildīgs pakalpojumu sniedzējs;

c) jebkurai personai, kas norēķina [PVN] faktūru vai citu dokumentu, kurš kalpo par faktūru;

2. Par importēšanu: personai vai personām, ko par atbildīgām norēķināšas vai apstiprināšas tās dalībvalstis, kurās preces ievieš."

8. Sestās direktivas 27. panta 1. punkts ir noteikts:

"Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest pašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktivas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patērētāja stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiekniecīgā apjomā."

9. Padomes 1988. gada 19. jūlija Lēmuma 88/498/EEK (3), kas pieņemts, pamatojoties uz minēto 27. panta 1. punktu, 1. pantā ir paredzēts, ka attiecībā uz darbiem, kas minēti Sestās direktivas 13. panta B daļas g) un h) apakšpunktā, Nīderlandes Karalistei, atbilstoši no šīs direktivas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta, saistībā ar 13. panta C daļas b) apakšpunkta paredzēto iespēju izvēlēties aplikšanu ar nodokli ir atļauts piemērot tiesību normu, saskaņā ar kuru PVN jāmaksā pašuma iegādātājam (4).

B – *Nīderlandes tiesības*

10. 1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (5) (turpmāk tekst – “Likums”) 11. pants ir noteikts:

“1. Apstākļos, ko nosaka ar vispārīgiem noteikumiem, no nodokļa ir atbrīvota:

a) nekustamā pašuma piegāde un tiesību uz to nodošana, izņemot:

1) kas vai kas daļas un zem tās esošās zemes piegādi, kas veikta pirms vai vēlākais divus gadus pēc tās pirmreizējās izmantošanas, kā arī apbūvētās zemes piegādi;

2) piegādi, kas nav 1. punktā minētā piegāde, personām, kuras izmanto nekustamo pašumu nolūkā, kas pilnīgi vai gandrīz pilnīgi dod tiesības atskaitīt nodokli saskaņā ar 15. pantu, ar nosacījumu, ka piegādātājs un saņēmējs ir izvēlējies izmantot šādu iespēju, to norādot notariāli apliecinātā piegādes aktā, vai šajā nolūkā ir iesnieguši kopīgu lūgumu inspektoram, un kuras turklāt ievēro ministrijas rīkojumā paredzētos nosacījumus;

[..].”

11. Saskaņā ar Likuma 12. panta 1. punktu:

“Nodokli iekasē no uzņēmēja, kas veic piegādi vai sniedz pakalpojumu.”

12. Likuma 12.a pants ir noteikts:

“Ja 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta 2. punktā paredzētais izņēmums tiek izmantots āunprātīgi, jo persona, kurai nekustamais pašums ir piegādāts, to neizmanto mērķiem, attiecībā uz kuriem pastāv tiesības uz atskaitēšanu pilnībā vai gandrīz pilnībā saskaņā ar 15. pantu, nodoklis, kuru saskaņā ar 15. pantu saistībā ar šo piegādi atskaitījis piegādātājs, ir iekasējams no piegādes saņēmēja.”

II – Pamattiesvedība un prejudiciālais jautājums

13. *Pactor Vastgoed* ir uzņēmums, kas cita starpā darbojas nekustamo pašumu nozarē, un šādā statusā ir PVN maksātājs Sestās direktīvas 4. panta 1. punkta izpratnē.

14. Attiecībā uz šo uzņēmumu tika pieņemts lēmums par PVN uzrādīnu par laikposmu no 2000. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim. Pēc sēdzes izskatīšanas minētā uzrādīna summa tika apstiprināta ar nodokļu inspektora lēmumu. *Rechtbank te 's-Gravenhage* [Hāgas tiesa] pret šo lēmumu celto prasību noraidīja. *Pactor Vastgoed* pārsūdzēja šo spriedumu *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hāgas apelācijas tiesa). *Gerechtshof te 's-Gravenhage* atcēla *Rechtbank te 's-Gravenhage* lēmumu, atzina par pamatotu tajā celto prasību par nodokļu inspektora lēmumu, kā arī atcēla minēto lēmumu un paziņojumu par nodokļa uzrādīnu. *Staatssecretaris* tad iesniedza iesniedzējtiesā kasācijas sēdē par *Gerechtshof te 's-Gravenhage* spriedumu.

15. No Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā ir trīs darījumi.

16. Vispirms – pirmais darījums ir nekustamā pašuma pārdošana dažus gadus pirms 2000. gada, ko veica pašnieks (turpmāk tekst – “pirmais nodokļa maksātājs”) piegādātājam (turpmāk tekst – “otrais nodokļa maksātājs”). Tā kā puses izvēlējās ar nodokli apliekamu darījumu, otrs nodokļa maksātājs veica PVN, kas bija norādīts tam izrakstā tajā rīdībā, atskaitēšanu.

17. Tālāk – otrs darījums ir tā paša nekustamā pašuma piegāde, ko 2000. gada 5. janvārī

otrais nodokļa maksājums veica *Pactor Vastgoed* ("trešais nodokļa maksājums"), kurš, vienojoties ar piegādātāju, arī izvēlējās ar nodokli apliekamu piegādi. Saskaņā ar Likuma 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta 2. punktu *Pactor Vastgoed* šajā sakarā paziņoja, ka šo nekustamo īpašumu izmantos, lai sniegtu pakalpojumus, attiecībā uz kuriem ir tiesības saņemt pilnīgu vai gandrīz pilnīgu atskaitījumu, – tas ir ierobežojums, kas ir pazīstams kā "90 % kritērijs". Tomēr no 2000. gada aprīļa *Pactor Vastgoed* minēto īpašumu izīrēja, un šī izīrēšana bija atbrīvota no PVN.

18. Visbeidzot, trešais darījums ir šī paša īpašuma pārdošana – 2000. gada jūlijā sākumā *Pactor Vastgoed* to pārdeva trešajai personai, un arī šis darījums bija atbrīvots no PVN.

19. Nodokļu inspektors uzskatīja, ka *Pactor Vastgoed* tādējādi nebija ievērojis nosacījumu, kas saistīts ar izvēles iespēju un saskaņā ar kuru nekustamais īpašums bija jāizmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem. Tāpēc piegāde par labu *Pactor Vastgoed* esot bijusi atbrīvojama no PVN (6).

20. Nodokļu inspektors arī uzskata, ka bija jāpiemēro Likuma 12.a pants. Tieši saskaņā ar minēto pantu viš noteica trešajam nodokļa maksātājam uzrādītu, to aprēķinot, pamatojoties uz PVN summu, kuru otrs nodokļa maksātājs bija iepriekš atskaitījis, kad iegādājās nekustamo īpašumu no pirmā nodokļa maksātāja, t.i., summu, kas – runājot par piegādi, kas bija atbrīvojama no nodokļa – bija jākoriģē (7).

21. Runājot par darījumu starp otro un trešo nodokļa maksātāju, nodokļu inspektors uzskatīja, ka ar atpakaļejošu spēku, t.i., 2000. gada 5. janvārī, nekustamais īpašums bija piegādāts *Pactor Vastgoed*, piemērojot atbrīvojumu no PVN, un ka tādējādi šai piegādei piemērotais nodoklis, kā arī nodokļa atskaitījums ir jāatceļ, kas saskaņā ar Nīderlandes valdības viedokli nerada nekādas materiālas sekas *Pactor Vastgoed*. Proti, jāatceļ gan nepamatoti samaksātais PVN, gan nepamatoti veiktais atskaitījums.

