

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTA ATANASIJA RANTA [ATHANASIOS RANTOS]

SECINĀJUMI,

sniegti 2021. gada 20. maijā (1)

Lieta C-299/20

Icade Promotion SAS, iepriekš – Icade Promotion Logement SAS

pret

Ministère de l'Action et des Comptes publics

(Conseil d'État [Valsts padome] (Francija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms – Piemērošanas joma – Nekustamā īpašuma un apbūves zemesgabalu, kas iegādāti tirdzniecības nolūkā, nodošana – Nodokļa maksātājs, kuram nebija tiesību uz PVN atskaitīšanu par nekustamā īpašuma pirkumu – Tirdzniecības nodošana, kam piemēro PVN – Jautājums “apbūves zemesgabali”

I. Ievads

- Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir saistīts ar strīdu starp sabiedrību *Icade Promotion SAS* (turpmāk tekstā – “prasītāja”) un Francijas nodokļu administrāciju (konkrēti – *ministère de l'Action et des Comptes publics* [Publiskās pārvaldes un publisko līdzekļu ministrija]) attiecībā uz prasītājas samaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) par apbūves zemesgabalu pārdošanas darījumiem privātpersonām 2007. un 2008. gadā atskaitīšanu.
- Šis lūgums attiecas uz to, kā interpretējams Direktīvas 2006/112/EK (2) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 392. pants, ar kuru ir ieviests peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms, atspoguļojoties no parastā nodokļa režīma, kas paredz nodokļa piemērošanu pārdošanas cenai.
- Ar uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ar PVN direktīvas 392. pantu paredzēto peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīmu piemēro noteiktiem darījumiem ar zemesgabaliem, attiecībā uz kuriem nodokļa maksātājam nebija tiesību uz nodokļa atskaitīšanu par pirkumu gadījumā, ja šie zemesgabali pēc sadalīšanas daļās un pēc uzlabošanas darbu veikšanas tiek pārdoti tālāk kā apbūves zemesgabali.
- Šī lieta izvirza iepriekš neskatītus problēmjautājumus, kas liks Tiesai precizēt nosacījumus peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanai ņemot vērā gadījumā,

izmantojot PVN direktīvas 392. panta galveno terminu interpretāciju.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

1. PVN direktīva

5. PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikts:

“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 pakalpojuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]”

6. Šīs direktīvas 12. pants ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis 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) ņemas vai ņemas daļas un zem ņemas esošās zemes piegādi [nodošanu] pirms šīs ņemas pirmreizējās izmantošanas;

b) apbūves zemes piegādi [nodošanu].”

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

Dalībvalstis var paredzēt sāki izstrādātus noteikumus 1. punkta a) apakšpunktā minēto kritērija piemērošanai ņemam pārbūvei un var noteikt, ko nozīmē “zem ņemas esošā zeme”.

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

3. Šī panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē “apbūves zeme [zemesgabals]” ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemes gabals, ko dalībvalstis šādi definējušas.”

7. Minētās direktīvas 73. pants ir noteikts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

8. Šīs pašas direktīvas 135. pants ir noteikts:

“1. Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

[..]

j) ?kas vai ?kas da?u un zem t?s esoš?s zemes pieg?di [nodošanu], iz?emot 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?tos gad?jumus;

k) neapb?v?tas zemes pieg?di [nodošanu], iz?emot 12. panta 1. punkta b) apakšpunkt? min?to apb?ves zemi;

[..].”

9. PVN direkt?vas 137. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Dal?bvalstis nodok?a maks?t?jiem var pieš?irt ties?bas izv?l?ties nodok?a rež?mu attiec?b? uz š?diem dar?jumiem:

[..]

b) ?kas vai ?kas da?u un zem t?s esoš?s zemes pieg?di [nodošanu], iz?emot 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?to pieg?di [nodošanu];

c) neapb?v?tas zemes pieg?di [nodošanu], iz?emot 12. panta 1. punkta b) apakšpunkt? min?t?s apb?ves zemes pieg?di [nodošanu];

[..].”

10. XIII sada?as “Atk?pes” 1. noda?? “Atk?pes, ko piem?ro l?dz gal?g? rež?ma ieviešanai” ir 392. pants, kur? ir noteikts:

“Dal?bvalstis var noteikt, ka par t?du ?ku un apb?ves zemes [zemesgabalu] pieg?di [nodošanu], ko t?l?kas p?rdošanas nol?k? nopircis nodok?a maks?t?js, kuram PVN par pirkumu nav bijis atskait?ms [nebija ties?bu uz PVN atskait?šanu par pirkumu], summa, kurai uzliek nodokli, ir starp?ba starp p?rdošanas cenu un pirkuma cenu.”

2. ***?stenošanas regula (ES) Nr. 1042/2013***

11. Ar Padomes ?stenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 (2013. gada 7. oktobris), ar ko groza ?stenošanas regulu (ES) Nr. 282/2011 attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu (3) (turpm?k tekst? – “?stenošanas regula”), tika paredz?ts iek?aut š?s p?d?j?s regulas tekst? 13.b pantu, kur? ir noteikts:

“Piem?rojot [PVN direkt?vu], par “nekustamo ?pašumu” uzskata:

[..]

b) jebkuru ?ku vai b?vi, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem? virs vai zem j?ras l?me?a, kuru nav iesp?jams vienk?rši nojaukt vai p?rvietot;

[..].”

12. ?stenošanas regulas 31.a pant? ir noteikts:

“1. Pakalpojumi, kas saist?ti ar nekustamo ?pašumu, k? min?ts [PVN direkt?vas] 47. pant?, ir

tikai t?di pakalpojumi, kam ir pietiekami tieša saikne ar šo ?pašumu. Uzskata, ka pakalpojumiem ir pietiekami tieša saikne ar nekustamo ?pašumu, ja:

- a) šo pakalpojumu iemesls ir nekustamais ?pašums un attiec?gais ?pašums ir pakalpojuma neat?emama sast?vda?a un sniegto pakalpojumu galvenais un b?tiskais elements;
- b) šie pakalpojumi tiek sniegti nekustamajam ?pašumam vai ir tieši v?rsti uz šo ?pašumu un to m?r?is ir š? ?pašuma juridisk? statusa vai fizisk? st?vok?a izmai?as.

2. Š? panta 1. punkts ?paši attiecas uz turpm?k min?to:

[..]

d) past?v?gu konstrukciju b?vniec?ba uz zemesgabala, k? ar? ilgtermi?a lietošanai paredz?tu past?v?gu konstrukciju, piem?ram, g?zes, ?dens, notek?de?u cauru?vadu sist?mu, ier?košana un nojaukšana;

[..].”

B. Francijas ties?bas

13. *Code général des impôts* [Visp?r?jais nodok?u kodekss] 257. pant? – redakcij?, kas piem?rojama faktiem pamatliet?, – ir noteikts:

“Pievienot?s v?rt?bas nodoklis tiek piem?rots ar?:

[..]

6° Iz?emot 7°punkt? min?to:

a) dar?jumiem, kuri saist?ti ar nekustamo ?pašumu [..] un kuru pe??a ir j?ietver ien?kuma nodok?a b?z? k? ražošanas un tirdzniec?bas pe??a;

[..].

7° Dar?jumiem, kas noris vienlaic?gi ar ?ku ražošanu vai nodošanu.

Šie dar?jumi ir apliekami ar nodokli ar? tad, ja tiem ir civiltiesisks raksturs.

1. It ?paši tas attiecas t?l?k min?to:

a) apb?ves zemesgabalu [..] p?rdošana [..].

Pirm? da?a it ?paši attiecas uz zemesgabaliem, attiec?b? uz kuriem ?etru gadu laik?, s?kot no datuma, kur? pie?emts akts, ar ko konstat?ts dar?jums, pirc?js [..] sa?em b?vat?auju vai s?k nepieciešamos darbus, lai uzb?v?tu ?ku vai ?ku grupu vai lai uzb?v?tu jaunus st?vus.

Š?s normas nav piem?rojamas zemesgabaliem, ko fiziskas personas ieg?d?juš?s, lai b?v?tu dz?votam?s ?kas.

[..]

b) nekustam? ?pašuma p?rdošana [..].”

14. *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] 268. pants ir noteikts:

“Attiecībā uz 257. panta 6. punktu minētajiem darījumiem pievienotās vērtības nodokļa bāzi veido starpība starp:

a) no vienas puses, norādīto cenu un tai pieskaitāmajiem izdevumiem vai pašuma tirgus vērtību, ja tā ir augstāka par cenu, kam pieskaitīti izdevumi;

b) no otras puses, [..]

– jebkādam summam, ko cedents ir samaksājis, iegādājoties pašumu;

[..].”

