

Downloaded via the EU tax law app / web

Lieta C-63/04

**Centralan Property Ltd**

pret

**Commissioners of Customs & Excise**

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

Sest? PVN direkt?va – 20. panta 3. punkts – Ražošanas l?dzek?i – Priekšnodok?a atskait?šana – Atskait?jumu kori??šana – Nekustamais ?pašums – Atsavin?šana, izmantojot divus saist?tus dar?jumus, no kuriem viens ir atbr?vots no nodok?a, bet otrs ir apliekams ar nodokli – Sadale

?ener?ladvok?tes Julianas Kokotes [*Juliane Kokott*] secin?jumi, sniegti 2005. gada 17. mart?

Tiesas spriedums (treš? pal?ta) 2005. gada 15. decembr?

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 – Priekšnodok?a atskait?šana – Ražošanas l?dzek?i – S?kotn?j? atskait?juma kori??šana – Atsavin?šana pirms kori??šanas laika posma beig?m, izmantojot divus saist?tus dar?jumus, no kuriem viens ir atbr?vots no nodok?a, bet otrs ir apliekams ar nodokli – Sadale*

*(Padomes Direkt?vas 77/388 5. panta 1. punkts un 20. panta 3. punkts)*

Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem 17.–20. pant? paredz?t?s atskait?jumu un kori??šanas sist?mas m?r?is ir izveidot ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?jumu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekam?m darb?b?m.

Min?t?s direkt?vas 20. panta 3. punkts, kas reglament? ?pašu gad?jumu, kad ražošanas l?dzeklis tiek pieg?d?ts pirms kori??šanas laika posma beig?m, ir interpret?jams t?d? veid?, ka gad?jum?, ja 999 gadu nomas l?gums par ražošanas l?dzekli tiek nosl?gts ar personu par iev?rojamu samaksu un ja ar šo l?dzekli saist?t?s atlikuš?s ?pašuma ties?bas (“freehold reversion”) tiek nodotas tr?s dienas v?l?k personai par daudz maz?ku summu, kaut ar? abi šie dar?jumi:

– ir nenov?ršami saist?ti un

– sast?v no pirm? dar?juma, kas ir atbr?vots no nodok?a, un otr? dar?juma, kurš ir apliekams ar nodokli,

– un ja t?p?c, ka ir nodotas ties?bas r?koties ar min?to ražošanas l?dzekli k? ?pašniekam, š?s darb?bas veido pieg?des š?s pašas direkt?vas 5. panta 1. punkta noz?m?,

attiecīgo līdzekļu izdevumu koriģēšanas laika posma beigumā uzskata par to, kas tiek izmantots uzņēmējdarbībai, kuru uzskata par daļēji pielietamu ar nodokli un daļēji atbrīvotu no nodokļa, ņemot vērā abu darījumu attiecīgo vērtību proporciju.

(sal. ar 56., 73. un 82. punktu un rezolūciju daļu)

## TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2005. gada 15. decembrī (\*)

Sestā PVN direktīva – 20. panta 3. punkts – Ražošanas līdzekļi – Priekšnodokļa atskaitēšana – Atskaitījumu koriģēšana – Nekustamais īpašums – Atsavināšana, izmantojot divus saistītus darījumus, no kuriem viens ir atbrīvots no nodokļa, bet otrs ir pielietams ar nodokli – Sadale

Lieta C-63/04

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2003. gada 21. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 13. februārī, tiesvedībā

### ***Centralan Property Ltd***

pret

### ***Commissioners of Customs & Excise.***

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši A. La Pergola [*A. La Pergola*], Ž. P. Puisošs [*J. P. Puissochet*], U. Lehmušs [*U. Lõhmus*] un A. O'Kēfs [*A. Ó Caoimh*] (referents),

ģenerālvokāle J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre L. Hīvēle [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 16. februārī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Centralan Property Ltd* vērda – R. Kordara [*R. Cordara*], QC, un P. Kējs [*P. Key*], *barrister*, ko pilnvarojis *Landwell* birojs, *solicitor*,

– Apvienotās Karalistes valdības vērda – K. Mandži [*K. Manji*], pārstāvis, kam palīdz N. Plemings [*N. Fleming*], QC,

– Eiropas Kopienu Komisijas vērda – R. Liēls [*R. Lya*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerālvokāles secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 17. martā,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz to, kā interpretēt 20. panta 3. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā 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 tika iesniegts saistībā ar prāvu starp sabiedrību *Centralan Property Ltd* (turpmāk tekstā – “*Centralan*”) un *Commissioners of Customs & Excise* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”), kas Apvienotajā Karalistē ir atbildīgi par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) iekasēšanu, saistībā ar šīs sabiedrības veikto priekšnodokļa atskaitījumu koriģēšanu.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Kopienu tiesiskais regulējums*

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts ir paredzēts, ka PVN ir jāmaksā par “preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rēķojas”.

4 Minētās direktīvas 4. panta 3. punkts ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis var par nodokļa maksātāju uzskatīt arī jebkuru, kas reizumis veic kādu darījumu, kurš pieskaitāms 2. punktā minētajam darbībām, it paši kādu no šiem darījumiem:

a) ?ku vai ?ku daļu un zem tām esošās zemes pārdošānu (izīrēšanu, iznomāšanu) pirms šo ?ku pirmreizējās izmantošanas; [..].

Dalībvalstis pirmreizējās izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laiku, kas paiet no ?kas pabeigšanas dienas līdz pirmās pārdošanas (izīrēšanas, iznomāšanas) dienai, vai laiku, kas paiet no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz nākamās pārdošanas (izīrēšanas, iznomāšanas) reizei, ar noteikumu, ka šie laikposmi nepārsniedz attiecīgi piecus un divus gadus.”

5 Šīs pašas direktīvas 5. pants ar nosaukumu “Preču piegāde” nosaka:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu ?pašumu kā ?pašniekam.

[..]

3. Par materiālu ?pašumu dalībvalstis var uzskatīt:

a) noteiktas daļas nekustamā ?pašumā;

b) lietu tiesības, kas dod to turētājam nekustamā ?pašuma lietotāja tiesības;

c) akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā ?pašuma vai tās daļas ?pašumtiesības vai valdījuma tiesības;

[..].”

6 Sestās direktīvas 13. pants paredz:

“A. *Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs*

1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

i) būvniecībai vai jauniešu izglītībai, skolām vai universitātes izglītībai, arodizglītībai vai pērkvalifikācijai, ieskaitot ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, kurām attiecīgā dalībvalsts noteikusi līdzīgus mērķus;

[..].

B. *Citi atbrīvojumi*

Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tādā kā minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

b) nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu [..];

[..]

g) zemi vai zemes daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), izņemot gadījumus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta a) apakšpunktā;

[..].