22. Turklāt PVN, kuru agrāk bija atskaitījis otrs nodokļa maksātājs, arī ir jākoriģē par atlikušo atbrīvotās izmantošanas gadu skaitu. Veicot piegādi trešajam nodokļa maksātājam, tika pieņemts, ka nekustamais īpašums turpmāk tiks izmantots ar nodokli apliekamam darbībā, tātad iepriekš atskaitītais PVN varēja tikt saglabāts visā atlikušajā koriģēšanas periodā.

23. Tieši šo koriģēto PVN, kura summa bija ne mazāk kā EUR 295 820, nodokļu inspektors uzrādīja *Pactor Vastgoed*.

24. Kā minēts šo secinājumu 14. punktā, *Gerechtshof te 's-Gravenhage* atcēla *Rechtbank te 's-Gravenhage* spriedumu, ar kuru bija apstiprināts nodokļu inspektora lēmums. Saistībā ar *Staatssecretaris* iesniedzējtiesā iesniegto kasācijas sūdzību par *Gerechtshof te 's-Gravenhage* spriedumu *Pactor Vastgoed* norādīja, ka koriģētais PVN būtu jāiekasē no piegādātāja, nevis no vieta. Likuma 12.a pants, ar kuru pamatota koriģētā PVN iekasēšana no *Pactor Vastgoed*, esot pretrunā Sestajai direktīvai.

25. Savukārt *Staatssecretaris* apgalvo, ka *Gerechtshof te 's-Gravenhage* ir pieņēmusi kļūdu tiesību piemērošanā, atzīstot, ka ar Likuma 12.a pantu nevar tikt pamatots, ka no nekustamā īpašuma pircēja (trešais nodokļa maksātājs) iekasē PVN summu, par kuru otrs nodokļa maksātājs bija saņēmis atskaitījumu saistībā ar agrāko iegādi no pirmā nodokļa maksātāja.

26. Šajos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Sestā direktīva pieļauj, ka gadījumā, ja sākotnēji piemērotais PVN atskaitījums saskaņā ar Sestās direktīvas 20. pantu tiek koriģēts tādējādi, ka atmaksājama ir visa vai daļa no

atskait?juma summas, š? summa tiek iekas?ta no k?da cita, nevis no nodok?a maks?t?ja, kurš s?kotn?ji ir piem?rojis atskait?jumu, konkr?t?k [...] no personas, kurai šis nodok?a maks?t?js ir pieg?d?jis lietu?”

27. Rakstveida atbilde iesniedza *Pactor Vastgoed*, Nīderlandes valdība, ģrīja un Somijas valdība, kā arī Komisija. Tiesas sēdē, kas notika 2013. gada 18. aprīlī, savus atbilde mutvārdošos pāda visi šie lietas dalībnieki, izņemot Somijas valdību.

III – V?rt?jums

A – Šaubas par Likuma 12.a panta interpretāciju

28. Pirms lietas dalībnieku argumentu izskatīšanas jāuzsver, ka no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka Nīderlandē ir šaubas par to, vai ar Likuma 12.a pantu var tikt pamatots, ka nekustamā pašuma pircējam uzrādina PVN summu, par kuru tās piegādātājs ir saņēmis atskaitījumu, t.i., summu, kas ir jākori.

29. Gan ?ener?ladvok?ts pamattiesved?b?, gan pati iesniedz?jtiesa uzskata, ka Likuma 12.a panta m?r?is nav skaidri atspogu?ots š?s ties?bu normas tekst? (8). V?I jo vair?k, Komisija atkl?ti atz?st, ka nesaprot, k?da ir min?t?s ties?bu normas noz?me.

30. Proti, ja las?m Likuma 12.a panta formul?jumu, v?rdi “nodoklis, kuru [...] [(9)] saist?b? ar šo pieg?di atskait?jis pieg?d?t?js, ir iekas?jams no pieg?des sa??m?ja”, attiecas uz pieg?di, kuru ir veicis pirmais nodok?a maks?t?js (p?rdev?js) otrajam nodok?a maks?t?jam (pieg?d?t?js).

31. T?d?j?di saska?? ar paša Likuma tekstu v?rdi “iekas?jams no pieg?des sa??m?ja” noteikti attiecas uz otro nodok?a maks?t?ju.

32. No t? izriet, ka attiec?g? pieg?de princip? nevar b?t otr? nodok?a maks?t?ja veikta pieg?de trešajam nodok?a maks?t?jam, t? ka otrajam nodok?a maks?t?jam par to nekas nav j?atskaita.

33. Tātad Likuma 12.a pants ir jāinterpretē, ņemot vērā – kā to dara Nāderlandes valdība (10) –, lai trešajam nodokļa maksātājam liktu maksāt.

34. Iesniedz?jtiesa uzskata (11), ka Likuma 12.a panta teksts patieš?m var?tu at?aut pietiekami lielu r?c?bas br?v?bu, lai saska?? ar š? noteikuma m?r?i v?rdus “nodoklis, kuru [...] saist?b? ar šo pieg?di atskait?jis pieg?d?t?js”, attiecin?tu uz PVN summu, kuru iepriekš bija atskait?jis nodok?a maks?t?js, kas veicis turpm?ku pieg?di, un kura bija j?kori??, jo, apl?kojot retrospekt?vi, š? pieg?de bija faktiski atbr?vota no PVN, jo v?l?k izr?d?j?s, ka Likum? (12) paredz?tais nosac?jums netika izpild?ts. Šajos lietas materi?los t? ir otr? nodok?a maks?t?ja veikta pieg?de trešajam nodok?a maks?t?jam, k? rezult?t? – jo p?rdev?js un pirc?js izv?l?j?s ar PVN apliekamu pieg?di – uz??m?js, kurš veica pieg?di, sa??ma p?r?k lielu PVN atskait?jumu (pat ja tas notika t?p?c, ka min?tais uz??m?js ar savu pieg?d?t?ju izv?l?j?s PVN piem?rošanu iepriekš?jai pieg?dei).

35. Ac?mredzami, iesniedz?jtiesai, kurai vien?gajai ir kompetence interpret?t valsts ties?bu aktus, ir j?interpret? Likuma 12.a pants (?emot v?r? inform?ciju, ko šaj? liet? sniegs Tiesa).

36. Katr? zi??, pie?emot, ka Likuma 12.a pants pie?auj N?derlandes valsts kases veikto interpret?ciju, es izskat?šu iesniedz?jtiesas uzdoto jaut?jumu.

B – *Lietas daļēbnieku argumentu kopsavilkums*

37. *Pactor Vastgoed* apgalvo, ka Sest? direkt?va – neatkar?qi no t?, vai ir sa?emta Padomes

piekrišana vai n? – ne?auj dal?bvalst?m t?d? gad?jum? k? pamatliet? par kori??t? PVN maks?t?ju noteikt k?du citu, kas nav otrs nodok?a maks?t?js. Tas uzskata, ka šaj? zi?? Likuma 12.a pants ir pretrun? Sestajai direkt?vai.

