

ENERĢĻADVOKĀTA MELHORA VATELĀ

[MELCHIOR WATHELET] SECINĀJUMI,

sniegti 2013. gada 28. februārī (1)

Lieta C-62/12

Galin Kostov

pret

Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlentie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Administrativen sad – Varna (Bulgārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Kopēja pievienotās vārtības nodokļa sistēma – Nodokļa maksājuma jēdziens – Neregulāru pakalpojumu, kuras sniegusi fiziska persona ārpus savas privātas tiesu izpildītāja darbības, aplikšana ar PVN

I – Ievads

1. Šis prejudiciālais nolikuma procedūra attiecas uz pievienotās vārtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") maksājuma jēdzienu saskaņā ar režīmu, ko nosaka Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vārtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") (2). Tā ir uzskatāma, ka privātais tiesu izpildītājs saskaņā ar noslēgto pilnvarojuma līgumu pilnvarotajam iegādājās nekustamo īpašumu Bulgārijā – tā ir darbība, kas atbilstoši iesniedzējtiesas apgalvojumam nav saistīta ar viena profesionālo darbību.

2. Jautājums, kas radies, ir par to, vai minētais tiesu izpildītājs ir jāuzskata par "nodokļa maksātāju" PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē un tādējādi pilnvarojuma līguma paredzētie darījumi ir jāapliek ar PVN.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

3. Saskaņā ar PVN direktīvas 2. pantu:

"1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā daļā valsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās;

[..].”

4. PVN direktīvas 9. pantā ir noteikts šādi:

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

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

2. Papildus 1. punktā minētajām personām par nodokļa maksātāju uzskata jebkuru personu, kura neregulāri piegādā jaunu transportlīdzekli, ko pārdēvējs, pircējs vai cita persona pārdēvēja vai pircēja vārdā nosaukta vai transporta pircējam uz galamērķi ārpus kādas daļā valsts teritorijas, bet Kopienas teritorijā.”

5. PVN direktīvas 12. panta 1. punktā ir noteikts:

“Daļā valstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otrās daļas minētajām darbībām, jo paši kādu no šādiem darījumiem:

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

b) apbēves zemes piegādi.”

6. Šīs pašas direktīvas 14. pantā ir noteikts:

“1. “Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

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

[..]

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

[..]”

B – *Bulgārijas tiesības*

7. *L'Administrativen sad – Varna* (Varnas Administratīvā tiesa, Bulgārija) pamatojas uz šādm Bulgārijas tiesību normām par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*) [Pievienotās vērtības nodokļa likums] (turpmāk tekstā – “ZDDS”).

8. Saskaņā ar ZDDS 2. pantu:

“[PVN] jāmaksā:

1) par katru preces piegādi un pakalpojuma sniegšanu par atlīdzību;

[..].”

9. Saskaņā ar ZDDS 3. pantu:

“(1) Nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas veic patstāvīgu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

(2) Par patstāvīgu saimniecisku darbību uzskata ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, ieskaitot privātu tiesu izpildītāja un notāra darbību. Patstāvīgā saimnieciskā darbība ir arī jebkura tāda darbība, kas regulāri vai komerciāli tiek veikta pret atlīdzību, tostarp materiāla vai nemateriāla paņēmuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus. [..]”

10. Saskaņā ar ZDDS 6. panta 2. punkta 4) apakšpunktu prešu piegāde “ir preces nodošana personai, kas rīkojas savā vārdā, bet citas personas labā”.

11. Saskaņā ar ZDDS 8. pantu pakalpojums šā likuma izpratnē ir viss, kam ir vērtība, bet kas nav ne prece, ne nauda, ne īrvalsts valūta, ko izmanto kā maksāšanas līdzekli.

III – Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12. G. Kostov Bulgārijā ir privātais tiesu izpildītājs. Viņš ir reģistrēts PVN maksātājs saskaņā ar ZDDS 96. panta 1. punktu.