C. *Izvēles tiesības*

Dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli šādos gadījumos:

a) nekustamā īpašuma izīrēšana vai iznomāšana;

b) darījumi, ko aptver šā panta B daļas d), g) un h) apakšpunkts.

Dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu un pieņem precīzus noteikumus šo tiesību izmantošanai.”

7 Sestās direktīvas 17. pants nosaka:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kāst iekasjams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vārtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..].

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vārtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vārtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā pievienotās vārtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

Dalībvalstis tomēr var:

[..]

c) ataut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;

[..].”

8. Sestās direktivas 19. pantā ir iekauti noteikumi, saskaņā ar kuriem ir jāaprēķina atskaitēma daļa, kā tas paredzēts šīs direktivas 17. panta 5. punktā.

9. Atskaitējumu koriģēšanu reglamentē Sestās direktivas 20. pants, kas ir formulēts šādi:

“[..]

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svērstā atskaitēšanas tiesību sākumam gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesību tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

Atkļūdoties no iepriekšējās daļas, dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sēkot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

Nekustamam pašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat divdesmit gadiem.

3. Ja ražošanas līdzekļus piegādā koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļa maksātājs tos vēl joprojām lieto tā saimnieciskajai darbībai līdz koriģēšanas laika beigām. Ja šādu ražošanas līdzekļu piegāde ir uzlikts nodoklis, pieņem, ka šāms saimnieciskajai darbībai ietilpstošajam darbībam pilnībā uzliek nodokli; ja piegāde ir atbrīvota no nodokļiem, pieņem, ka šīs darbības ir pilnībā atbrīvotas. Koriģēšanu veic tikai vienreiz visā atlikušajā koriģēšanas laikā.

Pdījā no minētajiem gadījumiem dalībvalstis tomēr var noraidīt līgumu veikt koriģēšanu, ja pircējs ir nodokļa maksātājs, kas attiecīgos ražošanas līdzekļus izmanto vienīgi darījumiem, par kuriem pievienotās vārtības nodoklis ir atskaitāms.

[..].”

*Valsts tiesiskais regulējums*

## Tiesiskais regulējums PVN jomā

10 Attiecīgās Sestās direktīvas noteikumi Apvienotajā Karalistē tika ieviesti ar 1994. gada likumu par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*, turpmāk tekstā – “*VATA 1994*”) un 1995. gada noteikumiem par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Regulations 1995*, turpmāk tekstā – “PVN noteikumi”).

11 Saskaņā ar PVN noteikumu 101. panta 1. punktu – atskaitīt var tikai to priekšnodokli, “kas ir saistīts ar darbību, kuras ir apliekamas ar nodokli”.

12 Tajā PVN noteikumu 114. panta daļā, kas ir piemērojama pamata prāvā, ir paredzētas korekcijas, ko veic desmit gadu laika posmā, ievērojot šo pašu noteikumu 115. pantā paredzēto metodi. Attiecībā uz katru “laika posmu” (“interval”), kas ilgst vienu gadu, ražošanas līdzekļu pašnieks var veikt korekcijas attiecībā uz vienu desmito daļu no priekšnodokļa, ievērojot PVN noteikumos paredzēto kārtību.

13 Ar PVN noteikumu 115. panta 3. punktu tika ieviests Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts. Saskaņā ar minētās normas noteikumiem tīrī piemērojama tad, “ja visas tiesības uz ražošanas līdzekļiem pašnieks nodod [...] laika posmā, kas nav pārdējais ar ražošanas līdzekļiem saistītais laika posms [...]”.

14 *VATA 1994* 9. pielikuma paredzētās 1. grupas 1. punkta a) apakšpunkta ii) daļā ir noteikts, ka uz jaunu nedzīvojamo ēku nodošanu neattiecas no nodokļa atbrīvoto piegāžu definīcija. Saskaņā ar šajā pielikumā iekļautajām piezīmēm – “kas vāļ joprojām uzskata par jaunām, ja tās ir uzceltas ne agrāk kā pirms trim gadiem.”

15 1994. gada 30. novembrī stājās spēkā *VATA 1994* 10. pielikuma 2. pantā iekļautais jaunais 3.A punkts, kas paredz, ka gadījumā, ja – atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta C punkta b) apakšpunktam – juridiska persona izvēlas maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu, šī izvēle neattiecas uz darbību, kas ir veiktas ar juridisku personu, kura ar to ir saistīta, *VATA 1994* nozīmē, ja viena no šīm personām nav “persona, kas ir pilnībā apliekama ar nodokli”. Vāļk, 1996. gada 26. novembrī, šis punkts tika atcelts.

## Tiesiskais regulējums nekustamā īpašuma jomā

16 No lietas materiāliem izriet, ka saskaņā ar Anglijas un Velsas tiesību pilnīgās īpašuma tiesības (“freehold”), ja tās nav apgrūtinātas ar citām tās sauktajām “pakārtotajām” tiesībām, var skaidrot kā tiesības neierobežotu laika posmu izmantot nekustamo īpašumu. Noma (“lease”) ir “leasehold” tiesības, kas ir līdzvērtīgas tiesībām noteiktu laika posmu izmantot nekustamo īpašumu. Nomas termiņā ilgums nav ierobežots, un ir sastopami nomas līgumi, kas ir noslēgti uz 999 gadiem. Personai, kam ir neierobežotas īpašumtiesības – “freehold”, ir iespēja vienoties par nomu uz 999 gadiem par ļoti lielu atlīdzību (“premium”), vāļk nesaņemot nomas maksu vai saņemot ļoti nelielu nomas maksu.

17 Tiklīdz pašnieks, kam ir šādas pilnīgās īpašuma tiesības, ir vienoties par nomu, viņam vairs nav pilnīgu īpašuma tiesību bez jebkādiem apgrūtinājumiem (“unencumbered freehold”), bet gan tikai “freehold reversion”, proti, atlikušās īpašuma tiesības, kas ir līdzvērtīgas tiesībām izmantot īpašumu pēc nomas beigām un šā nomas līguma darbības laikā saņemt nomas maksu, ja tādā ir noteikta (turpmāk tekstā – “atlikušās īpašuma tiesības”). Ja nomas maksa ir ļoti neliela un nomas līgums ir ļoti garš, atlikušajām īpašuma tiesībām ir maza nozīme.

18 Īpašnieks, kam ir pilnīgās īpašuma tiesības bez jebkādiem apgrūtinājumiem, var nodot

savas ar ?ku saist?t?s ties?bas, veicot vair?kas darb?bas. Pirmk?rt, nosl?dzot nomas l?gumu, vi?š var atsavin?t ties?bas noteiktu laika posmu izmantot ?pašumu (pret? sa?emot nomas maksu, atl?dz?bu vai ar? abas min?t?s vienlaic?gi). Otrk?rt, nododot atlikuš?s ?pašuma ties?bas, vi?š var nodot ties?bas izmantot ?pašumu p?c nomas l?guma beig?m, ieg?stot ties?bas sa?emt nomas maksu, kas maks?jama saska?? ar nomas l?gumu.