38. Turpret? N?derlandes vald?ba uzskata, ka Sest?s direkt?vas noteikumi neizsl?dz, ka t?d? kontekst? k? pamatliet? dal?bvalstis iekas? kori??to PVN no nekustam? ?pašuma pirc?ja.

39. ?rija un Somijas vald?ba b?t?b? izvirza t?du pašu t?zi k? N?derlandes vald?ba. Cita starp? t?s apgalvo, ka no Sest?s direkt?vas 20. panta un direkt?vas konteksta un strukt?ras izriet, ka dal?bvalst?m ir r?c?bas br?v?ba noteikt apst?k?us, k?dos atskait?juma kori??šanas summu var iekas?t no k?da cita, kas nav nodok?a maks?t?js, kurš s?kotn?ji piem?rojis min?to atskait?jumu. ?rija uzskata, ka cit?da interpret?cija b?tu pretrun? PVN sist?mai, kas ir izveidota ar Sesto direkt?vu, un tiesisk?s noteikt?bas un nodok?u neitralit?tes principam. Turkl?t tas padar?tu nodok?u piedzi?as meh?nismu neefekt?v?ku.

40. Visbeidzot, Komisija, t?pat k? *Pactor Vastgoed*, atbalsta t?zi, kas ir pretrun? N?derlandes un Somijas vald?bu, k? ar? ?rijas aizst?v?tajai t?zei, un b?t?b? uzskata, ka uz prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild noraidoši.

C – *V?rt?jums*

1) Ievada apsv?rumi

41. Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Sest? direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? atskait?jumu, kas ir veikts saist?b? ar pirm? nodok?a maks?t?ja nekustam? ?pašuma pieg?di otrajam nodok?a maks?t?jam, ?auj kori??t, kori??šanas summu iekas?jot no treš? nodok?a maks?t?ja (pamatliet? *Pactor Vastgoed*), kurš nebija tas, kas iepriekš piem?rojis atskait?jumu.

42. N?derlandes Karaliste ir izmantojusi Sest?s direkt?vas 13. panta C da?as b) apakšpunkt? dal?bvalst?m paredz?to iesp?ju pieš?irt nodok?a maks?t?jiem ties?bas izv?l?ties dažu t?du dar?jumu aplikšanu ar nodokli, kuri saska?? ar š?s direkt?vas 13. panta B da?as g) apakšpunkt? ietvert? visp?r?go normu ir atbr?voti no PVN (13). Šie dar?jumi ir ?ku vai ?ku da?u un zem t?m esoš?s zemes pieg?de, kas nav p?rdošana pirms šo ?ku pirmreiz?jas izmantošanas.

43. J?nor?da, ka Sest?s direkt?vas 13. panta C da?as p?d?j? punkt? ir piebilde, ka “dal?bvalstis var ierobežot šo izv?les ties?bu darb?bas jomu un pie?em prec?zus noteikumus šo ties?bu izmantošanai”.

44. Kopš 1995. gada 31. marta pulksten 18.00 N?derlandes likumdev?js ir ierobežojis iesp?ju izv?l?ties ar nodokli apliekamu pieg?di, to attiecinot tikai uz nekustam? ?pašuma pieg?d?m person?m, kas min?to nekustamo ?pašumu izmanto m?r?iem, attiec?b? uz kuriem past?v ties?bas uz atskait?jumu piln?b? vai gandr?z piln?b? (14).

45. K? nor?da iesniedz?jtiesa, ir iesp?jams, ka attiec?gie uz??m?ji (pieg?d?t?js un sa??m?js) s?kotn?ji pamatojas uz noteiktu ?pašuma izmantošanas m?r?i, attiec?b? uz kuru ir at?auts izv?l?ties ar nodokli apliekamu pieg?di, ta?u v?l?k uz??m?js, kuram ir pieg?d?ts nekustamais ?pašums, to izmanto m?r?im, attiec?b? uz kuru ar nodokli apliekamas pieg?des izv?le nav iesp?jama. Ties?bu norm?s tiek iev?rots princips, ka šaj? gad?jum? pieg?dei bija j?b?t atbr?votai no PVN un ka t?d?j?di pieg?d?t?ja agr?k atskait?tais PVN ir j?kori??.

46. Attiec?b? uz š?d?m situ?cij?m Likuma 12.a pant? ir noteikts, ka, “ja 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta [2. punkt?] paredz?tais iz??mums tiek izmantots ?aunpr?t?gi, jo persona, kurai

nekustamais ?pašums ir pieg?d?ts, to neizmanto m?r?iem, attiec?b? uz kuriem past?v ties?bas uz atskait?šanu piln?b? vai gandr?z piln?b? saska?? ar 15. pantu, nodoklis, kuru saska?? ar 15. pantu saist?b? ar šo pieg?di atskait?jis pieg?d?t?js, ir iekas?jams no *pieg?des sa??m?ja*" (izc?lums mans).

2) Likuma 12.a pants un Sest? direkt?va

47. J?nor?da, ka Sestaj? direkt?v? nav skaidras nor?des par to, kuram PVN maks?t?jam j?maks? atskait?juma kori??šanas summa.

48. Direkt?va 2006/112/EK (15), ar kuru pa to laiku tikusi atcelta un aizst?ta Sest? direkt?va, šaj? jaut?jum? ar? nesniedz plaš?ku inform?ciju.

49. Taj? paš? laik? Tiesa vair?kk?rt ir atg?din?jusi, ka "ar direkt?vu iedibin?t?s atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atvieglot uz??m?jam visas saimniecisk?s darb?bas laik? ar maks?jamo vai samaks?to PVN uzlikto nastu. L?dz ar to kop?j? PVN sist?ma nodrošina piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a uzlikšanu uz??m?jdarb?bai neatkar?gi no t?s m?r?iem vai t?s rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka pati min?t? saimniecisk? darb?ba princip? ir apliekama ar PVN" (16).

50. T?p?c, ja nodok?a maks?t?ja ieg?d?t?s preces vai pakalpojumi tiek izmantoti t?du dar?jumu vajadz?b?m, kas ir atbr?voti no nodok?a vai kam netiek piem?rots PVN, v?l?ks nodoklis netiek iekas?ts un priekšnodoklis netiek atskait?ts (17).

51. Turkl?t Tiesa jau ir nor?d?jusi, ka "[...] Direkt?v[?] paredz?tais kori??šanas meh?nisms ir ar šo direkt?vu ieviest?s PVN atskait?šanas sist?mas neat?emama sast?vda?a. Šaj? zi?? ir j?uzsver, ka Direkt?v? iek?auto ar kori??šanu saist?to normu m?r?is ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, t?d?j?di nodrošinot PVN neitralit?ti, lai ties?bas uz atskait?jumu par v?l?k veikt?m darb?b?m saglab?tos tikai tad, ja t?s tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maks?jams š?ds nodoklis. Min?to direkt?vas normu m?r?is t?d?j?di ir rad?t ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?jumu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekam?m darb?b?m" (18).

