



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2012. gada 26. aprīlī*

PVN — Direktīva 2006/112/EK — 73. pants un 80. panta 1. punkts — Nekustamā īpašuma pārdošana starp saistītām sabiedrībām — Darījuma vērtība — Valsts tiesību akti, kuros attiecībā uz darījumiem starp saistītām personām ir paredzēts, ka PVN aprēķina bāze ir darījuma atvērtā tirgus vērtība

Apvienotās lietas C-621/10 un C-129/11

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Varna* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2010. gada 17. decembrī un 2011. gada 1. martā un kas Tiesā attiecīgi reģistrēti 2010. gada 29. decembrī un 2011. gada 14. martā, tiesvedībās

Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10),

ProvaInvest OOD (C-129/11)

pret

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*] (referents), tiesneši U. Lehmušs [*U. Lohmus*], A. Ross [*A. Rosas*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Bulgārijas valdības vārdā – *T. Ivanov* un *E. Petranova* (C-621/10), pārstāvji,

— Eiropas Komisija vārdā – *S. Petrova* un *L. Lozano Palacios* (C-621/10), kā arī *L. Lozano Palacios* un *V. Savov* (C-129/11), pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2012. gada 26. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 80. panta 1. punktu.
- 2 Šie lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegti tiesvedībā attiecīgi starp *Balkan and Sea Properties ADSITS* (turpmāk tekstā – “*Balkan and Sea Properties*”) un *Provaadinvest ODD* (turpmāk tekstā – “*Provaadinvest*”) pret *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts Ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes Varnas pilsētas “Sūdzību un izpildes pārvaldības” direkcijas direktors, turpmāk tekstā – “*Direktor*”) par paziņojumu par nodokli, ar kuru tām tiek atteiktas tiesības atskaitīt avansā samaksāto pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesību akti

- 3 No PVN direktīvas 3. apsvēruma izriet, ka “lai nodrošinātu, ka noteikumi ir izklāstīti skaidri, racionāli un atbilstīgi labāka likumdošanas procesa principam, ir lietderīgi pārstrādāt [Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.)] struktūru un formulējumus, lai gan tas principā neradīs vajadzību veikt būtiskas maiņas pastāvošajos tiesību aktos [..]”.
- 4 Šīs pašas direktīvas 26. apsvērumā ir precizēts, ka, “lai novērstu nodokļa zudumus, ko rada saistītu personu izmantojums, lai saņemtu nodokļa atvieglojumus, konkrētos apstākļos dalībvalstīm būtu jāvar iejaukties, tādu kategoriju piegādātājiem un saņēmējiem, kam uzskata par vajadzīgu, nosakot summas, kurām uzliek nodokli par piegādātām precēm un pakalpojumiem, kā arī par preču iegādēm Kopienas iekšienē”.
- 5 Minētās direktīvas 12. pantā 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 īpaši kādu no šādiem darījumiem:

- a) ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes piegādi pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas;
- b) apbūves zemes piegādi.

2. Šā panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē vārds “ēka” ir jebkura celtne, kas nostiprināta uz zemes vai zemē.

Dalībvalstis var paredzēt sīki izstrādātus noteikumus 1. punkta a) apakšpunktā minētā kritērija piemērošanai ēku pārbūvei un var noteikt, ko nozīmē zem ēkas esošā zeme.

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

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

6 PVN direktīvas 73. pantā ir paredzēts, ka “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”.

7 Minētās direktīvas 80. pantā ir paredzēts:

“1. Lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, turpmāk norādītajos gadījumos dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv ģimenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vērtība:

- a) ja atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību un ja pircējam vai saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu;
- b) ja atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību un ja saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu, un ja uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu attiecas atbrīvojums saskaņā ar 132., 135., 136., 371., 375., 376. un 377. pantu, 378. panta 2. punktu, 379. panta 2. punktu un 380. līdz 390. pantu;
- c) ja atlīdzība ir lielāka par atvērtā tirgus vērtību un ja preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu.

Šā punkta pirmās daļas nolūkā juridiskās saites var būt arī attiecības starp darba devēju un darba ņēmēju, darba ņēmēja ģimeni vai citām ar darba ņēmēju cieši saistītām personām.

2. Ja dalībvalstis izmanto 1. punktā paredzēto izvēles iespēju, tās var noteikt preču piegādātāju, pakalpojumu sniedzēju, pircēju vai pakalpojumu saņēmēju kategorijas, uz kurām attiecas minētie pasākumi.