13. G. Kostov 2008. gada 13. novembrī noslēdza pilnvarojuma līgumu ar sabiedrību *Bon Marin AD* (turpmāk tekstā – “attiecīgais līgums pamatlietā”). Saskaņā ar līguma noteikumiem G. Kostov apņēms kā *Bon Marin AD* aģents piedalīties trijās izsolēs, kurās tika pārdoti trīs daļiņi uzbūvēti, privatizēšanai paredzēti valsts paņēmumi, kuri atradās Aizsardzības ministrijas pārvaldībā un kuru kopējā platība bija aptuveni 40 000 m² (3). Viņš arī apņēms pašumtiesības uz šīm ķēn nodot *Bon Marin AD*, ja šīs izsoles laikā viņam tiktu pārdotas.

14. Pilnvarotājs *Bon Marin AD* apņēms nodrošināt nepieciešamos finanšu līdzekļus līguma paredzētajai iegādei, iegūt pašumtiesības uz pašumiem, kurus saskaņā ar pilnvaru iegādātos G. Kostov, un samaksāt viņam atlīdzību BGN 50 000 apmērā (aptuveni EUR 25 500).

15. Atlīdzība tika samaksāta dienā, kad tika parakstīts attiecīgais līgums pamatlietā, kurā arī bija noteikts, ka G. Kostov minēto atlīdzību nezaudētu arī tad, ja darījums nebūtu veiksmīgs.

16. G. Kostov 2009. gada maijā no valsts ieguva pašumtiesības uz ķēn, uz kurām attiecas pilnvarojuma līgums.

17. Ar pilnvarotās personas piekrišanu *Bon Marin AD* 2009. gada 30. jūnijā nodeva *Bleyk Siy Kapital EOOD* savas tiesības un pienākumus, kas bija noteikti attiecīgajā līgumā pamatlietā.

18. Tiesvedībā par PVN ir uzskaita sakarā ar Varnas pilsētas kompetēšs nodokļu iestādes izdoto koriģēto paziņojumu par maksājamo nodokli. Paziņojumā teikts, ka G. Kostov saņēma atlīdzību BGN 50 000 apmērā par pakalpojumu, kas saskaņā ar ZDDS 12. pantu ir apliekams ar nodokli, ka viņš to sniedza kā nodokļa maksātājs un tāpēc par minēto summu viņam jāmaksā nodoklis.

19. Pēc administratīvās sūdzības koriģēto paziņojumu par maksājamo nodokli apstiprināja *Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravljenje na izpalnenieto"* – Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite (Valsts ieņēmumu dienesta Centraļs administrācijas Varnas pilsētas direkcijas "Pārskaidrošanas un izpildes pārvalde" direktors, turpmāk tekstā – "atbildētājs pamatliet").

20. G. Kostov par minēto paziņojumu iesniedza apelācijas sūdzību, apgalvojot, ka pakalpojums viņš esot sniedzis netieši un tie neesot saistīti ar viņa privāto tiesu izpildītāja saimniecisko darbību, kas ir vienīgā darbība, saistībā ar kuru viņš ir reģistrēts kā PVN maksātājs.

21. Šādos apstākļos *Administrativen sad* – Varna nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai fiziska persona, kas saistībā ar savu privāto tiesu izpildītāja darbību ir reģistrēta kā [PVN] nodokļa maksātāja, attiecībā uz pakalpojumiem, ko tā ir sniegusi neregulāri un ārpus savas privāto tiesu izpildītāja darbības, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju [PVN] direktīvas [..] 9. panta 1. punkta izpratnē un vai tai [PVN] direktīvas [..] 193. panta izpratnē var uzlikt pienākumu maksāt [PVN]?"

IV – Tiesvedība Tiesā

22. Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika iesniegts 2012. gada 7. februārī. Rakstveida atbildējumus iesniedza atbildētājs pamatlietā, Bulgārijas un Rumānijas valdības un Eiropas Komisija.

V – Analīze

A – Ievada atbildējumi

23. Iesniedzātienes un atbildētāja pamatlietā un Bulgārijas un Rumānijas valdību atbildējumā pamatā ir pilnvarojuma līgums un pilnvarotās personas sniegtie pakalpojumi, savukārt Komisija uzskata, ka runa ir par komisijas līgumu PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē, jo, rēķinoties *Bon Marin AD* labā, G. Kostov neesot rēķinājis minētās sabiedrības vārdā, bet gan savā vārdā. Tātad minētā lieta attiektos uz preču piegādi.