52. T? k? atbildei uz šo jaut?jumu ir svar?ga noz?me lietas anal?z? un t? k? t? nebija skaidri izsecin?ma no iesniedz?jtiesas nol?muma, Tiesa uzdeva N?derlandes vald?bai un Komisijai jaut?jumu par to, vai atskait?jumu, kas bija j?kori?? pamatliet?, faktiski veica otrais nodok?a maks?t?js (pieg?d?t?js) p?c tam, kad vi?? bija ieg?d?jies [nekustamo ?pašumu] no pirm? nodok?a maks?t?ja (p?rdev?js).

53. No atbild?m, ko ir sniedzis katrs no min?tajiem lietas dal?bniekiem, ir skaidrs, ka no treš? nodok?a maks?t?ja (*Pactor Vastgoed*) tika likts iekas?t PVN atskait?jumu, kuru bija veicis cits, p?rdošanas ??d? agr?kais nodok?a maks?t?js saist?b? ar dar?jumu, kur? trešais nodok?a maks?t?js nek?di nebija iesaist?ts.

54. K? nor?d?ts šo secin?jumu 33. un 34. punkt?, š? interpret?cija var?tu atbilst gan Likuma 12.a panta tekstam, gan iesniedz?jtiesas veiktajam faktu aprakstam.

55. Proti, iesniedz?jtiesas nol?mum? ir preciz?ts, ka "[inspektors] ir apr??in?jis papildu summu, pamatojoties uz [PVN] summu apm?r?, par k?du pieg?d?t?js ir pirms tam sa??mis atskait?jumu, ieg?d?joties nekustamo ?pašumu; summu, kura gad?jum?, ja šis pieg?d?t?js veic [no nodok?a] atbr?votu pieg?di, ir j?kori?? saska?? ar Likuma 15. panta 6. punkta noteikumiem kopsakar? ar R?kojuma 13. un 13.a panta noteikumiem ([...] "kori??tais PVN")".

56. Turklīt Nīderlandes valdība, šīet, apstiprina manu iepriekš minēto interpretāciju (19).

57. Šādos apstākļos es (tātāt k? Komisija) uzskatu, ka šādā situācijā vai nu koriģēšana nav nepieciešama, vai arī minētā koriģēšana ir pilnībā attiecināma uz otro nodokļa maksājumu. Proti, tātāt k? *Pactor Vastgoed* nekādi nav piedalījies pirmajā darījumā ar nekustamo īpašumu, kur otrs nodokļa maksājums iegādājās pamatlētāt aplūkojamo nekustamo īpašumu, apstāklim, ka nākamajā darījumā ar šo pašu īpašumu, kuru šajā lietā noslēdza otrs nodokļa maksājums un trešais nodokļa maksājums (*Pactor Vastgoed*), šis pēdējais maksājums nav ievērojis nosacījumus, kas ļauj izvēlēties šā otrā darījuma aplikšanu ar nodokli, nevar būt sekas attiecībā uz PVN, kas attiecas uz pirmo darījumu.

58. Vēl ir jānoskaidro, vai Sestā direktīvā pieļauj, ka tādā valsts tiesību norma kā Likuma 12.a pants var mainīt šo principu sniedzamo atbildi.

a) Nīderlandes valdības galvenais arguments

59. Nīderlandes valdība apgalvo, ka, lasot Sestās direktīvas 13. panta B daļas ievadteikumu, kurā noteikts, ka "atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu", kopā ar 13. panta C daļas pēdējo teikumu, kurā paredzēts, ka "dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu un pieņem precīzus noteikumus šo tiesību izmantošanai", 20. panta 1. punktu, kurā ir vērdi "saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis", un 4. punktu, kurā ir vērdi "paredzēt visus piemērotus pasākumus, lai nodrošinātu, ka koriģēšana nerada nekādas nepamatotas priekšrocības", kā arī 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu, saskaņā ar kuru "dalībvalstis var arī paredzēt, ka par nodokļa samaksu atbildību solidāri uzliek kādam citam, nevis nodokļa maksātājam", esot secināms, ka dalībvalstīm ir pietiekami liela rīcības brīvība, lai pieņemtu tādā normu par atskaitījumu koriģēšanu, kāda ir aplūkojama pamatlētāt (20).

i) Par Sestās direktīvas 20. pantu

60. Šajā ziņā, ņemot vērā, ka Sestajā direktīvā nav skaidras normas par to, kam jāmaksā koriģētais PVN, es vispirms nevaru piekrist vienai no iesniegtajām alternatīvajām tēzēm, saskaņā ar kuru tikai dalībvalstīm jānosaka, no kā jāiekasā koriģētais PVN.

61. Gluži pretēji, Sestajā direktīvā ne tikai skaidri nav atzīts – kas būtu iespējams saskaņā ar Likuma 12.a pantu – iekasēt koriģēto PVN no cita nodokļa maksātāja, bet no Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta, to aplūkojot kopsakarā ar 22. panta 4. punkta otro daļu un 20. pantu, arī izriet, ka apstākļos, kad ir jāveic nodokļa maksājuma piemērotā atskaitījuma koriģēšana, koriģētais summa principā tiek iekasēta no minētā nodokļa maksātāja.

62. Turklāt priekšlikumā Sestajai direktīvai (21) ir skaidri norādīts, ka koriģēšanas summa jāmaksā tam, kurš ir veicis atskaitījumu. Priekšlikuma 20. panta ar nosaukumu "Atskaitījumu koriģēšana" ievadā bija paredzēts, ka "nodokļa maksājums veic saskaņā ar piemērotā atskaitījuma korekciju", ko apstiprina priekšlikuma teksts angļu valodā, proti, "the taxable person shall adjust the initial deduction".

63. Minētā 20. panta pieņemtais teksts liecina par tādā pašu nostāju, nosakot, ka "saskaņā ar atskaitījumu koriģē [..], ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības". Ir pareizi, ka kādu principu labo tas, kurš to ir pieņēmis.

64. Visbeidzot, iespējams, ka dalībvalstīm noteikt, no kā var tikt iekasēts koriģētais PVN, ievērojami

p?rsniegtu Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punktu lietot? j?dziena "proced?ra" saturu (22). Es to iztirez?šu ?o secin?jumu 70. un 71. punkt?.

ii) Par Sest?s direkt?vas 21. pantu

65. T?pat k? PVN maks? nodok?a maks?t?js, kur? veic ar nodokli apliekamu dar?jumu, un t?pat k? PVN atskait?juma ties?bas ?steno nodok?a maks?t?js, kur? izmanto attiec?g?s preces savu apliekamo dar?jumu vajadz?b?m, no Sest?s direkt?vas 21. panta izriet, ka kori??tais nodoklis princip? ar? ir j?iekas? no nodok?a maks?t?ja, kur? s?kotn?ji ir veicis min?t? nodok?a atskait?jumu; ?aj? liet? tas attiec?gi ir pieg?d?t?js (jeb otrais nodok?a maks?t?js).

66. Proti, min?taj? 21. pant? ar nosaukumu "Personas, kur?m j?maks? nodoklis varas iest?d?m" ir izsme?o?i nor?d?ts, k?dos gad?jumos maks?t nodokli var likt k?dam citam, nevis nodok?a maks?t?jam, kur? ir sniedzis pakalpojumu.

67. Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta a) apak?punkt? ir noteikts princips, ka tam, kur? veic ar nodokli apliekamu dar?jumu, ir j?maks? ar ?o dar?jumu saist?tais PVN. ?aj? liet? tas t?tad b?tu otrais nodok?a maks?t?js (pieg?d?t?js).

68. Savuk?rt p?r?j? ?? 21. panta da?? ir iek?auts izsme?o?ss saraksts ar gad?jumiem un apst?k?iem, k?dos nodokli maks? k?ds cits, nevis nodok?a maks?t?js, kur? ir veicis dar?jumu. Situ?cija pamatliet? neatbilst nevienam no ?iem gad?jumiem un nevienam no ?iem apst?k?iem.

69. Dal?bvalst?m atst?t? r?c?bas br?v?ba noz?m? paredz?t, ka par nodok?a samaksu atbild?ba solid?ri var tikt uzlikta k?dam citam, nevis nodok?a maks?t?jam. Ta?u Likuma 12.a pant? ir noteikts nevis solid?rs pien?kums, bet gan piln?gi patst?v?gs pirc?jam uzliktais pien?kums samaks?t nodokli.

iii) Par Sest?s direkt?vas 13. un 20. pant? lietoto j?dzienu "proced?ra"/"prec?zi noteikumi" [*modalit?s*]

70. Es (t?pat k? Komisija) uzskatu, ka Sest? direkt?va, it ?pa?i t?s 13. panta C da?a un 20. panta 1. punkts, neat?auj dal?bvalst?m PVN, kas attiecas uz pirmo dar?jumu, kuru nosl?gu?i pirmais un otrais nodok?a maks?t?js, korekcijas summu iekas?t no tre?? nodok?a maks?t?ja, kur? nek?di nav bijis iesaist?ts min?taj? dar?jum?. Ar ??du ties?bu normu tiktu p?rsniegta dal?bvalst?m atst?t? r?c?bas br?v?ba.

71. Proti, nodok?a maks?t?ja noteik?ana nav vienk?r?i "prec?zi noteikumi [izv?les] ties?bu izmanto?anai" [*modalit?s*] vai kori???anas proced?ra [*modalit?s*], bet attiecas uz pa?u PVN sist?mas b?t?bu, t?p?c noteikumi, kuros paredz?ta apgriezt? iekas??ana no pirc?ja, j?iek?auj vai nu Sestaj? direkt?v? (tagad – PVN direkt?va (23)) – piem?ram, PVN direkt?vas 194.–199. pant? –, vai ar? j?piem?ro atk?pes, pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 27. pantu (tagad – PVN direkt?vas 395. pants). Es to iztirez?šu ?o secin?jumu 103. punkt?.

b) Citi lietas dal?bnieku argumenti

i) Pirmais arguments

72. ?rija apgalvo, ka pamattiesved?ba ir piem?rs tam, k?p?c dal?bvalstij j?dod iesp?ja iekas?t kori???anas summu no k?da cita, kas nav nodok?a maks?t?js, kur? piem?rojis atskait?jumu. T? uzskata, ka ir lietder?gi un sam?r?gi, ka atskait?juma kori???anas summa tiek iekas?ta no t?, kur? gan nolemj, gan zina, k?d?m ar nodokli apliekam?m darb?b?m nekustamais ?pa?ums ir bijis j?izmanto un faktiski ticis izmantots. ?? kori???ana ir nepiecie?ama t?p?c, ka pirc?js, nevis s?kotn?jais pieg?d?t?js ir p?rk?pis nodok?u likumu. Ja ?is likums ticis p?rk?pts t?d?j?di, ka pirc?js

ir sniedzis nepatiesus paziņojumus, koriģēšana esot pamatota t? pašā iemesla dēļ k? atmaksa ar atpakaļejošu spēku (24).

73. Pat ja tiktu pieņemts, ka šādi pamatota sistēma varētu tikt ieviesta, neatsaucoties uz Sestās direktīvas 27. pantu (manuprāt, tas nav iespējams), es nepiekrītu ņemot vērā argumentācijai.

74. Pirmkārt, k? to pamatoti norādīja *Pactor Vastgoed*, ja koriģētais PVN jāmaksā k?dam citam, kas nav veicis atskaitījumu, šāds citās personas rēķons (šajā gadījumā pircējam) parasti nav datu, kas nosaka koriģēšanas apjomu (piemēram, k?du summu pārdēvējs ir atskaitījis, iegādājoties ražošanas līdzekļus, atlikušā koriģēšanas perioda ilgumu un jebkādas citas iespējamas izmaksas, par kurām pārdēvējs ir veicis PVN atskaitījumu). Principā šāda cita persona nevar kontrolēt, vai iespējams uzrādīt summa ir pareiza, un nevar *de facto* apstrādāt summu, uz kuru attiecas koriģēšana.

75. Otrkārt, šajā lietā otrais nodokļa maksātājs pārdēvē [nekustamo īpašumu], apzinoties risku, turklāt pircējs varēja būt labticīgs vai arī nebija pieņēmis pārkāpumu vai nolaidību, ja, piemēram, pārcē īpašuma iegādes saimniecisku iemeslu dēļ viņam nācās mainīt t? izmantošanas mērķi. Proti, ja viņš būtu zinājis, ka tas izmantos īpašumu ar nodokli neapliekamā darbībā, viņš noteikti nebūtu izvēlējies ar nodokli apliekamu darījumu.

76. Tāpat Nīderlandes valdība atgādina, ka valsts tiesību aktos nodokļu jomā paredzēts, ka pircējs (trešais nodokļa maksātājs) iepriekš skaidri paziņo, ka pildīs 90 % kritēriju. Ja šāds skaidrs paziņojums nav sniegts, Likuma 11. pantā paredzētā izvēle iespēja nevar tikt izmantota. Šis paziņojums tādā veidā liecinot par pircēja apzinātu izvēli. Tāpēc par apzinātu esot jāuzskata sekas PVN jomā, kas rodas gadījumā, ja attiecīgais īpašums – neraugoties uz skaidru deklarāciju – ticis izmantots ar atbrīvojumu no PVN. Tādā esot jāatzīst, ka tas bija informēts, ka tam k? pircējam, iespējams, būs jāmaksā koriģētais PVN.

77. Es uzsveru, ka, lai gan ir taisnība, ka pircējs (trešais nodokļa maksātājs) bija apņēmies izmantot nekustamo īpašumu ar nodokli apliekamiem darījumiem, tomēr arī otrais nodokļa maksātājs bija uzņēmies tādā pašā saistībā, iegādājoties nekustamo īpašumu no pirmā nodokļa maksātāja. Tādā veidā tas zināja, ka, pārdodot nekustamo īpašumu tālāk trešajam nodokļa maksātājam, varētu rasties situācija, kurā tas neievēros saistības, kuras tas bija uzņēmies attiecībā uz pirmo nodokļa maksātāju.

78. Nīderlandes valdības (25) apgalvojums par “pircēja apzinātu izvēli” ir pareizs tikpat lielā mērā attiecībā uz otro nodokļa maksātāju kā attiecībā uz *Pactor Vastgoed*.