3. Dalībvalstis informē PVN komiteju par jebkādu tādu attiecīgās valsts pasākumu ieviešanu, ko tās pieņēmušas, piemērojot 1. punktu, ciktāl tie nav pasākumi, kuriem līdz 2006. gada 13. augustam saņemta Padomes atļauja saskaņā ar Direktīvas 77/388/EEK 27. panta 1. līdz 4. punktu un kurus saglabā spēkā saskaņā ar šā panta 1. punktu.”

8 Saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

- “j) ēkas vai ēkas daļu un zem tās esošās zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētos gadījumus;
- k) neapbūvētas zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto apbūves zemi.”

9 Minētās direktīvas 273. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Valsts tiesību akti

- 10 Likuma par pievienotās vērtības nodokli (2006. gada 4. augusta *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV Nr. 63; turpmāk tekstā – “ZDDS”) 12. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ar nodokli apliekams darījums ir jebkura mantas piegāde vai pakalpojumu sniegšana 6. un 9. panta nozīmē, ja to ir veicis nodokļu maksātājs saskaņā ar šo likumu un ja šī darījuma izpildes vieta ir valsts teritorijā, kā arī jebkurš darījums, kurš ir nodokļa maksātāja veikts darījums, kuram piemēro nulles likmi, izņemot gadījumus, saistībā ar kuriem šajā likumā ir noteikts citādi.”

- 11 Atbilstoši ZDDS 27. panta 3. punkta 1. apakšpunktam nodokļu aprēķina bāze attiecībā uz piegādi starp saistītām personām ir atvērta tirgus vērtība.

- 12 Saskaņā ar ZDDS 45. panta 1. punktu “no nodokļa atbrīvots darījums ir tāds darījums, kas ietver lietu tiesību nodošanu uz aprīkojumu, mašīnām, piederumiem vai ēkām, kas ir cieši savienotas ar zemi vai izbūvētas pazemē vai kas ietver to iznomāšanu”.

- 13 45. panta 5. punkta 2. apakšpunktā ir precizēts, ka “1. punkts nav piemērojams attiecībā uz īpašuma tiesību vai citu lietu tiesību nodošanu uz aprīkojumu, mašīnām, piederumiem vai ēkām, kas ir cieši savienotas ar zemi vai izbūvētas pazemē”.

- 14 ZDDS 67. panta 1. punktā ir norādīts, ka “nodokļa summa tiek noteikta, reizinot nodokļa bāzi ar nodokļa likmi”.

- 15 Saskaņā ar ZDDS 70. panta 5. punktu “nelikumīgi iekasēts nodoklis nesniedz tiesības uz nodokļa atlaidi”.

- 16 Nodokļu un sociālā nodrošinājuma procesa kodeksa (2005. gada 29. decembra *Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks*, DV Nr. 105) papildu noteikumu 1. punkta 3. apakšpunktā ir precizēts, ka “saistītās personas” ir:

a) laulātie, radnieki tiešā līnijā, sānu līnijā līdz trešajai pakāpei; svaini – līdz otrajai pakāpei un 123. panta 1. punkta 2. apakšpunkta nozīmē, ja viņi ir iekļauti kopīgā mājsaimniecībā;

b) darba devēji un darbinieki;

c) sabiedrības dalībnieki;

d) personas, no kurām viena persona piedalās otras personas sabiedrības vadībā vai tās meitas sabiedrības vadībā;

e) personas, kuru sabiedrības vadības institūcijā vai uzraudzības institūcijā piedalās viena juridiska vai fiziska persona, arī tad, ja fiziskā persona pārstāv citu personu;

f) sabiedrība un persona, kam pieder vairāk nekā 5 % sabiedrības izdoto daļu vai akciju ar balsstiesībām;

g) personas, no kurām viena persona īsteno kontroli pār otru personu;

h) personas, kuru darbību kontrolē trešā persona vai tās meitas sabiedrība;

i) personas, kas kopīgi kontrolē trešo personu vai tās meitas sabiedrību;

j) personas, no kurām viena persona ir otras personas tirdzniecības pārstāve;