24. Komisija uzskata, ka te ir divas darbības: viena attiecas uz pirkšanas starpniecības naudas (nekustamā pašu iegāde, ko veica G. Kostov) un otra – uz pārdošanas starpniecības naudas (nekustamā pašu piegāde, ko veica Kostov laulātais pāris (4), *Bleyk Siy Kapital EOOD*) saņemšanu, un ka šie darījumi ir jāaplūk ar PVN, nevis jāatbrīvo no aplikšanas [ar PVN] ņemot vērā, ka neapbērtās zemes piegāde, kā paredzēts PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktā.

25. Šajā ziņā ir svarīgi atgādināt, ka Tiesas kompetencē nav izteikt savu viedokli par valsts tiesību normu interpretāciju un piemērošanu vai konstatēt atbilstošus faktus pamatlīdētājam. Tiesai saskaņā ar kompetences sadalījumu starp Eiropas Savienības tiesību un valsts tiesību ir jāņem vērā faktiskais un tiesiskais konteksts, kādā līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu ir uzdoti iesniedzātienes uzdotie prejudiciālie jautājumi (5).

26. Tāpēc iesniedzātībai, kas savā lēmumā par prejudiciālo jautājuma uzdošanu skaidri runā par pilnvarojumu, jākvalificē attiecīgais līgums pamatlietā. Ja, pamatojoties uz Bulgārijas tiesību normām un saskaņā ar minēto līgumu, G. Kostov ir piedalījies izsolā savā vārdā, bet *Bon Marin AD* uzdevumā un šā iemesla dēļ būtu jākonstatē komisijas līguma pastāvīgšana, PVN būtu

piemērojams prešu piegādei, proti, atbilstoši PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktam un 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktam. Šajos secinājumos es balstīšos uz iesniedzējtiesas pieņēmumu, proti, ka ir pastāvīgs pilnvarojuma līgums un tādēļ ir ticis sniegts pakalpojums.

B – Par lietas būtību

1) Vispirms

27. Uzdodot prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai persona, kas ir PVN maksātāja kā brīvās profesijas pārstāve, ir nodokļa maksātāja tikai par ierastajām saimnieciskajām darbībām vai arī par jebkuru citu saimniecisku darbību, par ko tā saņem atlīdzību, un pat tādus gadījumus, kad šo darbību tā veic neregulāri.

a) Vai G. Kostov sniegtie pakalpojumi ir “saimnieciska darbība” PVN direktīvas 2. panta un 9. panta 1. punkta izpratnē vai arī tie attiecas uz privāto jomu?

28. Saskaņā ar Tiesas viedokli, lai tiktu piemērots PVN, ir jāpastāv darbībai, kas veikta uzņēmējdarbības mērķa ietvaros vai ar komerciālu mērķi, kam paši raksturīgas rīpes par ieguldītā kapitāla rentabilitātes nodrošināšanu (6).

29. Atbilstoši minētajai judikatūrai “ar saimniecisko darbību tādējādi jāsaprot darbība, kuru tirgū var veikt privāta sabiedrība, kas ir organizēta profesionāli veidā un pamatā darbojas ar mērķi gūt peļņu” (7).

30. No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka pamatlietā G. Kostov sniedza pakalpojumus *Bon Marin AD* un tā pārstāvim *Bleyk Siy Kapital EOOD* par atlīdzību BGN 50 000 apmērā. Nekas dokumentos nenorāda, ka G. Kostov būtu apņēmies veikt šo darbību citu iemeslu, nevis peļņas gūšanas dēļ vai arī ka minētā atlīdzība ir tikai pilnvarotās personas izdevumu kompensācija.

b) Vai G. Kostov šo darbību veica kā “nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās” (PVN direktīvas 2. pants), pat ja tā nav tiesu izpildītāja ierasta darbība?

31. No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka saskaņā ar Likuma par privātajiem tiesu izpildītājiem (*Zakon za chastnite sadebni izpalniteli*) 2. pantu tiesu izpildītājiem valsts ir uzticējusi pienākumu atgūt privātpersonu parādu piespiedu kārtā saskaņā ar nolikumu par izpildmābas pasludināšanu. Tādēļ, noslēdzot un izpildot attiecīgo līgumu pamatlietā, G. Kostov nav rīkojies kā privātais tiesu izpildītājs, ne arī izmantojis savas likumā noteiktās privāto tiesu izpildītāja pilnvaras.

