

Downloaded via the EU tax law app / web

Lieta C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

un

Goldsborough Developments Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise

[High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu]

Sest? PVN direkt?va – 10. panta 2. punkts – PVN iekas?jam?ba – lemaksa – Iepriekš?ji maks?jumi par farmaceitisku produktu un prot?žu gaid?mu pieg?di

?ener?ladvok?ta M. Pojareša Maduru [*M. Poiares Maduro*] secin?jumi, sniegti 2005. gada 7. apr?l?

Tiesas spriedums (virspal?ta) 2006. gada 21. febru?r?

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums un nodok?a iekas?jam?ba

(Padomes Direkt?vas 77/388 10. panta 2. punkta otr? da?a)

Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Direkt?vu 95/7, 10. panta 2. punkta otr? da?a k? atk?pe no min?t? punkta pirmaj? da?? paredz?t?s normas paredz, ka gad?jum?, ja ir veicama iemaksa pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu izpildes, nodoklis k??st iekas?jams l?dz ar maks?juma sa?emšanu sa?emt?s summas apm?r?. Min?t?s normas piem?rošanas jom? neietilpst iepriekš?ji noteiktas summas maks?jumi, kas veikti par prec?m, kuras visp?r?gi nor?d?tas sarakst?, ko jebkur? br?d? var groz?t, pirc?jam un p?rdev?jam pan?kot kop?gu vienošanos, un no kura pirc?js, iesp?jams, var?tu izv?l?ties atseviš?as preces, pamatojoties uz vienošanos, ko tas jebkur? br?d? var vienpus?ji atsaukt, atg?stot visu iepriekš samaks?to, bet neizmantoto maks?jumu.

Lai nodoklis k??tu iekas?jams gad?jum?, ja iemaksa tiek veikta pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu izpildes, visiem elementiem, kas ir rakstur?gi nodok?a iekas?jam?bas gad?jumam, proti, pieg?dei n?kotn? vai pakalpojumu sniegšanai n?kotn? rakstur?gajiem elementiem, ir j?b?t zin?miem iepriekš un t?d?j?di iemaksas veikšanas br?d? prec?m vai pakalpojumiem ir j?b?t prec?zi raksturotiem.

(sal. ar 45., 48. un 51. punktu un rezolūvo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2006. gada 21. febru?r? (*)

Sest? PVN direkt?va – 10. panta 2. punkts – PVN iekas?jam?ba – lemaksa – Iepriekš?ji maks?jumi par farmaceitisku produktu un prot?žu gaid?mu pieg?di

Lieta C?419/02

par I?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienot? Karaliste) iesniedza ar I?mumu, kas pie?emts 2002. gada 8. novembr? un kas Ties? re?istr?ts 2002. gada 20. novembr?, tiesved?b?

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise.

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js V. Skouris [*V. Skouris*], pal?tas priekšs?d?t?ji P. Janns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermans [*C. W. A. Timmermans*], A. Ross [*A. Rosas*], K. Š?mans [*K. Schiemann*], J. Makar?iks [*J. Makarczyk*], tiesneši S. fon B?rs [*S. von Bahr*] (referents), H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], K. L?nartss [*K. Lenaerts*], P. K?ris [*P. K?ris*], E. Juh?ss [*E. Juhász*] un Dž. Arestis [*G. Arestis*],

?ener?ladvok?ts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],

sekret?re K. Štranca [*K. Sztranc*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesa s?di 2004. gada 23. novembr?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *BUPA Hospitals Ltd* un *Goldsborough Developments Ltd* v?rd? – R. Venabls [*R. Venables*], QC, kam pal?dz T. Laionss [*T. Lyons*], *barrister*, ko pilnvarojs D. Garsija [*D. Garcia*], *solicitor*,

– Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – R. Kodvela [*R. Caudwell*], p?rst?ve, kam pal?dz K. Vajda [*C. Vajda*], QC,

– ?rijas v?rd? – D. Dž. O'Hagans [*D. J. O'Hagan*], p?rst?vis, kam pal?dz A. M. Kolinss [*A. M. Collins*], SC,

- Nīderlandes valdības vārds – H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*], pērstāve,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārds – R. Līls [*R. Lya*], pērstāvis,

noklausījies ģenerālvoklīta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 7. aprīlī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta, 5. panta 1. punkta, 10. panta 2. punkta un 17. panta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestās 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.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp *BUPA Hospitals Ltd* (turpmāk tekstā – “*BUPA Hospitals*”) un *Goldsborough Developments Ltd* (turpmāk tekstā – “*Goldsborough Developments*”), proti, divām sabiedrībām, kas ietilpst *BUPA* grupā, un *Commissioners of Customs & Excise* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”) par *Commissioners* atteikumu ņaut *BUPA Hospitals*, kā arī *Goldsborough Developments* no iemaksām par piegādātā nākotnē, ko veikušas divas citas *BUPA* grupas sabiedrības, kā pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas samaksāts avansā, atskaitot 17,5 miljonus sterliņu mārciņu (apmēram 26,2 miljonus euro).