- k) personas, no kurām viena persona ir veikusi dāvinājumu otrai personai;
 - l) personas, kuras tieši vai netieši piedalās citas personas vai citu personu sabiedrības vadībā, uzraudzībā vai kapitālā, kā dēļ tās var vienoties par tādiem nosacījumiem, kas atšķiras no parastajiem nosacījumiem.”
- 17 Saskaņā ar minēto papildu noteikumu 1. punkta 4. apakšpunktu “kontrolē” ir tad, ja kontrolējošai personai:
- “a) tieši vai netieši, vai pamatojoties uz vienošanos ar citām personām pieder vairāk nekā puse balsu citas personas kopsapulcē; vai
 - b) ir iespēja tieši vai netieši iecelt vairāk nekā pusi sabiedrības vadības institūcijas vai uzraudzības institūcijas locekļus; vai
 - c) ir iespēja, pamatojoties uz statūtiem vai līgumu, vadīt citas personas darbību, tostarp arī ar meitas sabiedrības starpniecību vai kopā ar meitas sabiedrību; vai
 - d) kā sabiedrības akcionārei vai dalībnieci, pamatojoties uz darījumu ar citiem šīs sabiedrības akcionāriem vai dalībniekiem, ir kontrole pār vairāk nekā pusi no balsīm sabiedrības kopsapulcē; vai
 - e) var citādā veidā īstenot izšķirošu ietekmi lēmumu pieņemšanā par sabiedrības darbību.”

Pamata tiesvedības un prejudiciālie jautājumi

Lietā C-621/10

- 18 *Balkan and Sea Properties* ir akciju sabiedrība, kas nodarbojas ar naudas līdzekļu ieguldījumiem, ko tā iegūst, emitējot nekustamo īpašumu vērtspapirus.
- 19 Ar notariālajiem aktiem *Balkan and Sea Properties* 2009. gada martā nopirka nekustamo īpašumu no sabiedrības *Ravda tur EOOD* par kopējo summu BGN 21 318 852. Šī sabiedrība pieder *Holding Varna AD*, kurai pašai pieder 27,98 % no *Balkan and Sea Properties* kapitāldaļām.
- 20 PVN tika atskaitīts, noslēdzot galīgo līgumu un sastādot galīgos rēķinus.
- 21 Tā kā valsts tiesību aktos ir paredzēts, ka gadījumā, kad pārdošana notiek starp saistītām personām, nodokļa bāze ir īpašuma atvērtā tirgus vērtība, tika pasūtītas divas ekspertīzes – viena no *Balkan and Sea Properties* puses un otra no nodokļu administrācijas puses. Minētā nodokļu administrācijas secināja, ka īpašumu atvērtā tirgus vērtība ir zemāka par faktisko pārdošanas cenu, kas novērtēta BGN 21 216 300 apmērā.
- 22 Tādējādi nodokļu administrācija uzskatīja, ka PVN, kas aprēķināts no cenas, kura ir lielāka par īpašumu atvērtā tirgus vērtību, ir nelikumīgi rēķinā ielikts nodoklis, kurš nevar tikt atskaitīts, un līdz ar to par taksācijas periodu, kas saistīts ar 2009. gada jūliju, *Balkan and Sea Properties* nebija tiesību atskaitīt avansā samaksāto PVN par atšķirību starp attiecīgo īpašumu atvērtā tirgus vērtību un faktisko pārdošanas cenu.
- 23 Par paziņojumu par nodokļa grozījumu tika iesniegta administratīva sūdzība, vēršoties pie *Direktor*. *Direktor* apstiprināja atteikumu atskaitīt PVN.