32. Komisija savos rakstveida atbildējumos norādīja, ka PVN direktīvas 9. panta formulējums neatļauj ierobežojošu interpretāciju, kas paredzētu ar PVN neaplikt nodokļa maksātāja darbības tikai tāpēc, ka tās nav viena ierastās darbības.

33. Ar nodokli apliek ne tikai tās darbības, kuras PVN maksātājs deklarē kā ierastas darbības, bet jebkuru darbību, par kuru viņam maksā atlīdzību, kas PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē ir “jebkura ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība”, tostarp darbība, kas nav ierasta darbība.

34. Turklāt, kā norādīja atbildētājs pamatlietā, cita interpretācija izraisītu nepieņemamas sekas, tātad kā personas, kas patstāvīgi veic saimniecisko darbību, varētu patvaļīgi mainīt statusu, lai varētu piemērot PVN direktīvu, proti, būt nodokļa maksātāji vai nemaksātāji, atkarībā no tā, cik cieši attiecīgā darbība ir saistīta ar pamatdarbību.

c) Kā PVN piemērošanu ietekmē tas, ka attiecīgie pakalpojumi bija neregulāri?

35. To nedefinējot, tiesību aktos vai Tiesas judikatūrā ir vairākas norādes uz “neregulāriem” darījumiem specifiskajā PVN sistēmā.

36. Šajā ziņā paša uzmanība jāpievērš iepriekš minētās PVN direktīvas 9. un 12. pantam.

37. PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā precizē saimnieciskās darbības kā “jebkuras ražotāja, tirgotāja vai pakalpojumu sniedzāja darbības, tostarp kalnrniecības, lauksaimnieciskās darbības un brīvo profesiju darbības” definīcijas ir minēti piemēri, ka “materiāla vai nemateriāla pakšuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību”.

38. Tomēr 9. pantā lietoto jēdzienu “ilglaicīgs” nevarētu saprast tādējādi, ka neregulāras darbības nav apliekamas ar PVN.

39. Ilglaicīguma jēdziens PVN direktīvā ir lietots tikai konkrētajā saimnieciskās darbības piemērā, proti, saistībā ar materiāla vai nemateriāla pakšuma izmantošanu, un attiecas nevis uz darbību pašu, bet no šīs konkrētās darbības gūtajiem ienākumiem.

40. Savukārt PVN direktīvas 12. pants (8) daļbvalstī atauj (nevis uzliek pienākumu) par nodokļa maksātāju uzskatīt “jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otrās daļas minētajām darbībām”, tikai kā piemēru (“jo paši”) minot, kas vai kas daļas un zem, kas esošās zemes piegādā pirms šīs, kas pirmreizējās izmantošanas un apbāves zemes piegādā.

41. Ciktāl Bulgārijas Republika nav izmantojusi PVN direktīvas 12. pantā piedāvāto iespēju, minēto noteikumu var interpretēt divējādi, proti:

– ja daļbvalstis neizmanto 12. pantā piedāvāto iespēju, darījumi, kuri attiecas uz PVN direktīvas 9. pantā noteiktām darbībām un kuri ir veikti neregulāri, nav apliekami ar PVN. Saskaņā ar neregulāras saimnieciskās darbības definīciju, tādā veidā būs *G. Kostov* sniegtie pakalpojumi;

– tātad kā minētais 12. pants daļbvalstī atauj “par nodokļa maksātāju uzskatīt” jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā minētajām darbībām, atbilstoši šai definīcijai to var attiecināt tikai uz personām, kuras vēl nav PVN maksātājas. Šā iespēja jau bija tikusi paredzēta Sestajā direktīvā 77/388/EEK (9), kuras 4. panta 3. punktā ir noteikts, ka daļbvalstis var “par nodokļa maksātāju uzskatīt arī” (10) jebkuru personu, kas neregulāri veic kādu darījumu, kurš aptver ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzāju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Šos noteikumus nevar attiecināt uz *G. Kostov*. Tātad kā višķ ir nodokļa maksātājs, nav nekādas nepieciešamības atsaukties uz 12. pantu, lai “uzskatītu” viņu par tādā. Šā interpretācija, kuru es atbalstu un kuru savos rakstveida apsvērumos aizstāvja Komisija (11) – citas puses nemin 12. pantu –, saskan ar plašo PVN piemērošanas jomu, kuru vēl jāpies noteikt Savienības likumdevājs, kā arī atbilst citai Komisijas nostājai par to, ka PVN maksātājs maksā nodokli par visām savām saimnieciskām darbībām, ja vien tās neattiecas uz privāto jomu, kas

vi?am b?tu j?pier?da.