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts nosaka, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi, kā arī pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tirdzniecības.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punktu par nodokļu maksātāju uzskata visas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru šā panta 2. punktā norādītu saimniecisku darbību. “Saimnieciskās darbības” jēdziens minētajā 2. punktā ir definēts kā tāda darbība, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbības un jo īpaši darbības, kuras saistītas ar ilglaiču materiāla vai nemateriāla pašuma [ģermeņu vai bezģermeņu lietu] izmantošanu nolūkā gūt no tā pastāvīgus ienākumus.

5 Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta otrā daļa nosaka:

“Ievērojot 29. pantā paredzēto konsultāciju kārtību, katra dalībvalsts par atsevišķiem nodokļa maksātājiem var uzskatīt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, juridiski bēdamas patstāvīgās, ir cieši saistītas cita ar citu finansējumā, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā.”

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punktu “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pašumu [ģermeņu lietu] kā pašniekam”.

7 Sestās direktīvas 10. panta 1. un 2. punkts ir formulēts šādi:

1. a) “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis

atbilst tam, lai nodoklis k??tu iekas?jams;

b) nodoklis k??st "iekas?jams" tad, kad nodok?u iest?dei saska?? ar likumu rodas ties?bas no attiec?g? br??ža piepras?t nodokli no personas, kurai tas j?maks?, neatkar?gi no t?, ka samaksas laiku var pagarin?t.

2. Darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, notiek, un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad preces ir pieg?d?tas vai pakalpojumi ir sniegti. Pre?u pieg?des, iz?emot 5. panta 4. punkta b) apakšpunkt? min?t?s preces, un pakalpojumu sniegšanu, kas rada v?l?kus r??inu p?rskatus vai maks?jumus, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas š?di r??inu p?rskati vai maks?jumi.

Tom?r, ja maks?jums izdar?ms uz kontu [iemaksa ir veicama] pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu izpildes, nodoklis k??st iekas?jams l?dz ar maks?juma sa?emšanu un par sa?emto summu.

Neatkar?gi no iepriekš izkl?st?tajiem noteikumiem dal?bvalstis var noteikt, ka daži dar?jumiem vai nodok?a maks?t?ju kategorij?m nodoklis k??st iekas?jams vai nu:

- ne v?l?k par fakt?ras vai dokumenta, kurš kalpo par fakt?ru, izdošanu,
- ne v?l?k par cenas sa?emšanu, vai
- gad?jum?, ja nav izdota fakt?ra vai dokuments, kurš kalpo par fakt?ru, vai tas ir izdots v?lu,
- noteikt? laik? no darb?bas, par kuru j?maks? nodoklis, dienas."

8 Min?t?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b)–e) apakšpunkts paredz, ka dal?bvalstis nosaka atbr?vojumus daž?m darb?b?m medic?nisko pakalpojumu nozar?.

9 Š?s pašas direkt?vas 17. panta 1. punkts nosaka, ka "atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams".

10 Š? paša panta 2. punkta a) apakšpunkts paredz:

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

a) pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js."

11 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkta pirmo teikumu – 28.c pant? paredz?taj? p?rejas period? "atbr?vojumus ar iepriekš?j? stadij? maks?to nodok?u atmaks?šanu, k? ar? pazemin?tās likmes, kas zem?kas par zem?ko likmi, kas noteikta 12. panta 3. punkt? attiec?b? uz pazemin?t?m likm?m, kuras bijušas spēk? 1991. gada 1. janv?r? un saskan ar Kopienas ties?bu aktiem, un atbilst Padomes 1967. gada 11. apr??a Otr?s direkt?vas 17. panta p?d?j? ievilkum? min?tajiem nosac?jumiem, var saglab?t".

Valsts tiesiskais regul?jums

12 1994. gada likuma par PVN (*Value Added Tax Act 1994*) 6. panta 4. punkts paredz:

"Ja l?dz dienai, kas noteikta saska?? ar š? panta 2. un 3. punktu, persona, kura veic pieg?di, izraksta PVN r??inu par min?to pieg?di vai ja l?dz dienai, kas noteikta saska?? ar š? panta 2. punkta a) vai b) apakšpunktu vai 3. punktu, t? iekas? maksu par šo pieg?di, j?uzskata, ka pieg?de – atbilstoši r??in? nor?d?tajai vai iekas?tajai summai – veikta dien?, kad tika izrakst?ts r??ins vai

iekas?ta maksa.”