15. *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] II pielikuma 231. panta 1. punkts, kura normas kopš 2008. gada 1. janvāra ir atkārtotas šā pielikuma 206. panta (IV) 2. punkta 9. apakšpunktā, ir paredzēts:

“*Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] 257. panta [6. punkts] minētās personas nevar atskaitīt nodokli, kas uzlikts nekustamā pašuma iegādes vai celtniecības cenai. [..]”

III. Pamatlietas fakti un tiesvedība

16. Prasītāja, kas veic zemesgabalu sadalīšanas darbību, iegādājās neuzlabotus zemesgabalus no personām, kuras nav PVN maksātājas (privātpersonām un pašvaldībām) (4). Šā iegādāto netika piemērots PVN.

17. Vispirms, sadalījusi šos zemesgabalus dažādos un veikusi dažādu infrastruktūras tīklu (ceļi, dzelzceļi, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas) ievilkšanu, prasītāja šādi aprēķināja zemesgabalus 2007. un 2008. gadā pārdotā fiziskām personām kā apbēvētos zemesgabalus, lai tiktu bēvētas dzīvotājam vajadzīgas. Prasītāja uz apbēvēto zemesgabalu cesijām, kas noslēgtas laikposmā no 2007. gada 1. janvāra līdz 2008. gada 31. decembrim, attiecināja peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīmu atbilstoši normām, kas tajā laikā bija paredzētas *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] 257. panta 6. punkts un 268. pants.

18. Pēc tam prasītāja lūdza nodokļu administrācijai atmaksāt šo peļņas daļu piemēroto PVN, kas par 2007. gadu bija samaksāts 2 826 814 EUR apmērā un par 2008. gadu – 2 369 881 EUR apmērā. Šajā ziņā tika apstrādāta nodokļu administrācijas nostāje, saskaņā ar kuru šādu zemesgabalu cesijai esot jāpiemēro peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms. Prasītājai bija interese, lai uz to tiktu attiecināts parastais PVN režīms atbilstoši pārdošanas cenai, jo saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, kas bija spēkā pamatlīetas faktu norises laikā, apbēvēto zemesgabalu cesijas privātpersonām dzīvotājam vajadzīgai bija atbrīvotas no PVN. Turpretī ar šo pašu tiesisko regulējumu bija aizliegts atskaitīt tādām nekustamajām pašumam uzlikto PVN, kura tālākpārdošanai piemēroja peļņas daļas aplikšanu ar PVN.

19. Tā kā nodokļu administrācija noraidīja prasītājas sūdzību, prasītāja cēla prasību *tribunal administratif de Montreuil* [Montreijas Administratīvā tiesa] (Francija); prasība tika noraidīta ar 2012. gada 27. aprīļa spriedumu.

20. *Cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa] (Francija) pirmo reizi noraidīja prasītājas iesniegto apelācijas sūdzību ar 2014. gada 18. jūlija spriedumu.

21. Tomēr šo spriedumu *Conseil d'État* [Valsts padome] (Francija) daļēji atcēla 2016. gada 28. decembrī, un lieta tika nodota atpakaļ Versajas Administratīvajai apelācijas tiesai, kura ar otro, 2017. gada 19. oktobra, spriedumu prasītāja celto apelācijas sūdzību noraidīja pēc būtības.

22. Pēc tam prasītāja cēla kasācijas sūdzību *Conseil d'État* [Valsts padome] par otro minēto spriedumu.

23. Prasītāja apgalvo, ka tā bija iegādājusies neapbērtus zemesgabalus, kas neietilpa PVN piemērošanas jomā, lai tos pārdotu neapbērtot, pēc tam bija sadalījusi iegādātos zemesgabalus daļēs un tajos veikusi dažādu infrastruktūras tīklu ierīkošanu pirms šo zemesgabalu pārdošanas fiziskām personām apbēves zemesgabalu statusā, lai tiktu bēvētas dzīvotājs.

24. Apstrīdot peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīma piemērošanu šādi veiktajai pārdošanai atbilstoši *code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] 257. panta 6. punkta un 268. panta normām, tās skatot kopsakarā, prasītāja apgalvo, ka šā piemērošana neatbilst PVN direktīvas 392. pantam divu iemeslu dēļ.

25. Pirmkārt, prasītāja ieskatā šīs direktīvas 392. pants ļauj dalībvalstīm piemērot apbēves zemesgabalu nodošanai peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu tikai tad, ja nodokļa maksātājs, kas veic šo nodošanu, ir samaksājis PVN, iegādājoties zemesgabalus bez tiesībām veikt atskaitēšanu.

26. Tomēr *cour administrative d'appel de Versailles* [Versajas Administratīvā apelācijas tiesa] esot nospriedusi, ka "atskaitēšanas tiesību" neesamība, veicot PVN direktīvas 392. pantā minēto iegādi, attiecas tikai uz gadījumiem, kuros šai iegādei nav ticis piemērots PVN.

27. Otrkārt, prasītāja ieskatā PVN direktīvas 392. pants ļauj dalībvalstīm piemērot apbēves zemesgabalu nodošanai peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu tikai tad, ja nodokļa maksātājs, kurš veic šādu nodošanu, vienīgi iegādājas un pārdod tīk šos zemesgabalus, neko tajos nemainot. Tādējādi šīs direktīvas 392. pants neesot piemērojams tādai apbēves zemesgabalu pārdošanas darījumiem, kuros kopš to iegādes ir veiktas izmaiņas.

28. Šajā ziņā *cour administrative d'appel de Versailles* [Versajas Administratīvā apelācijas tiesa] esot nospriedusi, ka tādai apbēves zemesgabalu, kuri nopirkti "tīk šos pārdošanas nolūkā", piemērošanas PVN direktīvas 392. pantā mērķis un sekas nav izslēgt [no šā režīma] neapbērtu zemesgabalu iegādi, kam seko tīk pārdošana apbēves zemesgabalu statusā.

IV. Prejudiciālie jautājumi

29. Šādos apstākļos *Conseil d'État* [Valsts padome] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādos prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai [PVN direktīvas] 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms tajā ir paredzēts tikai tādām nekustamajām pašuma nodošanas darījumiem, kuru iegādei ticis piemērots [PVN], bet nodokļu maksātājam, kurš to pārdod tīk, nav bijis tiesību atskaitēt šo nodokli? Vai arī ar to tiek atļauts piemērot šo režīmu tādām nekustamajām pašuma nodošanas darījumiem, kuru iegādei nav ticis uzlikts šis nodoklis vai nu tādēļ, ka šā iegāde neietilpst direktīvas piemērošanas jomā, vai arī tādēļ, ka, lai gan ietilpst tās piemērošanas jomā, tomēr ir no tās izslēgta?

2) Vai [PVN direktīvas] 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas izslēdz peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanu apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem šādos divos gadījumos:

- ja šie zemesgabali, kas iegādāti neapbēvoti, laikposmā starp to iegādi un tīrītkārtošanu, ko veic nodokļu maksātājs, ir kļuvuši par apbēves zemesgabaliem;
- ja laikposmā starp to iegādi un tīrītkārtošanu, ko veic nodokļu maksātājs, šo zemesgabalu raksturs ir izmainīts, piemēram, tie sadalīti daļās vai notikuši kādi darbi, kas ļauj infrastruktūras tīklu (ceļi, dzērmais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas) ievilkšanu šajos gabalos.”

30. Pamatlietas dalībnieki ierosina uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

– Prasītāja ierosina Tiesai nospriest, ka PVN direktīvas 392. panta piemērošana ir paredzēta vienīgi gadījumos, kuros tīrītkārdevājs, kas ir nodokļa maksātājs, par pirkumu ir samaksājis neatgēstamu PVN. Tā norāda, ka, ņemot vērā šīs direktīvas 392. pantā paredzēto nosacījumu, saskaņā ar kuru peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms nozīmē, ka nodokļa maksātājam PVN “par pirkumu nav bijis atskaitāms”, šāds nodokļu režīms nekustamajam pašumam esot piemērojams tikai gadījumā, ja tīrītkārdevājs, kas ir nodokļa maksātājs, par pirkumu ir samaksājis PVN, kuru nav varējis atskaitīt. Turpretī minētā režīma piemērošana esot jāizslēdz tad, ja uz iegādi attiecās PVN, kuru tīrītkārdevājs, kas ir nodokļa maksātājs, varēja atskaitīt, vai arī tad, ja iegādei nebija piemērots PVN.

– Francijas valdības ieskatā PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem gan tad, ja to iegādei bija piemērots PVN, bet nodokļa maksātājam, kurš tos pērdod tālāk, nebija tiesību atskaitīt šo nodokli, gan tad, ja to iegādei nebija piemērots PVN vai nu tāpēc, ka darījums neietilpa PVN piemērošanas jomā, vai arī tāpēc, ka, lai arī tas ietilpa tādā piemērošanas jomā, tomēr bija no tā atbrīvots.