42. Tiesas judikat?ra ar? ir j??em v?r?. Es cit?šu spriedumus liet? *Enkler*, apvienotaj?s liet?s *S?aby* u.c. un liet? R?dlihs (12).

43. Liet?, kur? tais?ts iepriekš min?tais spriedums *Enkler*, *R. Enkler* l?dza atskait?t PVN par autofurgona ieg?di, kuru vi?a izmantoja gandr?z tikai priv?t?m vajadz?b?m, triju finanšu gadu laik? iznom?jot to treš?m person?m 18 dienas, un kop?jais ar transportl?dzekli nobraukto kilometru skaits bija maz?ks nek? 15 %.

44. Pirmaj? mirkl? š?iet, ka 20. punkt? iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Enkler* (pasludin?ts saska?? ar Sesto direkt?vu, bet pamatojoties uz tekstu, kas p?c b?t?bas gandr?z nav groz?ts ar PVN direkt?vu (13)) ir dota skaidra atbilde, nor?dot, ka “b?tu j?atg?dina, ka, sal?dzinot Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punktu [tagad PVN direkt?vas 9. panta 1. punkts] ar 4. panta 3. punktu [tagad PVN direkt?vas 12. pants], saimniecisk?s darb?bas j?dziens, kas ir min?ts 4. panta 2. punkta gan pirmaj?, gan otraj? teikum?, nav piem?rojams neregul?r?m darb?b?m”.

45. Tom?r, lai atbild?tu uz iesniedz?jtiesas uzdoto jaut?jumu, Tiesa šaj? paš? spriedum? neizmantoja neregul?ras darb?bas j?dzienu, jo liet? galvenok?rt tika piev?rsta uzman?ba tam, ar ko atš?iras uz??m?jdarb?bas darb?ba no priv?ti veiktas darb?bas (min?t? sprieduma 16., 17. un 18. punkts).

46. Šaj? zi?? ir svar?gi uzsv?rt, ka Tiesa neizteica apsv?rumus par “saimniecisk?s darb?bas” b?t?bu saist?b? ar *R. Enkler* dar?jumiem PVN direkt?vas izpratn?, nor?dot, ka, lai atrisin?tu šo jaut?jumu, ir j??em v?r? daž?du veidu inform?cija, tostarp attiec?g? ?pašuma ?paš?bas, t? saist?ba ar ierastaj?m saimnieciskaj?m darb?b?m, darb?bu ilgums, klientu daudzums vai ie??mumu summa (min?t? sprieduma 24.–29. punkts).

47. Iepriekš min?taj? spriedum? apvienotaj?s liet?s *S?aby* u.c. tika apstr?d?ta zemesgabala p?rdošanas iesp?jam? aplikšana ar PVN, jo [min?tais zemesgabals], pamatojoties uz apb?ves pl?nu groz?jumiem, no lauksaimniec?bas zemes, ko lauksaimnieks ieg?d?j?s, sa?emot atbr?vojumu no PVN, tika p?rkvalific?ts par apb?ves zemi.

48. Apl?kojot gad?jumu, kad attiec?g? dal?bvalsts (šaj? gad?jum? Polijas Republika) neizmantoja PVN direkt?vas 12. pant? sniegto iesp?ju aplik? ar nodokli neregul?ru darb?bu, Tiesa v?lreiz izskat?ja min?t?s lietas “apst?k?u kopumu” (14), lai attiec?g? zemesgabala p?rdošanu var?tu kvalific?t vai nu k? ?pašnieka ?pašumties?bu izmantošanu, kas t?d?j?di r?koj?s k? priv?tpersona, vai nu k? PVN maks?t?ja saimniecisku darb?bu, vairs nelietojot terminu “neregul?ra darb?ba”.

