

ENERĢLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 10. aprīlī (1)

Lieta C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

(Hoge Raad (Nīderlande) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – Ar nodokli apliekami darījumi – Par atlīdzību veikta piegāde – Pašvaldības iestādes pirmās kārtas, kas tai celta uz tai piederošas zemes, izmantošanas uzsākšana – Valsts iestādes un nodokļa maksājuma statuss veiktas darbības

1. Vietējās pašvaldības, (kura saskaņā ar Sestās PVN direktīvas (2) 4. panta 5. punktu nav jāuzskata par nodokļa maksātāju attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tā iesaistās kā valsts iestāde), pasūtījuma uzdevumā biroja ēku uz tai piederošas zemes. Tai piemēroja PVN attiecībā uz celtniecības darbiem. Konkrētā kā galvenokārt tiek izmantota tās darbībām kā valsts iestādei, bet arī ar nodokli apliekamu un no nodokļa atbrīvotu saimniecisku darbību veikšanai. Ēmot vērā iemeslus, kas acīmredzami ir saistīti ar valsts PVN kompensācijas fonda izveidi, kas var to atbrīvot no priekšnodokļa maksāšanas pienākuma, konkrētā pašvaldība vēlas, lai tās pirmās kārtas izmantošana tiktu uzskatīta par apliekamu piegādi pašai sev (turpmāk tekstā – “piegāde savām vajadzībām”). Nodokļu iestāde tam nepiekrīt. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstā tiesa) vēlas uzzināt, vai šāda uzskatīšana par apliekamu piegādi savām vajadzībām, ir saderīga ar Sesto direktīvu.

Atbilstošās tiesību normas

Sestā direktīva

2. Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN piemēro “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās dzīvības”.

3. Atbilstoši minētās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktam nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Šādas darbības aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības un “ilglaicīgu materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus”.

4. Saskaņā ar 4. panta 5. punktu valstis, reģionāls un vietējie pavaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā iekasē nodokļus, iemaksas, ziedojumus vai maksājumus. Tomēr tos ir jāuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz šādm darbībām vai darījumiem, ja to uzskatīšana par personām, kas nav nodokļa maksātājs, radītu būtiskus konkurences izkropojumus. Tos ir jāuzskata par

nodokļa maksājumiem, kad tie ir steno kļūdu no Sestās direktīvas D pielikuma minētajām darbībām (kas visas ir komerciāla vai saimnieciska rakstura darbības).

5. 5. panta 1. punkta preču piegāde ir definēta kā "tiesību nodošana rēķoties ar materiālu paņēmumu kā pašniekam". Saskaņā ar 5. panta 5. punktu dalībvalstīs dažādu būvdarbu veikšanu var uzskatīt par šādu piegādi. Saskaņā ar 5. panta 6. punktu "ja nodokļa maksātājs savām privētajām vajadzībām lieto preces, kas veido tās uzņēmējdarbības ieguldīto līdzekļu daļu, [...] vai, plašākā nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām", tad tādā gadījumā, ja PVN ir bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzliko par piegādi par atlīdzību.

6. 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta ir noteikts, ka dalībvalstīs var uzskatīt, ka par atlīdzību veiktas piegādes ir tas, "ka nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā saražotas, uzbūvētas, iegūtas, apstrādātas, iepirkas vai importētas preces, ja pievienotās vērtības nodoklis par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitāms, ja tās būtu pirktas no cita nodokļa maksātāja".

7. 6. panta 1. punkta ir paredzēts, ka pakalpojumu sniegšana nozīmē "jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē". Saskaņā ar 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu minētais ietver "gadījumu, kad nodokļa maksātājs savām vai tās personāla privētajām vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja pievienotās vērtības nodoklis šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms". 6. panta 3. punkta ir paredzēts, ka dalībvalstīs noteiktos apstākļos var uzlikt par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību to, ka nodokļa maksātājs sniedz pakalpojumu sava uzņēmuma vajadzībām, ja PVN par šādu pakalpojumu nebūtu pilnīgi atskaitāms tādā gadījumā, ja to būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs.

8. 5. panta 6. un 7. punkta un 6. panta 2. un 3. punkta paredzētie (fiktīvie) darījumi dažreiz tiek saukti par "piegādi savām vajadzībām".

9. Saskaņā ar 11. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktu ar nodokļiem apliekamajam apmēram, attiecībā uz piegādi, kas minētas 5. panta 6. un 7. punktā, ir jābūt šo vai līdzīgu preču pirkuma cenai vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksai, nosakot to piegādes brīdā un attiecībā uz 6. panta 2. punkta paredzētajām piegādēm, pilnām pakalpojumu sniegšanas izmaksām nodokļa maksātājam.

10. Saskaņā ar 17. panta 1. punkta atskaitēšanas tiesības rodas brīdā, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams. 17. panta 2. punkta ir precīzāk noteikts, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā, *inter alia* PVN, kas valsts teritorijā maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs, ja viņš šīs preces un pakalpojumus izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem (17. panta 2. punkta a) apakšpunkts) un PVN, kas jāmaksā saskaņā ar 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu (17. panta 2. punkta c) apakšpunkts).

11. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan darījumiem, par kuriem PVN ir atskaitīms, gan darījumiem, par kuriem tas nav atskaitīms, 17. panta 5. punktā ir noteikts, ka "atskaitīma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem" (sākot no noteikumu iekaujot 19. pantu). Šo daļu ir jānosaka attiecībā uz visiem darījumiem, ko veicis nodokļa maksātājs. 20. pants ir paredzēts nepieciešamības gadījumā pielāgot atskaitījumu, it īpaši, ja atskaitījums ir bijis lielāks vai mazāks par to, uz kuru nodokļa maksātājam bijušas tiesības vai ar to, ja notiek izmaiņas rādītājos, kas tikuši izmantoti, lai noteiktu atskaitīmo summu. Ja runa ir par ražošanas līdzekļiem, koriģēšana ilgst piecus gadus. Attiecībā uz nekustamo īpašumu - šo laiku posmu var pagarināt līdz 20 gadiem.

Judikatūra attiecībā uz piegādi savām vajadzībām saskaņā ar Sestās direktivas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu

12. Liet *Gemeente Vlaardingen* (3), kurā pašvaldības iestāde bija iesaistījusies, lai pārveidotu tai piederošos sporta laukumus (turpmāk tekstā – "nodrošināt materiāli") no zemes uz mēslojumu, Tiesa *inter alia* nolēma:

"25 Minutais 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts attiecas uz situācijām, kurās Sestās direktīvā vispārīgi paredzētais atskaitēšanas mehānisms nevar tikt piemērots. Ciktāl lietas tiek izmantotas saistībā ar ekonomisko darbību, kas tiek aplūkta ar nodokli pēc fakta, ir jāpiemēro nodokļa, kurš uzlikts kā priekšnodoklis, atskaitījums, lai izvairītos no nodokļa dubultas uzlikšanas. Tātad, ja nodokļa maksātāja iegādāties preces tiek izmantotas tādā darījumā vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa, priekšnodoklis netiek atskaitīts (skat. tostarp 2006. gada 30. marta spriedumu lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Krājums, I-3039. lpp., 24. punkts; 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, Krājums, I-839. lpp., 28. punkts, un 2012. gada 16. februāra spriedumu lietā C-118/11 *Eon Aset Menidjunt*, 44. punkts). [...] Sestās direktivas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts tostarp attiecas uz gadījumu, kurā PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, summas atskaitēšana pēc fakta ir izslēgta, ja pēc fakta veikta ekonomiskā darbība ir atbrīvota no PVN.