- 24 *Balkan and Sea Properties* vērsās *Administrativen sad Varna* (Varnas Administratīvā tiesa).
- 25 Minētā sabiedrība tostarp apgalvo, ka *ZDDS* tiesību normas neatbilst PVN direktīvas 80. panta 1. punktam, un lūdz, lai šī Savienības tiesību norma tiktu tieši piemērota.
- 26 Šajos apstākļos *Administrativen sad Varna* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka attiecībā uz piegādēm starp saistītām personām – ja atlīdzība ir lielāka par atklāta tirgus vērtību – nodokļu aprēķina bāze tikai tad ir vienāda ar darījuma [atvērtā tirgus] vērtību, ja piegādātājs nav tiesīgs pilnībā atskaitīt priekšnodokli, kurš piemērojams par preču, kas tiek piegādātas, pirkumu vai ražošanu?
 - 2) Vai [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja piegādātājs ir izmantojis tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, uz ko attiecas vēlākas starp saistītām personām veiktas piegādes ar lielāku vērtību nekā [atvērtā tirgus] vērtība, un ja viņam šīs tiesības atskaitīt priekšnodokli nav koriģētas saskaņā ar Direktīvas 173.–177. pantu, dalībvalsts nedrīkst pieņemt nekādus pasākumus, kuros paredzēts, ka nodokļu aprēķina bāze ir vienīgi [atvērtā tirgus] vērtība?
 - 3) Vai [PVN] direktīvas 80. panta 1. punktā ir izsmeļoši uzskaitīti gadījumi, kad ir izpildīti nosacījumi, ar kādiem dalībvalsts drīkst pieņemt pasākumus, saskaņā ar kuriem nodokļu aprēķina bāze par piegādēm ir darījuma [atvērtā tirgus] vērtība?
 - 4) Vai tāda valsts tiesību norma, kāds ir *ZDDS* 27. panta 3. punkta 1. apakšpunkts, ir pieļaujama citādos apstākļos nekā tie, kas uzskaitīti [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a), b) un c) apakšpunktā?
 - 5) Vai tādā lietā kā šī [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta c) apakšpunktam ir tieša iedarbība, un vai valsts tiesa to drīkst tieši piemērot?”

Lieta C-129/11

- 27 *Provaadinvest* ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuras galvenā nodarbošanās ir lauksaimniecībā izmantojamo zemes gabalu iznomāšana un siltumnīcām ar polietilēna plēves segumu paredzētu tērauda konstrukciju iznomāšana.
- 28 Ar notariālajiem aktiem šī sabiedrība 2009. gada jūnijā pārdeva divas platības, kas paredzētas siltumnīcām, vienam no saviem akcionāriem un vienu platību savam pārstāvim. Šīs platības tika pārdotas ar polietilēna konstrukcijām, kuras ir uzceltas uz šīm platībām, un ar tur esošajiem uzlabojumiem un pastāvīgajām kultūrām; katra no šīm platībām tika pārdota par BGN 25 000.
- 29 *Provaadinvest* par notikušo pārdošanu izrakstīja rēķinus, nenorādot PVN.
- 30 Nodokļu administrācija uzskatīja, ka nekustamā īpašuma pārdošana ietvēra platību piegādi, kas atbrīvota no PVN, kā arī ar nodokli apliekamas iekārtu, uzlabojumu un ilggadīgo kultūru piegādes.
- 31 Saskaņā ar valsts tiesību aktiem, tā kā attiecīgās pārdošanas notika starp saistītām personām, PVN bāze ir atvērtā tirgus vērtība, kuru nosaka eksperts. Eksperts uzskatīja, ka tikai polietilēna konstrukciju, kuras atrodas uz trīs platībām, kopējā atvērtā tirgus vērtība ir BGN 392 700, t.i., summa, kas ir lielāka par to, kas samaksāta kā atlīdzība.