## **Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums**

19 *Centralan* ir meitas sabiedr?ba, kas piln?b? pieder *Centralan Holdings Ltd*, kura pati savuk?rt piln?b? pieder *University of Central Lancashire Higher Education Corporation* (Centr?l?s Lankaš?ras Augst?k?s izgl?t?bas apvien?bas universit?te) (turpm?k tekst? – “Universit?te”). *Centralan* izv?l?j?s maks?t nodokli atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. panta C punkta b) apakšpunktam.

20 *Inhoco 546 Ltd* (turpm?k tekst? – “*Inhoco*”) t?pat k? *Centralan* ir meitas sabiedr?ba, kas piln?b? pieder *Centralan Holdings Ltd*. *Inhoco* pret?ji *Centralan* neizv?l?j?s maks?t nodokli saska?? ar min?to normu.

21 1994. gad? Universit?te, kam ir ierobežotas iesp?jas atskait?t priekšnodokli, pas?t?ja uzbv?t ?ku, kura ir paz?stama ar nosaukumu *Harrington Building* (turpm?k tekst? – “*Harrington ?ka*”).

22 1994. gada 14. septembr? *Centralan* nopirka no Universit?tes *Harrington* ?ku par GBP 6 500 000, kam pieskait?ts PVN GBP 1 370 500 apm?r?, un uz 20 gadiem to iznom?ja Universit?tei, nosakot ikgad?ju nomas maksu GBP 300 000 apm?r?, kurai pieskait?ts PVN (turpm?k tekst? – “20 gadu nomas l?gums”). Šis dar?jums *Centralan* ??va atskait?t PVN, kas samaks?ts, ieg?d?joties *Harrington* ?ku.

23 Attiec?b? uz Universit?ti – iepriekš?j? punkt? nor?d?to dar?jumu rezult?t? tika aizst?ts neatskait?mais PVN, kas tika samaks?ts *Harrington* ?kas b?vniec?bas laik?, ar neatskait?mo PVN, kurš iek?auts nomas maks?s, kas samaks?tas vis? laika posm?, kur? ir sp?k? 20 gadu nomas l?gums. Šo aizst?šanu *Commissioners* neapstr?d.

24 Trešaj? laika posm? p?c *Harrington* ?kas ieg?des, proti, p?c š? sprieduma 15. punkt? min?t? groz?juma izdar?šanas VATA 1994, *Centralan* nodeva visas savas ties?bas uz min?to ?ku, l?dz ar to vajadz?ja piem?rot PVN noteikumu 115. panta 3. punktu.

25 Š? nodošana tika ?stenota, veicot divus sec?gus dar?jumus.

26 Pirmais dar?jums izpaud?s k? 1996. gada 22. novembr? ar *Inhoco* uz 999 gadiem nosl?gtais nomas l?gums (turpm?k tekst? – “999 gadu nomas l?gums”), ?emot v?r? ar Universit?ti nosl?gto 20 gadu nomas l?gumu, par GBP 6 370 000 un par neb?tisku nomas maksu, ja t?da tiktu piepras?ta.

27 1996. gada 25. novembr? veicot otro dar?jumu, ar *Harrington* ?ku saist?t?s atlikuš?s ?pašuma ties?bas tika nodotas Universit?tei par samaksu GBP 1000 apm?r? (turpm?k tekst? – “atlikušo ?pašuma ties?bu nodošana”).

28 999 gadu nomas l?guma nosl?gšana bija dar?jums, kas ir atbr?vots no nodok?iem, jo – kaut ar? *Centralan* bija izv?l?jusies maks?t nodokli par nekustamo ?pašumu izr?šanu un iznom?šanu – t? ir ar *Inhoco* saist?ta juridiska persona VATA 1994 10. pielikuma 2. panta 3.A punkta noz?m?.

29 Atlikušo ?pašuma ties?bu nodošana bija dar?jums, kas ir apliekams ar nodokli, jo, neraugoties uz to, ka Universit?te un *Centralan* ir sav? starp? saist?tas juridisk?s personas min?t?

10. pielikuma noz?m?, VATA 1994 9. pielikum? paredz?t?s 1. grupas 1. punkta a) apakšpunkta ii) da?as noteikumi atbilstoši Sest?s direkt?vas 4. panta 3. punktam un 13. panta B punkta g) apakšpunktam neparedz pieš?irt atbr?vojumu par t?du ?ku nodošanu, kas ir uzceltas ne agr?k k? pirms trim gadiem.

30 ?emot v?r? šos dar?jumus, rad?s jaut?jums par k?rt?bu, k?d? atbilstoši PVN noteikumam 115. panta 3. punktam tiek kori??ti t? PVN atskait?jumi, ko *Centralan* samaks?ja iepriekš, ieg?d?joties *Harrington* ?ku. *Commissioners* apgalvoja, ka pieg?de, kas bija j??em v?r?, ir 999 gadu nomas l?gums un ka nebija j??em v?r? atlikušo ?pašuma ties?bu nodošana, jo tai nebija nek?das noz?mes. Pak?rtoti tie nor?d?ja, ka ir j?nodala dar?jums, kas saist?ts ar 999 gadu nomas l?guma nosl?gšanu, un dar?jums, kurš bija saist?ts ar atlikušo ?pašuma ties?bu nodošanu, ?emot v?r? katra š? dar?juma attiec?go v?rt?bu. Saska?? ar pirmo interpret?ciju *Centralan* k? PVN b?tu j?maks? GBP 796 250 liela summa, kaut ar? saska?? ar otro interpret?ciju – maks?jam? PVN summa b?tu GBP 796 090.

31 *Centralan* šo viedokli apstr?d?ja *VAT and Duties Tribunal* (PVN un nodok?u ties?). *Centralan* apgalvoja, ka visas savas ties?bas uz *Harrington* ?ku t? nodevusi, nododot atlikuš?s ?pašuma ties?bas, l?dz ar to saska?? ar PVN noteikumam 115. pantu tai bija j?maks? PVN tikai GBP 943,93 apm?r?.

32 Noraidot *Centralan* apgalvojumu un *Commissioners* sniegto pirmo interpret?ciju, *VAT and Duties Tribunal* konstat?ja, ka visas savas ties?bas uz *Harrington* ?ku š? sabiedr?ba nodeva, izmantojot divus dar?jumus, proti, attiec?gi nosl?dzot 999 gadu nomas l?gumu un nododot atlikuš?s ?pašuma ties?bas. Š? tiesa uzskata, ka abi min?tie dar?jumi tika veikti vien? un taj? paš? laika posm? un ka turkl?t tie bija nenov?ršami sav? starp? saist?ti un iepriekš noteikti, l?dz ar to b?tu maz ticams, ka atlikušo ?pašuma ties?bu nodošana neb?tu ?stenota, tikl?dz b?tu pan?kta vienošan?s par 999 gadu nomas l?gumu.