26 Konkrēti, [...] atbilstoši 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam, dalībvalstis var noteikt savus nodokļu tiesību aktus tādā veidā, lai uzņēmumi, kas sakarā ar to, ka tie veic no PVN atbrīvotu darbību, nespēj atskaitīt PVN, ko tie ir samaksājuši, iegādājoties preces savam uzņēmumam, neciestu apgrūtinājumu salīdzinājumā ar konkurentiem, kas veic tādā pašā darbībā, izmantojot preces, ko tie ir ieguvuši bez PVN samaksēšanas, jo saražojusi tās pašas, vai, vēl vispārīgāk, tās iegādāties "[savas] uzņēmējdarbības gaitā". Lai šie konkurenti būtu pakārtoti tādā pašā nodokļu slogam kā tam, kas ir uzņēmumiem, kuri ir nopirkuši preces no trešās personas, Sestās direktivas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts sniedz dalībvalstīm iespēju uzskatīt preču, kas iegādātas uzņēmējdarbības gaitā, izmantošanu no nodokļa atbrīvotu darbībā vajadzībām par preču piegādi par atlīdzību Sestās direktivas 2. panta 1. punkta un 5. panta 1. punkta nozīmē un aplikt minēto izmantošanu ar PVN.

27 Lai šīs iespējas [...] varētu tikt izmantota veidā, kas patiešām izslēdz jebkuru nevienlīdzību PVN jomā starp nodokļu maksātājiem, kas ir nopirkuši preces no cita nodokļa maksātāja un tiem, kas ir ieguvuši preces savas uzņēmējdarbības gaitā, formulējums "savas uzņēmējdarbības gaitā" izgatavotas, uzdevot, iegādāties, apstrādātas [...] preces" ir jāsaprot [...] tā, ka tas aptver ne tikai pašas uzņēmuma pilnībā izgatavotas, uzdevot, iegādāties vai apstrādātas preces, bet arī tās preces, kuras izgatavojusi, uzdevot, ieguvusi, apstrādājusies trešā persona, izmantojot materiālus, kurus sniedzis minētais uzņēmums."

13. Tiesa nolēma, ka Sestās direktivas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts, kas apskatīts kopsakarā ar minētās direktivas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ir jāinterpretē

tādējādi, ka to, ka “nodokļu maksātājs izmanto savas no PVN atbrīvotās uzņēmējdarbības vajadzībām laukumus, kuri tam pieder un kurus tūzdevums ir pārvēidojusi trešā persona, var aplikēt ar PVN, kura bāze ir zemes, uz kuras ir šie laukumi, vērtība un tās pārvēidošanas izmaksas, ja minētais nodokļu maksātājs nav jau samaksājis PVN no šīs vērtības un no šīm izmaksām un ja uz attiecīgajiem laukumiem neattiecas atbrīvojums, kas paredzēts Sestās direktīvas 13. panta B daļas h) punktā” (t.i. uz “neapbēvētu zemesgabalu nodošanu, izņemot apbēvēs zemesgabalus”).

14. Agrāk spriedumā lietā *Uudenkaupungin kaupunki* (4) 33. punkts Tiesa attiecībā uz vietējās pašvaldības darbībām, kas nav izslēgtas no PVN piemērošanas jomas saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 5. punktu, ir nolēmusi, ka “5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts ir piemērojams tikai tad, ja attiecīgā līdzekļi tiek izmantoti privātām vajadzībām, nevis tad, ja šo līdzekļu lietošanas veids maiņā ir izmantošana ar nodokli neapliekamam darījumam”.

Judikatūra attiecībā uz dažādiem mērķiem izmantojama pašuma sadalīšanu

15. Tiesas pastāvīgā judikatūra attiecībā uz dažādiem mērķiem izmantojama pašuma sadalīšanu starp uzņēmuma aktīviem un attiecīgās personas privāto pašumu visnesēk ir apkopota spriedumā lietā *Van Laarhoven* (5):

“25 [...], kad ražošanas līdzekļi lieto gan uzņēmējdarbībai, gan privātām vajadzībām, nodokļa maksātājs saistībā ar PVN var izvēlēties, i) vai pilnībā iekāut šo mantu sava uzņēmuma kapitālā, ii) vai ar to pilnībā saglabāt savā pašumā, tādējādi to pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, iii) vai ar to iekāut to uzņēmuma aktīvos tiktāl, ciktāl to faktiski lieto uzņēmējdarbībai (skat. 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-434/03 *Charles un Charles-Tijmens*, Krājums, I-7037. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-72/05 *Wollny*, Krājums, I-8297. lpp., 21. punkts).

26 Ja nodokļu maksātājs izvēlas ražošanas līdzekļi, ko vienlaicīgi lieto uzņēmējdarbībai un privātām vajadzībām, uzskatīt par uzņēmuma pašumu, tad par šo preču pirkumu priekšnodokļa maksājams PVN princips ir pilnībā un tādēļ atskaitāms (skat. spriedumu lietā *Charles un Charles-Tijmens*, 24. punkts, kā arī lietā *Wollny*, 22. punkts) (6).

27 Tomēr attiecīgajā gadījumā tiesības atskaitīt pilnībā un nekavējoties par šīs preces iegādi maksājamo PVN, rada pienākumu maksāt PVN par uzņēmuma aktīvu izmantošanu privātiem mērķiem (skat. spriedumu lietā *Charles un Charles-Tijmens*, 30. punkts, kā arī lietā *Wollny*, 24. punkts). Saistībā ar minēto atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunktam uz izmantošanu privātiem mērķiem tiek attiecināts tas pats, kas uz pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, tātad, ka nodokļu maksātājam saskaņā ar šo pašas direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu ir jāmaksā PVN par izdevumiem, kas saistīti ar šo izmantošanu (skat. 2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-269/00 *Seeling, Recueil*, I-4101. lpp., 42. un 43. punkts).”

16. Nodokļu maksātāja priekšrocības šādi rēķināties bija izklāstītas enerģētiskā F. Dž. Džeikobsa [F. J. Jacobs] secinājumu lietā *Charles un Charles-Tijmens* 74. punktā:

“[...] lai arī izmantošana privātos nolūkos tiek aplikta ar PVN, tādēļ pat kā tas ir jebkura cita privāta patērētāja gadījumā, nodokļu maksātājs var iegūt noteiktas nodokļa priekšrocības no 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta piemērošanas, jo tostarp:

- atskaitījums tiek veikts nekavējoties, turpretim aplikšana ar nodokli ir atlikta un sadalīta posmos visā izmantošanas privātiem nolūkiem laikā, nodrošinot iespējamo naudas plūsmas priekšrocību;
- PVN tiek uzlikts izmantoto preču vai pakalpojumu pašizmaksai, kas, iespējams, ir zemāka nekā cena, par kuru tos var iegūt privātpersona no cita uzņēmuma;
- tādā gadījumā, kad ražošanas līdzekļu, tai skaitā nekustamo īpašumu, gadījumā nodokļu maksātāja sniegtā preču vai īpašuma izmantošanas “pakalpojuma” pašizmaksa (un tādējādi maksājams nodoklis) var būt paši zems salīdzinājumā ar iegādes izmaksām (un tādējādi atskaitāmo priekšnodokli), izmantošanai privātos nolūkos faktiski tiek uzlikta samazināta nodokļu nasta, priekšrocībām iespējami palielinoties līdz ar izmantošanas privātiem nolūkiem samēra pieaugumu.”