- 32 Nodokļu administrācija izdeva paziņojumu par nodokļa grozījumu par taksācijas periodu 2009. gada jūnijā. Par šo paziņojumu tika iesniegta administratīva sūdzība, vēršoties pie *Direktor*, kurš apstiprināja PVN summu, kura jāmaksā *ProvaInvest*.
- 33 *ProvaInvest* cēla prasību *Administrativen sad Varna*.
- 34 Iesniedzējtiesa uzskata, ka attiecīgo lauksaimniecības platību pārdošana ir piegāde, kas atbrīvota no PVN saskaņā ar *ZDDS* 45. panta 1. punkta, un ka uz šīm platībām uzstādīto iekārtu piegāde ir apliekama ar nodokli, jo uz tām attiecas izņēmumi, kas paredzēti minētā panta 5. punkta 2. apakšpunktā.
- 35 Šajos apstākļos *Administrativen sad Varna* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, veicot piegādes starp saistītām personām, ja atlīdzība ir mazāka nekā [atvērtā tirgus] vērtība, nodokļa aprēķina bāze ir darījuma [atvērtā tirgus] vērtība tikai tad, ja piegādātajam vai ieguvējam nav tiesību uz tāda priekšnodokļa pilnīgu atskaitīšanu, kurš ir piemērojams piegādājamo preču pirkumam vai izgatavošanai?
- 2) Vai [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts nevar paredzēt pasākumus, saskaņā ar kuriem kā nodokļa aprēķina bāze tiek noteikta vienīgi [atvērtā tirgus] vērtība, ja piegādātājs ir izmantojis tiesības uz priekšnodokļa pilnīgu atskaitīšanu par precēm un pakalpojumiem, kas ir priekšmets vēlākām piegādēm starp saistītām personām par mazāku vērtību nekā [atvērtā tirgus] vērtība, un šīs tiesības atskaitīt priekšnodokli atbilstoši [šīs] direktīvas 173.–177. pantam nav tikušas koriģētas, un uz piegādi nav attiecināms atbrīvojums no nodokļa minētās direktīvas 132., 135., 136., 371., 375., 376., 377. panta, 378. panta 2. punkta, 379. panta 2. punkta, vai 380.–390. panta izpratnē?
- 3) Vai [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts nevar paredzēt pasākumus, saskaņā ar kuriem kā nodokļa aprēķina bāze tiek noteikta vienīgi [atvērtā tirgus] vērtība, ja ieguvējs ir izmantojis tiesības uz priekšnodokļa pilnīgu atskaitīšanu par precēm un pakalpojumiem, kas ir priekšmets vēlākām piegādēm starp saistītām personām par mazāku vērtību nekā [atvērtā tirgus] vērtība, un šīs tiesības atskaitīt priekšnodokli atbilstoši minētās direktīvas 173.–177. pantam nav tikušas koriģētas?
- 4) Vai [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā ir izsmeļoši uzskaitīti nosacījumi, kuru izpildes gadījumā dalībvalsts var paredzēt pasākumus, saskaņā ar kuriem nodokļa aprēķina bāze piegāžu gadījumā ir darījuma [atvērtā tirgus] vērtība?
- 5) Vai valsts tiesiskais regulējums, kāds ietverts *ZDDS* 27. panta 3. punkta 1. apakšpunktā, ir pieļaujams, ja pastāv citi apstākļi, nevis tie, kas minēti [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a), b) un c) apakšpunktā?
- 6) Vai tādā lietā kā šī [PVN] direktīvas 80. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktam ir tieša iedarbība, un vai valsts tiesa to drīkst piemērot tieši?”
- 36 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2011. gada 13. jūlija rīkojumu lietas C-621/10 un C-129/11 tika apvienotas mutvārdu procesam un sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

- 37 Lietā C-129/11 iesniedzējtiesa uzskata par nepieciešamu, lai spriestu par paziņojuma par nodokļa grozījumu, par kuru ir runa pamata tiesvedībā, tiesiskumu, noteikt papildus maksājamā nodokļa summai, vai ir izpildīti nosacījumi, lai būtu jāmaksā PVN par lauksaimniecības platību un uz tām uzstādīto iekārtu pārdošanām.
- 38 Šajā ziņā ir jāizvērtē, vai konstrukciju piegāde, proti, attiecīgo polietilēna siltumnīcu un zem tām esošās zemes piegāde, ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 135. pantu. Atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no tā, vai šīs konstrukcijas var tikt kvalificētas kā “ēkas” minētās direktīvas 12. panta 2. punkta pirmās daļas nozīmē.
- 39 Apstiprinošas atbildes gadījumā, lai gan šo preču piegādes var tikt uzskatītas par notikušām pirms pirmās izmantošanas, runa ir par ar nodokli apliekamu darījumu, kaut gan pretējā gadījumā darījums ir jāatbrīvo no nodokļa saskaņā ar minētās direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktu, ņemot vērā iespējamās tiesības izvēlēties nodokļa piemērošanu.
- 40 Lai gan minētās konstrukcijas un zem tām esošā zeme nevar tikt kvalificētas par “ēkām” PVN direktīvas 12. panta 2. punkta pirmās daļas nozīmē, ir jānošķir atkarībā no tā, vai runa ir par platību un citu elementu atšķirīgām piegādēm vai par vienotu darījumu, kas galvenokārt sastāv no platību piegādes (šajā ziņā skat. 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, Krājums, I-11079. lpp., 35.–38. punkts). Turklāt ir svarīgi pārbaudīt, vai attiecīgās platības ietilpst jēdzienā “apbūves zeme” PVN direktīvas 12. panta 3. punkta nozīmē. Ja tā būtu, tad piegādes būtu apliekamas ar nodokli. Pretējā gadījumā piegādes būtu atbrīvotas saskaņā ar minētās direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktu, ņemot vērā iespējamās tiesības piemērot nodokli.
- 41 Šāda faktu novērtējuma veikšana ir iesniedzējtiesas kompetencē LESD 267. pantā noteiktajā procedūrā (šajā ziņā skat. 1978. gada 16. marta spriedumu lietā 104/77 *Oehlschläger, Recueil*, 791. lpp., 4. punkts; 1994. gada 2. jūnija spriedumu lietā C-30/93 *AC-ATEL Electronics Vertriebs, Recueil*, I-2305. lpp., 16. un 17. punkts, kā arī 2000. gada 22. jūnija spriedumu lietā C-318/98 *Fornasar u.c., Recueil*, I-4785. lpp., 31. un 32. punkts).