33 Šajos apst?k?os *VAT and Duties Tribunal* atzina, ka Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkts un l?dz ar to noteikti ar? PVN noteikumam 115. panta 3. punkts ir interpret?jami t?d? veid?, ka tie skaidri paredz nodal?t gad?jumu, kad visas ?pašumties?bas uz ražošanas l?dzekli tiek nodotas divos posmos, kas ir saist?ti ar div?m pieg?d?m, no kur?m viena ir atbr?vota no nodok?a, bet otra ir apliekama ar nodokli. Pamatojoties uz š?du argument?ciju, min?t? tiesa nol?ma, ka *Centralan* k? PVN bija j?samaks? GBP 796 090 liela summa.

34 *Commissioners* neiesniedza apel?cijas s?dz?bu par to, ka tika noraid?ta vi?u sniegt? interpret?cija, saska?? ar kuru nav j??em v?r? atlikušo ?pašuma ties?bu nodošana, jo tai nav b?tiskas noz?mes.

35 Šajos apst?k?os, lai nodrošin?tu pareizu PVN noteikumam 115. panta 3. punkta piem?rošanu faktiskajiem apst?k?iem pr?v?, ko apel?cijas tiesved?b? taj? ir ierosin?jusi *Centralan*, *High Court of Justice (England & Wales)*, *Chancery Division* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lo jaut?jumu:



“Ja Sest?s PVN direkt?vas 20. panta 2. punkt? paredz?t?s kori??šanas laik? nodok?u maks?t?js p?rdod ?ku, kas tiek izmantota k? ražošanas l?dzeklis, un ja ?ka tiek p?rdota, veicot divus dar?jumus, proti i) nosl?dzot ?kas nomas l?gumu uz 999 gadiem [dar?jums, kas ir atbr?vots no nodok?a atbilstoši [Sest?s] direkt?vas 13. panta B punkta b) apakšpunktam] par [GBP] 6 000 000 lielu summu un ii) tr?s dienas v?l?k p?rdodot “freehold reversion” [atlikuš?s ?pašuma ties?bas] [dar?jums, kas ir apliekams ar nodokli atbilstoši [Sest?s] direkt?vas 13. panta B punkta g) apakšpunktam un 4. panta 3. punkta a) apakšpunktam] par [GBP] 1000 lielu summu, kurai ir pieskait?ts PVN, kas ir iepriekš paredz?ti vai ar? nav paredz?ti t?d? veid?, ka tikl?dz ir veikts pirmais dar?jums, otrs dar?jums nek?d? gad?jum? nevar nenotikt,

vai Sest?s PVN direkt?vas 20. panta 3. punkts ir interpret?jams t?d? veid?, ka:

- a) ražošanas l?dzekli l?dz kori??šanas laika posma beig?m uzskata par t?du, kas tiek izmantots saimnieciskajai darb?bai, kuru uzskata par piln?b? apliekamu ar nodokli;
- b) ražošanas l?dzekli l?dz kori??šanas laika posma beig?m uzskata par t?du, kas tiek izmantots saimnieciskajai darb?bai, kuru uzskata par piln?b? atbr?votu no nodok?a, vai
- c) ražošanas l?dzekli l?dz kori??šanas laika posma beig?m uzskata par t?du, kas tiek izmantots saimnieciskajai darb?bai, kuru uzskata par t?du, kas da??ji ir apliekama ar nodokli un da??ji ir atbr?vota no t?, ?emot v?r? ar nodokli aplikt?s “freehold reversion” [atlikušo ?pašuma ties?bu] p?rdošanas summu un no nodok?a atbr?vot?s 999 gadu nomas v?rt?bas proporciju?”

### **Par prejudici?lo jaut?jumu**

36 Uz dodot šo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas v?las uzzin?t, vai – piem?rojot Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punktu – t?dos apst?k?os k? pamata pr?v? esošie ir j?uzskata, ka ražošanas l?dzeklis, kas ir nekustamais ?pašums, l?dz šaj? norm? paredz?t? kori??šanas laika posma beig?m tiek izmantots saimnieciskajai darb?bai, kura tiek uzskat?ta par t?du, kas piln?b? ir apliekama ar nodokli vai atbr?vojama no t?, vai ar? ir j?uzskata, ka tas ir saist?ts ar darb?bu, kas da??ji ir apliekama ar nodokli un da??ji ir atbr?vota no nodok?a atbilstoši abu ar šo l?dzekli veikto dar?jumu attiec?go v?rt?bu proporcijai, proti, 999 gadu nomas l?guma un tr?s dienas v?l?k notikuš?s atlikušo ?pašuma ties?bu nodošanas v?rt?bu proporcijai.

37 No l?muma uzdot prejudici?lu jaut?jumu pamatojuma izriet, ka šis jaut?jums ir uzdots, lai preciz?tu metodi, saska?? ar kuru ir j?veic priekšnodok?a atskait?jumu kori??šana t?dos apst?k?os k? pamata pr?v? esošie.

38 Šaj? sakar? ir j?nor?da, k? izriet no š? sprieduma 32. punkta, ka *VAT and Duties Tribunal* secin?ja, ka abi nor?dtaj? punkti min?tie dar?jumi bija nenov?ršami saist?ti un iepriekš noteikti. L?mum? uzdot prejudici?lu jaut?jumu valsts tiesa nav apšaub?jusi šo secin?jumu. T? rezult?t? š?s tiesas uzdotais jaut?jums ir j?izskata tikai tikt?l, cikl?l tas attiecas uz situ?ciju, kur? t?pat k? pamata pr?v? tika veikti divi nenov?ršami saist?ti dar?jumi.

39 Lai atbild?tu uz min?to jaut?jumu, ir j?noskaidro, kurš no min?tajiem dar?jumiem ir j??em v?r?, lai piem?rotu Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punktu, vai ar? attiec?g? gad?jum?, cik liel? m?r? katrs no šiem dar?jumiem ir j??em v?r? šaj? sakar?.