17. Tomēr spriedumā lietā *Vereniging Noordelijke Land - en Tuinbouw Organisatie* (turpmāk tekstā – “*VNLTO*”) (7) Tiesa būtībā nolēma, ka principus, saskaņā ar kuriem tiek regulēta iespēja sadalīt ražošanas līdzekļus starp uzņēmuma aktīviem un attiecīgās personas privāto īpašumu (proti, starp aktīviem, ko izmanto kā nodokļa maksātājs un tiem, ko izmanto kā privātpersona) nevar piemērot situācijā, kad nodokļa maksātājs veic gan saimnieciskās darbības, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā, gan nesaimnieciskās darbības, kas tajā neietilpst. Tādējādi Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 17. panta 2. punktu nevar piemērot preču un pakalpojumu, kas iekārti uzņēmuma kapitālā, izmantošanai darījumiem, kas nav nodokļu maksātāja ar nodokli aplikamie darījumi, jo PVN, kas samaksāts, iegādājoties šīs preces un pakalpojumus, attiecībā uz šiem darījumiem nav atskaitāms.

18. Atšķirībā no situācijas lietā *Charles* un *Charles/Tijmens*, kura bija par “nekustamo īpašumu, kas tika iekārtas uzņēmuma kapitālā pirms tas tika daļēji piešķirts privātai lietošanai, kam ir pilnīgi citi mērķi nekā nodokļu maksātāja uzņēmumam”, situācija *VNLTO* attiecas uz “darījumiem, kas nav *VNLTO* ar nodokli apliktie darījumi, ar kuriem tiek nodrošināta tās daļēbnieku vispārējā interešu aizsardzība, un tos šajā gadījumā nevar uzskatīt par citiem mērķiem, nevis uzņēmējdarbību, tādēļ ka tie veido šīs asociācijas galveno sabiedrības mērķi” (8).

Nīderlandes tiesības

19. Saskaņā ar 3. panta 1. punktu *Wet op de Omzetbelasting* (Apgrozījuma nodokļa likums, 2002. gada redakcija) par preču piegādi tostarp uzskata:

- c) nekustamo īpašuma piegādi, ko veic tas, kas to ir saražojis, izņemot neapbērtus zemes gabalus, kas nav apbēves gabali [...] [...]
- h) rīkošanos ar savā uzņēmumā uzņēmējdarbības vajadzībām izgatavotām precēm, ja tām, ciktāl tās tiek iegūtas no uzņēmuma, ir uzlikts nodoklis, uz kuru pilnībā vai daļēji neattiecas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības; savā uzņēmumā izgatavotām precēm tiek pielīdzinātas preces, kas izgatavotas pēc pasūtījuma no pasūtītāja sagādātiem materiāliem, tostarp zemes gabali; šis punkts netiek piemērots neapbērtiem zemes gabaliem, kas nav apbēves gabali [...] (9).

20. Š? paša likuma 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmaj? da?? ir noteikts, ka no PVN ir atbr?votas, pirmk?rt, nekustam? ?pašuma pieg?des un t?du ties?bu nodošana, kas attiecas uz š?du ?pašumu, iz?emot ?ku vai ?ku da?u pieg?des kop? ar zemi, uz kuras t?s ir uzb?v?tas, kas tiek ?stenotas ne v?l?k k? divus gadus p?c to pirmreiz?j?s izmantošanas dienas un, otrk?rt, apb?ves zemes pieg?des.

21. Saska?? ar *Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting* (Apgroz?juma nodok?a ieviešanas l?mums, 2002. gada redakcija) 3. panta 1. punkta a) apakšpunktu valsts iest?des ir j?uzskata par nodok?a maks?t?j?m attiec?b? uz nekustam? ?pašuma pieg?d?m (10).

22. *Wet op het BTW-compensatiefonds* (Likums par PVN kompens?cijas fondu) st?j?s sp?k? 2003. gada 1. janv?r?. Ar t? 2. panta noteikumiem Finanšu ministrijas ietvaros tiek izveidots PVN kompens?cijas fonds. Saska?? ar t? 3. panta noteikumiem publisko ties?bu subjekti var sa?emt iemaksu no š? fonda, lai apmaks?tu tiem uzlikto apgroz?juma nodokli par prec?m un pakalpojumiem, kas izmantoti citiem nol?kiem, nevis uz??m?jdarb?bai. Ar 13. panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikumiem no ties?b?m uz iemaksu tiek izsl?gtas pieg?des, kas veiktas pirms st?jies sp?k? konkr?tais likums.

Fakti, tiesved?ba un uzdotais jaut?jums

23. *Gemeente 's-Hertogenbosch* ('s-Hertogenbosch pašvald?ba; turpm?k tekst? – “Gemeente”) ir viet?j?s pašvald?bas iest?de un t?d?j?di saska?? ar Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punktu to nav j?uzskata par nodok?u maks?t?ju attiec?b? uz darb?b?m vai dar?jumiem, kuros t? iesaist?s k? valsts iest?de. Tom?r t? iesaist?s ar? atseviš??s saimniecisk?s darb?b?s un dar?jumos, gan aplikamos ar nodokli, gan atbr?votos no t?.

24. T?p?c faktiski tai ir ties?bas atskait?t priekšnodokli par prec?m un pakalpojumiem, kas ieg?ti t?s ar nodokli aplikamo saimniecisko darb?bu veikšanai, bet ne par tiem, kas ieg?ti, lai ?stenotu t?s darb?bas, k? valsts iest?dei, vai t?s saimniecisk?s darb?bas, kam nav piem?rojams nodoklis.

25. 2000. gad? *Gemeente* pas?t?ja uzb?v?t jaunu biroja ?ku uz tai piederošas zemes (11). T?s PVN deklar?cij? par 2002. gada j?liju (pirms PVN kompens?ciju fonda izveides) saist?b? ar b?vniec?bas darbiem bija nor?d?ts priekšnodoklis EUR 287 999 apm?r?. T? pirmo reizi izmantoja šo ?ku 2003. gada 1. apr?l? (p?c min?t? fonda izveides).

26. *Gemeente* ?kas izmantošana bija sadal?ta š?di: 94 % darb?b?m valsts iest?des status? (?rpus PVN piem?rošanas jomas un t?d?j?di nedodot ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu), 5 % ar nodokli aplikamai saimnieciskai darb?bai (kam piem?rojams PVN un no k? var veikt priekšnodok?a atskait?šanu) un 1 % no nodok?a atbr?votai saimnieciskai darb?bai (kam piem?rojams PVN un kas nerada ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu) (12).

27. No *Gemeente* apsv?rumiem izriet, ka t? s?kotn?ji saska?? ar Tiesas judikat?ru attiec?b? uz ?pašuma jaukto sadal?šanu (13) izv?l?j?s iek?aut konkr?to ?ku t?s uz??muma akt?vos, lai kvalific?tos pilna apm?ra PVN priekšnodok?a atskait?šanai b?vniec?bas laik?. Tom?r v?l?k no sprieduma liet? *VNL TO* (14) t? secin?ja, ka š?ds iedal?jums t?s gad?jum? nebija iesp?jams, un š?du nost?ju vairs nepauda.