13 Š? paša likuma 30. panta 1. punkts versij?, kas bija sp?k? l?dz 1998. gada 1. janv?rim, nosaka:

“Ja nodok?u maks?t?js pieg?d? preces vai sniedz pakalpojumu un šai pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai ir piem?rojama PVN nulles likme, tad neatkar?gi no t?, vai par šo pieg?di ir j?maks? PVN saska?? ar k?du citu ties?bu normu vai nav,

par šo pieg?di netiek iekas?ts PVN, bet

visos citos gad?jumos t? ir j?uzskata par pieg?di, kas aplikama ar nodokli,

l?dz ar to šai pieg?dei j?piem?ro nulles PVN likme.”

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

14 No l?muma uzdot prejudici?lu jaut?jumu izriet, ka *BUPA Hospitals* un *BUPA Gatwick Park Hospital Ltd* (turpm?k tekst? – “*BUPA GatwickPark*”) ietilpst *BUPA* grup?, k? ar? – saist?b? ar *Sest?s direkt?vas* 4. panta 4. punkta otro da?u – *BUPA* PVN grup?.

15 Vair?kus gadus, prec?z?k, l?dz 1997. gada beig?m, *BUPA Hospitals* p?rvald?b? atrad?s ?oti daudzas priv?t?s slimn?cas. Atbilstoši *Court of Appeal* [Apel?cijas tiesas] nol?mumam, kas tais?ts pr?v? starp *BUPA Hospitals* un *Commissioners*, kura tika izskat?ta kopš 1993. gada, *BUPA Hospitals* veikt?s z??u un prot?žu pieg?des šo slimn?cu pacientiem tika apliktas ar PVN atbilstoši nulles likmei, kas ??va *BUPA Hospitals* atg?t PVN, kurš iepriekš samaks?ts, p?rkot š?s pašas preces no saviem pieg?d?t?jiem.

16 P?c tam, kad 1997. gada 24. j?lij? *House of Lords* [Lordu pal?ta] noraid?ja *Commissioners* apel?cijas s?dz?bu, Apvienot?s Karalistes vald?ba 1997. gada 13. august? dar?ja zin?mu savu nodomu steidzami pie?emt ties?bu aktus, lai m?kstin?tu *Court of Appeal* nol?muma sekas.

17 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka p?c š? jaun? tiesisk? regul?juma pasludin?šanas *BUPA* grupa nol?ma nosl?gt l?gumus par iepriekš?ju maks?jumu veikšanu. Doma bija t?da, ka tirgus dal?bnieks, kura veiktajai pieg?dei tiek piem?rota nulles nodok?u likme un kurš t?d?j?di var atg?t PVN, kas samaks?ts iepriekš par z??u un prot?žu pieg?d?m, ja vien šo z??u un prot?žu pieg?des ir vai b?s aplikamas ar nodokli, nojaušot par ties?bu aktu groz?jumiem, nosl?dz pre?u vai pakalpojumu pirkuma l?gumus. Šis tirgus dal?bnieks p?c tam l?dz, lai vi?u atbr?vo no iepriekš samaks?t? PVN laika posm?, kur? tika veikts maks?jums vai tika izrakst?ts r??ins, pat ja pieg?de tika veikta v?l?k? gr?matved?bas uzskaites laika posm?.

18 Saska?? ar šiem l?gumiem tika nolemts vienu no *BUPA* grupas sabiedr?b?m izmantot k? pieg?d?t?ju, t?d?j?di nodrošinot to, ka iepriekš veiktie maks?jumi paliek grup?. K? pieg?d?t?js tika izmantota *BUPA MedicalSupplies Ltd* (kuras nosaukums tobr?d v?l bija *GoldsboroughRetirement Property Services Ltd*, turpm?k tekst? – “*BUPA Medical*”), proti, *Goldsborough* grup? ietilpstoš? sabiedr?ba, ko 1997. gada augusta s?kuma sav? ?pašum? p?r??ma *BUPA* grupa un kas p?c tam k?uva par “tukšu ?aulu”. Kaut ar? š? sabiedr?ba ietilpst *BUPA* grup?, t? nepieder tai pašai PVN grupai, kurai pieder *BUPA Hospitals*.