49. Prec?z?k, Tiesa (min?t? sprieduma 37. un 38. punkts) nor?da, ka dar?jumu skaitam un apjomam nav izš?irošas noz?mes. Šaj? zi?? j?teic, ka apvienotaj?s liet?s, kur?s tais?ts iepriekš min?tais spriedums *S?aby* u.c., zemesgabala p?rdošanas kvalifik?cija saist?b? ar PVN var atš?irties atkar?b? no apst?k?iem.

50. T?d?j?di min?t? sprieduma 50. punkt? Tiesa preciz?ja, ka “fiziska persona, kas ir veikusi lauksaimniecisku darb?bu zemesgabal?, kurš v?l?k, pamatojoties uz apb?ves pl?nu groz?jumiem, kas notikuši no š?s personas gribas neatkar?gu iemeslu d??, ticis p?rkvalific?ts par apb?vei paredz?tu zemesgabalu, nav j?uzskata par PVN maks?t?ju PVN direkt?vas 9. punkta 1. punkta un 12. panta 1. punkta izpratn? gad?jum?, kad t? ap?emas p?rdot min?to zemi, ja š? p?rdošana ir da?a no ieinteres?t?s personas person?g? ?pašuma p?rvaldes” (15).

51. Turpret? saska?? ar Tiesas viedokli (16) attiec?gie dar?jumi ir aplikami ar PVN, ja

konstat?, ka attiec?g? persona to veikšanai iesaist?s “akt?v? tirdzniec?b?”, izmantojot “l?dzek?us, kas ir l?dz?gi tiem, kurus iegulda ražot?js, tirgot?js vai pakalpojumu sniedz?js PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otr?s da?as izpratn?”.

52. Iepriekš min?taj? spriedum? liet? R?dlihs attiec?b? uz PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otro da?u Tiesa noš??ra gad?jumus, kad fiziska persona izmanto ?pašumu t?, ka t?s darb?ba ir raksturojama k? “saimnieciska darb?ba”, t.i., parasti ja attiec?gais ?pašums ir piem?rots izmantošanai tikai saimnieciskiem m?r?iem vai ar? ja attiec?go ?pašumu t? ?paš?bu d?? iesp?jams izmantot gan saimnieciskiem, gan priv?tiem m?r?iem (17). Neiek?aujot šaj? iedal?jum? j?dzienu “neregul?ra darb?ba”, Tiesa l?ma, ka, ja otraj? gad?jum? ieinteres?t? persona veic akt?vas p?rvald?bas darb?bas, izmantojot l?dzek?us, kas ir l?dz?gi tiem, kurus iegulda ražot?js, tirgot?js vai pakalpojumu sniedz?js, attiec?g? darb?ba ir j?kvalific? k? “saimnieciska darb?ba” PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otr?s da?as izpratn? (18).

53. K? nor?da Komisija, no iepriekš min?t? izriet, ka PVN direkt?va jaut?jum? par aplikšanu ar nodokli neparedz iz??mumu attiec?b? uz neregul?r?m darb?b?m, ja vien nodok?a maks?t?js t?s neveic, darbojoties priv?t? jom? un priv?to ?pašumu p?rvald?bas ietvaros.

54. Turkl?t, ja ar PVN neapliktu nodok?a maks?t?ja neregul?ras darb?bas, tad netiktu neiev?rots neitralit?tes un vienl?dz?gas attieksmes princips attiec?b? uz saimniecisk?m darb?b?m, kas nosaka, ka visiem nodok?a maks?t?jiem j?maks? PVN par vien?m un t?m paš?m darb?b?m (19). Turkl?t saska?? ar past?v?go judikat?ru, k? es nor?d?ju šo secin?jumu 41. punkt?, PVN direkt?va nosaka ?oti plašu PVN piem?rošanas jomu, aptverot visas ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju saimniecisk?s darb?bas (20).

55. T?p?c t?di dar?jumi, k?dus veica G. Kostov, ir aplikami ar PVN.

2) Pak?rtoti

56. Pak?rtoti, ja Tiesa uzskata, ka b?t?b? neregul?ras darb?bas, ko veic gan nodok?a maks?t?ji, gan personas, kas nav re?istr?tas k? nodok?a maks?t?jas, neb?tu aplikamas ar PVN, iz?emot 12. panta piem?rošanu, tad b?tu j?nosaka krit?riji, kas iesniedz?jtiesai b?tu j?iev?ro, lai š?d? veid? kvalific?tu attiec?g?s darb?bas.