Par pirmo līdz ceturto jautājumu lietā C-621/10 un pirmo līdz piekto jautājumu lietā C-129/11

- 42 Ar šiem jautājumiem, kurus ir lietderīgi apskatīt kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 80. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā izklāstītie nosacījumi ir izsmeļoši, vai arī vai var tikt atzīts, ka nodokļa bāze ir darījuma atvērtā tirgus vērtība starp saistītām personām gadījumos, kas nav šajā tiesību normā paredzētie gadījumi, tostarp, ja nodokļu maksātājam ir tiesības pilnībā atskaitīt nodokli.
- 43 Saskaņā ar šo vispārējo noteikumu, kas izklāstīts PVN direktīvas 73. pantā, nodokļa bāze preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai par maksu ir atlīdzība, kuru faktiski šajā ziņā ir saņēmis nodokļa maksātājs. Šai atlīdzībai tātad ir subjektīva vērtība, proti, tā ir faktiski saņemtā summa, nevis summa, ko aprēķina saskaņā ar objektīviem kritērijiem. Turklāt šī atlīdzība ir jāizteic naudā (šajā ziņā skat. 1981. gada 5. februāra spriedumu lietā 154/80 *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Recueil*, 445. lpp., 13. punkts; 2005. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck*, Krājums, I-743. lpp., 21. punkts, un 2011. gada 9. jūnija spriedumu lietā C-285/10 *Campsa Estaciones de Servicio*, Krājums, I-5059. lpp., 28. punkts).
- 44 Minētās direktīvas 73. pantā pamatprincips, ar kuru ir saistīts tas, ka nodokļu administrācija nevar piedzīt kā PVN summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (šajā ziņā skat. 1997. gada 3. jūlija spriedumu lietā C-330/95 *Goldsmiths, Recueil*, I-3801. lpp., 15. punkts).