19 L?mum? uzdot prejudici?lu jaut?jumu ir preciz?ts – lai izvair?tos no riska, ka *Commissioners* atrod iemeslu aizkav?t PVN atmaks?šanu, tika nolemts, ka cita *Goldsborough* grupas sabiedr?ba, proti, sabiedr?ba *Goldsborough Developments*, kura p?rvalda ?etras priv?t?s slimn?cas un kura ietilpst v?l ar? cit? PVN grup?, kur? neietilpst *BUPA Hospitals*, nosl?dz l?gumu ar PVN *BUPA* grupai piederošu pieg?d?t?ju par iepriekš?ju t?das pašas summas samaksu, k?du maks? *BUPA Hospitals*

, un tādā pašā gromatveidā uzskaites laika posmā kāds paredzēts attiecībā uz *BUPA Hospitals*. Sabiedrība *BUPA Gatwick Park*, kas tajā laikā bija viena "tukša aula", saistībā ar līgumiem par iepriekšēju samaksu tika izvēlēta par otru piegādātāju.

20 1997. gada 5. septembrā notika šādu attiecīgo sabiedrību valžu sanāksmes. *BUPA Hospitals* un *BUPA Medical* valde nolēma noslēgt divus līgumus attiecīgi par zāļu un protēžu pirkšanu un piegādi.

21 *BUPA Hospitals* valdes sanāksmes laikā tika nolemts veikt iepriekšējus maksājumus 60 miljonu sterliņu mērciņu apmērā, kam pieskaitīts PVN, par zāļu iegādi un 40 miljonu sterliņu mērciņu apmērā, kam pieskaitīts PVN, par protēžu iegādi no *BUPA Medical*.

22 Tajā pašā dienā tika pieņemta šāda rezolūcija, kurā tika nolemts nosaukumu *Goldsborough Retirement Property Services Ltd* mainīt uz *BUPAMedical* un kurā tika grozīts šīs sabiedrības darbības profils, lai tajā iekļautu farmaceitisku produktu un protēžu tirdzniecības darbības.

23 1997. gada 5. septembrā *BUPA Medical* ar nosauktā *BUPA Hospitals* rīcību par zāļu piegādi par 60 miljoniem sterliņu mērciņu, kam pieskaitīti 10,5 miljoni sterliņu mērciņu kā PVN, un par protēžu piegādi par 40 miljoniem sterliņu mērciņu, kam pieskaitīti 7 miljoni sterliņu mērciņu kā PVN.

24 Šajā pašā dienā *Goldsborough Developments* valde un *BUPA GatwickPark* valde nolēma noslēgt divus līgumus attiecīgi par zāļu un protēžu iegādi un piegādi.

25 *Goldsborough Developments* valde nolēma nekavējoties samaksāt *BUPA Gatwick Park* 50 miljonus sterliņu mērciņu, kam pieskaitīts PVN, par zāļu iegādi un 50 miljonus sterliņu mērciņu, kam pieskaitīts PVN, par protēžu iegādi.

26 Šajā pašā dienā *BUPA Gatwick Park* nosauktā *Goldsborough Developments* divus rīcību par zāļu piegādi 50 miljonu sterliņu mērciņu apmērā, kam pieskaitīti 8,75 miljoni sterliņu mērciņu kā PVN, un par protēžu piegādi ar 50 miljonu sterliņu mērciņu apmērā, kam pieskaitīti 8,75 miljoni sterliņu mērciņu kā PVN.

27 No lēmuma uzdot prejudiciālu jautājumu izriet, ka līgumi, pamatojoties uz kuriem tika izdarīti iepriekšējie maksājumi, bija lēdžīgi. Šajos līgumos bija noteikts, ka:

- pircējam līgumā noteiktā cena pārdēvējam bija jāsamaksā līguma noslēgšanas dienā,
- preces, uz kurām attiecas līgums, bija aprakstītas pielikumā, kurš varēja tikt grozīts, līgumslēdzēja pusēm panākot kopīgu vienošanos,
- pārdēvējs piegādātājam minētās preces vai daļu no tām atbilstoši iepriekšējiem pircēja norādījumiem lēdžīgi, kad piegādāto prešu kopējā vērtība sasniedz līgumā noteikto cenu,
- ikviena līgumslēdzēja puse var atkāpties no līguma, par to paziņojot septiņas dienas iepriekš, un
- šādā gadījumā pircējs atgriezt līgumā noteikto cenu, no kuras atskaitāta to prešu vērtība, kas jau piegādātas atkāpšanās dienā.

Iesniedz?jtiesa nor?da, ka da?diem l?gumiem bija l?dz?gs pielikums un ka taj? bija vien?da numer?cija attiec?b? uz vair?k?m da?d?m z?l?m, prot?z?m un da?d?m prec?m. Iesniedz?jtiesa nor?da, ka bija ac?mredzams, ka neviens no ?etru sabiedr?bu vad?t?jiem nebija piev?rsis uzman?bu š? dokumenta saturam.