28. *Gemeente* joproj?m v?las atskait?t visu priekšnodokli EUR 287 999 v?rt?b?, kas samaks?ts par pieg?d?m, kas sa?emtas 2002. gad?, bet tagad, it ?paši balstoties uz faktu, ka t?s pirmreiz?j? ?kas izmantošana 2003. gad? bija ar nodok?iem aplikama pieg?de pašai sev, saska?? ar *Wet op de Omzetbelasting* 3. panta 1. punkta h) apakšpunktu un Sest?s direkt?vas 5.

panta 7. punkta a) apakšpunktu; tādējādi tū apgalvo, ka 2002. gada iegādes darījumi tika veikti, lai īstenotu ar nodokļiem apliekamu iegādes darījumu un tādējādi tas sniedz tīlītījas tiesības uz pilna apmēra atskaitīšanu.

29. Nodokļu iestāde nepiekrīt šai analīzei. Tā uzskata, ka ir iespējams atskaitīt tikai 6 % no 2002. gadā iekasētā priekšnodokļa, kas atbilst tai *Gemeente* darbību laikā, kuras ietilpst PVN piemērošanas jomā.

30. *Hoge Raad*, kas izskata šo strīdu apelācijas instancā, paredz ētrus iespējamos Sestās direktīvas interpretācijas veidus (15), bet tā nav pārliecināta par to, kurš no tiem varētu būt pareizs. Tāpēc tā jautā Tiesai:

“Vai Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par iegādi par atlīdzību uzskata situāciju, kad pašvaldība pirmo reizi izmanto ēku, kas ir uzbūvēta uz tās zemes un kuru tā 94 % apmērā izmantos savām vietējās pārvaldes darbībām, un 6 % apmērā savām nodokļa maksātāju darbībām, no kurām 1 % ir no nodokļa atbrīvotas darbības, attiecībā uz kurām nav tiesību uz atskaitīšanu?”

Dažādie viedokļi

31. Papildus *Hoge Raad* pašas veiktajai analīzei, kas izklāstīta līgumā sniegtā prejudiciālā nolikumā, rakstveida apsvērumus ir iesniegusi *Gemeente*, Grieķijas un Nīderlandes valdības un Komisija; tās visas sniedza mutvārdu apsvērumus 2014. gada 22. janvāra tiesas sēdē.

32. Būtībā Tiesai tiek ierosinātas divas pieejas.

33. Pirmās ietvaros (kuru es saukšu par “iegādes pašu vajadzībām pieeju” un kura ietver trīs iespējamo *Hoge Raad* pieejas) tiek pieņemts, ka pamatlietā izskatāmā situācija ir Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta piemērošanas jomā. Šo pieņēmumu atbalsta Grieķijas un Nīderlandes valdības un tas arī ir *Gemeente* pašreiz pausto viedokļu pamats.

34. Otrās pieejas ietvaros (kuru es saukšu par “sadales pieeju”) tiek pieņemts, ka 2002. gadā *Gemeente* sadalīja attiecīgo ēku starp tās uzņēmuma un privātiem aktīviem, tādējādi nosakot vērtīgo PVN stāvokli, un ka 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts nav piemērojams. Šādu pieeju īpaši atbalsta Komisija un, šīet, ka tāda sēkotnāji bija *Gemeente* pieeja. Tomēr tā nevar būt pilnībā atdalīta no iegādes pašu vajadzībām pieejas; dažos apstākļos ir iespējams tās abas apvienot (skat. turpmāk 39. punktu).

35. *Iegādes pašu vajadzībām pieejas* ietvaros *Gemeente* ir jāuzskata par tādu, kas pati ir “saražojusi” konkrēto ēku (jo tā nodrošināja zemi un gatavās ēkas oriģinālo fasādi, iegādājoties atlikušās preces un pakalpojumus no citām personām) 2002. gadā, un tad to “iegādājusi” sev, pirmoreiz to izmantojot 2003. gadā, kā tas paredzēts Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā.

36. *Hoge Raad* paustajā pirmajā šīs pieejas versijā 6 % no 2002. gada iegādāmā piemērotā PVN būtu atskaitāms, norādot apmēru, kādā ēka tika galu galā izmantota uzņēmējdarbābai. Iegāde pašu vajadzībām 2003. gadā tad nebūtu jāņem vērā, lai piemērotu un atskaitītu PVN, jo tā attiecās tikai uz to ēku (niecīgo) ēkas izmantošanas uzņēmējdarbābai laikā. Šī versija nav atbalstīta nevienā no Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem.

37. Otrajā no *Hoge Raad* trim versijām 2002. gada iegādāmā pilnā PVN būtu pilnībā atskaitāms, ēmot vērā to izmantošanu ar nodokli apliekamajiem darījumiem, proti, 2003. gada iegādei pašu vajadzībām, kurai arī būtu pilnā apmērā piemērojams PVN. Tad 5 % no PVN, kas

piem?rots pieg?dei pašu vajadz?b?m, (kas atbilst 5 % apliekam?s saimniecisk?s darb?bas), b?tu atskait?ms un 95 % (kas atbilst 94 % darb?bas k? valsts iest?dei, plus 1 % no nodok?u maks?šanas atbr?vot? saimniecisk? darb?ba) neb?tu atskait?mi. Min?tais atbilst *Gemeente* š? br?ža nost?jai. Komisija ar? to pie?em k? iesp?jamo anal?zi, bet nedod tai priekšroku. Tom?r Komisija uzskata ka, ja š? pieg?des pašu vajadz?b?m versija tiktu atz?ta par pareizu, to vajadz?tu apvienot ar sadales pieeju, uzskatot *Gemeente* v?l?ko ?kas izmantošanu savu darb?bu veikšanai valsts iest?des status? par izmantošanu citiem m?r?iem, nevis *Gemeente* “uz??m?jdarb?bas” veikšanai Sest?s direkt?vas nol?kos un t?d?j?di par apliekamu pakalpojumu pieg?di par atl?dz?bu saska?? ar t?s 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu.

38. *Hoge Raad* trešaj? versij? pieg?de pašu vajadz?b?m 2003. gad? b?tu j?uzskata par apliekamu pieg?di tikai tikt?l, cikt?l ?ka tiek izmantota uz??m?jdarb?bai, proti, 6 % apm?r?; t?d?j?di b?tu atskait?ma tikai t?da pati 2002. gada priekšnodok?a da?a. Š? versija liel? m?r? atbilst Grie?ijas un N?derlandes vald?bu viedoklim.

39. *Saska?? ar sadales pieeju Gemeente* ir j?uzskata par t?du, kas sa??musi 2002. gada pieg?des no cit?m person?m un iedal?jusi t?s (un t?s ietverošo ?ku) savos uz??muma akt?vos, t?d?j?di ?aujot piln? apm?r? atskait?t priekšnodokli. T? k? p?c tam ?ka 94 % apm?r? tika izmantota nol?kiem, saist?b? ar ko t? r?koj?s k? no nodok?u maks?šanas atbr?vota persona un t?d?j?di k? galapat?r?t?js, *Gemeente* vajadz?tu piem?rot sev neatskait?mu PVN izmaks?m, kas raduš?s, lai ?ku padar?tu atbilstošu min?tajiem m?r?iem, saska?? ar Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu. Attiec?b? uz atlikušajiem 6 % p?c s?kotn?j? atskait?juma, b?tu j?veic sadal?jums – 1 % izmantošana no nodok?a atbr?votiem uz??m?jdarb?bas dar?jumiem un 5 % izmantošana ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. Komisija alternat?vi uzskata, ka š? pieeja b?tu j?piem?ro p?c 2003. gada pieg?des pašu vajadz?b?m saska?? ar 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu, ja tiktu secin?ts, ka š?da pieg?de ir notikusi (skat. iepriekš 37. punktu).