### *Tiesai iesniegtie apsv?rumi*

40 *Centralan* nor?da, ka atbilstoši PVN rež?mam Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkt? paredz?taj? atlikušaj? kori??šanas laika posm? ražošanas l?dzek?us uzskata par “piln?b? apliekamiem ar nodokli” vai ar? “piln?b? atbr?votiem no nodok?a” atkar?b? no t?, vai dar?jums,

kura rezultātā nodokļu maksātājs galīgi nodeva savas tiesības uz konkrēto ražošanas līdzekli, ir apliekams ar nodokli, vai ir atbrīvots no tā. Minētā panta 3. punkts nerada nekādu pamatu tam, lai tiktu ņemti vērā vairāki darījumi atbilstoši to attiecīgajai nozīmei, tā kā šī norma ir pretrunā visa nekustamā īpašuma vai visu tiesību uz šo īpašumu pakāpeniskai nodošanai, ja dažādi nodošanas darījumi ir saistīti ar atšķirīgām tiesībām, kas nodotas dažādām personām dažādos laika posmos. Turklāt minētās normas formulējums neāutu to interpretēt tādā veidā, ka tiek ņemta vērā darījuma ekonomiskā nozīme, ja lieta secīgi nodota dažādiem uzņēmumiem, un netiek ņemti vērā kāds darījums, jo ar to saistītā summa ir nenozīmīga.

41 Tādējādi *Centralan* uzskata, ka koriģēšana attiecas tikai uz atlikušo īpašuma tiesību nodošanu.

42 Apvienotā Karaliste norāda, ka ar priekšnodokļa atskaitēm saistīto normu, tostarp Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta mērķis ir cik vien iespējams precīzi noteikt atskaitēm PVN proporciju, lai atspoguļotu to, kā ir izmantoti ieguldījumi, kas veikti, lai īstenotu ar nodokli apliekamās darbības. Tā uzskata, ka šī norma ir interpretējama tādā veidā, ka gadījumā, ja ražošanas līdzeklis ir piegādāts, izmantojot divus iepriekš noteiktus darījumus, no kuriem viens ir apliekams ar nodokli, bet otrs ir atbrīvots no tā, tiek uzskatīts, ka nodokļu maksātājs ražošanas līdzekli izmanto visu atlikušo koriģēšanas laika posmā daļēji saistībā ar darbībām, kas ir apliekamas ar nodokli, un daļēji saistībā ar darbībām, kas ir atbrīvotas no nodokļa, proporcionāli attiecīgajam to ar nodokli apliekamo darījumu un no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtībām, ar kuru palīdzību ražošanas līdzeklis tika pārdots.

43 Tā rezultātā Apvienotā Karaliste uzskata, ka gadījumā, ja preces piegāde Sestās direktīvas 20. panta 3. punkta nozīmē tiek veikta ar divu iepriekš noteiktu darījumu palīdzību, no kuriem viens ir apliekams ar nodokli, bet otrs ir atbrīvots no tā, tie ir jānodala. Tā uzsver, ka *Centralan* ieteiktās interpretācijas sekas būtu tādas, ka *Harrington* ir nodotā būtu jāuzskata par pilnībā apliekamu ar nodokli, kaut arī atlikušo īpašuma tiesību uz īpašumu nodošana veido mazāk nekā 0,02 % no šīs preces vērtības.

44 Eiropas Kopienų Komisija norāda, ka Sestās direktīvas 20. panta 3. punkts attiecas uz vienu vienotu darījumu, kas nosaka preces nodokļu stāvokli atlikušajā koriģēšanas laika posmā. Tā atgādina, ka saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta 1. punktu par "preču piegādi" uzskata darbību, ar kuras palīdzību tiek nodotas tiesības ar mantisku īpašumu rīkoties kā tā īpašniekam. Pēc Komisijas domām, šī iet, ka – saskaņā ar piemērojamajiem valsts tiesību aktiem – noslēdzot 999 gadu nomas līgumu, netiek nodots īpašums, jo īpašnieks saglabā atlikušās īpašuma tiesības. Tā rezultātā šāda nomas līguma noslēgšana pati par sevi nav ražošanas līdzekļa piegāde minētā 20. panta 3. punkta nozīmē.

45 Tādējādi Komisija tāpat kā *Centralan* iesaka saistībā ar koriģēšanu ņemt vērā tikai atlikušo īpašuma tiesību nodošanu.

46 Savos rakstveida apsvērumos Komisija arī ieteica – gadījumā, ja Tiesai vajadzētu atzīt, ka jaunprātīgās tiesību izmantošanas jēdzienam var piemērot tādā gadījumā kā pamata prāvā esošais – iesniedzējtiesai sniedzamo atbildi papildināt ar to, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs vai savstarpēji saistītu nodokļu maksātāju grupa iesaistās vienā vai vairākos darījumos, kam nav ekonomiska pamatojuma, bet kas rada mērķlietu situāciju, kuras vienīgais mērķis ir radīt vajadzīgos apstākļus priekšnodokļa atgāšanai, šie darījumi nav jāņem vērā.

47 Attiecībā uz iespējamo jaunprātīgās tiesību izmantošanas jēdziena piemērošanu Komisija tiesas sēdē tomēr atzina, ka šis jautājums netika apspriests valsts tiesās un ka tā nepamatoti pieņemusi, ka, ņemot vērā īso laika posmu, kas pagāja no *Harrington* ir nodotā būvniecības, kā arī tās pārdošanas, piešķirot 20 gadu nomas līgumu, un divu to darījumu noslēgšanas, uz kuriem

attiecas pamata pr?va, b?tu j?uzskata, ka visi šie apst?k?i kop? veido sist?mu, kas tika izstr?d?ta jau iepriekš.

48 Taj? paš? tiesas s?d? Apvienot? Karaliste papildus pievienoj?s tai Komisijas rakstveida apsv?rumu da?ai, kas attiecas uz ?aunpr?t?gas ties?bu izmantošanas j?dzienu.

### *Tiesas atbilde*

levada apsv?rumi

49 Lai atbild?tu uz uzdoto jaut?jumu, s?kum? atk?rtoti j?nor?da uz situ?ciju, uz k?du attiecas Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkts, proti, t?s 17.–20. pant? paredz?to atskait?jumu sist?mu, k? ar? uz š?s sist?mas izvirz?to m?r?i.

50 Saska?? ar past?v?go judikat?ru Sest?s direkt?vas 17.–20. pant? paredz?t?s ties?bas atskait?t nodokli veido PVN sist?mas neat?emamu da?u, ko princip? nevar ierobežot. Š? sist?ma iedarbojas nekav?joties attiec?b? uz visu samaks?to nodokli par iepriekš veiktajiem dar?jumiem (skat. it ?paši 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?62/93 *BP Supergaz, Recueil*, I?1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?110/98 l?dz C?147/98 *Gabfrisa u.c., Recueil*, I?1577. lpp., 43. punkts).