28 No š? paša l?muma izriet, ka, pien?c?gi izpildot šos l?gumus, tie ?autu *BUPA* grupai izvair?ties no likv?do l?dzek?u zaud?jumiem un no jebk?diem PVN maks?jumiem *Commissioners* šaj? sakar?. *BUPA* PVN grupa sav? PVN deklar?cij? attiec?b? uz laika posmu l?dz 1997. gada novembrim var?ja nor?d?t PVN 17,5 miljonu sterli?u m?rci?u apm?r?, kas iepriekš samaks?ts saist?b? ar *BUPA Hospitals* iepirkumiem no *BUPA Medical* un ko kompens? PVN 17,5 miljonu sterli?u m?rci?u apm?r?, kas maks?jams saist?b? ar *BUPA Gatwick Park* p?rdevumiem *Goldsborough Developments*. *Goldsborough* grupa, kas nav saist?ta ar *BUPA* PVN grupu, var?ja r?koties t?d? paš? veid?: t?s PVN deklar?cij? bija iek?auts PVN 17,5 miljonu sterli?u m?rci?u apm?r?, kas iepriekš samaks?ts saist?b? ar *Goldsborough Developments* iepirkumiem no *BUPA Gatwick Park*, un PVN 17,5 miljonu sterli?u m?rci?u apm?r?, kas maks?jams saist?b? ar *BUPA Medical* p?rdevumiem *BUPA Hospitals*.

29 1997. gada 8. septembr? *Midland Bank* tika iesniegts l?gums no citas *BUPA* grup? ietilpstošas sabiedr?bas, proti, *BUPA Investments Ltd* (turpm?k tekst? – “*BIL*”), konta no?emt 235,5 miljonus sterli?u m?rci?u un p?rskait?t attiec?gi *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* kont? summas 118 miljonu un 117,5 miljonu sterli?u m?rci?u apm?r?. Ikm?neša procenti tika noteikti, ?emot v?r? katra m?neša vid?jo dienas likmi.

30 Taj? paš? dien? *Midland Bank* tika iesniegts l?gums, pirmk?rt, no *BUPA Hospitals* konta p?rskait?t uz *BUPA Medical* kontu 117,5 miljonus sterli?u m?rci?u un, otrk?rt, no *Goldsborough Developments* konta p?rskait?t uz *BUPA Gatwick Park* kontu š?du pašu summu, un p?c tam š?s pašas summas savuk?rt p?rskait?t uz *BIL* kontu. *BUPA Medical* un *BUPA Gatwick Park* tika piem?roti procenti par summ?m, ko t?s bija ieskait?jušas *BIL* kont?.

31 1997. gada 18. novembr? Parlamentam tika nodoti noteikumi par PVN piem?rošanu z?l?m, farmaceitiskajiem produktiem un inval?diem paredz?t?m ier?c?m [*VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order* (SI 1997/2744)]. T? st?j?s sp?k? 1998. gada 1. janv?r?. Ar to tika izdar?ti groz?jumi 1994. gada likuma par PVN 8. pielikuma 12. grup?, no to produktu saraksta, kam piem?rojama nulles nodok?a likme, izsl?dzot medic?nas produktu pieg?di, kuru Apvienotaj? Karalist? veikuši priv?tie pieg?d?t?ji. Turpm?k š?s pieg?des bija atbr?votas no nodok?a. No t? izriet, ka princips PVN, kas par šiem produktiem samaks?ts iepriekš, vairs nevar?ja atskait?t.

32 L?gumi, kuru m?r?is bija ?stenot noteikumus, kas iek?auti l?gumos par iepriekš?jiem maks?jumiem, kuri nosl?gti starp *BUPA Hospitals* un *BUPA Medical*, tika izpild?ti 1998. gada septembr?. L?mum? par prejudici?la jaut?juma uzdošanu ir nor?d?ts, ka medic?nas produktu vairumtirdzniec?bas at?auja *BUPA Medical* tika izsniegta 1998. gada 19. august? un ka visas slimn?cas, ko vad?ja *BUPA Hospitals*, 1998. gada decembra s?kum? pas?t?jumus nodeva *BUPA Medical*. No š? paša l?muma izriet, ka *BUPA Hospitals* šos iepriekš?jos maks?jumus izmantoja t?d? veid?, kas tai ??va saglab?t nulles likmi sešus l?dz septi?us gadus, s?kot no 1998. gada septembra.

33 Attiecībā uz līgumiem par iepriekšjiem maksājumiem, ko noslūgusi *Goldsborough Developments* un *BUPA Gatwick Park*, līgumi par protēju piegādēm tika izpildīti 2001. gada vidū un līgumi par zīlēm – 2001. gada novembrī. No lūmuma uzdot prejudiciālu jautājumu izriet, ka nopietnas problēmas radās pēc *Goldsborough* grupas iegādes un ka šīs problēmas bija jāatrisina pirms pasākumu izpildes sistēmas ieviešanas. Šī iemesla dēļ *BUPA Gatwick Park* zīļu tirdzniecības atauju saņēma tikai 2001. gada 8. jūnijā.