- 45 Noteiktos gadījumos ļaujot uzskatīt, ka nodokļa bāze ir darījuma atvērtā tirgus vērtība, PVN direktīvas 80. panta 1. punkts nosaka izņēmumu vispārējam noteikumam, kas paredzēts minētās direktīvas 73. pantā; līdz ar to tas ir jāinterpretē šauri (skat. 2007. gada 21. jūnija spriedumu lietā *C-453/05 Ludwig*, Krājums, I-5083. lpp., 21. punkts, kā arī 2011. gada 3. marta spriedumu lietā *C-41/09 Komisija/Nīderlande*, Krājums, I-831. lpp., 58. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 26. apsvērumu šīs direktīvas 80. panta 1. punkta mērķis ir novērst nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
- 47 Gluži kā ģenerālvokāte ir norādījusi savu secinājumu 30. punktā, ja preču vai pakalpojumu piegāde par maksliģi zemu vai augstu cenu notiek starp darījuma dalībniekiem, kuriem abiem ir tiesības pilnībā atskaitīt PVN saistībā ar darījumu, tad šajā posmā nav nodokļu nemaksāšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Tas tā var notikt vienīgi gala patērētāja posmā vai “jaukta veida” nodokļu maksātāja, kam ir tiesības nodokli atskaitīt proporcionāli, gadījumā, kad maksliģi zema vai augsta cena var radīt nodokļa zudumus.
- 48 Līdz ar to vienīgi gadījumā, ja attiecīgajai personai, kas iesaistīta darījumā, nav tiesību pilnībā atskaitīt nodokli, pastāv krāpšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks, kuru dalībvalstīm saskaņā ar minētās direktīvas 80. panta 1. punktu ir atļauts novērst.
- 49 Šāda konstatācija nekādā veidā neliedz dalībvalstīm iespēju paredzēt citus pienākumus, lai novērstu krāpšanu saskaņā ar un ievērojot nosacījumus, kas paredzēti PVN direktīvas 273. pantā.
- 50 Šo interpretāciju apstiprina Sestās direktīvas 77/388, kas grozīta ar Padomes 2006. gada 24. jūlija Direktīvu 2006/69/EK (OV L 221, 9. lpp.), 11. panta A daļas 6. punkta redakcija, kura tiesību normas būtībā ir pārņemtas PVN direktīvas 80. panta 1. punktā (skat. tās 3. apsvērumu), saskaņā ar kuru paredzēto atkāpi “piemēro vienīgi šādos apstākļos”.
- 51 No iepriekš minētā izriet, ka PVN direktīvas 80. panta 1. punktā paredzētie piemērošanas nosacījumi ir izsmeloši un līdz ar to valsts tiesību aktos, pamatojoties uz šo tiesību normu, nevar tikt paredzēts, ka nodokļa bāze ir darījuma atvērtā tirgus vērtība citos gadījumos nekā tie, kuri uzskaitīti minētajā tiesību normā, it īpaši, ja piegādātājam vai pircējam ir tiesības pilnībā atskaitīt PVN.
- 52 Līdz ar to uz pirmo līdz ceturto jautājumu lietā *C-621/10* un uz pirmo līdz piekto jautājumu lietā *C-129/11* ir jāatbild, ka PVN direktīvas 80. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir izsmeloši izklāstīti piemērošanas nosacījumi un ka līdz ar to valsts tiesību aktos, pamatojoties uz šo tiesību normu, nevar tikt paredzēts, ka nodokļa bāze ir darījuma atvērtā tirgus vērtība citos gadījumos nekā tie, kuri uzskaitīti minētajā tiesību normā, it īpaši, ja – tas jāpārbauda valsts tiesai – nodokļu maksātājam ir tiesības pilnībā atskaitīt PVN.

Par piekto jautājumu lietā C-621/10 un par sesto jautājumu lietā C-129/11

- 53 Ar šiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 80. panta 1. punktam ir tieša iedarbība un vai līdz ar to iesniedzējtiesa to var tieši piemērot pamata tiesvedībā.
- 54 Iesniedzējtiesai, ciktāl tai atbilstoši tās valsts tiesībām ir piešķirta rīcības brīvība, ir jāinterpretē un jāpiemēro valsts tiesību norma saskaņā ar Savienības tiesību prasībām un, ciktāl šāda atbilstīga interpretācija nav iespējama, vajadzības gadījumā tā var nepiemērot jebkādu tādu valsts tiesību normu, kas ir tām pretrunā (šajā ziņā skat. 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā *C-357/06 Frigerio Luigi & C.*, Krājums, I-12311. lpp., 28. punkts, kā arī 2010. gada 10. jūnija spriedumu apvienotajās lietās *C-395/08 un C-396/08 Bruno u.c.*, Krājums, I-5119. lpp., 74. punkts).
- 55 Gluži kā ir ticis konstatēts šī sprieduma 42.–51. punktā, PVN direktīvas 80. panta 1. punkts ļauj atkāpties no šīs direktīvas 73. pantā paredzētā vispārējā noteikuma vienīgi tajā uzskaitītajos gadījumos.