40. Sadales pieeju pašu par sevi nav paredz?jusi *Hoge Raad*, kas tom?r uzskata, ka ir iesp?jams, ka Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu visp?r nevar piem?rot, jo nav paredz?ts nek?ds atskait?šanas meh?nisms valsts iest?d?m, kas b?tu saist?ts ar min?to pantu; ja tas t? b?tu, tad, protams, past?v?tu iesp?ja piem?rot sadales pieeju. Š? pieeja tom?r ir anal?ze, kurai priekšroku dod Komisija, un t? ac?mredzami atbilst *Gemeente* s?kotn?jam galvenajam argumentam. Sarež??jums, ko it ?paši uzsver N?derlandes vald?ba, bet atz?st ar? *Gemeente*, ir jaut?jums, vai p?c sprieduma pie?emšanas liet? *VNL TO*, ir iesp?jams piem?rot Tiesas judikat?ru par sadali starp uz??muma akt?viem un priv?to ?pašumu t?dos apst?k?os, k? pamatliet? izskat?mie. Komisija uzskata, ka š?di sarež??jumi nepast?v (16).

Nov?rt?jums

PVN kompens?ciju fonda noz?me

41. ?emot v?r? secin?jumus šaj? liet?, š?iet, ka *Gemeente* iemesli aizst?v?t v?rt?jumu, ko t? šobr?d sniedz, ir saist?ti ar PVN kompens?ciju fonda ieviešanu 2003. gada 1. janv?r?. Neatskait?mu PVN apm?ru, kas radies 2003. gad?, bija iesp?jams atg?t k? kompens?ciju no š? fonda, turpret? min?tais neattiec?s uz l?dzv?rt?gu apm?ru, kas radies 2002. gad?. T?p?c š?iet, ka *Gemeente* interes?s b?tu, lai PVN, kas piem?rots 2002. gada pieg?d?m, b?tu piln? apm?r? atskait?ms un lai neatskait?mais PVN b?tu piem?rots tikai 2003. gad?.

42. Tom?r no lietas dokumentos pieejam?s inform?cijas s?kum? nebija skaidrs, cik liela var?tu b?t PVN kompens?ciju fonda past?v?šanas noz?me uzdot? jaut?juma anal?z?. Š?ita iesp?jams, ka kompens?cija no š? fonda b?tu l?dzv?rt?ga atskait?jumam, t?d?j?di krop?ojot kop?j?s PVN sist?mas funkcion?šanu.

43. Šīs šaubas lielā mērā tika kļēdīgas tiesas sēdes laikā. Šobrīd es to izprotu tādējādi, ka valdības finansējums pašvaldībai Nīderlandē tiek nodrošināts būtībā ar *Gemeentefonds* ("pašvaldības fonds") starpniecību, kurā ir tiesības vērsties pašvaldībā savu izdevumus segšanai ar ierobežojumu, kas paredzēts ar noteiktiem kritērijiem, ieskaitot to lielumu un iedzīvotāju skaitu. Līdz 2002. gada beigām pašvaldības saņēma vienotas likmes iemaksas no minētā fonda attiecībā uz visiem to izdevumiem, tai skaitā PVN, kad tas bija piemērojams. 2003. gadā PVN kompensāciju fonds tika atdalīts no pašvaldību fonda; tādējādi PVN tagad ir atdalīts no izdevumiem, kuriem nepiemēro PVN, lai nodrošinātu, ka viss PVN par piegādēm, kas saņemtas darbību veikšanai valsts iestādes statusā un tādējādi kurām vispār PVN netiek piemērots, un tikai šāds PVN būtu kritērijs kompensācijas saņemšanai. Minētā sistēmā, kā to tiesas sēdē paskaidroja Nīderlandes Karaliste un apstiprināja Komisija, nav fiskāls, bet ir budžeta pasākums, kas izveidots vienkārši tādēļ, lai nodrošinātu atbilstošu pašvaldību izdevumu finansējumu un samazinātu izmaksu kropojumus starp pašu un trešo personu sniegtiem pakalpojumiem.

44. Ja šāda izpratne ir pareiza, man šķiet, ka neradīsies acīmredzams PVN sistēmas kropojums, salīdzinot situāciju, kad *Gemeente* varēja 2002. gada piegādes uzskatīt par ieguldījumu ar nodokli apliekamā piegādē pašai sev 2003. gadā un situāciju, kad tā nevarēja šādi uzskatīt. Pirmajā gadījumā par šo ieguldījumu samaksātais PVN būtu atskaitāms 2002. gadā un tādējādi to neņemtu vērā, lai saņemtu kompensāciju no pašvaldību fonda attiecīgajā gadā, bet PVN, kas jāmaksā par piegādi pašai sev, būtu atbilstošs kritērijs kompensācijas saņemšanai no PVN kompensāciju fonda 2003. gadā. Pēc tam minētajā gadījumā izmaksas, ieskaitot PVN, tiktu ņemtas vērā, aprēķinot kompensāciju no pašvaldības fonda 2002. gadā, un 2003. gadā PVN nebūtu jāmaksā.

45. Šādos apstākļos es vairs neturpināšu izskatīt PVN kompensāciju fonda nozīmi un es ierosinu, lai arī Tiesa to nedara. Tomēr, ja valsts tiesa konstatētu, ka vērsšanās PVN kompensācijas fondā varētu radīt kropojos ietekmi uz PVN sistēmu, tai būtu jāņem vērā šā ietekme un nepieciešamības gadījumā jāuzdod Tiesai papildus jautājums par jebkuru problēmu, kas radusies saistībā ar minēto.

Gala secinājums

46. *Gemeente* 2002. gadā piemēroja PVN par piegādēm, kuras tā saņēma galamērķim izmantot biroju telpu 94 % apmērā darbību veikšanai valsts iestādes statusā (tāpus PVN piemērošanas jomas un tāpēc neradot priekšnodokļa atskaitēšanu), 5 % apmērā ar nodokliem apliekamu darbību veikšanai (kurām piemērojams PVN un kas rada priekšnodokļa atskaitēšanu) un 1 % no nodokļa atbrīvotu darbību veikšanai (kurām piemērojams PVN un kas nerada priekšnodokļa atskaitēšanu).

47. Galu galā jebkuram iznākamam, kas ir saderīgs ar Sestās direktīvas sistēmu, jābūt tādā, kura ietvaros rodas tiesības uz atskaitēšanu attiecībā uz 5 % no tās izmantošanas ar nodokliem apliekamu darbību nolūkās, bet ne attiecībā uz atlikušo daļu (17).

48. *Hoge Raad* un visi, kas ir iesnieguši savus apsvērumus Tiesā, šķiet, piekrīt šādam gala secinājumam.

49. Grūtības sagādā noteikt to, kā to pareizi panākt, pamatojoties uz dažādajām Sestās direktīvas normām un Tiesas judikatūru, ar kuru tās tiek interpretētas; tas ir jautājums par kuru nav panākta vienprātība.

50. K? pirmais jaut?jums, manupr?t, j?uzdod par to, vai sadales pieeju liedz Tiesas spriedums liet? VNLTO (18). Ja tas t? ir, ?o pieeju vairs nav vajadz?bas t?l?k izskat?t. Ja n?, tad joproj?m b?s nepiecie?ams noteikt, vai var piem?rot pieg?des pa?u vajadz?b?m pieeju un ja t? ir, tad ir j?izskata apm?rs, cik?l ?s abas pieejas var?tu b?t abpus?ji sader?gas.