34 Lūmums uzdot prejudiciālu jautājumu ir precīzāks ar tas, ka, lai piedalītos līgumā par paredzēto pirkšanu, *Goldsborough Developments* vajadzēja aizēmties 117,5 miljonus sterliņu mērciņu no *BIL*, proti, apmēram 7 reizes lielāku summu nekā tās apgrozījums 1997. gadā, kā rezultātā tās parādi palielinājās apmēram par 270 %. *Commissioners* uzskata, ka *Goldsborough Developments* būtu vajadzēji 50–100 gadi, lai izlietotu savu iepriekšējo maksājumu.

35 Ar 2000. gada 14. septembra lūmumu *Commissioners* atteicās ataut *BUPA Hospitals*, kā arī *Goldsborough Developments* atskaitīt priekšnodokli, ko katra no tām samaksājusi, 1997. gada septembrī veicot iepriekšējus maksājumus par *BUPA Medical* un *BUPA Gatwick Park* veiktajām piegādēm.

36 2002. gada 25. februārī *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesa] (Londonā) noraidīja prasību, kas celta par *Commissioners* lūmumu, jo *BUPA Medical* un *BUPA Gatwick Park* neveic saimniecisku darbību un neveic piegādes kopējās PVN sistēmas nozīmē. Tā atzina, ka visu to pasākumu, kas veikti saskaņā ar līgumiem par pirkšanu pirms 1997. gada septembra, vienīgais mērķis bija izvairīties no PVN maksāšanas. *BUPA Medical* un *BUPA Gatwick Park* šajos līgumos piedalījās tikai tāpēc, lai būtu iespējams īstenot šo mērķi.

37 Tomēr *VAT and Duties Tribunal* neēnāma vērē *Commissioners* izteikto tēzi, ka saskaņā ar doktrīnu par tiesību āunprātēgu izmantošanu *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* zaudēja tiesības atskaitēt iepriekš samaksāto PVN.

38 *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* vērsās *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, un *Commissioners* iesniedza blakus sēdzību.

39 Uzskatot, ka gan *VAT and Duties Tribunal* lūmums, gan apelācijas sēdzība, kas iesniegta *High Court*, ir saistīti ar dažiem Kopienē tiesību jautājumiem, *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Kā, ņemot vērā atbilstošos apstākļus, atbilstošās darbības un pārdevēju uzņēmumu stāvokli, ir interpretējams [Sestās direktīvas] 4. panta 1. un 2. punktā izmantotais jēdziens “saimnieciskā darbība”?

2) Kā, ņemot vērā atbilstošos apstākļus, atbilstošās darbības un pārdevēju uzņēmumu stāvokli, ir interpretējams [Sestās] direktīvas 5. panta 1. punktā izmantotais jēdziens “preču piegāde”?

3) a) Vai pastāv āunprātēgas tiesību izmantošanas princips, pamatojoties uz kuru (neatkarīgi no [Sestās] direktīvas interpretācijas) būtu iespējams zaudēt tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu?

b) Ja šāds princips pastāv, kādos apstākļos tas ir piemērojams?

c) Vai tas ir piemērojams tādē apstākļos, kādus ir norādījusi *VAT and Duties Tribunal*?

