

Lieta C-285/10

Campsa Estaciones de Servicio SA

pret

Administración del Estado

(Tribunal Supremo l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 11. panta A da?as 1. punkts un 27. pants – Nodok?a b?ze – Noteikumu par pašpat?ri?u piem?rošanas paplašin?šana dar?jumos starp savstarp?ji saist?t?m pus?m, kuros cena ir iev?rojami zem?ka par atkl?t? tirgus v?rt?bu

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 b?ze – Atk?pes ietveroši valsts pas?kumi

(Padomes Direkt?vas 77/388 5. panta 6. punkts, 6. panta 2. punkts, 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkts un 27. pants)

Sest? Direkt?va 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to dal?bvalst?m ir aizliegts t?dos dar?jumos, kuri ir nosl?gti starp savstarp?ji saist?t?m pus?m, kuras ir vienojuš?s par cenu, kas ir iev?rojami zem?ka par atkl?t? tirgus v?rt?bu, nodok?a b?zes noteikšanai piem?rot citu ties?bu normu, nevis š?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktu, paplašinot ties?bu normas, ar kuru nosaka summu, kurai uzliek nodokli, piem?rošanu ar? attiec?b? uz pašpat?ri?u jeb t?diem gad?jumiem, kuros nodok?u maks?t?js izmanto preces un pakalpojumus sav?m vajadz?b?m iepriekš min?t?s direkt?vas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta izpratn?, kaut ar? š? dal?bvalsts nav iev?rojusi š?s direkt?vas 27. pant? noteikto proced?ru, lai sa?emtu at?auju piem?rot atk?pes pas?kumu no iepriekš min?t?s visp?r?j?s ties?bu normas.

(sal. ar 40. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (astot? pal?ta)

2011. gada 9. j?nij? (*)

Sest? PVN direkt?va – 11. panta A da?as 1. punkts un 27. pants – Nodok?a b?ze – Noteikumu par pašpat?ri?u piem?rošanas paplašin?šana dar?jumos starp savstarp?ji saist?t?m pus?m, kuros cena ir iev?rojami zem?ka par atkl?t? tirgus v?rt?bu

Lieta C-285/10

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Supremo* (Spānija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2010. gada 26. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 7. jūnijā, tiesvedībā

Campsa Estaciones de Servicio SA

pret

Administración del Estado.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Ščēmans [*K. Schiemann*], tiesneši A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašņs [*E. Jarašinas*] (referents),

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemotvērīgā rakstveida procesā un 2011. gada 31. marta tiesas sēdī,

ģemotvērīgā apsvērumus, ko sniedza:

- *Campsa Estaciones de Servicio SA* vērīgā – F. Bonastre Kapeljs [*F. Bonastre Capell*], *abogado*,
- Spānijas valdības vērīgā sēkotnāji – B. Plasa Krusa [*B. Plaza Cruz*], pēc tam S. Senteno Uerta [*S. Centeno Huerta*], pērstāves,
- Eiropas Komisijas vērīgā – I. Martinesa del Perala [*I. Martínez del Peral*] un R. Liāls [*R. Lya*], pērstāvji,

ģemotvērīgā pēc ģenerālvokāta uzklaušāšanas pieģemto līgumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lģgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kģ interpretģt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktģvu 77/388/EEK par to, kģ saskaģojami dalģbvalstu tiesģbu akti par apģrozģjuma nodokģiem – Kopģja pievienotģs vģrtģbas nodokģu sistģma: vienota aprģģinu bģze (OV L 145, 1. lpp.; turpmģk tekstģ – “Sestģ direktģva”).

2 Šis lģgums ir iesnieģts tiesvedģbģ starp *Campsa Estaciones de Servicio SA* (turpmģk tekstģ – “*Campsa*”) un *Administración del Estado* par *Oficina Nacional de Inspección* (Valsts nodokģu inspekcija) par izsnieģtu paziģojumu par pievienotģs vģrtģbas nodokģa (turpmģk tekstģ – “PVN”) samaksu par 1993. taksģcijas gadu.

Atbilstošģs tiesģbu normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN piemēro "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas".

4 Sestās direktīvas 5. panta 6. un 7. punkti ir noteikti:

"6. Ja nodokļa maksātājs savam vai tās personas privātajam vajadzībām lieto preces, kas veido tās uzņēmējdarbības ieguldīto līdzekļu daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja [PVN] attiecīgajam precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitīms, šādu lietojumu uzliko par piegādi par atlīdzību. Savukārt šādi neuzliko to, ka šīs preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām.