51. Lasot spriedumu liet? VNLTO, man ir gr?ti nepiekr?st *Gemeente* un N?derlandes vald?bai, ka Tiesa faktiski nol?ma, ka tad, ja nodok?u maks?t?ja uz??m?jdarb?ba ietver gan dar?jumus (apliekamus ar nodokli vai atbr?vojamus no t?), kam var piem?rot PVN, gan dar?jumus, kuriem to nepiem?ro, izv?le un meh?nisms, kas izkl?st?ts judikat?r? par jauktas izmanto?anas ra?o?anas l?dzek?u sadali, nav pieejams. Lai gan spriedum? ietvertie apsv?rumi var?tu b?t biju?i piln?g?ki un skaidr?ki, taj?, ??iet, ir ?emta v?r? daudz piln?g?k? anal?ze, ko sniedzis ?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*] 20.–57. punkt? secin?jumos saist?b? ar ?o lietu. Un es varu piln?b? piekr?st, ka fr?ze “izmanto?ana sav?m priv?taj?m vajadz?b?m [...] vai [...] citiem m?r?iem nek? savai uz??m?jdarb?bai” Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apak?punkt? ac?mredzami neietver izmanto?anu vajadz?b?m, kas ir uz??m?jdarb?bas vajadz?bas, bet kur?m PVN netiek piem?rots.

52. VNLTO bija lauksaimniec?bas uz??mumu asoci?cija, ko finans?ja ar biedru naudu, kura veicin?ja lauksaimniec?bas nozares intereses vair?k?s N?derlandes da??s. T? k? ?? darb?ba galvenok?rt tika finans?ta no biedru naudas, nevis ?pa??m maks?m, to neveica par atl?dz?bu, un t?d?j?di t? bija ?rpus PVN piem?ro?anas jomas. Tom?r VNLTO saviem biedriem un ar? tre?aj?m person?m sniedza atsevi?us pakalpojumus, par kuriem t? izsniedza pavadz?mes un kas bija pieg?des par atl?dz?bu, kas atrad?s PVN piem?ro?anas jom?. Tiesas izskat?tais jaut?jums bija par to, vai Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apak?punktu var?tu piem?rot dar?jumiem, kam PVN nepiem?ro, saist?b? ar prec?m un pakalpojumiem, ko sa?em VNLTO un kas iedal?ti t?s uz??m?jdarb?b?. Atbilde bija noliedzo?a. Attiec?gos dar?jumus nevar?ja uzskat?t par dar?jumiem, kas nav uz??m?jdarb?bas dar?jumi, “t?p?c, ka tie ir ?s asoci?cijas galven? sabiedr?bas m?r?a pamat?” (19).

53. Izskat?m? lieta ir par viet?jo pa?vald?bas, kas nav uzskat?ma par nodok?u maks?t?ju attiec?b? uz darb?b?m vai dar?jumiem, kuros t? iesaist?s k? valsts iest?de un kas t?d?j?di ir ?rpus PVN piem?ro?anas jomas. ?s darb?bas ir t?s “galvenais sabiedr?bas m?r?is”. Turkl?t t? sniedz gan ar nodokli apliekamus, gan no t? atbr?votus pakalpojumus, bet kas ir PVN piem?ro?anas jom? un attiec?b? uz kuriem t? ir j?uzskata par nodok?a maks?t?ju.

54. Man ??iet, ka abos gad?jumos ir j?piem?ro viens princips.

55. Par pret?jo mani nep?rliecina Komisijas paustie argumenti, ka lieta VNLTO attiec?s uz pakalpojumiem, bet izskat?m? lieta ir par ra?o?anas l?dzek?iem; ka VNLTO apskat?t?s darb?bas vai dar?jumi nebija PVN piem?ro?anas jom?, jo nepast?v?ja ?pa?a atl?dz?ba, turpret? izskat?maj? liet? t?da ir, jo *Gemeente* nav uzskat?ma par nodok?a maks?t?ju; un ka spriedum? liet? *Uudenkaupungin kaupunki* (20) Tiesa nol?ma, ka valsts iest?d?m bija pieejama iesp?ja jauktas izmanto?anas ra?o?anas l?dzek?us iedal?t uz??muma akt?vos.

56. Pirmk?rt, Tiesas apsv?rumi un nol?mums liet? VNLTO skaidri attiec?s uz “prec?m un pakalpojumiem”, un es neredzu nor?di, ka ar j?dzienu “preces” ir dom?tas tikai “preces, kas nav ra?o?anas l?dzek?i”, bet ?ener?ladvok?ta P. Mengoci anal?z? tika pausts skaidrs viedoklis (21), ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm? da?a nav piem?rojama ?s lietas apst?k?os, pat, ja runa ir par ra?o?anas l?dzek?iem. Otrk?rt, es neuzskatu, ka iemesls, k?p?c darb?bas vai dar?jumi ir ?rpus PVN piem?ro?anas jomas, var b?t b?tisks, lai noteiktu, vai tie ietver “m?r?us, kas nav

uz??m?jdarb?bas m?r?i"; b?tiski saska?? ar spriedumu liet? *VNL TO* ir tas, vai tie ietilpst attiec?g?s organiz?cijas "galvenaj? sabiedr?bas m?r??". Visbeidzot, spriedum? liet? *Uudenkaupungin kaupunki* es nesaredzu nevienu nor?di, ka Tiesa taj? b?tu apstiprin?jusi nost?ju, ka iesp?ja jauktas izmantošanas ražošanas l?dzek?us iedal?t uz??muma akt?vos b?tu pieejama valsts iest?d?m. Š? sprieduma 34. punkt?, ko cit?jusi Komisija, ir visp?r?jas nor?des un tas ietver atbildi uz visp?r?ju Zviedrijas vald?bas izteiktu iebildi, turpret? 33. punkt? Tiesa skaidri noteica, ka "5. panta 6. punkts un 6. panta 2. punkts ir piem?rojams tikai tad, ja attiec?gie l?dzek?i tiek izmantoti priv?t?m vajadz?b?m, nevis tad, ja šo l?dzek?u lietošanas veida mai?a ir izmantošana ar nodokli neapliekamam dar?jumam".

57. T?p?c es uzskatu, ka t?dos apst?k?os k? izskat?maj? liet?, *Gemeente* nebija ties?ga izmantot iesp?ju iedal?t biroja b?vniec?bu t?s darb?b?, ko t? veic k? nodok?a maks?t?ja, un tad uzskat?t, ka t? izmantošana t?s darb?bu veikšanai valsts iest?des status?, ir par atl?dz?bu veikti ar nodokli apliekami pakalpojumi.

Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts

58. T?l?k ir j?izskata jaut?jums, vai ir piem?rojams *Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts* un, ja tas t? ir, k?das ir t?s sekas.

59. Min?taj? ties?bu norm? dal?bvalst?m tiek sniegta izv?les iesp?ja. Tom?r es piekr?tu N?derlandes vald?bai, ka br?d?, kad dal?bvalsts ir veikusi šo izv?li – k? tas ir N?derlandes gad?jum? – attiec?gais PVN rež?ms ir j?piem?ro vis?m situ?cij?m, kas atbilst min?taj? norm? paredz?tajiem krit?rijiem, atbilstoši veidam, k?d? tie ir iek?auti valsts ties?bu norm?s. Turpret?, protams, to nevar piem?rot apst?k?os, kas neatbilst šiem krit?rijiem.