- 4) Vai atbilde uz 1.–3. jautājumu būtu citādi, ja ar atbilstošajam darbību saistītais maksājums būtu veikts laicīgi, kad visas turpmākās preču piegādes būtu atbrīvotas no nodokļa, saņemot atpakaļ PVN, kas samaksāts iepriekšējā posmā, kā to paredz [Sestās] direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunkts?
- 5) Kā ir interpretējama [Sestās] direktīva šādu jautājumu pašajam kontekstā? Vai tādās apstākļos, kādi pastāv šajās gadījumos, un saistībā ar tādām darbībām, par kādām ir runa šajās gadījumos, piegādes ir jāuzskata par tādām, ko:
- a) pircēju sabiedrība ir veikuši rīji piegādātji, uzskatot, ka piegādes nav saņemušas vai nav veikušas pārdevēja sabiedrības;
- vai
- b) pārdevēju sabiedrība ir veikuši rīji piegādātji, uzskatot, ka piegādes pircēju sabiedrība nav veikušas pārdevēja sabiedrības?
- 6) Kā ir interpretējams [Sestās] direktīvas 17. pants un ar atskaitēšanu saistītās normas, ja katra pārdevēja sabiedrība, veicot saimniecisko darbību, veic piegādes pircējai sabiedrībai un ja
- a) pircējas sabiedrības ir noslīgušas līgumus ar pārdevēju sabiedrību par preču piegādi; ja
- b) par šīm precēm rījini tika izrakstīti un maksājumi par tām tika veikti pirms piegādes; ja
- c) PVN rījins tika izrakstīts, jau veicot iepriekšēju maksājumu atbilstoši [Sestās] direktīvas 10. panta 2. punkta otrajai daļai; ja
- d) pircēju sabiedrība preces ir jāizmanto, lai veiktu piegādes, kas, ja tās būtu veiktas maksājuma izdarīšanas brīdī, būtu atbrīvotas no nodokļa, pastāvot tiesību saņemšanai atpakaļ ar iepriekš samaksāto priekšnodokli, bet ja
- e) katrai no pircēju sabiedrībām ir nodoms saņemt līgumos paredzēto preču piegādi tikai tad, ja tiesību aktos tiktu izdarīti grozījumi, pēc kuriem pircēja sabiedrība preces varētu izmantot tikai tādā piegāžu veikšanai, kas ir atbrīvotas no nodokļa, nepastāvot tiesību uz atskaitējumu?
- [Attiecībā uz e) punktu) ir jānorāda, ka, ja tiesību aktos netiktu izdarīti minētie grozījumi, pircēju sabiedrība būtu tiesības atkāpties no līgumiem, ko tās noslīgušas ar pārdevēju sabiedrību, un pieprasīt atmaksāt samaksātās summas, jo līgumos, kuri noslēgti starp pircēju sabiedrību un pārdevēju sabiedrību saistībā ar atbilstošajām darbībām, bija iekārtoti noteikumi, kas pieņēva šādu atkāpšanos.]
- 7) *VAT and Duties Tribunal* (sava lēmuma 89. punktā) ir atzinusi, ka “neviens no personām, kas ir atbildīgas par [*BUPA Medical* un *BUPA Gatwick Park*] lēmumu pieņemšanu, [...] nebija neviena cita iemesla, ne arī reāla mērķa kā tikai pienācīgi jāsteno plānu, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas”. Lietas dalībnieki apelācijas tiesvedībā savā apelācijas sūdzībā *High Court* apstrīdēja šo faktu konstatējumu. Vai, ja pieņem, ka šis konstatējums būtu noraidīts apelācijas tiesvedībā, atbilde uz 1.–6. jautājumu būtu citādi, un kāda tā būtu?”

Levada apsvērumi

40 Uz dodot prejudiciālos jautājumus, iesniedzītāja pēc būtības vēlas uzzināt, vai, pirmkārt, tādās darbībās, par kādām ir runa pamata prāvā un kuru mērķis ir iegūt nodokļu priekšrocību, ir

uzskatīmas par preču piegādi un saimniecisku darbību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 4. panta 1. un 2. punkta un 5. panta 1. punkta nozīmē un, otrkārt, vai šīs direktīvas ir interpretējamā tādā veidā, ka tās nepieļauj nodokļu maksātājam atskaitīt PVN, kas samaksāts iepriekš, ja darbības, uz kurām ir balstītas šīs tiesības, ir uzskatīmas par āunprātīgu darbību.

41 No lēmuma uzdot prejudiciālu jautājumu un no ceturtajā un sestajā prejudiciālajā jautājumā aprakstītajiem faktiskajiem apstākļiem tomēr izriet, ka *BUPA* grupas īstenoto līgumu struktūru veido PVN piemērošana iepriekšējam maksājumiem atbilstoši Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrajai daļai.

42 Lai tiesai, kas līgumi sniegti prejudiciālu nolēmumu, sniegtu derīgu atbildi, Tiesa var ņemt vērā Kopienas tiesību normas, kuras neveido valsts tiesneša uzdoto prejudiciālo jautājumu tiesisko pamatojumu (šajā sakarā skat. it īpaši 2004. gada 12. oktobra spriedumu lietā *C-60/03 Wolff & Müller*, Krājums, I-9553. lpp., 24. punkts, un 2005. gada 7. jūlija spriedumu lietā *C-153/03 Weide*, Krājums, I-0000. lpp., 25. punkts).

43 Līdz ar to saistībā ar ceturto un sesto jautājumu, kas ir jāaplūko kopā un kā pirmie jautājumi, ir jānoskaidro, vai tādā veidā iepriekšējie maksājumi, par kuriem ir runa pamata prāvā, ietilpst Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrās daļas piemērošanas jomā.

Par ceturto un sesto jautājumu

44 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrā daļa paredz, ka darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un PVN kopskaņi iekasājams brīdī, kad tiek veikta šīs preču piegāde vai tiek sniegti pakalpojumi.