31. Uz otrā prejudiciālā jautājuma pirmo apakšjautājumu pamatlietas dalībnieki ierosina atbildēt šādi.

– Prasītāja apgalvo – lai būtu piemērojams peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms, ir nepieciešams, lai tīrītkārdevāja, kas ir nodokļa maksātājs, veikta iegāde attiektos uz zemesgabalu, kurš pirkuma brīdā nodokļu tiesiskajā regulājumā jau ir kvalificēts kā apbēves zemesgabals.

– Francijas valdības ieskatā PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja tīrītkārdevājs, kas ir nodokļa maksātājs, šos zemesgabalus iegādājas neapbēvotus.

32. Uz otrā prejudiciālā jautājuma otro apakšjautājumu pamatlietas dalībnieki ierosina atbildēt šādi.

– Prasītāja uzskata, ka nekas neliedz piemērot peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīmu gadījumā, ja pārdevājs sadala apbēves zemesgabalu daļās, bet nesaņem būvatāju un neveic uzlabošanas darbus. Turpretī prasītāja uzskata, ka peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīma piemērošana esot izslēdzama gadījumā, ja tiek veikti darbi, kas dod iespēju zemesgabalam ierīkot dažādus infrastruktūras tīklus (ceļi, dzērmais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija,

– Francijas valdības ieskatā PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja laikā no to iegādes līdz pārdošanai, ko veic nodokļa maksātājs, ir izmainīti šo zemesgabalu raksturs, piemēram, notikusi sadalīšana daļās vai tīdu uzlabošanas darbu veikšana, kuri dod iespēju ierīkot ceļus un dažādas infrastruktūru tīklus.

V. Anal?ze

34. Ies?kum? ir j?nor?da, ka Tiesai v?l nav bijusi iesp?ja lemt par PVN direkt?vas 392. panta interpret?ciju.

36. Ar uzdotajiem jautājumiem iesniedzātjiesa jaut?, vai ar PVN direktīvas 392. pantu paredzēto peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīmu piemēro noteiktiem darījumiem ar zemesgabaliem, attiecībā uz kuriem nodokļa maksātajam nebija tiesību uz nodokļa atskaitīšanu par pirkumu gadījumu?, ja šie zemesgabali pēc sadalīšanas daļās un pēc uzlabošanas darbu veikšanas tiek pārdoti tālāk kā apbēves zemesgabali.

38. Pirms s?ku padzi?in?ti analiz?t š?s normas galvenos j?dzienus, man iepriekš š?iet b?tiski nor?d?t, ka, manupr?t, str?ds par nekustam? ?pašuma dar?jumu, par kuru ir iesniegts l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu šaj? liet?, neietilpst PVN direkt?vas 392. panta piem?rošanas jom?. Neapb?v?ta zemesgabala ieg?de, kam nepiem?ro PVN un kam seko (darbu veikšana un) t?l?kp?rdošana apb?ves zemesgabala status?, atrodas ?rpus pe??as da?as aplikšanas ar nodokli atk?pes rež?ma piem?rošanas jomas. T?d?j?di š?iet, ka šis rež?ms attiecas tikai uz dažiem ?pašiem gad?jumiem, kuros notikusi t?du apb?ves zemesgabalu un ?ku ieg?de t?l?kp?rdošanas nol?k?, par kuriem iepriekš samaks?ts PVN, kas p?c tam nav ticis atskait?ts, atš?ir?b? no neapb?v?tiem zemesgabaliem, kuri ir skaidri atbr?voti no š? nodok?a atbilstoši PVN direkt?vai.

B. Par pirmo prejudici?lo jaut?jumu

40. Ar pirmo jautājumu iesniedzāt tiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 392. pants ir

j?interpret? t?d?j?di, ka tas ?auj piem?rot pe??as da?as aplikšanas ar nodokli re??mu apb?ves zemesgabalu nodošanas dar?jumiem gan tad, ja to ieg?dei piem?roja PVN, bet nodok?a maks?t?jam, kurš tos p?rdod t?l?k, nebija ties?bu atskait?t šo nodokli, gan tad, ja to ieg?dei nepiem?roja PVN vai nu t?p?c, ka dar?jums neietilpa PVN piem?rošanas jom?, vai ar? t?p?c, ka, lai ar? tas ietilpa t? piem?rošanas jom?, tom?r bija no t?s atbr?vots.

1. Par formul?juma “[nodoklis] par pirkumu nav bijis atskait?ms” [“ties?bas uz nodok?a atskait?šanu par pirkumu”] gramatisko interpret?ciju

41. Pras?t?ja nor?da, ka nekustam? ?pašuma pe??as da?as aplikšanas ar nodokli re??ms esot piem?rojams vien?gi gad?jum?, ja t?l?kp?rdev?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ir samaks?jis PVN par pirkumu, bet nav var?jis to atskait?t. Turpret? – pras?t?jas ieskat? – š? re??ma piem?rošana esot j?izsl?dz tad, ja šai ieg?dei piem?roja PVN, kuru t?l?kp?rdev?js, kas ir nodok?a maks?t?js, var?ja atskait?t, k? ar? tad, ja min?tajai ieg?dei nepiem?roja PVN.

42. Pras?t?jas interpret?cijas pamat? galvenok?rt ir PVN direkt?vas 392. panta ang?u valodas versija, kur? ?paši nor?d?ta pirkuma “PVN neatskait?m?ba” (5), k? rezult?t? tiek secin?ts, ka šis pants attiecas vien?gi uz tiem gad?jumiem, kuros pirc?js s?kotn?ji ir samaks?jis šo nodokli, bet nav var?jis to p?c tam atskait?t.

43. Savuk?rt Francijas vald?ba uzskata, ka ir j?balst?s uz PVN direkt?vas 392. panta gramatisko interpret?ciju fran?u valodas versij?, kur? nav nek?das atsauces uz PVN, kas uzlikts t?l?kp?rdošanai paredz?to zemesgabalu cesijai. Š?s vald?bas ieskat? – no t? izriet, ka fran?u valodas versij? izmantotais formul?jums (*droit à déduction à l'occasion de l'acquisition* [ties?bas uz [nodok?a] atskait?šanu par pirkumu]) var aptvert gan situ?ciju, kur? cesijai nepiem?roja šo nodokli (no t? izriet ar? ties?bu uz atskait?šanu neesam?ba), gan gad?jumu, kur?, gluži pret?ji, s?kotn?jai p?rdošanai piem?roja PVN, bet nodok?a maks?t?jam nebija ties?bu to atskait?t.

44. Iepaz?šan?s ar da??d?m PVN direkt?vas 392. panta valodu versij?m par?da atš?ir?bas izmantoto terminu zi??, k? rezult?t? var rasties interpret?cijas jaut?jumi. Fran?u valodas versij? ir atsauce tikai uz “ties?bu uz atskait?šanu” neesam?bu, nepreciz?jot, vai šo ties?bu neesam?bu vienk?rši izrais?ja tas, ka s?kotn?jam dar?jumam nepiem?roja PVN, vai ar? PVN šim dar?jumam piem?roja, bet tas nerad?ja ties?bas uz turpm?ku atskait?šanu (6). Tom?r min?t?s normas ang?u valodas versij? ir atsauce ?paši uz “PVN par pirkumu” (vai, “veicot pirkumu, samaks?tu PVN”) un preciz?ts, ka šis nodoklis “nebija atskait?ms” (*the VAT on the purchase was not deductible*), t?d?j?di neradot šaubas par to, ka š?du zemesgabalu cesijai princip? b?tu j?piem?ro PVN (7).

45. ?emot v?r? PVN direkt?vas 392. panta da??du valodu versij?s nov?rot?s atš?ir?bas, ir j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru vien? no Savien?bas ties?bu normas valodu versij?m lietotais formul?jums nevar b?t vien?gais pamats š?s ties?bu normas interpret?cijai vai ar? tam nevar tikt pieš?irta priorit?ra noz?me sal?dzin?jum? ar p?r?j?m valodu versij?m (8).

46. Ir ar? j?atg?dina, ka gad?jum?, ja Savien?bas ties?bu akta teksts da??du valodu versij?s atš?iras, attiec?g? ties?bu norma ir j?interpret? atkar?b? no t? tiesisk? regul?juma visp?r?j?s strukt?ras [sist?mas] un m?r?a, kur? š? ties?bu norma ietilpst (9).

2. Par formul?juma “[nodoklis] par pirkumu nav bijis atskait?ms” [“ties?bas uz nodok?a atskait?šanu par pirkumu”] kontekstu?lo interpret?ciju

47. Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru Savien?bas ties?bu normas v?sturiskais konteksts var b?t viens no t?s interpret?cijas elementiem (10). T?d?? ir j?izv?rt? konteksts, k?ds past?v?ja PVN direkt?vas pie?emšanas br?d?, lai p?rbaud?tu, vai past?v elementi, kas ?auj noskaidrot t?s

48. Šaj? zi?? Komisija apgalvo, ka saska?? ar interpret?ciju, ko t? par PVN direkt?vas 392. pantu sniedza 1992. gad?, pe??as da?as aplikšanas ar PVN rež?ms ir j?piem?ro zemesgabaliem, kuru ieg?de ir notikusi bez PVN.