57. Pamatojoties uz krit?rijiem, kas noteikti iepriekš min?tajos spriedumos liet? *Enkler*, apvienotaj?s liet?s *S?aby* u.c. un liet? R?dlihs, es uzskatu, ka šaj? liet? b?tu lietder?gi ?emt v?r? it ?paši š?dus faktus:

– pat ja iesniedz?jtiesa uzskata, ka attiec?g?s darb?bas “nav saist?tas” ar priv?t? tiesu izpild?t?ja G. Kostov darb?b?m, tom?r, k? nor?d?ja atbild?t?js pamatliet? un Bulg?rijas vald?ba, ir j?piev?rš uzman?ba tam, ka t?s nav piln?gi nesaist?tas ar ieinteres?t?s personas profesion?lo izgl?t?bu un kvalifik?ciju un uztic?šan?s piln?m attiec?b?m, k?d?m j?past?v starp tirgot?ju un pilnvaroto p?rst?vi, kuram uztic?ts pien?kums veikt nekustam? ?pašuma ieg?di;

– t?pat k? iepriekš min?taj?s apvienotaj?s liet?s *S?aby* u.c., faktam, ka ir nosl?gts tikai viens l?gums, nav izš?irošas noz?mes;

– j?nor?da, ka l?gumsl?dz?jas puses, kas nosl?dza l?gumu ar G. Kostov, ir sabiedr?bas, kuru ?kas, iesp?jams, tika ieg?d?tas r?pnieciskiem vai komerci?liem m?r?iem, ar? tam t?pat k? G. Kostov atl?dz?bai ir saimnieciska noz?me, kas [min?t? atl?dz?ba] b?tu j?sal?dzina ar p?r?jiem vi?a profesion?lajiem ien?kumiem (šaj? zi?? Komisija savos apsv?rumos nor?da, ka atl?dz?ba G. Kostov BGN 50 000 apm?r? atbilst vair?ku m?nešu vid?jai algai Bulg?rij? (21)) un

– saska?? ar attiec?go l?gumu pamatliet? G. Kostov saglab?ja savu atl?dz?bu neatkar?gi no izso?u izn?kuma.

58. Iesniedz?jtiesai ir j??em v?r? visi b?tiskie fakti pamatliet? un j?veic visp?r?js nov?rt?jums, lai noteiktu, vai attiec?g?s darb?bas bija vai nebija neregul?ras.

VI – Secin?jumi

59. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, es pied?v?ju Tiesai uz *Administrativen sad – Varna* uzdoto prejudici?lo jaut?jumu atbild?t š?di:

– Vispirms

Fiziska persona, kas saist?b? ar savu priv?ta tiesu izpild?t?ja darb?bu ir re?istr?ta k? nodok?a maks?t?ja, ir j?uzskata par nodok?a maks?t?ju Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 9. panta 1. punkta izpratn?, t?d?j?di t?s pien?kums ir maks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli par neregul?ri sniegtajiem pakalpojumiem, kas nav veikti saist?b? ar priv?t? tiesu izpild?t?ja darb?b?m.

– Pak?rtoti

Lai noteiktu, vai fiziska persona, kas saist?b? ar savu priv?ta tiesu izpild?t?ja darb?bu ir re?istr?ta k? nodok?a maks?t?ja, var izvair?ties no pien?kuma maks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli par pakalpojumu t?p?c, ka tas ir neregul?rs un nav saist?ts ar vi?as ierasto darb?bu, tiesai ir j?apsver visi lietas fakti, proti, nepieš?irot nevienam no šiem faktiem izš?irošu noz?mi:

– pre?u ?paš?bas un izmantojums dar?jumos;

– dar?jumu saist?ba ar attiec?g?s personas profesiju un, ja tie neatbilst vi?as specifiskaj?m darb?b?m, to iesp?jam? saist?ba ar personas izgl?t?bu un kvalifik?ciju, kam var b?t izš?iroša noz?me, lai izveidotu uztic?šan?s pilnas attiec?bas, kas nepieciešamas dar?juma veikšanai;

– klientu daudzums un kategorija;

– dar?jumu apm?rs;

– atl?dz?bas izmaksas nosac?jumi un atl?dz?bas apm?rs.