45 Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrā daļa, kura paredz, ka gadījumā, ja ir veicama iemaksa pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes, PVN kopskaņi iekasājams līdz ar maksājuma saņemšanu saņemtas summas apmērā, ir uzskatāma par atkāpi no šīs paša punkta pirmajā daļā paredzētās normas un kā tāda ir interpretējama sašaurināti.

46 Turklāt ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 10. panta 1. punkta a) apakšpunkts “darbība, par kuru jāmaksā” PVN definē kā notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kopskaņi iekasājams. No tā izriet, ka nodoklis var kopskaņi iekasājams brīdī, kad tiek veikta darbība, par kuru ir jāmaksā nodoklis, vai vēlāk, bet, ja vien nav pretējā noteikuma, ne pirms tās.

47 Tādējādi Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta trešā daļa ļauj dalībvalstīm noteikt, ka trās gadījumos PVN kopskaņi iekasājams pirms tam, kad jau ir notikusi darbība, par kuru ir jāmaksā nodoklis, proti, vai nu vēlāk par faktāras izdošanu, ne vēlāk par cenas saņemšanu vai arī – gadījumā, ja nav izdota faktūra vai tā ir izdota vēlāk, – noteikt termiņu, skaitot no dienas, kurā notikusi darbība, par kuru jāmaksā nodoklis.

48 Minētā 2. punkta otrajā daļā nav ievērojama šīs hronoloģiskā kārtība, paredzot, ka, ja ir veicama iemaksa, PVN kopskaņi iekasājams pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes. Lai nodoklis kopskaņi iekasājams šādā situācijā, visiem elementiem, kas ir raksturīgi nodokļa iekasājamā gadījumam, proti, piegādei nekotnā vai pakalpojumu sniegšanai nekotnā raksturīgajiem elementiem, ir jābūt zināmiem iepriekš un tādējādi, kā ir konstatējis ģenerālvokāts secinājumu 100. punktā, iemaksas veikšanas brīdī precīzi un pakalpojumiem ir jābūt precīzi raksturotiem.

49 Šis secinājums cita starpā ir apstiprināts Sestās direktīvas projektam sniegtā pamatojuma izklāstā (*Bulletin des Communautés européennes*, papildinājums 11/73, 13. lpp.), kurā Komisija ir norādījusi, ka, “ja iemaksas tiek iekasātas pirms nodokļa iekasājamā gadījuma, šo iemaksu

iekasšanas rezultātā nodoklis kļūst iekasjams, jo tādējādi līgumslēdzēja puses dara zināmu savu nodomu, aizsteidzoties priekš laika, uzņemties atbildību par visām finansiālajām sekām, kas saistītas ar nodokļa iekasjamas gadījuma iestāšanos”.

50 Šajā sakarā jāatgādina arī tas, ka PVN ir maksājams par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, nevis par maksājumiem, kas veikti par piegādi vai pakalpojumiem (skat. 2001. gada 9. oktobra spriedumu lietā C-108/99 *Cantor Fitzgerald International, Recueil*, I-7257. lpp., 17. punkts). *A priori* PVN nav jāmaksā par maksājumiem, kas veikti par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas vēl nav skaidri noteikti.

51 Tādējādi uz ceturto un sesto jautājumu ir jāatbild tādēļ, ka Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrās daļas piemērošanas jomā neietilpst tādēļ iepriekšji noteiktas summas maksājumi, par kuriem ir runa pamata prāvā un kas veikti par precēm, kuras vispārīgi norādītas sarakstā, ko jebkurā brīdī var grozīt, pircējam un pārdevējam panākot kopīgu vienošanos, un no kura pircējs, iespējams, varētu izvēlēties atsevišķas preces, pamatojoties uz vienošanos, ko tas jebkurā brīdī var vienpusēji atsaukt, atgāstot visu iepriekš samaksāto, bet neizmanto maksājumu.

Par pirmo, otro, trešo, piekto un septīto jautājumu

52 Ēmot vērā atbildi uz ceturto un sesto jautājumu, uz pirmo, otro, trešo, piekto un septīto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

53 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

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, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 10. panta 2. punkta otrās daļas piemērošanas jomā neietilpst tādēļ iepriekšji noteiktas summas maksājumi, par kuriem ir runa pamata prāvā un kas veikti par precēm, kuras vispārīgi norādītas sarakstā, ko jebkurā brīdī var grozīt, pircējam un pārdevējam panākot kopīgu vienošanos, un no kura pircējs, iespējams, varētu izvēlēties atsevišķas preces, pamatojoties uz vienošanos, ko tas jebkurā brīdī var vienpusēji atsaukt, atgāstot visu iepriekš samaksāto, bet neizmanto maksājumu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.