50. Komisijas ieskatā šā interpretācija atbilstot ar loģikā Sestās PVN direktīvas pamatojuma izklāstā, kura tika atcelta ar PVN direktīvu un saskaņā ar kuru samazinātu nodokļa bāzi varētu piemērot gadījumā, ja prece, kam jau ir ticis galīgi piemērots PVN (piemēram, dzīvokļiem), kura uzskatāma par "patērētu" precī pirmreizīgās izmantošanas dēļ, vēlāk no jauna tiek iekāuta "tirdzniecības apritē" un no jauna tiek aplikta ar PVN. Tādējādi, lai tiktu ņemta vērā šākas atkārtotā pārdošana, kas izraisītu pārāk lielu nodokļu slogu attiecībā uz nekustamo pašu pārdošanu, būtu nepieciešams atņemt no vispārīgiem nodokļu uzlikšanas principiem un paredzēt daļēbvalstī iespēju noteikt PVN aprēķinu bāzi, izmantojot "bāzes bāzes" atskaitēšanu (13).

3. *Par formul?juma “[nodoklis] par pirkumu nav bijis atskait?ms” [“ties?bas uz nodok?a atskait?šanu par pirkumu”] teleolo?isko interpret?ciju*

52. Pirms veicu PVN direktīvas un tās 392. panta mērķu detalizētu analīzi, man šīet nepieciešami noteikt šīs direktīvas piemērojamību tādū zemesgabalu gadījumā kā šajā lietā aplūkojamie.

54. T?d?j?di nodok?a maks?t?ja veiktai apb?ves zemesgabala nodošanai princip? piem?ro PVN atbilstoši parastajam rež?mam saska?? ar PVN direkt?vas 9. panta 1. punktu un 12. panta 1.

punktu vai – piemērojot atkāpi to dalībvalstu gadījumā, kuras ir paredzējušas šādu iespēju, – atbilstoši šīs direktivas 392. pantā paredzētajam peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmam.

55. Pārējā minētā tiesību norma sniedz dalībvalstīm iespēju paredzēt peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu (nevis nodokļa piemērošanu pārdošanas cenai kā parastajā režīmā), kurā nodokļa bāzi veido starpība starp pārdošanas cenu un pirkuma cenu.

56. Tā kā ir runa par atkāpi no PVN direktivas vispārīgā principa, saskaņā ar kuru PVN principā ir jāietur no cenas, par kuru puses vienojas, šīs direktivas 392. pants ir jāinterpretē šauri, tomēr neatņemot šai normai tās būtību (14).

57. Otrkārt, ir arī jāuzsver, ka ar PVN direktīvu ir noteikts skaidrs nošķirums starp, no vienas puses, apbēves zemesgabalu nodošanu, kas (tāpat kā tas) ietilpst parastajā režīmā un ir aplikama ar PVN un, no otras puses, neapbēvto zemesgabalu nodošanu, kas ir atbrīvota no šā nodokļa (15).

58. Tādējādi atbilstoši PVN direktivas 12. panta 3. punktam “apbēves zeme [zemesgabals]” minētā panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemesgabals, ko dalībvalstis šādi definējušas. Dalībvalstīm, definējot, kas ir jāuzskata par “apbēves zemi [zemesgabalu]”, ir jāievēro šīs direktivas 135. panta 1. punkta k) apakšpunkta mērķis – atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa tikai neapbēvto zemes, kas nav paredzēta apbēvei, nodošanu (16).

59. Dalībvalstu novērtējuma brīvību, definējot, kas ir “apbēves zeme [zemesgabals]”, ierobežo arī jēdziena “tā” apjoms, kuru Savienības likumdevējs PVN direktivas 12. panta 2. punkta pirmajā daļā ir noteicis definējot, ka tas ir “jebkuru celtni, kas nostiprināta uz zemes vai zemē” (17).

60. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka Savienības likumdevēja vēlme bija attiecināt nodokļa atbrīvojumu tikai uz neapbēvto zemesgabalu nodošanu un aplikāt ar nodokli jebkādu apbēves zemesgabalu nodošanu, ko par atlīdzību veic PVN maksātājs, vai nu pamatojoties uz pārdošanas cenu atbilstoši parastajam režīmam, vai arī pamatojoties uz peļņas daļu atbilstoši atkāpes režīmam.

b) par formulējuma “atskaitīms [atskaitīšanas tiesības]” interpretāciju, ņemot vērā PVN direktivas nodokļu neitralitātes mērķi

61. Gan Francijas valdība, gan prasītāja uzsver, ka PVN direktivas mērķis tostarp ir nodrošināt nodokļu neitralitātes principu un ka šīs direktivas 392. pants esot jāinterpretē, ņemot vērā šo principu. Tomēr šī iet, ka attiecīgās puses minēto principu interpretē atšķirīgi.

62. Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru nodokļu neitralitātes princips aizliedz, pirmkārt, līdzīgu un tādējādi savstarpīgi konkurjošu preču piegādēm piemērot atšķirīgus nosacījumus attiecībā uz PVN, kā arī, otrkārt, saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic vienas darbības, piemērot atšķirīgus nosacījumus jāūtījumā par PVN iekasēšanu (18).

63. Prasītājas ieskatā peļņas daļas aplikšanas ar PVN nozīmē PVN neitralitātes principa piemērošanu, ar ko tiecas kompensēt neatgēstam PVN uzkrāšanos. Tādējādi šā atkāpe esot pamatota ar nepieciešamību izvairīties no divkāršas nodokļa uzlikšanas, proti, no nodokļa uzlikšanas cenai, kura ietver PVN, kas jau ir samaksāts par zemesgabala pirkumu un ko tālākpārdevējs, kurš ir nodokļa maksātājs, nav varējis atskaitīt. Lai samazinātu šo PVN uzkrāšanos un novērstu to, ka PVN tiek uzlikts pārdošanas cenai, kurā jau ir ietverts neatskaitāms

PVN par zemesgabala ieg?di, ar PVN direkt?vas 392. pantu esot ?auts ar nodokli aplikt vien?gi pe??as da?u, proti, starp?bu starp p?rdošanas cenu un pirkuma cenu, t?d?j?di pe??as da?u samazinot par neatg?to PVN par pirkumu, lai atjaunotu nodok?a neitralit?ti. L?dz ar to pras?t?ja uzskata, ka nodok?a uzlikšana, ko apr??ina no visas p?rdošanas cenas, kuru uz??mums ir sa??mis par zemesgabala nodošanu, lai gan š? zemesgabala pirkuma br?d? tas nav var?jis atskait?t PVN, kas palika iek?auts pirkuma cen?, izraisot divk?ršu nodok?a uzlikšanu.

64. Turpret? pras?t?jas ieskat?, ?emot v?r? pe??as da?as aplikšanas ar PVN rež?ma m?r?i, nekas neattaisnojot t? piem?rošanu t?da zemesgabala p?rdošanai, kura ieg?dei nebija piem?rots PVN, vai – vajadz?bas gad?jum? – tad, ja PVN ir ticis atg?ts. Ja tas t? b?tu, t?l?kp?rdev?js, kas ir nodok?a maks?t?js, pras?t?jas ieskat? sa?emtu nepamatotu finanšu un konkurences priekšroc?bu uz publisko finanšu r??ina.

65. Savuk?rt Francijas vald?ba apgalvo, ka pras?t?jas pied?v?taj? interpret?cij? nav iev?rots, no vienas puses, nodok?u neitralit?tes princips un, no otras puses, PVN b?tisk?s ?paš?bas (19). Šo b?tisko ?paš?bu d?? PVN neitralit?tes nodrošin?šanai tiekot paredz?ti ?paši rež?mi attiec?b? uz daž?m ?paš?m prec?m, kuras vispirms esot pirm? gala pat?ri?a priekšmets, bet p?c tam tiekot no jauna iek?autas ekonomikas ražošanas vai izplat?šanas proces? un k??stot par otr? gala pat?ri?a priekšmetu.

66. Francijas vald?ba apgalvo, ka š?d?s situ?cij?s nodok?a uzlikšana kop?jai p?rdošanas cenai p?c š? pirm? pat?ri?a, nepast?vot atskait?šanas iesp?jai, noz?m?tu, ka apr??inu b?z? tiek iek?auta ne tikai cena, kurai jau bija piem?rots gal?gais PVN, bet ar? paša š? nodok?a summa. T? sekas b?tu ar? t?das, ka gal?gais PVN b?tu atkar?gs no ekonomisk?s aprites, tostarp no sec?go gala pat?ri?u skaita un tajos samaks?taj?m cen?m, neiev?rojot izvirz?to nodok?u neitralit?tes m?r?i.