79. Turklāt, manuprāt, PVN sistēmas mērķis ir nevis sodīt pārkāpēju, bet gan nodrošināt PVN neitralitāti.

80. Tomēr, ja tiktu pieņemta Nīderlandes valdības tēze, būtu iespējams, ka *Pactor Vastgoed* maksātu PVN par darbību, kurai piemērojams atbrīvojums no nodokļa. Proti, *Pactor Vastgoed* samaksāja otrajam nodokļa maksātājam PVN, kuru tas [otrais nodokļa maksātājs] atskaitīja tādējādi, ka šāds divas darbības attiecībā uz otro nodokļa maksātāju savstarpēji kompensējas, tomēr tam [*Pactor Vastgoed*] būs jāmaksā atskaitījuma summa, ko piemērojis otrais nodokļa maksātājs. Savukārt otrais nodokļa maksātājs saglabās atskaitījumu, kuru Nīderlandes valdība atzīst par koriģējumu.

81. Katrā ziņā, k? Komisija pareizi norādīja, otrā nodokļa maksātāja (piegādātājs) PVN atskaitījuma koriģēšana var tikt attaisnota tikai tad, ja vai nu pats piegādātājs, b?dams pircējs pirmajā darījumā ar nekustamo īpašumu (t.i., iegādājoties no pirmā nodokļa maksātāja), vēlāk neatbilst nosacījumiem, kas šāda viņam izvēlētā ar nodokli apliekamu darījumu, vai arī

piegādāt?js attiecīgo nekustamo ?pašumu pārdod *Pactor Vastgoed* koriģēšanas perioda laikā (26) un līdz šī perioda beigām ?pašums vairs netiek izmantots ar nodokli apliekamam darbībām. Tomēr abos gadījumos atskaitījuma, ko attiecībā uz minēto darījumu veicis piegādāt?js, koriģēšanas summa nekādā gadījumā nav jāmaksā trešajam nodokļa maksāt?jam (*Pactor Vastgoed*), jo tam nevar tikt uzlikts pienākums maksāt PVN, ko ir atskaitījis kāds cits nodokļa maksāt?js darījuma, kur tas *nekādi nav bijis iesaistīts*.

ii) Otrais arguments

82. Nīderlandes valdība apgalvo, ka Likuma 12.a panta mērķis ir nepieļaut nepamatotas priekšrocības pircējam. Tā norāda, ka pircējs, neraugoties uz savu paziņojumu, saskaņā ar kuru tas izmantos nekustamo ?pašumu ar nodokli apliekamam darbībām, bez šķēršiem varētu to izmantot darbībām, kas ir atbrīvotas no PVN, vienlaikus iegādājoties ?pašumu, kura cenā nav iekļauts PVN, un tādējādi neuzņemoties PVN slogu. Tāpēc ne tikai pārdēvējam tiekot nodarīts kaitējums par koriģēto PVN summu, bet arī PVN sistēma tiekot vienkārši apdraudēta izvēles iespējas dēļ. Tādējādi Sestās direktīvas 13. panta B daļas 1. punkta g) un h) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums tiktu apiests.

83. Šajā ziņā pietiek norādīt, ka pircējam PVN atskaitījums tiek kompensēts ar samaksāto PVN. Es nesaprotu, kā trešais nodokļa maksāt?js varētu gūt "nepamatotas priekšrocības".

84. Turklāt "netaisnīga" situācija, kurā nonāk piegādāt?js, kuram, iespējams, būs jāmaksā koriģētais [PVN], lai gan viņš paauzjas uz pircēja paziņojumiem (trešais nodokļa maksāt?js), ka ?pašums tiks izmantots ar nodokli apliekamiem darījumiem, izriet no Nīderlandes tiesību aktos ietvertās prasības, ka nekustamais ?pašums pircējam jāizmanto ar PVN apliekamiem darījumiem.

85. Komisija uzskata, ka šis nosacījums par to, ka darījums ar nekustamo ?pašumu var tikt aplikts ar nodokli tikai tad, ja pircējs to izmantos mērķiem, attiecībā uz kuriem pastāv tiesības uz atskaitēšanu, ir nevajadzīga prasība, jo nodokļa maksāt?jam nav nekāda stimula izvēlēties ar nodokli apliekamu darījumu, ja attiecīgo nekustamo ?pašumu tas neizmanto šādiem mērķiem.

86. Tiesa jau ir atzinusi, ka, lai gan ir pamats tam, ka dalībvalstis nosaka pasākumus, lai nodrošinātu pēc iespējas efektīvāku Valsts kases tiesību aizsargēšanu, tomēr tie nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (27).

87. Komisija tomēr uzsver, ka šīs prasības atcelšana nenodarītu kaitējumu Nīderlandes Valsts kasei. Pietiktu ar to, ka nodokļa maksāt?js, kurš veic piegādi (otrais nodokļa maksāt?js) izvēlētos ar nodokli apliekamu piegādi, dodot potenciāliem pircējiem iespēju to neizvēlēties, ja šā aplikšana tiem neder, kas, iespējams, būs tādā gadījumā, ja tie veiktu darbības, attiecībā uz kurām nav tiesību uz atskaitījumu, jo citādi tiem būs jāveic galīgais PVN maksājums par nekustamā ?pašuma pārdošanu. Praksē var tikt pieņemts, ka saskaņā ar pašreizējo Nīderlandes tiesisko regulējumu nodokļa maksāt?ji, kuru darbība nedod tiesības uz atskaitījumu, izvēlas iegādāties veco nekustamo ?pašumu vai nu no nodokļa maksāt?jiem, kas ir atbrīvoti no PVN, vai no fiziskām personām, kas arī nemaksā PVN.

88. Es var?tu piebilst, ka tad, ja trešais nodok?a maks?t?js p?c nekustam? ?pašuma ieg?des main?s t? izmantošanas m?r?i (piem?ram, saimniecisku iemeslu d??), tas nevar?s atskait?t nodokli, ko tas samaks?jis otrajam nodok?a maks?t?jam, un t?d?j?di N?derlandes Valsts kases intereses b?s aizsarg?tas. Proti, otrais nodok?a maks?t?js var?tu saglab?t savu atskait?jumu, bet trešais nodok?a maks?t?js vairs nevar?tu atskait?t PVN, kuru vi?š ir samaks?jis saska?? ar apgriezt?s iekas?šanas meh?nismu, iev?rojot N?derlandes Karalistei pieš?irto atk?pi, kas ir k?vusi par direkt?vu visiem.

89. ?emot to v?r?, nekas neliedz N?derlandes ties?bu aktos atst?t nosac?jumu, ka pirc?jam, lai izmantotu ties?bas izv?l?ties ar nodokli apliekamu nekustam? ?pašuma pieg?di, nekustamais ?pašums ir j?izmanto ar nodokli apliekam?m darb?b?m. Uzskatu, ka dal?bvalstu kompetence ir noteikt k?rt?bu, k?d? izmantojama izv?les iesp?ja. Tom?r valsts likumdev?jam ir pien?kums uz?emt visas sekas, kas izriet no t? izdar?t?s izv?les, un tas nevar uzlikt pirc?jam saist?bas, kuras p?rsniedz to, kas at?auts Savien?bas tiesiskaj? regul?jum? par PVN.

iii) Trešais arguments

90. N?derlandes vald?ba uzskata, ka otrais nodok?a maks?t?js neesot “nepareizi” atskait?jis PVN, jo laik?, kad tas tika veikts, s?kotn?jais PVN atskait?jums tika piem?rots pareizi.