51 K? Tiesa to atk?rtoti ir konstat?jusi, atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no visas saimniecisk?s darb?bas ietvaros maks?jam? vai samaks?t? PVN. L?dz ar to kop?j? PVN sist?ma, apliekot ar nodok?iem saimniecisko darb?bu, nodrošina piln?gu neitralit?ti, neatkar?gi no š?s saimniecisk?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka min?t? saimniecisk? darb?ba k? t?da princip? ir apliekama ar PVN (skat. it ?paši 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 19. punkts, 1988. gada 21. septembra spriedumu liet? 50/87 Komisija/Francija, *Recueil*, 4797. lpp., 15. punkts, 1998. gada 15. janv?ra spriedumu liet? C?37/95 *Ghent Coal Terminal, Recueil*, I?1. lpp., 15. punkts, un 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C?465/03 *Kretztechnik, Kr?jums, I?4357. lpp., 34. punkts*).

52 No Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta izriet – lai ieinteres?t? persona var?tu ieg?t ties?bas uz atskait?jumu, pirmk?rt, tai ir j?b?t “nodok?u maks?t?jai” š?s direkt?vas noz?m? un, otrk?rt, attiec?g?s preces un pakalpojumi j?izmanto, lai veiktu ar nodokli apliekam?s darb?bas (šaj? sakar? skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?137/02 *Faxworld, Recueil*, I?5547. lpp., 24. punkts).

53 Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?u maks?t?js izmanto, lai vienlaic?gi veiktu darb?bas, kuras rada ties?bas uz atskait?jumu, un darb?bas, kas nerada ties?bas uz atskait?jumu, atskait?šana saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punktu ir pie?aujama tikai attiec?b? uz da?u no PVN, kas ir proporcion?la ar nodokli apliekamaj?m darb?b?m. Š? proporcija tiek apr??in?ta atbilstoši min?t?s direkt?vas 19. panta noteikumiem (šaj? sakar? skat. 1996. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?306/94 *Régie Dauphinoise, Recueil*, I?3695. lpp., 3. un 4. punkts, k? ar? 2000. gada 13. j?lija spriedumu liet? C?136/99 *Monte DeiPaschiDi Siena, Recueil*, I?6109. lpp., 24. punkts).

54 No t? izriet, ka noteicošais krit?rijs priekšnodok?a atskait?šanai ir attiec?go pre?u vai pakalpojumu izmantošana ar nodokli apliekam?m darb?b?m. K? Tiesa to jau ir atzinusi iepriekš, tikai tad, ja prec? izmanto ar nodokli apliekam?m darb?b?m, nodok?u maks?t?js no PVN, ko tas ir par?d?, var atskait?t to, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis par šo prec? (1995. gada 4. oktobra spriedums liet? C?291/92 *Armbrecht, Recueil*, I?2775. lpp., 27. punkts). No judikat?ras izriet, ka no t?, k?dam m?r?im preces vai pakalpojumi ir izmantoti vai tos ir paredz?ts izmantot, ir atkar?gs s?kotn?j? atskait?juma lielums, uz kuru nodok?u maks?t?jam ir ties?bas saska?? ar

Sest?šs direkt?vas 17. pantu, un iesp?jamo korekciju apm?rs turpm?kajos laika posmos, kas ir j?veic atbilstoši š?s direkt?vas 20. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem (šaj? sakar? skat. 1991. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?97/90 *Lennartz, Recueil*, I?3795. lpp., 15. punkts, un 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?396/98 *Schlo?stra?e, Recueil*, I?4279. lpp., 37. punkts).

55 Attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem Sest?šs direkt?vas 20. pant? ir paredz?ts ?pašs kori??šanas rež?ms. Šaj? sakar? ir j?nor?da, ka saska?? ar Padomes 1967. gada 11. apr??a Otro direkt?vu 67/228/EK par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošānu apgroz?juma nodok?a jom? – Kop?j?s pievienot? v?rt?bas nodok?a sist?mas strukt?ra un piem?rošanas k?rt?ba (OV 1967, 71, 1303. lpp.) – Tiesa atzina, ka p?d?j? min?taj? direkt?v? attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem paredz?tais ?pašais rež?ms ir izskaidrojams un pamatojams ar šo l?dzek?u ilgstošo izmantošanu un ar to ieg?des izmaksu neizb?gamu amortiz?ciju (šaj? sakar? skat. 1977. gada 1. febru?ra spriedumu liet? 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Recueil*, 113. lpp., 12. un 13. punkts). Šie apsv?rumi *mutatis mutandis* attiecas uz Sest?šs direkt?vas 20. pant? paredz?to ?pašo rež?mu ar ražošanas l?dzek?iem saist?to atskait?jumu kori??šanai.

56 Sest?šs direkt?vas 20. panta 3. punkts reglament? ?pašu gad?jumu, kad ražošanas l?dzeklis tiek pieg?d?ts pirms kori??šanas laika posma beig?m. Šaj? gad?jum? ikgad?ju kori??šanu aizst?j ar vienu kori??šanu, kas balst?ta uz konkr?t? ražošanas l?dzek?a iepl?noto izmantošanu atlikušaj? kori??šanas laika posm?. Saska?? ar šo normu priekšnodok?a atskait?m?ba ir atkar?ga no t?, vai veikt? pieg?de ir apliekama ar šo nodokli, vai ir atbr?vota no t?.

57 No iepriekš min?t? izriet, ka Sestaj? direkt?v? iek?auto ar kori??šanu saist?to normu m?r?is ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, t?d?j?di nodrošinot PVN neitralit?ti, lai ties?bas uz atskait?jumu par v?l?k veikt?m darb?b?m saglab?tos tikai tad, ja t?s tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumu, par kuriem ir maks?jams š?ds nodoklis. Min?to š?s direkt?vas normu m?r?is ir ar? rad?t ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?jumu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekam?m darb?b?m.

58 ?emot v?r? šos apsv?rumus, ir j?p?rbauda Sest?šs direkt?vas 20. panta 3. punkt? paredz?t?s kori??šanas normas piem?rošana t?d? situ?cij? k? pamata pr?v? esoš?.

Par Sest?šs direkt?vas 20. panta 3. punkta piem?rošanu

59 Šaj? sakar? iepriekš j?noskaidro tas, kuru darb?bu vai – attiec?g? gad?jum? – kuras darb?bas, par kur?m ir str?ds pamata pr?v?, var?tu uzskat?t par “pieg?di, kas veikta kori??šanas laik?” Sest?šs direkt?vas 20. panta 3. punkta noz?m?.

60 J?atg?dina, ka saska?? ar Sest?šs direkt?vas 5. panta 1. punktu “pre?u pieg?de” noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu [mantisku] ?pašumu k? [t?] ?pašniekam”.

61 Uzdotaj? jaut?jum? iesniedz?jtiesa preciz?, ka *Harrington* ?ka tika p?rdota, veicot divas pieg?des. *Centralan* uzsver, ka Sest?šs direkt?vas 20. panta 3. punkts neatbilst visa nekustam? ?pašuma pak?peniskai nodošanai, turpretim Komisija uzskata, ka š? norma paredz vienotu dar?jumu. Šaj? sakar? Komisija, atsaucoties uz valsts ties?bu aktos paredz?taj?m ?pašuma ties?b?m, uzsver, ka, š?iet, tikai atlikušo ?pašuma ties?bu nodošanu var uzskat?t par ties?bu r?koties ar min?to ?ku k? t?s ?pašniekam nodošanu.