67. Šo interpret?ciju atk?rto ar? Komisija, kura pamatojas uz šo secin?jumu 48.–50. punkt? min?to Sest?s PVN direkt?vas pamatojuma izkl?stu.

68. T?d?j?di, manupr?t, no Savien?bas likumdev?ja nodomiem var secin?t, ka pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?m? paredz?t? samazin?t? apr??inu b?ze ir piem?rojama vispirms gad?jum?, ja prece, kuras ieg?de neietilpa PVN piem?rošanas jom? (piem?ram, dz?vojam?s ?kas, kuras uzskat?mas par “pat?r?t?m” prec?m pirmreiz?j?s izmantošanas d??), v?l?k no jauna tiek iek?auta “tirdzniec?bas aprit?” un no jauna tiek aplikta ar PVN.

69. Es ar? nor?du, ka š?da interpret?cija atbilst Tiesas judikat?rai par nodok?u piem?rošanu lietot?m prec?m, uz kur?m attiecas analogs rež?ms pamatliet? apl?kotajam. T?d?j?di Tiesa ir l?musi, ka, aplikot ar nodokli pilnu lietotas preces p?rdošanas cenu, kuru t?s pieg?des br?d? ir noteicis uzpirc?js–nodok?a maks?t?js [t?l?kp?rdev?js, kas ir nodok?a maks?t?js], kaut ar? cen?, par kuru uzpirc?js–nodok?a maks?t?js [t?l?kp?rdev?js, kas ir nodok?a maks?t?js] šo preci ieguva, bija iek?auts PVN, kuru iepriekš bija samaks?jusi k?da persona, kas nevar?ja to atskait?t (t?pat k? t?l?kp?rdev?js, kas ir nodok?a maks?t?js), faktiski tiktu rad?ta nodok?u dubultas uzlikšanas situ?cija (20).

70. Š?da interpret?cija ar? ?auj nodrošin?t nodok?u neitralit?tes principa piem?rošanu atbilstoši Tiesas judikat?rai, garant?jot vienlaikus gan to, ka l?dz?gu un t?d?j?di savstarp?ji konkur?jošu pre?u pieg?d?m nepiem?ro atš?ir?gus nosac?jumus attiec?b? uz PVN, gan to, ka saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kas veic vien?das darb?bas, nepiem?ro atš?ir?gus nosac?jumus jaut?jum? par PVN iekas?šanu (21).

71. T?d?j?di, pirm?m k?rt?m, visas apb?ves zemesgabalu ieg?des, ko veic nodok?a maks?t?js t?l?kas p?rdošanas nol?k? PVN direkt?vas 392. panta izpratn?, netiek oblig?ti apliktas ar PVN.

Apb?ves zemesgabala ieg?de netiek aplikta ar PVN, piem?ram, tad, ja t? s?kotn?jais p?rdev?js ir priv?tpersona, kas tikai p?rvalda savu person?go ?pašumu, proti, izmanto savas ties?bas uz ?pašumu, bet š? cesija neietilpst nek?d? attiec?g?s personas veikt? saimniecisk? darb?b? (22).

72. Otr?m k?rt?m, noteikt, ka PVN direkt?vas 392. pants b?tu j?interpret? tikai t?d?j?di, ka ar to pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?ma piem?rošana ir paredz?ta vien?gi t?du apb?ves zemesgabalu nodošanai, kuru ieg?de bija aplikta ar PVN, bet nodok?a maks?t?js, kas tos p?rdod t?l?k, nevar?ja šo nodokli atskait?t, un t?d?j?di š? rež?ma piem?rošana tiek izsl?gta tad, ja min?tajai ieg?dei nepiem?roja PVN (gad?jum?, ja šie zemesgabali tika no jauna iek?auti ekonomikas proces?, lai k?tu par otr? pat?ri?a priekšmetu), noz?m?tu pan?kt, ka l?dz?gu un t?d?j?di savstarp?ji konkur?jošu pre?u pieg?d?m un saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kas t?s veic, piem?ro atš?ir?gus nosac?jumus attiec?b? uz PVN. No šiem l?dz?gajiem apb?ves zemesgabalu nodošanas gad?jumiem tikai uz pirmajiem tiktu attiecin?ts pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?ms, savuk?rt uz otrajiem – parastais PVN regul?jums.

73. Es ar? nor?du, ka, neraugoties uz analo?ij?m apr??in?šanas k?rt?b?, k?da ir pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?mam un citiem ien?kumu no nekustam? ?pašuma nodok?iem, piem?ram, kapit?la pieauguma no nekustam? ?pašuma nodoklim (23), kas past?v vair?k?s dal?bvalst?s, PVN direkt?vas 392. pant? paredz?tais pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?ms nenosaka, ka nosac?jums aplikšanai ar nodokli b?tu k?ds konkr?ts pieder?bas ilgums. Tom?r es uzskatu, ka š?ds krit?rijs ?autu, no vienas puses, skaidri un prec?zi noteikt š? atk?pes rež?ma piem?rošanas jomu un, no otras puses, nodrošin?t t? vienveid?gu un p?rskat?mu piem?rošanu visiem saimniecisk?s darb?bas veic?jiem, kas iesaist?ti šaj? pant? min?tajos dar?jumos.

74. ?emot v?r? iepriekš min?to, man š?iet skaidrs, ka pe??as da?as aplikšanas ar PVN rež?ms ir piem?rojams Francijas vald?bas un Komisijas ieteiktaj? gad?jum?, kur? apb?ves zemesgabala un ?kas ieg?de t?l?kp?rdošanas nol?k? netiek aplikta ar PVN, lai gan t?l?kp?rdev?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, samaks?t? pirkuma cena faktiski ietver neatskait?mu PVN, ko iepriekš ir samaks?jis s?kotn?jais p?rdev?js (kas nav nodok?a maks?t?js).

75. Izmantojot šo secin?jumu 70.–72. punkt? sniegto argument?ciju, es uzskatu, ka PVN direkt?vas 392. pants ir piem?rojams ar? pras?t?jas min?taj? gad?jum?, kur? nodok?a maks?t?js nop?rk apb?ves zemesgabalu, uz ko attiecas parastais PVN regul?jums, bet tam nav ties?bu – neatkar?gi no t?, k?ds ir iemesls, – atskait?t iepriekš samaks?to PVN pirms š? zemesgabala t?l?kp?rdošanas. Šaj? liet? pe??as da?as aplikšanas ar PVN rež?ma piem?rošana t?d? gad?jum? ar? ?autu nodrošin?t nodok?u neitralit?tes principa iev?rošanu, izvairoties no nodok?a dubultas uzlikšanas.

76. Tom?r ne gramatisk? interpret?cija, ne kontekstu?l? un teleolo?isk? interpret?cija ne?auj pamatot š? atk?pes rež?ma piem?rošanu neapb?v?tiem zemesgabaliem, kuri šaj? gad?jum? ir piln?gi atbr?voti no PVN. T?d?j?di ne atseviš?u neapb?v?tu zemesgabalu ieg?di, ne sec?gu neapb?v?tu zemesgabalu ieg?des nevar aplikt ar PVN.

77. No t? izriet, ka nek?ds nodok?a dubultas uzlikšanas risks nerastos š?da zemesgabala t?l?kas p?rdošanas gad?jum? pat tad, ja tas starplaik? b?tu k?uvis “apliekams” ar nodokli apb?ves zemesgabala status?. T?pat, ?emot v?r? neapb?v?to zemesgabalu atbr?vojumu no PVN, tie nevar b?t “gala pat?ri?a” priekšmets PVN direkt?vas izpratn?, un t?d?j?di nerodas jaut?jums par to “iek?aušanu no jauna” tirdzniec?bas aprit?. T?d?j?di abos šajos gad?jumos nerodas pie??mums par PVN, kas “paliek ietverts” š?d? prec? saist?b? ar iesp?jamu iepriekš?ju aplikšanu ar nodokli.

78. ?emot v?r? iepriekš min?to, es uzskatu, ka t?d? gad?jum? k? pamatliet? apl?kojama uz t?du apb?ves zemesgabalu p?rdošanu, kas iepriekš bija neapb?v?ti zemesgabali, b?tu j?attiecina

parastais PVN režīms, pamatojoties uz pārdrošanas cenu, atbilstoši PVN direktīvas 9. panta 1. punktam un 12. panta 1. punktam, nevis šīs direktīvas 392. pantā paredzētais atkāpes režīms.

79. Noslīgumā man šķiet, ka PVN direktīvas 392. panta piemērošana būtu jāattiecina tikai uz tādām un apbēves zemesgabaliem, kas iegādāti tirdzniecības nolūkā, divos šādos gadījumos: tad, ja to iegāde tika aplūkta ar PVN, bet nodokļa maksājums, kas tos pārdod tirdzniecības nolūkā, nebija tiesību atskaitīt šo nodokli, vai arī tad, ja to iegāde nebija aplūkta ar PVN, jo šis darījums neietilpa tajā piemērošanas jomā, lai gan cena, par kuru tirdzniecības nolūkā, kas ir nodokļa maksājums, iegādājās šos pašumus, ietver PVN summu, ko iepriekš samaksājis saskaņotājam pārdēvis (kurš nav nodokļa maksātājs).