91. Šeit pietiek nor?d?t, ka otrais nodok?a maks?t?js p?rdeva ?pašumu, neiev?rojot nosac?jumus, kurus tas bija ap??mies pild?t, ieg?d?joties nekustamo ?pašumu no pirm? nodok?a maks?t?ja, proti, to izmantot tikai ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. Turkl?t š? iemesla d?? ar? bija j?kori?? t? veiktais PVN atskait?juma.

iv) Ceturtais arguments

92. N?derlandes vald?ba, atbildot uz Tiesas rakstveida jaut?jumiem, nor?da, ka PVN tiek iekas?ts no cita nodok?a maks?t?ja ar? saska?? ar Sest?s direkt?vas 5. panta 8. punktu. Šis noteikums attiecoties uz situ?ciju, kad nodok?a maks?t?jam tiek nodots uz??mums. Š?d? gad?jum? nodok?a maks?t?js aizst?j atdev?ju. Ar? šaj? situ?cij? kori??tais PVN varot tikt iekas?ts tikai no nodok?a maks?t?ja, kurš nav tas, kas veicis atskait?jumu, t?d?j?di tas varot pamatot N?derlandes vald?bas pieeju.

93. Šeit tikai j?nor?da, ka, lai gan min?t? 5. panta 8. punkt? nep?rprotami ir at?auts iekas?t kori??to PVN no cita nodok?a maks?t?ja, kurš nav tas, kas veicis PVN atskait?jumu, tom?r j?konstat?, ka Sest?s direkt?vas 20. un 21. pant? nekas l?dz?gs nav skaidri noteikts. T?d?j?di ar šo argumentu nevar tikt atsp?kots šajos secin?jumos sniegtais v?rt?jums.

v) Piektais arguments

94. Visbeidzot, ?rija atsaucas uz sprieduma liet? *Halifax* u.c. 90. un 91. punktu (28), saska?? ar kuriem “[Sestaj?] direkt?v? tikai t?s 20. pant? paredz?ti nosac?jumi, kas j?iev?ro, lai priekšnodok?a kori??šanu var?tu veikt pre?u pieg?žu vai pakalpojumu sa??m?ja l?men? [..]. L?dz ar to princip? dal?bvalst?m ir j?nosaka nosac?jumi, kad nodok?u iest?des *a posteriori* var iekas?t PVN, tom?r nep?rk?pjot [Savien?bas] ties?b?s noteiktos ierobežojumus”.

95. Es neuzskatu, ka ar iepriekš min?to spriedumu liet? *Halifax* u.c. var?tu tikt apšaub?ts šajos secin?jumos ietvertais v?rt?jums.

96. Šaj? zi?? pietiek nor?d?t, ka ?rijas cit?t? sprieduma 90. punkts attiecas tikai uz vienu un to pašu dar?jumu.

3) Likuma 12.a pants un L?mums 88/498

97. Iesniedz?jtiesa nor?da, ka iesp?ja iekas?t kori??šanas summu no k?da cita PVN maks?t?ja, iesp?jams, var tikt pamatota ar at?auju, kas sniegta, pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 27. pantu. Tom?r t? piebilst, ka tad, kad tika paredz?ts ieviest Likuma 12.a pantu, N?derlandes Karaliste nebija ieviesusi, ne ar? sa??musi nek?du atk?pi saska?? ar Sest?s direkt?vas 27. pantu.

98. Šajos apst?k?os Komisija uzskata, ka atk?pe, kuru N?derlandes Karaliste sa??ma v?l?k ar L?mumu 88/498, bija sp?k? lietas faktu rašan?s laik?.

99. Katr? zi?? es uzskatu, ka š? atk?pe t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, nevar pamatot nodok?a iekas?šanu no treš? nodok?a maks?t?ja.

100. Turpret? – un tas bija t?s vien?gais m?r?is – t? tika izmantota, lai noteiktu, ka PVN j?maks? tam, kurš piem?ros atskait?jumu, proti, otrajam nodok?a maks?t?jam – par pirmo dar?jumu un trešajam nodok?a maks?t?jam – par otro dar?jumu, un, š?iet, ka vi?i to ir izdar?juši.

101. Turkl?t, vai t? neb?tu ac?mredzama pretruna, ja tiktu atz?ts (29), ka Sest? direkt?va pati par sevi at?auj kori??t? PVN maks?šanas pien?kuma nodošanu pirc?jam, un p?c tam saska?? ar min?t?s direkt?vas 27. pantu tiktu l?gta atk?pe at?aut ieviest meh?nismu, kas paredz?ts Likuma 12.a pant??

102. Tom?r N?derlandes vald?ba apgalvo, ka t?da norma k? Likuma 12.a pants katr? zi?? atbilst at?aujas, kas pieš?irta ar L?mumu 88/498, kurš pie?emts saska?? ar Sest?s direkt?vas 27. pantu, pagarin?šanai.

103. Š?ds arguments nav pie?emams. Turkl?t es (t?pat k? Komisija) uzskatu, ka gad?jum?, ja bija radusies nepieciešam?ba piem?rot atk?pes pas?kumu saska?? ar Sest?s direkt?vas 27. pantu, lai N?derlandes Karalistei at?autu noteikt, ka pirc?jam j?maks? PVN par dar?jumu ar nekustamo ?pašumu, kur? vi?š piedal?jies, t?da pati proced?ra b?tu v?l jo vair?k nepieciešama attiec?b? uz t?du pas?kumu k? pamatliet?, kura m?r?is ir ne tikai nomain?t nodok?a maks?t?ju, bet ar? noteikt, ka nodoklis j?maks? nodok?a maks?t?jam, kurš nav piedal?jies attiec?gaj? dar?jum?.

104. Visbeidzot, es uzskatu, ka Sestaj? direkt?v? nav ?auts gad?jum?, ja s?kotn?ji piem?rotais PVN atskait?jums saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. pantu ticis kori??ts t?d?j?di, ka atmaks?jama ir visa vai da?a no atskait?juma summas, šo summu iekas?t no k?da cita, nevis no nodok?a maks?t?ja, kurš agr?k ir piem?rojis atskait?jumu, konkr?t?k, no personas, kurai šis nodok?a maks?t?js ir pieg?d?jis lietu un kura nav bijusi iesaist?ta attiec?gaj? dar?jum?.

IV – Secin?jums

105. ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, es iesaku Tiesai uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdoto prejudici?lo jaut?jumu atbild?t š?di:

Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kas bija piem?rojama pamatlietas faktu rašan?s laik?, nepie?auj, ka gad?jum?, ja s?kotn?ji piem?rotais PVN atskait?jums saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. pantu ticis kori??ts t?d?j?di, ka atmaks?jama ir visa vai da?a no atskait?juma summas, š? summa tiek iekas?ta no k?da cita, nevis no nodok?a maks?t?ja, kurš agr?k ir piem?rojis atskait?jumu, konkr?t?k, no personas, kurai šis nodok?a maks?t?js ir pieg?d?jis lietu un kura nav bijusi iesaist?ta attiec?gaj? dar?jum?.