7. Dalībvalstis var uzskatīt, ka piegādes par samaksu ir:

a) piegādes saskaņā ar uzņēmuma līgumu, izmantojot klienta materiālus, kas nozīmē gadījumus, kad uzņēmēja piegāde savam klientam kustamu pašumu, ko uzņēmēja izgatavojis vai samontējis no materiāliem vai objektiem, ko klients šai nolūkā tam uzticējis, neatkarīgi no tā, vai uzņēmēja sagādājis kļūdu daļu izmantoto materiālu;

b) tas, ka nodokļa maksātājs lieto preces ar nodokli neapliekamam darījumam, ja [PVN] par šīm precēm kļūtu pilnīgi vai daļēji atskaitīms līdz ar to iegādi vai līdz ar to izmantojumu saskaņā ar a) apakšpunktu

c) [..] to, ka nodokļa maksātājs vai tās tiesību pārvērtēji patur preces, kad nodokļa maksātājs beidz ar nodokli apliekamu saimniecisku darbību, ja [PVN] par šīm precēm kļūtu pilnīgi vai daļēji atskaitīms līdz ar to iegādi vai līdz ar to izmantojumu saskaņā ar a) apakšpunktu."

5 Sestās direktīvas 6. panta 2. un 3. punkti ir noteikti:

"2. Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

a) gadījumu, kad nodokļa maksātājs savam vai tās personas privātajam vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja [PVN] šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitīms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savam vai sava personas privātajam vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

[..]

3. [..] dalībvalstis var uzlikt par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību to, ka nodokļa maksātājs sniedz pakalpojumu sava uzņēmuma vajadzībām, ja [PVN] par šādu pakalpojumu nebūtu pilnīgi atskaitīms tādā gadījumā, ja to būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs."

6 Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkti par PVN bēzi valsts teritorijā ir noteikti:

"Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču piegāde un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktus minētos, visa

summa kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādu piegādi, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām;

b) piegādi, kas minētas 5. panta 6. un 7. punktā, šo vai līgumu preču pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to piegādes brīdī;

c) piegādi, kas minētas 6. panta 2. punktā, pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam;

d) piegādi, kas minētas 6. panta 3. punktā, sniegto pakalpojumu atvērta tirgus vērtība.

[..]”

7 Sestās direktīvas 27. pantā ir noteikts:

“1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest pasākumus, lai atbilstoši šīs direktīvas noteikumiem noliktu vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patērētāja stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiekniecīgā apjomā.

2. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, par tiem informē Komisiju un sniedz Komisijai visu attiecīgo informāciju.

3. Komisija viena mēneša laikā par ierosinātajiem pasākumiem informē pārējās dalībvalstis.

4. Padomes lēmumu uzskata par apstiprinātu, ja divu mēnešu laikā no dienas, kad pārējās dalībvalstis ir informētas, ka tas noteikts iepriekšējā punktā, ne Komisija, ne kāda no dalībvalstīm nav pieprasījusi, lai šo jautājumu izskata Padome.

5. Tās dalībvalstis, kuras 1977. gada 1. janvārī piemēro tādā veidā pasākumus, kādi minēti 1. punktā, var tos saglabāt ar noteikumu, ka šīs dalībvalstis par tiem paziņo Komisijai līdz 1978. gada 1. janvārim, un ar noteikumu, ka gadījumos, kad šādas atkāpes ir noteiktas, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, tās atbilst 1. punktā noteiktajai prasībai.”

8 Ar Padomes 2006. gada 15. maija Lēmumu 2006/387/EK Spēnijas Karalistei tika atļauts piemērot pasākumu, atbilstoši no Sestās direktīvas (OV L 150, 11. lpp.) 11. panta un 28. panta, Spēnijas Karalistei atbilstoši Sestās direktīvas 27. panta 1.–4. punktā paredzētajai procedūrai tika atļauts ieviest atkāpes pasākumu no vispārīgā noteikuma par nodokļa bāzi, kas ir paredzēta Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā. Šis lēmuma 1. pantā ir noteikts:

“[...] Spēnijas Karalistei ir atļauts noteikt atvērta tirgus vērtību, [...] par nodokļa bāzi attiecībā uz preču piegādi, pakalpojumu sniegšanu un iegādātu Kopienas iekšienē, ja atlīdzība ir ievērojami zemāka par atvērta tirgus vērtību un piegādes saņēmējam vai – Kopienas iekšējās iegādes gadījumā – iegādātājam nav tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa samazinājumu pilnā apjomā [...].

Šo pasākumu var izmantot tikai ar noliku nepieļaut [krāpšanu nodokļu jomā] vai [izvairīšanos no] nodokļu maksāšan[as] un tad, ja atlīdzību, kas citkārt būtu pamatā [nodokļa bāzei], ir ietekmējušas īmenes, vadības, pašumtiesību, finansiālas vai juridiskas saites [...].”