80. Šāda interpretācija būtu nodrošināt PVN direktīvas 392. panta mērķu sasniegšanu un lietderīgo iedarbību, vienlaikus sniedzot tam šauru interpretāciju, jo ir runa par atkāpes režīmu.

81. Ēmot vērā iepriekš minēto, es iesaku uz pirmo jautājumu atbildēt šādi – PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tā, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem gan tad, ja to iegāde tika aplūkta ar PVN, bet nodokļa maksājums, kas tos pārdod tirdzniecības nolūkā, nebija tiesību atskaitīt šo nodokli, gan tad, ja to iegāde nebija aplūkta ar PVN, jo šis darījums neietilpa tajā piemērošanas jomā, lai gan cena, par kuru tirdzniecības nolūkā, kas ir nodokļa maksājums, iegādājās šos pašumus, ietver PVN summu, kuru iepriekš samaksājis saskaņotājam pārdēvis (kas nav nodokļa maksātājs). Tomēr šo normu nepiemēro tādām apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem, kuru saskaņotājam iegāde neapbēvētu zemesgabalu statusu, bija atbrīvota no PVN direktīvas piemērošanas jomas.

C. Par otro prejudiciālo jautājumu

82. Ar otro jautājumu iesniedzātāja būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tā, ka tas izslēdz peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanu apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem šādos divos gadījumos:

– ja šie zemesgabali, kas iegādāti neapbēvēti, laikposmā starp to iegādi un tirdzniecības nolūku, ko veic nodokļa maksātājs, ir kļuvi par apbēves zemesgabaliem;

– ja laikposmā starp to iegādi un tirdzniecības nolūku, ko veic nodokļa maksātājs, minēto zemesgabalu raksturīgās izmaiņas, piemēram, tie sadalīti daļās vai ir veikti kādi darbi, kas dod iespēju tajos iekot dažādas infrastruktūras tīklus (ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas).

83. Uzreiz vēlos uzsvērt, ka analīze, kuras rezultātā tika sniegts priekšlikums atbildei uz pirmo jautājumu, šķiet, jau dod atbildi uz otro jautājumu kopumā tādā nozīmē, ka PVN direktīvas 392. pants ir piemērojams tikai tad, ja tirdzniecības nolūkā, kas ir nodokļa maksājums, veikta iegāde attiecas uz zemesgabalu, kurš pirkuma brīdī nodokļu tiesiskajā regulājumā jau ir kvalificēts kā apbēves zemesgabals. Tādējādi peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms nebūtu piemērojams tādām apbēves zemesgabalu nodošanai, kuru saskaņotājam iegāde neapbēvētu zemesgabalu statusu neietilpa šīs direktīvas piemērošanas jomā.

84. Tomēr es izvēršu šo uzdoto jautājumu tālāk, lai būtu Tiesai sniegt iesniedzātībai lietderīgu atbildi.

1. Par PVN direktīvas 392. panta piemērošanu “apbēves zemei”, kas saskaņotājam iegādāta kā “neapbēvēti zemesgabali”

85. Ar pirmo apakšjautājumu iesniedzātāja būtībā jautā, vai PVN direktīvas 392. pants ir

j?interpret? t?d?j?di, ka tas ?auj piem?rot pe??as da?as aplikšanas ar nodokli re??mu apb?ves zemesgabalu nodošanas dar?jumiem, ja t?l?kp?rdev?js, kas ir nodok?a maks?t?js, šos zemesgabalus ieg?d?j?s neapb?v?tus.

86. Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka ar PVN direkt?vu ir noteikts skaidrs noš??rums starp “apb?ves zemi” un “neapb?v?tiem zemesgabaliem”, attiecinot uz tiem atš?ir?gu nodok?u re??mu. Tiesiskais re??ms, kas regul? šo zemesgabalu p?rdošanu, tika aprakst?ts šo secin?jumu 57.–60. punkt?.

87. PVN direkt?vas 392. panta formul?jums, š?iet, nep?rprotami attiecina pe??as da?as aplikšanas ar nodokli atk?pes re??mu tikai uz “apb?ves zemi”, kas “[nopirkta] t?l?kas p?rdošanas nol?k?”. Š?du interpret?ciju apstiprina ar? š?s direkt?vas 392. panta kontekstu?l? un teleolo?isk? interpret?cija (24).

88. T?d?j?di š?s normas piem?rošanas joma izr?d?s esam skaidri ierobežota un attiecas tikai uz zemesgabaliem, kuri jau s?kotn?ji bija paredz?ti apb?vei un kuri valsts tiesiskaj? regul?jum? pirkuma br?d? jau bija kvalific?ti k? “apb?ves zemesgabali”. No t? izriet, ka neapb?v?tiem zemesgabaliem, kas nav paredz?ti apb?vei un kas princip? ir atbr?voti no PVN, b?tu j?b?t izsl?gtiem no min?t?s normas piem?rošanas jomas. Citiem v?rdiem, t?du zemesgabalu k? pamatliet? apl?kojamie juridisk?s kvalifik?cijas mai?a, š?iet, izsl?dz pe??as da?as aplikšanas ar nodokli re??ma piem?rošanu, kas prasa ieg?d?t?s un t?l?kp?rdot?s preces juridisko identiskumu.

89. Š? interpret?cija ar? atbilst principam, saska?? ar kuru PVN direkt?vas 392. pants k? atk?pes re??ms ir interpret?jams šauri (25).

90. ?emot v?r? iepriekš min?to, es iesaku uz otr? jaut?juma pirmo apakšjaut?jumu atbild?t š?di – PVN direkt?vas 392. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka pe??as da?as aplikšanas ar nodokli re??mu apb?ves zemesgabalu nodošanas dar?jumiem nevar piem?rot, ja t?l?kp?rdev?js, kas ir nodok?a maks?t?js, šos zemesgabalus ieg?d?j?s neapb?v?tus.

2. Par PVN direkt?vas 392. panta piem?rošanu apb?ves zemesgabaliem, ja ir izmain?ta s to rakstur?paš?bas

91. Ar otro apakšjaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? cenšas noskaidrot, vai PVN direkt?vas 392. pants liedz piem?rot pe??as da?as aplikšanas ar nodokli re??mu apb?ves zemesgabalu nodošanai, ja laikposm? no to ieg?des l?dz t?l?kp?rdošanai, ko veic nodok?a maks?t?js, ir izmain?ts šo zemesgabalu raksturs, piem?ram, notikusi sadal?šana da??s vai t?du uzlabošanas darbu veikšana, kuri dod iesp?ju tajos ier?kot daž?dus infrastrukt?ras t?klus (ce?i, dzeramais ?dens, elektr?ba, g?ze, kanaliz?cija, telekomunik?cijas).

92. Šis apakšjaut?jums liek v?rt?t, vai PVN direkt?vas 392. pant? izmantotais formul?jums “[nopirkti] t?l?kas p?rdošanas nol?k?” ietver ?pašuma t?l?kp?rdošanu t?, ka taj? nekas nav izmain?ts un nav veikti noz?m?gi darbi, k? apgalvo Komisija, vai ar?, gluži pret?ji, š?di darbi neliedz piem?rot šo normu, k? to interpret? Francijas vald?ba.

93. Savuk?rt pras?t?ja uzskata, ka dažas notikuš?s izmai?as, piem?ram, zemesgabala sadal?šana da??s, neliegtu piem?rot pe??as da?as aplikšanas ar PVN re??mu, savuk?rt noz?m?g?ku darbu veikšana šajos zemesgabalos (piem?ram, t?du, kas dod iesp?ju ier?kot daž?dus infrastrukt?ras t?klus), gluži pret?ji, liegtu piem?rot šo re??mu.

94. Ēmot vār? piedv?to atbildi uz otr? jaut?juma pirmo apakšjaut?jumu, proti, ka ir j?izsl?dz PVN direkt?vas 392. panta piem?rošana t?l?kp?rdošanai paredz?tiem zemesgabaliem, kuri s?kotn?ji ieg?d?ti k? neapb?v?ti zemesgabali, es uzskatu, ka šaj? liet? nav juridiskas intereses atbild?t uz šo jaut?jumu.

95. Tom?r, lai ?autu Tiesai sniegt iesniedz?jtiesai lietder?gu atbildi, es apl?košu gad?jumu, kur? zemesgabals, kas tiek p?rdots t?l?k, s?kotn?j? pirkuma br?d? valsts tiesiskaj? regul?jum? nebija ?paši kvalific?ts k? “neapb?v?ts” un t?d?j?di var?tu tikt uzskat?ts par “apb?ves zemesgabalu”, Ēmot vār? ierobežot?s atš?ir?bas, k?das faktiski var past?v?t starp šo divu veidu zemesgabaliem.