62 Tom?r, nelemjot par š? p?d?j? apgalvojuma pamatot?bu, jo Tiesas kompetenc? nav interpret?t dal?bvalstu ties?bas, ir j?secina, ka no Sest?šs direkt?vas 5. panta 1. punkta izriet, ka preces pieg?des j?dziens neattiecas uz ?pašuma nodošanu piem?rojamajos valsts ties?bu aktos paredz?tajos veidos, bet ka taj? ir iek?autas visas darb?bas, ar kuru pal?dz?bu mantisku ?pašumu nodod persona, kas citai personai pieš?ir ties?bas ar to faktiski r?koties k? š? ?pašuma

pašnieci (1990. gada 8. februāra spriedums lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts, un 2003. gada 6. februāra spriedums lietā C-185/01 *Auto Lease Holland, Recueil*, I-1317. lpp., 32. punkts).

63 Šādā situācijā valsts tiesai katrā atsevišķā gadījumā atkarībā no attiecīgās lietas faktiskajiem apstākļiem ir jānosaka, vai ar precīzi veiktā darbība ir saistīta ar tiesību precīzi lietot kā tās pašniekam nodošanu Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, 13. punkts).

64 Līdz ar to, ja, izskatot pamata prāvu, iesniedzējtiesa secinātu, ka šim gadījumam raksturīgajos apstākļos katrā no diviem cieši saistītiem darījumiem, ko *Centralan* stenoja attiecīgi ar *Inhoco* un Universitāti, katram no pūdjiem minētajiem subjektiem tika nodotas tiesības rīkoties ar *Harrington* ūku kā tās pašniekiem, katru no šiem abiem darījumiem varētu uzskatīt par "piegādi" Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē un tādējādi arī tās 20. panta 3. punkta nozīmē.

65 Šo interpretāciju nevar apšaubīt, pamatojoties uz Komisijas argumentu, ka ir grūti iedomāties, ka katrai no divām dažādām personām, kam ir atšķirīgas tiesības uz pašumu, būtu tiesības ar to rīkoties kā tās pašniekam.

66 Dažādi noteikumi par koppašuma jūdziena ieviešanu dalībvalstu tiesību sistēmās norāda uz to, ka pastāv iespēja, ka tiesības rīkoties ar pašumu kā pašniekam var piederēt vairākām personām. Tā rezultātā šis sprieduma 64. punktā sniegto interpretāciju nevar apšaubīt, ne pamatojoties uz to, ka pēc 999 gadu nomas līguma noslēgšanas *Centralan* vēl joprojām piederēja atlikušās pašuma tiesības, ne arī uz to, ka minētā nomas līguma noslēgšana apgrūtināja pilnīgas pašuma tiesības, līdz ar to varēja nodot tikai atlikušās pašuma tiesības, nevis pilnīgas pašuma tiesības bez apgrūtinājumiem.

67 No iepriekš minētā izriet, ka pamata prāvā gan pirmo darījumu, proti, 999 gadu nomas līguma noslēgšanu, gan otro darījumu, proti, atlikušo pašuma tiesību nodošanu, var uzskatīt par "piegādi" Sestās direktīvas nozīmē.

68 Pieņemot, ka katru šo darījumu varētu uzskatīt par piegādi, ir jānoskaidro, kurš no tiem būtu jūzem vērā, lai veiktu Sestās direktīvas 20. panta 3. punktā paredzēto koriģēšanu, vai attiecīgā gadījumā – cik lielā mērā katrs no tiem būtu jūzem vērā šajā sakarā.

69 Šajā sakarā, kā iesniedzējtiesa ir norādījusi, attiecīgā gadījumā var ņemt vērā:

- darījumu, ar kuru *Centralan* pilnībā ir atteicies no tiesībām uz *Harrington* ūku, proti, atlikušo pašuma tiesību nodošanu, kas ir ar nodokli apliekams darījums;
- darījumu, kam ekonomiski ir vislielākā nozīme, proti, 999 gadu nomas līguma noslēgšanu, kas ir no nodokļa atbrīvots darījums, vai
- abus šos darījumus.

70 Saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 3. punktu – ja piegāde notiek koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļu maksātājs vēl joprojām ražojas līdzekli lieto saimnieciskajai darbībai līdz koriģēšanas laika beigām. Uzskata, ka šis saimnieciskā darbība ir pilnībā apliekama ar nodokli gadījumā, ja attiecīgās preces piegāde ir apliekama ar nodokli, un uzskata, ka tā ir pilnībā atbrīvota no nodokļa, ja šīs preces piegāde ir atbrīvota no nodokļa.

71 Pamatojoties uz to, ka šīs normas redakcija, šķiet, paredz tikai tādā situācijā, kurā "piegādi koriģēšanas laikā" veido tikai viena piegāde, *Centralan* uzsver, ka pašuma tiesības uz *Harrington*

Ķu t? piln?b? zaud?ja tikai p?c tam, kad bija nodotas atlikuš?s ?pašuma ties?bas. *Centralan* uzsver, ka tikai min?t?s nodošanas dien? ir j?veic atskait?jumu kori??šana.

72 Tom?r no Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkta nevajadz?tu secin?t, ka situ?cij?, kur? "pieg?di" veido divi cieši un nenov?ršami saist?ti dar?jumi un kur? katru no tiem pašu par sevi var uzskat?t par pieg?di, tikai vienu no šiem dar?jumiem vajadz?tu ?emt v?r?, lai veiktu min?taj? norm? paredz?to kori??šanu.

73 K? tas izriet no š? sprieduma 50.–57. punkta, Sest?s direkt?vas 17.–20. pant? paredz?t?s atskait?jumu un kori??šanas sist?mas m?r?is ir izveidot ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?jumu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekam?m darb?b?m.

74 J?secina, ka ?pašajos apst?k?os, k?di past?v pamata pr?v?, šo m?r?i vislab?k ir iesp?jams sasniegt tad, ja ?em v?r? abas divas konkr?t?s pieg?des proporcion?li to attiec?gajai v?rt?bai. Priekšnodok?a atskait?juma kori??šana prec?zi atspogu?o pl?noto *Harrington* ?kas izmantošanu, kas ir apliekama ar nodokli vai atbr?vota no t?, v?l jo vair?k t?p?c, ka sadale tika veikta atbilstoši min?taj?m v?rt?b?m.