9 Sestās direktīvas 11. panta A daļa tika grozīta ar Padomes 2006. gada 24. jūlija Direktīvu

2006/69/EK, ar ko groza Direkt?vu 77/388 attiec?b? uz dažiem pas?kumiem, lai vienk?ršotu pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?šanas proced?ru un c?n?tos pret kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, un ar ko atce? dažus l?mumus par atk?p?m (OV L 221, 9. lpp.). Ar Direkt?vu 2006/69 Sest?s direkt?vas 11. panta A da?ai tika tostarp pievienots jauns 6. punkts. Saska?? ar šo ties?bu normu, lai nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom? vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, dal?bvalstis var veikt pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka attiec?b? uz pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu nodok?a b?ze ir atv?rt?s tirgus v?rt?bas apm?r?, ta?u tikai tad, ja atl?dz?ba par to atkar?b? no apst?k?iem ir zem?ka vai augst?ka par šo atkl?to tirgus v?rt?bu un ja dar?jumu pušu starp? past?v personiskas saites.

10 Ar Direkt?vas 2006/69 sp?k? st?šanas saska?? ar L?mumu 2006/387 Sp?nijas Karalistei pieš?irt? at?auja k?uva par sp?k? neesošu.

11 Dal?bvalstu iesp?ja veikt pas?kumus attiec?b? uz dar?jumiem starp savstarp?ji saist?t?m pus?m un lai nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, lai nodok?a b?ze atbilstu atv?rtajai tirgus v?rt?bai, tagad ir pamatota ar pašlaik sp?k? esoš?s Padomes 2006. gada 28. oktobra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.) 80. pantu.

Valsts ties?bas

12 1992. gada 28. decembra Likuma 37/1992 par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1992. gada 29. decembra *BOE* Nr. 312, 44247. lpp.; turpm?k tekst? – “Likums 37/1992”) 78. panta 1. punkt? t? redakcij?, kas ir piem?rojama faktiem pamata liet?, nodok?a b?zes noteikšanai bija paredz?ta š?da visp?r?ga ties?bu norma:

“Nodok?a b?ze ir gal?g? summa, ko veido no klienta vai treš?m person?m sa?emta atl?dz?ba par dar?jumiem, kam piem?ro šo nodokli.”

13 Tom?r Likuma 37/1992 79. panta 5. punkt? bija noteikts:

“Ja l?guma puses ir savstarp?ji saist?tas un t?s vienojas par cen?m, kuras ir iev?rojami zem?kas par atv?rto tirgus v?rt?bu, nodok?u apr??inu b?ze nedr?kst b?t zem?ka par to, k?da t? b?tu, piem?rojot [79. panta] 3. un 4. punktu.”

14 Likuma 37/1992 79. panta 3. un 4. pant? bija paredz?ti speci?li noteikumi nodok?a b?zes apr??in?šanai gad?jum?, kur? preces vai pakalpojumus izmanto pašpat?ri?am jeb nodok?u maks?t?ja personiskaj?m vajadz?b?m. Šie ir gad?jumi, kuri atbilst Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkt? un 6. panta 2. punkt? paredz?taj?m situ?cij?m.

15 P?c Direkt?vas 2006/69 pie?emšanas Likuma 37/1992 79. panta 5. punkts tika groz?ts ar 2006. gada 29. novembra Likumu 36/2006 par pas?kumiem, lai nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom? (*Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal*, 2006. gada 30. novembra *BOE*, 42087. lpp.). Š?s ties?bu normas teksts tika piel?gots t?, lai taj? atspogu?otos groz?jumi, kas Sest?s direkt?vas 11. panta A da??, tostarp š? panta jaunaj? 6. punkt?, tika iestr?d?ti ar Direkt?vu 2006/69.

Pamata lieta un prejudici?lais jaut?jums

16 1993. gada 31. decembr? *Campsa* p?rdeva *Repsol Combustibles Petrolíferos SA* vair?kas degvielas uzpildes stacijas, kas atrad?s Sp?nijas teritorij?, par ESP 1 732 419 313. Nav str?da, ka šis dar?jums ir j?kvalific? atbilstoši Likuma 37/1992 79. panta 5. punktam.

17 1998. gada 7. j?lij? Sp?nijas nodok?u inspekcija pazi?oja *Campsa* savus iebildumus par t?s

1993. taksācijas gada PVN deklarāciju, uzskatot, ka attiecīgajam atsavinajumam bija jāpiemēro noteikumi par nodokļa bāzes aprēķināšanu atbilstoši Likuma 37/1992 79. panta 5. punktam, jo šāds atsavinājuma pašba bija tāda, ka tas tika noslēgts starp savstarpēji saistītiem pusēm un tās bija vienojušies par cenu, kas ir acīmredzami zemāka par atklātā tirgus vērtību. Tādēļ nodokļu inspekcijas noteiktā nodokļu bāze bija ESP 4 076 112 060. 1998. gada 11. decembrī, pamatojoties uz šo aprēķināto nodokļa bāzi, tika izdots paziņojums par PVN samaksu par 1993. taksācijas gadu.