96. Ēmot vār?, ka dal?bvalst?m ir j?defin?, k?di zemesgabali ir uzskat?mi par “apb?ves zemesgabaliem”, Francijas vald?ba, š?iet, uzskata, ka t?ds neuzlabots zemesgabals k? tas, kurš tika p?rdots t?l?k pamatliet?, iesp?jams, var tikt kvalific?ts k? “apb?ves zemesgabals” kopš s?kotn?j? pirkuma br?ža.

97. T?d?j?di Francijas vald?ba apgalvo, ka tad, ja neuzlabotu zemesgabalu uzskata par apb?ves zemesgabalu saska?? ar attiec?g?s dal?bvalsts noteikto defin?ciju, izmai?as, kas veiktas, lai padar?tu šo zemesgabalu par uzlabotu zemesgabalu, kurš t?d?j?di aizvien paliek apb?vei paredz?ts, neietekm? t? kvalifik?ciju par “apb?ves zemesgabalu”, kam?r vien šie uzlabojumi nav kvalific?jami par “?k?m”. Š?s vald?bas ieskat? šo nost?ju apstiprinot ar? Tiesas judikat?ra (26).

98. Saska?? ar šo argument?ciju var?tu uzskat?t, ka apl?kojamaj? zemesgabal?, iesp?jams, veikt?s izmai?as (neatkar?gi no to noz?m?guma) neietekm? PVN direkt?vas 392. panta piem?rošanu, kam?r vien tas saglab? “apb?ves zemes [zemesgabala]” statusu.

99. Tom?r turpm?k izkl?st?to iemeslu d?? es uzskatu, ka š?da argument?cija nav atbalst?ma.

100. Proti, pirmk?rt, atg?dinu, ka pati PVN direkt?va ierobežo dal?bvalstu r?c?bas br?v?bu attiec?b? uz j?dziena “apb?ves zeme” defin?šanu (27). T?d?j?di es Francijas vald?bas sniegto scen?riju uzskatu par hipot?tisku, vienlaikus nor?dot, ka tas var b?t pretrun? PVN direkt?vas norm?m.

101. Turkl?t, pie?emot šo interpret?ciju, ne tikai netiktu iev?roti pe??as da?as aplikšanas ar PVN rež?ma m?r?i, bet ar? PVN direkt?vas pamatprincipi un it ?paši princips, kas paredz t?s “pievienot?s v?rt?bas” aplikšanu ar nodokli, kuru rad?juši tostarp t?di darbi k? otraj? prejudici?laj? jaut?jum? aprakst?tie.

102. Šaj? zi?? nor?du, ka gramatiskaj? interpret?cij? formul?jums “[nopirkti] t?l?kas p?rdošanas nol?k?” nor?da uz ?pašuma t?l?kp?rdošanu t?, ka taj? nekas nav izmain?ts un nav veikti noz?m?gi darbi. T?d?j?di š?iet, ka pe??as da?as aplikšanas ar PVN rež?ms attiecas tikai uz nekustam? ?pašuma sec?giem p?rdošanas dar?jumiem. Lai ar? noteiktu iejaukšanos vai noteiktus darbus nevar izsl?gt, tom?r neš?iet, ka PVN direkt?vas 392. pants attiecas uz noz?m?giem darbiem, kas var ne tikai main?t apl?kojam? ?pašuma komerci?l?s ?paš?bas, bet ar? rad?t “pievienoto v?rt?bu”, kura var b?t piln?b? apliekama ar nodokli atbilstoši parastajam PVN rež?mam.

103. Š?iet, ka to apstiprina ar? Tiesas judikat?ra, saska?? ar kuru ?kai, kurai ir veikti p?rb?ves un moderniz?cijas darbi, b?tu j?piem?ro parastais PVN rež?ms, jo šie darbi ir rad?juši pievienoto v?rt?bu, t?pat k? t?s s?kotn?j? uzb?v?šana (28).

104. Uzskatu, ka šāda argumentācija pāc analoģijas ir jāpiemēro šajā lietā. Tādējādi peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms nebūtu piemērojams gadījumā, ja pašums ir būtiski pārvērtis, kā rezultātā radusies pievienotā vērtība, kurai princips ir piemērojams parastais PVN režīms atbilstoši pārdošanas cenai.

105. Otrkārt, šīet, ka Francijas valdības ieteiktajā interpretācijā nav jēmts vārds, ka prasītāja veikto darbu raksturs var izraisīt aplūkojamo zemesgabalu juridiskās kvalifikācijas maiņu, jo tie varētu būt par “kām”, jēmot vārds Savienības tiesības un Tiesas judikatūru, un tādējādi liegtu piemērot peķas daļas aplikšanas ar PVN režīmu.

106. Šaj? zi?? attiec?b? uz PVN direkt?vas piem?rošanas jomu ?stenošanas regula k?
 “nekustamo ?pašumu” kvalific? jebkuru “?ku” vai “b?vi, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem? virs
 vai zem j?ras l?me?a, kuru nav iesp?jams vienk?rši nojaukt vai p?rvietot”, k?, piem?ram,
 “past?v?gu konstrukciju b?vniec?b[u] uz zemesgabala, k? ar? ilgtermi?a lietošanai paredz?tu
 past?v?gu konstrukciju, piem?ram, g?zes, ?dens, notek?de?u cauru?vadu sist?mu, ier?košan[u]
 un nojaukšan[u]” (29).

107. Tādējādi šiet, ka prasītājas veiktie būvdarbi, piemēram, attīstīšanas darbi, ceļu ierīkošana un dažādu infrastruktūras tīklu ievilkšana ietilpst jēdzienā “ka”, jo attiecīgās konstrukcijas ir nostiprinātas zemē.

108. K? pamatoti uzsver pras?t?ja un Komisija, ir runa par zemesgabala rakstur?paš?bu izmain?šanu saist?b? ar šiem b?vdarbiem vai pat par jaunas ?kas celtniec?bas s?kumu, nevis tikai par zemesgabala pirkuma un p?rdošanas dar?jumu.

109. Ēmot vār? iepriekš minēto, es uzskatu, ka PVN direktīvas 392. pantā izmantotais formulējums “[nopirkti] tirdzniecības nolūk?” ietver pašuma tirdzniecību, ka tajā nekas nav izmainīts un nav veikti nozīmīgi darbi. Šīet, ka tas arī atbilst pieprasījumam daļas pielikšanas ar nodokli režīma – kas ir šauri interpretējams atbilstoši režīmam – būtībā.

110. Visbeidzot, piln?bas labad ir ar? j?p?rbauda, vai atbilde, ko es ierosinu sniegt uz šo apakšjaut?jumu, b?tu t?da pati gad?jum?, ja laikposm? no s?kotn?j?s ieg?des l?dz t?l?kp?rdošanai pras?t?ja neb?tu veikusi t?dus darbus k? otraj? jaut?jum? aprakst?tie, bet b?tu vien?gi sadal?jusi šos zemesgabalus da??s. T?da, š?iet, ir iesniedz?jtiesas otr? apakšjaut?juma pirm? da?a.

111. Izmantojot šo secinājumu 104.–106. punktā izklāstoto argumentāciju, tādā zemesgabala sadalīšana daļās, kurai nesekotu ne būvatbujas saņemšana, ne tādī uzlabošanas darbi kā tie, kurus prasītāja veikusi, nevarētu mainīt zemesgabalu juridisko kvalifikāciju, ņemot vērā Savienības tiesības un Tiesas judikatūru.

112. T?d?j?di kadastr?lai sadal?šanai, kura ?auj zemesgabalu p?rdot vair?k?s da??s, princip? nevadz?tu rad?t pievienoto v?rt?bu, kas pamatotu parast? PVN re??ma atbilstoši p?rdošanas cenai piem?rošanu. Turkl?t darbu neesam?bas gad?jum? š?du zemesgabalu nevar kvalific?t k? “?ku”.

113. No t? izriet, ka zemesgabala sadal?šanai tikai t?du kadastr?lu izmai?u rezult?t?, kuras dara iesp?jamu t?l?kp?rdošanu vair?k?s da??s, var?tu piem?rot PVN direkt?vas 392. pant? paredz?to pe??as da?as aplikšanas ar PVN re??mu. Tom?r v?los uzsv?rt, ka atš?ir?b? no pamatlietas faktiem š?da interpret?cija paredz, ka zemesgabalam, attiec?b? uz kuru tiek veikta kadastr?l? sadal?šana un p?c tam t?l?kp?rdošana, jau kopš t? ieg?des ir “apb?ves zemesgabala” statuss.