1 – Ori?in?lvaloda – fran?u.

2 – OV L 347, 1. lpp.

3 – Pirm? zemes gabala plat?ba ir 12 387 m², uz kura atrodas septi?as ?kas ar kop?jo plat?bu 2314 m². Otr? zemes gabala plat?ba ir 12 471 m², uz kura atrodas sešas ?kas (piecas noliktavas un viena remontdarbn?ca) ar kop?jo plat?bu 3843 m². Treš? zemes gabala plat?ba ir 15 186 m², uz kura atrodas ?etras noliktavas ar kop?jo plat?bu 6147 m².

4 – Jo, k? nor?da iesniedz?jtiesa, saska?? ar ?imenes kodeksa 19. panta 1. punktu ?kas b?tu da?a no *Kostov* laul?t? p?ra kop?pašuma.

5 – Skat. 2003. gada 13. novembra spriedumu liet? C-153/02 *Neri* (*Recueil*, I-13555. lpp., 34.–35. punkts) un 2004. gada 29. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C-482/01 un C-493/01 *Orfanopoulos* un *Oliveri* (*Recueil*, I-5257. lpp., 42. punkts).

- 6 – 2000. gada 14. novembra spriedums liet? C-142/99 *Floridienne* un *Berginvest* (*Recueil*, I-9567. lpp., 28. punkts).
- 7 – Šaj? zi?? skat. 10. punktu ?ener?ladvok?ta Maduru [*Maduro*] secin?jumos liet? *BBL* (2004. gada 21. oktobra spriedums liet? C-8/03, Kr?jums, I-10157. lpp.). Skat. ar? 19. punktu ?ener?ladvok?ta Lenca [*Lenz*] secin?jumos liet? *Wellcome Trust* (1996. gada 20. j?nija spriedums liet? C-155/94, *Recueil*, I-3013. lpp.).
- 8 – Atš?ir?b? no PVN direkt?vas 9. panta 2. punkta, kas *uzliek pien?kumu* par nodok?a maks?t?ju uzskat?t “jebkuru personu, kura neregul?ri pieg?d? jaunu transportl?dzekli, ko p?rdev?js, pirc?js vai cita persona p?rdev?ja vai pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? pirc?jam uz galam?r?i ?rpus k?das dal?bvalsts teritorijas, bet Kopienas teritorij?”.
- 9 – Padomes 1977. gada 17. maija Direkt?va 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.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).
- 10 – Autora izc?lumi.
- 11 – Skat. Terra, B., un Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD, 2011), 1. s?j., 373. lpp.
- 12 – 1996. gada 26. septembra spriedums liet? C-230/94 *Enkler* (*Recueil*, I-4517. lpp.), 2011. gada 15. septembra spriedums apvienotaj?s liet?s C-180/10 un C-181/10 *S?aby* u.c. (Kr?jums, I-8461. lpp.), k? ar? 2012. gada 19. j?lija spriedums liet? C-263/11 *R?dlihs*.
- 13 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *R?dlihs* (23. punkts).
- 14 – Iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *S?aby* u.c. (38. punkts).
- 15 – Turpat (50. punkts).
- 16 – Turpat (51. punkts).
- 17 – Skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *R?dlihs* (34. un 35. punkts).
- 18 – Turpat (36. punkts).
- 19 – ?emot v?r? saimniecisk?s darb?bas, ko veic pilnvarot?ju sabiedr?bas, bet par kur?m tika konstat?ts, ka t?s ieg?d?j?s galvenok?rt r?pnieciskai vai komerci?lai darb?bai piem?rotas ?kas, tad atbilstoši PVN direkt?vai to darb?bas b?tu vienveid?gi j?interpret? saska?? ar to, ka t?s tika veiktas saist?b? ar profesion?lo vai neprofesion?lo darb?bu nozar?.
- 20 – 2010. gada 28. janv?ra spriedums liet? C-473/08 *Eulitz* (Kr?jums, I-907. lpp., 24. punkts).
- 21 – Saska?? ar Bulg?rijas Valsts statistikas instit?ta datiem vid?j? alga Bulg?rij? 2012. gada trešaj? ceturksn? bija BGN 754 (aptuveni EUR 385).