60. Lasot *Wet op de Omzetbelasting* 3. panta 1. punkta h) apakšpunktu *Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta* un attiec?g?s judikat?ras kontekst? es secinu, ka tad, ja nodok?a maks?t?js gan i) savas uz??m?jdarb?bas laik? ražo preces (vai nodrošina materi?lus, ieskaitot zemi, prec?m, kas tiek izgatavotas p?c pas?t?juma), gan ii) izmanto saražot?s preces sav? uz??m?jdarb?b?, un ja iii) š?m prec?m piem?rotais PVN neb?tu bijis piln?b? atskait?ms, ja t?s piln?b? b?tu ieg?tas no cita nodok?a maks?t?ja, tad to izmantošana uz??m?jdarb?bas nol?kos ir j?uzskata par apliekamu pieg?di.

61. Šie tr?s nosac?jumi ir kumulat?vi: ja tie visi ir izpild?ti, tad izmantošana uz??m?jdarb?bas nol?kos ir j?uzskata par apliekamu pieg?di, savuk?rt, ja tie nav izpild?ti, tad to par t?du nevar uzskat?t.

62. Man š?iet, ka *prima facie* šie nosac?jumi ir izpild?ti *Gemeente* gad?jum?. Biroju ?ka tika uzb?v?ta saska?? ar pas?t?jumu, izmantojot (*inter alia*) *Gemeente* nodrošin?tu zemi un fas?di – situ?cija, kas ir piel?dzin?ma tai, k?da t? bija liet? *Gemeente Vlaardingen*. Man? skat?jum? ir j?pie?em, ka ?ka ir uzb?v?ta *Gemeente* uz??m?jdarb?bas veikšanas laik? un tiek izmantota š?s uz??m?jdarb?bas nol?kos; *Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkt?* ietvert? j?dziena "uz??m?jdarb?ba" noz?mei j?b?t t?dai pašai k? 6. panta 2. punkt? saist?b? ar vienlaikus notiekošu pieg?di sav?m vajadz?b?m. Un t?p?c, ka konkr?t? ?ka tika izmantota ar? citiem m?r?iem, kas nebija ar nodokli apliekami dar?jumi, priekšnodoklis neb?tu bijis atskait?ms piln?b?, ja t? piln? apm?r? b?tu ieg?ta no cita nodok?u maks?t?ja.

63. Tad rodas jaut?jums, vai attiec?g? *prima facie* anal?ze zaud? sp?ku t?p?c, ka tikai 6 % no ?kas izmantošanas tika veikti *Gemeente* k? nodok?u maks?t?jas uz??m?jdarb?bas nol?kos.

64. Manupr?t, tas t? nav. *Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts* attiec?s uz t?du konkurences krop?ojumu likvid?šanu, kas rodas no t?, ka situ?cij?, kad priekšnodoklis nav piln?

apmēr? atskaitīms, tie, kas ražo paši savas preces, būtu labvēlīgāk? situācij? nek? tie, kuriem š?s preces ir jāiegādājas no citām personām, izņemot situāciju, ja abiem preču veidiem piem?rotu vien?dus nodokļus. Š?s bažas nav atkarīgas no konkrētām summām. Tādējādi priekšrocības apmērs nav noteicošais faktors. Katr? ziņ? to nevarētu novērtēt kādas daļas izteiksmē: priekšrocība, kas ir 6 % no lielas PVN summas, var būt lielāka, nek? t?, ko izsaka 94 % no mazākas summas.

65. Tādējādi man šķiet, ka tas, ka *Gemeente* ieguva ?pašum? biroju ?ku (neatkarīgi no t?, kad tieši tas notika), p?c tam, kad t? bija uzcelta, izmantojot *Gemeente* sagādātus materiālus, ir jāuzskata par apliekamu piegādi pašas vajadzībām, k? paredzēts Sest?s direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkt?.

66. Tomēr ir būtiski atcerēties, ka š?dai pieejai nav nozīmes, ja piegādes pilnībā tiek vienkārši saņemtas no cita nodokļu maksātāja un tad izmantotas konkrētam mērī?im, neatkarīgi no t?, k? š? izmantošana izpaužas. Kopējās PVN sistēmas ietvaros neviens iespējams mērītis nevar tikt sasniegts, vienu un to pašu piegādi vispirms uzskatot par iegādi (ar pilna apmēra nodokļa piemērošanu un pilna apmēra priekšnodokļa atskaitēšanu) un p?c tam par piegādi pašu vajadzībām (ar pilna apmēra nodokļa piemērošanu un, k? tas var būt konkrētos gadījumos, bez vai ar daļēju atskaitēšanu), nevis par vienu piegādi, kurai pilnā apmērā piemērojams nodoklis un, k? tas var būt konkrētos gadījumos, bez vai ar daļēju atskaitēšanu. Tādējādi, ja pamatliet? apskatāmais nodokļa režīms attiektos tikai uz t?du preču un pakalpojumu piegādi, ko nodrošina *Gemeente* ?rīs(i) līgumslēdzējs(i), neatkarīgi no gatavās ?kas sastāvdaļām, ko sniegusi *Gemeente* pati, tad nevarētu piemērot Sest?s direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu (22).

67. Š?ds režīms ir atbilstošs (un obligāts) tikai tad un tikl?, ciktāl ir pilnībā izpildīti visi Sest?s direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkt? paredzētie nosacījumi. T?p?c to nevar piemērot tikai tām preču un pakalpojumu piegādi, ko sniedzis *Gemeente* ?rjais līgumslēdzējs vai līgumslēdzēji. Piegādei pašu vajadzībām ir jāattiecas uz visu t?s apjomu, noteikti ietverot attiecīgo zemi un esošo fasādi. Ja tas t? nebūtu, tad nebūtu *Gemeente* ieguldījums, un viss darījums būtu jāvērtē saskaņā ar parastiem noteikumiem. Tādējādi PVN apmērs, kas jāmaksā *Gemeente* par piegādi pašu vajadzībām, ir jāaprēķina, pamatojoties uz kopējo pirkuma summu (ja t? nenotiek, tad pamatojoties uz pašizmaksu piegādes brīdī), ieskaitot ikvienu zemes un ?kas daļu, atbilstoši Sest?s direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktam – ar nosacījumu, ka PVN šiem darījuma elementiem nav jau piemērots (23).

68. Attiecībā uz pieņēmumu, ka Sest?s direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu var un ir jāpiemēro ?kas piegādei kopumā, es piekrītu *Gemeente*, ka faktiski *Hoge Raad* otr? ieteikt? š?s pieejas versija (skat. iepriekš 37. punktu) ir t?, kurai vajadzētu gūt virsroku – uzskats, ko atzēst, bet kuram nedod priekšroku arī Komisija.

69. Sest?s direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkt? ir minēts, ka “nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām” it ?paši izmanto savas uzņēmējdarbības gait? saražotas preces. Ja tas t? ir, š?du izmantošanu var (un dalībvalst?, kura ir veikusi š?du izvēli, to ir) jāuzskata par piegādi, kas veikta par atlīdzību š?s pašas direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē, un tādējādi ar PVN apliekamu darījumu. Minētaj? norm? nav apl?kota š?du preču izmantošana nol?kos, kas daļēji ir nodokļu maksātāja uzņēmējdarbība un daļēji atrodas ārpus PVN sistēmas piemērošanas jomas, vai š?das izmantošanas uzskatēšana par piegādi, kas daļēji veikta par atlīdzību un daļēji bez atlīdzības. Patiesi, mērītis, kād? piegāde tiek izmantota, faktiski nav būtisks, lai atbildētu uz jautājumu, vai piegādei nodoklis ir piemērojams, vai ne (lai gan tie ir būtiski, lai atbildētu uz jautājumu, vai var rasties tiesības atskaitēt piegādei piemēroto PVN).