114. Ēmot vār? iepriekš min?to, ierosinu uz otr? jaut?juma otro apakšjaut?jumu atbild?t t?d?j?di, ka PVN direkt?vas 392. pants paredz?to pe??as da?as aplikšanas ar nodokli atk?pes rež?mu nepiem?ro t?da zemesgabala t?l?kp?rdošanai, attiec?b? uz kuru laikposm? no t? ieg?des l?dz t?l?kp?rdošanas br?dim ir izmai?ts t? raksturs, piem?ram, ir veikti darbi, kas dod iesp?ju taj? ier?kot daž?dus infrastrukt?ras t?klus (ce?i, dzeramais ūdens, elektr?ba, g?ze, kanaliz?cija, telekomunik?cijas). Tom?r š?s direkt?vas 392. pantu piem?ro gad?jum?, kad laikposm? no apb?ves zemesgabala s?kotn?j?s ieg?des l?dz t?l?kp?rdošanas br?dim izmai?as, kas ar to veiktas, ir vien?gi t? sadal?šana da??s.

VI. Secinājumi

115. Ēmot vār? iepriekš min?tos apsv?rumus, ierosinu Tiesai uz *Conseil d'État* [Valsts padomes] (Francija) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 392. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas ņauj piem?rot pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?mu apb?ves zemesgabalu nodošanas dar?jumiem gan tad, ja to ieg?de tika aplikta ar pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN), bet nodok?a maks?t?jam, kas tos p?rdod t?l?k, bija ties?bas atskait?t šo nodokli, gan tad, ja to ieg?de nebija aplikta ar PVN, jo šis dar?jums neietilpa t? piem?rošanas jom?, lai gan cena, par k?du t?l?kp?rdev?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ieg?d?j?s šos ņpašumus, ietver PVN summu, kuru iepriekš samaks?jis s?kotn?jais p?rdev?js (kas nav nodok?a maks?t?js). Tom?r šo normu nepiem?ro t?du apb?ves zemesgabalu nodošanas dar?jumiem, kuru s?kotn?j? ieg?de neapb?v?tu zemesgabalu status? bija atbr?vota no š?s direkt?vas piem?rošanas jomas.

2) Direkt?vas 2006/112 392. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?mu apb?ves zemesgabalu nodošanas dar?jumiem nevar piem?rot, ja t?l?kp?rdev?js, kas ir nodok?a maks?t?js, šos zemesgabalus ieg?d?j?s neapb?v?tus.

Šaj? 392. pant? paredz?to pe??as da?as aplikšanas ar nodokli atk?pes rež?mu nepiem?ro t?da zemesgabala t?l?kp?rdošanai, attiec?b? uz kuru laikposm? starp t? ieg?des un t?l?kp?rdošanas br?di ir izmai?tas t? rakstur?paš?bas, piem?ram, ir veikti darbi, kas dod iesp?ju taj? ier?kot daž?dus infrastrukt?ras t?klus (ce?i, dzeramais ūdens, elektr?ba, g?ze, kanaliz?cija, telekomunik?cijas). Tom?r 392. pantu piem?ro gad?jum?, kad laikposm? no zemesgabala s?kotn?j?s ieg?des l?dz t?l?kp?rdošanas br?dim izmai?as, kas ar to veiktas, ir vien?gi t? sadal?šana da??s.

1 Ori?in?lvaloda – fran?u.

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

3 OV 2013, L 284, 1. lpp.

4 Šo zemesgabalu s?kotn?j?s ieg?des datums nepar?d?s ne l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu, ne pamatlietas pušu apsv?rumos.

5 PVN direkt?vas 392. panta ang?u valodas versija ir formul?ta š?di: “*Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom the VAT on the purchase was not deductible, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price*” (mans izc?lums).

6 Šis formulējums ir p?r?emts ar? cit?s PVN direkt?vas 392. panta valodu versij?s, tostarp

sp??u valodas versij? (*no haya tenido derecho a deducción*), v?cu valodas versij? (*kein Recht auf Vorsteuerabzug*), grie?u valodas versij? (??? ???? ?????????? ?????????? ???? ???? ?????), it??u valodas versij? (*non ha avuto diritto alla detrazione*) un holandiešu valodas versij? (*geen recht op aftrek*).

7 Šis formulējums ir p?r?emts cit?s PVN direkt?vas 392. panta valodu versij?s, tostarp bulg?ru valodas versij? (?? ?????? ??? ?????? ??????????? ?? ?????????? ?? ?????????????), ung?ru valodas versij? (*nem volt adólevonásra jogosult*), po?u valodas versij? (*który nie mia? prawa do odliczenia VAT przy nabyciu*), rum??u valodas versij? (*care nu a fost deductibil? TVA la cump?rare*) un somu valodas versij? (*ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta*).

8 Skat. spriedumu, 2019. gada 12. septembris, A u.c. (C?347/17, EU:C:2019:720, 38. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

9 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, *United Biscuits (Pensions Trustees)* un *United Biscuits Pension Investments* (C?235/19, EU:C:2020:801, 46. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

10 Skat. spriedumu, 2019. gada 12. decembris, G.S. un V.G. (Sabiedrisk?s k?rt?bas apdraudējums) (C?381/18 un C?382/18, EU:C:2019:1072, 55. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

11 Zi?ojums par p?rejas noteikumiem, kas izriet no [Sest?s] [d]irekt?vas 77/388/EEK 28.3. panta, [18.] direkt?vas 89/465/EEK 1. panta [1. punkta], kurš iesniegts saska?? ar Padomes [18.] direkt?vas (1989. gada 18. j?lijs) 3. pantu (SEC (92) 1006, gal?g? redakcija).

12 Padomes Direkt?va (1977. gada 17. maijs) 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 1977, L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? PVN direkt?va”).

13 Priekšlikums Padomes Sestajai direkt?vai 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 (COM (1973) 950, gal?g? redakcija).

14 P?c analo?ijas skat. spriedumus, 2018. gada 29. novembris, *Mensing* (C?264/17, EU:C:2018:968, 22. un 23. punkts), k? ar? 2019. gada 5. septembris, *Regards Photographiques* (C?145/18, EU:C:2019:668, 32. punkts).

15 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 17. janv?ris, *Woningstichting Maasdriel* (C?543/11, EU:C:2013:20, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

16 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2013. gada 17. janv?ris, *Woningstichting Maasdriel* (C?543/11, EU:C:2013:20, 30. punkts), un 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning* (C?71/18, EU:C:2019:660, 53. punkts).

17 Skat. spriedumu, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning* (C?71/18, EU:C:2019:660, 54. punkts).

18 Skat. spriedumu, 2013. gada 17. janv?ris, *Woningstichting Maasdriel* (C?543/11, EU:C:2013:20, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

19 PVN b?tisk?s ?paš?bas, k? atg?dina Francijas vald?ba, ir, pirm?m k?rt?m, visp?r?ja PVN piem?rošana dar?jumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi, otr?m k?rt?m, t? apm?ra noteikšana proporcion?li nodok?a maks?t?ja sa?emtajai samaksai par prec?m vai sniegtajiem

pakalpojumiem, trešm kārtm, š nodokā iekasšana katr ražošanas un izplatšanas procesa stadij, ieskaitot mazumtirdzniecību, neatkarīgi no iepriekš notikušo darījumu skaita, un, ceturtm kārtm, PVN, kas jmaks nodokā maksājām, atskaitšana no iepriekšjās ražošanas un izplatšanas procesa stadijās samaksājām summām, kā rezultāt šis nodoklis attiecīgaj stadij tiek uzlikts tikai šaj stadij pievienotajai vērtībai un t galīgā apmēru sedz galapatrītjs (skat. spriedumu, 2019. gada 12. jūnijs, *Oro Efectivo*, C-185/18, EU:C:2019:485, 23. punkts).

20 Skat. spriedumu, 2011. gada 3. marts, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU: C:2011:118, 48. punkts). Šaj nozēm skat. arī spriedumus, 2004. gada 1. aprīlis, *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, 25. punkts), un 2005. gada 8. decembris, *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 38. punkts).

21 Skat. šo secinājumu 62. punktu.

22 Spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Slaby* u.c. (C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 50. punkts).

23 Skat. it paši *code général des impôts* [Vispēj nodokļu kodeksa] 150. U un 150. VD pantu, Beļģijas 1992. gada ienākuma nodokļa kodeksa 90. panta 10. punktu un *kodikas forologias isodimatos* (Ienākuma nodokļa kodekss (Grieķija) Nr. 4172/2013, Likums Nr. 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013), kas grozīts ar Likumu 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)) 41. panta 5. punktu.

24 Skat. šo secinājumu 47.–81. punktu.

25 Skat. šo secinājumu 56. punktu.

26 Skat. spriedumu, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning* (C-71/18, EU:C:2019:660, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Skat. šo secinājumu 58. un 59. punktu.

28 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 32. un 33. punkts).

29 Skat. īstenošanas regulas 13.b panta b) apakšpunktu un 31.a panta 2. punkta d) apakšpunktu.