- 56 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai visos gadījumos, kad direktīvas tiesību normas no to satura viedokļa šķiet esam beznosacījuma un pietiekoši precīzas, privātpersonas var uz tām atsaukties valsts tiesās, vēršoties pret valsti, kā arī tad, ja valsts nav direktīvu noteiktajos termiņos transponējusi valsts tiesībās vai ja tā to transponējusi nepareizi (skat. 2008. gada 17. jūlija spriedumu lietā *C-226/07 Flughafen Köln/Bonn*, Krājums, I-5999. lpp., 23. punkts, un 2011. gada 3. marta spriedumu lietā *C-203/10 Auto Nikolovi*, Krājums, I-1083. lpp., 61. punkts).
- 57 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka apstākļi, ja kādas direktīvas tiesību norma piedāvā dalībvalstīm iespēju izvēlēties, nenozīmē, ka, pamatojoties uz direktīvas tiesību normām vien, nevarētu pietiekami precīzi noteikt tādējādi individiem piešķirto tiesību saturu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Flughafen Köln/Bonn*, 30. punkts, un 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā *C-138/07 Cobelfret*, Krājums, I-731. lpp., 61. punkts).
- 58 PVN direktīvas 80. panta 1. punktā viennozīmīgi un izsmēloši ir izklāstīti nosacījumi, kuri ir jāizpilda dalībvalstij, lai tā varētu savos tiesību aktos paredzēt iespēju koriģēt nodokļa bāzi darījumam, kas noticis starp saistītām personām.
- 59 Lai gan attiecīgie darījumi, par kuriem ir runa pamata tiesvedībā un uz kuriem attiecas *ZDDS* 27. panta 3. punkts, atbilst kādai no situācijām, kas paredzētas minētajā 80. panta 1. punktā, ir jāuzskata, ka attiecīgā dalībvalsts ir izmantojusi iespēju, kas paredzēta šī panta 1. punktā.
- 60 Tieši pretēji, lai gan šie darījumi neatbilst darījumiem, kas paredzēti PVN direktīvas 80. panta 1. punktā, šis pants ir jāinterpretē kā tāds, ar kuru tādām sabiedrībām kā prasītājam pamata tiesvedībās tiek piešķirtas tiesības tieši atsaukties uz minēto pantu, lai iebilstu pret to, ka iesniedzējtiesa piemēro valsts tiesību aktus, kas ir pretrunā minētajam pantam (pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Flughafen Köln/Bonn*, 33. punkts). Šādā gadījumā, ciktāl *ZDDS* atbilstošās tiesību normas nav iespējams interpretēt tādējādi, ka tās atbilst minētās direktīvas 80. panta 1. punktam, valsts tiesai ir jāatstāj nepiemērotas šīs tiesību normas, jo tās nav saderīgas ar minētā 80. panta 1. punktu.
- 61 Tā sekas ir tādas, ka ir jāpiemēro PVN direktīvas 73. pants, lai noskaidrotu, ievērojot šajā pašā direktīvā paredzētās atkāpes, ka darījumu, par kuriem ir runa pamata tiesvedībās, nodokļu bāze ir faktiski saņemtā atlīdzība. Gluži kā Tiesa ir nospriedusi par Sestās direktīvas 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 2006/69, 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, kurš kļuvis par PVN direktīvas 73. pantu, šai tiesību normai ir tieša iedarbība (šajā ziņā skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā *C-62/93 BP Supergaz, Recueil*, I-1883. lpp., 34.–36. punkts, kā arī 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā *C-62/00 Marks & Spencer, Recueil*, I-6325. lpp., 47. punkts).
- 62 Uz piekto jautājumu lietā *C-621/10* un uz sesto jautājumu lietā *C-129/11* ir jāatbild, ka tādos apstākļos kā pamata tiesvedībās PVN direktīvas 80. panta 1. punkts piešķir sabiedrībām tiesības tieši atsaukties uz šo pantu, lai iebilstu pret to, ka tiek piemērotas valsts tiesību normas, kas neatbilst minētajai tiesību normai. Tā kā nav iespējams interpretēt valsts tiesību aktus tā, ka tie atbilst minētajam 80. panta 1. punktam, iesniedzējtiesai ir jāatstāj nepiemērotas visas šo tiesību aktu tiesību normas, kas neatbilst minētajam pantam.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 63 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 80. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir izsmēloši izklāstīti piemērošanas nosacījumi un ka līdz ar to valsts tiesību aktos, pamatojoties uz šo tiesību**

normu, nevar tikt paredzēts, ka nodokļa bāze ir darījuma atvērtā tirgus vērtība citos gadījumos nekā tie, kuri uzskaitīti minētajā tiesību normā, it īpaši, ja – tas jāpārbauda valsts tiesai – nodokļu maksātājam ir tiesības pilnībā atskaitīt pievienotās vērtības nodokli;

- 2) tādos apstākļus kā pamata tiesvedībā Direktīvas 2006/112 80. panta 1. punkts piešķir sabiedrībām tiesības tieši atsaukties uz šo pantu, lai iebilstu pret to, ka tiek piemērotas valsts tiesību normas, kas neatbilst minētajai tiesību normai. Tā kā nav iespējams interpretēt valsts tiesību aktus tā, ka tie atbilst minētajam 80. panta 1. punktam, iesniedzējtiesai ir jāatstāj nepiemērotas visas šo tiesību aktu tiesību normas, kas neatbilst minētajam pantam.

[Paraksti]