75 Savuk?rt, ja t?dos apst?k?os k? pamata pr?v? esošie ?emtu v?r? tikai p?d?jo veikto darb?bu, min?to m?r?i neb?tu iesp?jams sasniegt, jo t?d?j?di piln?b? tiktu ignor?ts tas, ka konkr?tais ražošanas l?dzeklis tika pieg?d?ts, veicot ar? ar nodokli neapliekamu darb?bu.

76 Ja tiktu ?emta v?r? darb?ba, kurai ekonomiski ir visliel?k? noz?me, vairs neb?tu iesp?jams sasniegt izvirz?to m?r?i, jo t?d?j?di n?ktos ignor?t to, ka min?t? prece ir pieg?d?ta, ar? veicot ar nodokli apliekamu darb?bu. P?d?jais min?tais risin?jums var?tu rad?t pretrun?gas sekas v?l jo vair?k t?p?c, ka abu p?c k?rtas veikto pieg?žu attiec?g?s v?rt?bas ir ?oti l?dz?gas.

77 Šo interpret?ciju nevar apšaub?t, pamatojoties uz to, ka Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkt? skaidri nav paredz?ts sadales meh?nisms, kaut gan citas š?s direkt?vas normas, proti, t?s 17. panta 5. punkts, skaidri paredz š?du meh?nismu. Normas, kas paredz kori??šanu attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem, pie kur?m pieskait?ms ar? min?tais 20. panta 3. punkts, ir interpret?jamas, ?emot v?r? to m?r?i, proti, nodrošin?t to, ka iepriekš?ji atskait?jumi prec?zi atspogu?o ilgstošu ieguld?jumu izmantošanu ar nodokli apliekamo darb?bu veikšanai.

78 Š?da interpret?cija turkl?t ir nostiprin?ta Tiesas judikat?r?. Tiesa ir atzinusi, ka proporcion?la pieeja b?tu j?pielieto par tad, ja attiec?g? Sest?s direkt?vas norma to skaidri neparedz (iepriekš min?tais spriedums liet? *Armbrecht*, 29. un 32. punkts, k? ar? 1996. gada 26. septembra spriedums liet? C?230/94 *Enkler, Recueil*, I?4517. lpp., 38. lpp.).

79 *Centralan* un Komisija tom?r nor?da uz gr?t?b?m, kas, vi?upr?t, var rasties, ja Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkta piem?rošanai ?em v?r? abas pieg?des. Šaj? sakar? t?s k? piem?ru min gad?jumu, kad abas pieg?des notiek daž?dos laika posmos.

80 T? k? šaj? gad?jum? nav vajadz?bas p?rbaud?t min?to gad?jumu, jo tas ir tikai pie??mums, pietiek nor?d?t, ka tad, ja, ?emot v?r? vair?k k? vienu pieg?di, kas notikusi kori??šanas laika posm?, rastos dažas praktiskas gr?t?bas, tas tom?r nerad?tu nep?rvaramas gr?t?bas, kas var?tu ietekm?t PVN rež?ma piem?rošanu. K? ?ener?ladvok?te ir ieteikusi secin?jumu 56. un 58. punkt?, š?d? gad?jum?, piem?ram, var?tu paredz?t, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. panta 2. punktu tiek kori??ta da?a no s?kotn?j? atskait?juma, kas attiecas uz atlikušaj?m ?pašuma ties?b?m uz nodok?u maks?t?ja ?pašumu l?dz šo ties?bu nodošanai vai l?dz kori??šanas laika posma beig?m.

81 Visbeidzot, ?emot v?r? to, ka – t?dos apst?k?os k? pamata pr?v? esošie – gad?jum?, ja iesniedz?jtiesa non?ktu pie š? sprieduma 64. punkt? min?t? secin?juma, ka ar katru no abiem konkr?tajiem dar?jumiem tika nodotas ties?bas r?koties ar attiec?go ražošanas l?dzekli k? ?pašniekam un ka Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkt? paredz?t? kori??šana j?veic, ?emot v?r? abas konkr?t?s pieg?des proporcion?li to attiec?gaj?m v?rt?b?m, nav j?p?rbauda jaut?jums par iesp?jamo ?aunpr?t?gas ties?bu izmantošanas principa piem?rošanu š?dos apst?k?os.

82 Šajos apst?k?os uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild t?, ka Sest?s direkt?vas 20. panta 3. punkts ir interpret?jams t?d? veid?, ka gad?jum?, ja 999 gadu nomas l?gums par ražošanas l?dzekli tiek nosl?gts ar personu par iev?rojamu samaksu un ja ar šo l?dzekli saist?t?s atlikuš?s ?pašuma ties?bas tiek nodotas tr?s dienas v?l?k personai par daudz maz?ku summu, kaut ar? abi šie dar?jumi:

- ir nenov?ršami saist?ti un
- sast?v no pirm? dar?juma, kas ir atbr?vots no nodok?a, un otr? dar?juma, kas ir apliekams ar nodokli,
- un ja t?p?c, ka ir nodotas ties?bas r?koties ar min?to ražošanas l?dzekli k? ?pašniekam, š?s darb?bas veido pieg?des š?s pašas direkt?vas 5. panta 1. punkta noz?m?,

attiec?go l?dzekli l?dz kori??šanas laika posma beig?m uzskata par t?du, kas tiek izmantots saimnieciskajai darb?bai, kuru uzskata par da??ji apliekamu ar nodokli un da??ji atbr?votu no nodok?a, ?emot v?r? abu dar?jumu attiec?go v?rt?bu proporciju.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

83 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata pr?v? š? tiesved?ba ir stadija proces?, ko izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, iz?emot min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumus, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

**20. panta 3. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK, ir interpret?jams t?d? veid?, ka gad?jum?, ja 999 gadu nomas l?gums par ražošanas l?dzekli tiek nosl?gts ar personu par iev?rojamu samaksu un ja ar šo l?dzekli saist?t?s atlikuš?s ?pašuma ties?bas (“freehold reversion”) tr?s dienas v?l?k tiek nodotas citai personai par daudz maz?ku summu, kaut ar? abi šie dar?jumi**

- ir nenov?ršami saist?ti un
- sast?v no pirm? dar?juma, kas ir atbr?vots no nodok?a, un otr? dar?juma, kas ir apliekams ar nodokli,
- un ja t?p?c, ka ir nodotas ties?bas r?koties ar min?to ražošanas l?dzekli k? ?pašniekam, š?s darb?bas veido pieg?des š?s pašas direkt?vas 5. panta 1. punkta noz?m?,

**attiecīgo līdzekli līdz koriģēšanas laika posma beigām uzskata par tādus, kas tiek izmantoti saimnieciskajai darbībai, kuru uzskata par daļēji apliekamu ar nodokli un daļēji atbrīvotu no nodokļa, ņemot vērā abu darbījumu attiecīgo vērtību proporciju.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – angļu.