1 – Ori?in?lvaloda – fran?u.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), redakcij?, kas bija piem?rojama pamatlietas faktu rašan?s laik? (turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

3 – Padomes L?mums 88/498/EEK, ar ko N?derlandes Karalistei at?auj piem?rot pas?kumu, atk?pjoties no 21. panta 1. punkta a) apak?punkta Sestaj? direkt?v? (77/388/EEK) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem (OV L 269, 54. lpp.).

4 – No 2008. gada 1. janv?ra L?mums 88/498 ir atcelts ar Padomes 2006. gada 24. j?lija Direkt?vu 2006/69/EK, ar ko Direkt?vu 77/388/EEK groza attiec?b? uz da?iem pas?kumiem, lai vienk?r?otu pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?šanas proced?ru un pal?dz?tu nov?rst nodok?u nemaks?šanu un izvair?šanas no nodok?u maks?šanas, un ar ko atce? da?us l?mumus par atk?p?m (OV L 221, 9. lpp.).

5 – 1968. gada 28. j?nija *Wet op de omzetbelasting 1968* (*Staatslad* 1968, Nr. 329), likums, saska?? ar kuru t?br?ža apgroz?juma nodoklis tika aizst?ts ar citu nodokli, kas balst?ts uz PVN sist?mu.

6 – ?emot v?r? 1968. gada Apgroz?juma nodok?a ieviešanas r?kojuma (*Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* 1968, turpm?k tekst? – “R?kojums”) 6. panta 4. punktu.

7 – Saska?? ar Likuma 15. panta 6. punktu, to apl?kojot kopsakar? ar R?kojuma 13. un 13.a pantu (turpm?k tekst? – “kori??tais PVN”).

8 – Š?iet, ka jaut?jum? par Likuma 12.a pantu doktr?na ir pretrun?ga, k? to ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts pamattiesved?b?. Skat., piem?ram, van den Elsen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*. BTW-bi?etens, 1995, Nr. 2 un 3; Mobach, O. L., *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer, 2003, 447. un n?kam?s lpp.; Van Hilten., M. E. un van Kesteren, H. W. M., *Omzetbelasting – Fed fiscale studieserie*, Deventer: Fed. 2007., Nr. 6, 270. un 271. lpp.; Ettema, C. M., u.c., *Wegwijs in de BTW*, H?ga, 2008, 377. lpp.; Vetter, J. J., u.c., *Invordering van belastingen – Fed fiscale studieserie*, Nr. 2, Deventer: Kluwer, 2005, 77. un 78. lpp.; Vervaet, F. L. J. un van Lynden, A. J. H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, Nr. 11, BtwBrief, 1995; Bijl, D. B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer, 1998, 66. lpp.; Nieuwenhuizen, W. A. P., *Een huurovereenkomst*, BTW-bi?etens, 1999, bro?ra 7/8, Nr. 67; Beelen, S. T. M., u.c., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, 2.4.1.A.f un 2.4.1.F piez?me; Oostenrijk, A. J., un Van Dijk, L. A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), 47. lpp.; van den Elsen, E. H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, 12. lpp.; un *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, 12.a pants, 587. pielikums, 2010. gada apr?lis.

9 – Saska?? ar Likuma 15. pantu.

10 – Skat. rakstveida apsv?rumu 47. punktu beigu da?u.

11 – Skat. iesniedz?jtiesas nol?muma 3.3.4. punktu.

12 – Proti, ka nekustamais ?pa?ums piln?b? vai gandr?z piln?b? tiek izmantots m?r?iem, attiec?b? uz kuriem ir ties?bas uz atskait?šanu.

13 – Skat. Likuma 11. panta 1. punkta ievadteikumu, a) apakšpunkta ievadteikumu un 2. punktu.

14 – 1995. gada 18. decembra likums (*Stb.* 1995, Nr. 659), ar ko groza Likumu (1968. gada likums par apgrozījuma nodokli), likumu par nodevēm par juridiskām darbībām un dažus citus nodokļu likumus, lai novērstu tiesību aktu nevēlamu izmantošanu saistībā ar nekustamo īpašumu; saukts arī par “likumu par tiesību aktu nevēlamu izmantošanu saistībā ar nekustamo īpašumu”.

15 – Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

16 – Skat. tostarp 2012. gada 22. marta spriedumu lietā C-153/11 *Klub* (35. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 – Skat. 2006. gada 30. marta spriedumu lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Krājums, I-3039. lpp., 24. punkts) un spriedumu lietā *Klub* (minētā iepriekš, 28. punkts).

18 – Skat. 2012. gada 18. oktobra spriedumu lietā C-234/11 *TETS Haskovo* (30. un 31. punkts), kurā ir atsauce uz 2005. gada 15. decembra spriedumu lietā C-63/04 *Centralan Property* (Krājums, I-11087. lpp., 57. punkts). Skat. arī spriedumu lietā *Uudenkaupungin kaupunki* (minētā iepriekš, 26. punkts) un 2012. gada 29. novembra spriedumu lietā C-257/11 *Gran Via Moinești* (38. punkts un tajā minētā judikatūra).

19 – Skat. tostarp Nīderlandes valdības apsvērumu 34. un 47. punktu.

20 – Proti, norma, kurā paredzēts, ka nekustamā īpašuma pircējam (trešais nodokļa maksātājs) jāmaksā atskaitījuma koriģēšanas summa pat tad, ja sēkotnāji šo atskaitījumu ir veicis minētā īpašuma piegādātājs (otrais nodokļa maksātājs) saistībā ar iepriekšējo darījumu, kas attiecas uz šo nekustamo īpašumu, ar citu nodokļa maksātāju (pirmais nodokļa maksātājs).

21 – Priekšlikums Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze (COM(73) 950, galīgā redakcija).

22 – Saskaņā ar kuru “sēkotnājo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis”.

23 – Skat. šo secinājumu 15. zemsvētras piezīmi.

24 – Ērija atsaucas uz 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I-1. lpp., 21. punkts), kurā ir atsauce uz 1996. gada 29. februāra spriedumu lietā C-110/94 *INZO* (*Recueil*, I-857. lpp.).

25 – Tās atbildes uz Tiesas rakstveida jautājumiem 13. punkts.

26 – Otrajā gadījumā, proti, kad otrs nodokļa maksātājs pārdod īpašumu trešajam nodokļa maksātājam, tas ļoti labi zina, cik ilgi viņš ir izmantojis īpašumu ar nodokli apliekamām darbībām un ka PVN, iespējams, var tikt koriģēts.

27 – Skat. tostarp 2006. gada 11. maija spriedumu lietā C-384/04 *Federation of Technological Industries u.c.* (Krājums, I-4191. lpp., 30. punkts), 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-271/06 *Netto Supermarkt* (Krājums, I-7771. lpp., 20. punkts) un 2011. gada 21. decembra spriedumu lietā C-499/10 *Vlaamse Oliemaatschappij* (Krājums, I-14191. lpp., 22. punkts).

28 – 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-255/02 (Krājums, I-1609. lpp., 90. un 91. punkts). Skat. arī 2004. gada 3. marta rīkojumu lietā C-395/02 *Transport Service* (*Recueil*, I-1991. lpp., 27. un 28. punkts).

29 – Ministru valdības atbildes uz Tiesas rakstveida jautājumiem 21. punkts.