70. Tādējādi, ja ir notikusi 5. panta 7. punkta a) apakšpunkt? paredzēt? piegāde pašu vajadzībām, š? piegāde visa noteikti ir ar nodokli apliekams darījums, ja vien uz to pilnībā vai

da??ji neattiecas atbr?vojums no PVN.

71. Izskat?maj? liet? nav nor?des uz jebk?du atbr?vojumu, kas var?tu b?t piem?rojams biroju ?kas pieg?dei pašu vajadz?b?m.

72. ?emot to v?r?, t? ir j?uzskata par *Gemeente* veiktu apgroz?jumu, kam piln? apm?r? piem?rojams nodoklis. Min?t? rezult?t? jebkurš un viss priekšnodoklis, ko *Gemeente* samaks?jusi, iepriekš ieg?d?joties preces, lai t?s izlietotu v?l?k, ir atskait?ms saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punktu.

73. Tom?r attiec?b? uz pašu pieg?di sav?m vajadz?b?m *Gemeente* b?s piem?rojams PVN visai dar?juma v?rt?bai. Tad saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. un 5. punktu, cikt?l šo ?ku izmanto *Gemeente* apliekamiem dar?jumiem (šaj? gad?jum? 5 %), t? var atskait?t šo priekšnodokli no nodok?u iest?dei maks?jam? nodok?a. Par atlikušajiem 95 %, kur izmantošana notiek citiem dar?jumiem, atskait?šana nav iesp?jama.

74. Rezult?t? manis ierosin?t? interpret?cija šaj? liet? rad?tu š?du izn?kumu. *Gemeente* pirmreiz?j? ?kas izmantošana 2003. gad? ir j?uzskata par pieg?di, kas veikta par atl?dz?bu, un ar nodokli apliekam? summa ir j?apr??ina atbilstoši konkr?t?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktam, ?emot v?r? visu pieg?des v?rt?bu, ieskaitot zemes v?rt?bu, ar nosac?jumu, ka p?d?jai min?tajai jau nav piem?rots PVN. *Gemeente* var atskait?t priekšnodokli par vis?m pieg?d?m, ko t? sa??ma min?taj? nol?k?, ieskaitot – kur iesp?jams to piem?rot – ar? par zemes pieg?di, deklar?jot PVN, kas tai j?maks? par attiec?go pieg?di, kas tiek uzskat?ta par veiktu par atl?dz?bu. Ja t? savas darb?bas laik? izmanto ?ku turpm?k?m pieg?d?m, t? var atskait?t no nodok?a, kas samaks?ts par š?m pieg?d?m, saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. un 5. punktu tikai to PVN da?u, kas tai ir j?maks? par pieg?di, kas veikta par atl?dz?bu atbilstoši 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam, kas atbilst ?kas izmantošanai ar nodokli apliekamu dar?jumu veikšanai, proti, pamatliet? izskat?majos apst?k?os 5 % apm?r?.

Secin?jumi

75. ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uzskatu, ka Tiesai uz *Hoge Raad* jaut?jumiem b?tu j?atbild š?di:

5. panta 7. punkta a) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 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, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas ir piem?rojams situ?cijai, kad pašvald?ba pirmo reizi izmanto ?ku, kas ir uzb?v?ta uz t?s zemes un kuru t? 94 % apm?r? izmantos ar viet?jo p?rvaldi saist?t?m darb?b?m un 6 % apm?r? sav?m k? nodok?a maks?t?jas darb?b?m, no kur?m, savuk?rt, 1 % ir no nodok?a atbr?votas darb?bas, attiec?b? uz kur?m nav ties?bu uz atskait?šanu.

1 – Ori?in?lvaloda – ang?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., turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”). Sest? direkt?va bija sp?k? attiec?gaj? pamatlietas uzskat?šanas laik?, bet kopš t? laika ir aizst?ta, neveicot b?tiskas izmai?as, ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.).

3– 2012. gada 8. novembra spriedums liet? C?299/11.

- 4— Min?ta 25. punkt? liet? *Gemeente Vlaardingen*, min?ta iepriekš 12. punkt?.
- 5— 2012. gada 16. febru?ra spriedums liet? C?594/10. Skat. ar? 2009. gada 23. apr??a spriedumu liet? C?460/07 *Puffer* (Kr?jums, l?3251. lpp., 39. un turpm?kie punkti).
- 6— Š? nost?ja tika main?ta ar 168.a panta 1. punktu Direkt?v? 2006/112, kas ieviests 2011. gada 1. janv?r? ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direkt?vu 2009/162/ES, ar ko groza vair?kus noteikumus Direkt?v? 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 10, 14. lpp.), saska?? ar ko it ?paši: “Ja nekustamais ?pašums ir da?a no nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas akt?viem un nodok?a maks?t?js to izmanto saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m un saviem vai darbinieku priv?tiem m?r?iem, vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m, tad PVN, ko uzliek izdevumiem saist?b? ar š?du nekustamo ?pašumu, ir atskait?ms [...] tikai proporcion?li ?pašuma izmantojumam nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m.” Saska?? ar 168.a panta 2. punktu dal?bvalstis šo pašu noteikumu var piem?rot cit?m prec?m. *Ratione temporis* tom?r jaunie ties?bu akti neietekm? pamatliet? izskat?mo gad?jumu.
- 7— Min?ts 25. punkt? spriedum? liet? *Gemeente Vlaardingen* (skat. iepriekš 12. punktu), 26.–40. punkts. Skat. ar? 2008. gada 13. marta spriedumu liet? C ?437/06 *Securenta* (Kr?jums, l?1597. lpp., 26.–31. punkts).
- 8— Sprieduma 39. punkts.
- 9— 3. panta 1. punkta h) apakšpunkts ir balst?ts uz Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu.
- 10— Saska?? ar Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punkta otro da?u.
- 11— Saska?? ar *Gemeente* teikto min?tais ietv?ra esoš?s ?kas nojaukšanu, iz?emot t?s fas?di, kurai sekoja jauni celtniec?bas darbi aiz fas?des.
- 12— Š?ds sadal?jums ac?mredzami ir veikts, *Gemeente* vienojoties ar nodok?u iest?di.
- 13— Skat. iepriekš 15. punktu.
- 14— Skat. iepriekš 17. punktu.
- 15— Skat. turpin?jum? 35.–38. punktu.
- 16— Skat. turpm?k 55. un n?kamos punktus.
- 17— Skat. ar? spriedumu liet? *Securenta*, min?ts 7. zemsv?tras piez?m?, 37. punkts.
- 18— Skat. iepriekš 17. un 18. punktu.
- 19— VNLTO, kas min?ts 25. punkt? spriedum? liet? *Gemeente Vlaardingen* (iepriekš 12. punkts), 39. punkts.
- 20— Iepriekš min?ts 25. punkt? sprieduma liet? *Gemeente Vlaardingen*, iepriekš 12. punkts.
- 21— Secin?jumu 57. punkts.
- 22— Skat. ar? 10. zemsv?tras piez?mi ?ener?ladvok?ta J. Mazaka [J. Mazák] secin?jumos liet? *Gemeente Vlaardingen*, min?ts iepriekš 3. zemsv?tras piez?m?, un *a contrario* 27. punktu

sprieduma min?taj? liet?.

23— Skat. spriedumu liet? *Gemeente Vlaardingen*, min?ts iepriekš 3. zemsp?tras piez?m?, 30. un n?kamos punktus.