18 *Tribunal Económico-Administrativo Central* [Centrālā Saimniecisko un administratīvo lietu tiesa] savā 2001. gada 21. februāra nolūmumā šo paziņojumu par PVN samaksu atzina par likumīgu. *Campsa* iesniedza prasību par šo nolūmumu *Audiencia Nacional* [Spānijas Valsts tiesā], kas to noraidīja ar 2004. gada 30. aprīļa spriedumu. *Campsa* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

19 *Tribunal Supremo* [Augstākā tiesa, Spānija] uzskata, ka, lai izšķirtu šo strīdu, tostarp ir jānoskaidro, vai vispārējā tiesību norma, par nodokļa bāzes noteikšanu, kas ir paredzēta Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā, ir katrā ziņā jāpiemēro darījumiem starp savstarpēji saistītiem pusēm, ņemot vērā, ka šāds direktīvā nav noteikta speciāla tiesību norma, lai noteiktu nodokļa bāzi šādā situācijā.

20 *Tribunal Supremo* uzskata, ka Savienības tiesību interpretācija rada pamatotas šaubas. Tā norāda, ka Tiesas judikatūra šīet runājam par labu tam, lai piemērotu šo vispārējo tiesību normu, un ka Spānijas Karaliste saņemta atļauju no tās atkāpties tikai pēc attiecīgā paziņojuma par PVN samaksu. *Tribunal Supremo* tomēr uzsver, ka kopš Direktīvas 2006/69 spēkā stāšanās dalībvalstīs var, neprasot iepriekšēju atļauju, noteikt speciālus atkāpes pasākumus, lai noteiktu nodokļa bāzi, piemēram, tādus pasākumus, kuri tika atauti ar Lēmumu 2006/387, un šāds iespējams joprojām ir spēkā atbilstoši Direktīvai 2006/112. Turklāt *Abogado del Estado* (Valsts pārstāvis) apgalvo, ka Likuma 37/1992 79. panta 5. punkta piemērošana nebija pretrunā Savienības tiesībām ar pirms Lēmuma 2006/387 pieņemšanas, tostarp tādēļ, ka ar Sesto direktīvu bija atauts atsaukties uz atklātā tirgus vērtību pašpatēriņa gadījumos jeb tādus gadījumos, kad nodokļu maksātājs izmanto preces un pakalpojumus savām vajadzībām, Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta izpratnē, ar gadījumos, ja darījumi notiek starp savstarpēji saistītiem pusēm.

21 Šādos apstākļos *Tribunal Supremo* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [Sestā Direktīva] [??va] dalībvalstīm ieviest tiesību aktus, nosakot, ka darījumos starp savstarpēji saistītiem pusēm, kuros cena ir ievērojami zemāka par atklātā tirgus vērtību, nodokļa bāze nav tā pati, kas saskaņā ar 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu ir vispārējā piemērojama – proti, noteikta kā atļauzība –, paplašinot noteikumu par preču un pakalpojumu izmantošanu pašpatēriņam piemērošanu (kā tas tika darīts ar Likuma [371/1992] 79. panta 5. punktu, pirms tas tika grozīts ar [...] Likumu 36/2006, ja nav ievērota Sestās direktīvas 27. pantā noteiktā pašba, lai saņemtu atļauju piemērot atkāpes pasākumu no vispārējā noteikuma, jo Spānija[s] [Karaliste] šādu atļauju ir saņēmusi vienīgi pēc Lēmuma [2006/387] pieņemšanas?”

Par prejudiciālo jautājumu

22 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nav aizliegts, ka dalībvalsts darījumos starp savstarpēji saistītiem pusēm, kuras ir vienojušies par cenu, kas ir ievērojami zemāka par atklātā tirgus vērtību, nodokļa bāzes noteikšanai piemēro citu tiesību normu, nevis Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, paplašinot tiesību normas, ar kuru nosaka summu, kurai uzliek nodokli, piemērošanu ar attiecībā uz

pašpat?ri?u jeb t?diem gad?jumiem, kuros nodok?u maks?t?js izmanto preces un pakalpojumus sav?m vajadz?b?m, Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta izpratn?, kaut ar? š? dal?bvalsts nav iev?rojusi Sest?s direkt?vas 27. pant? noteikto proced?ru, lai sa?emtu at?auju piem?rot atk?pes pas?kumu no iepriekš min?t?s visp?r?j?s ties?bu normas.

23 Sp?nijas vald?ba uzskata, ka t?dos apst?k?os, k?di ir paredz?ti Likuma 37/1992 79. panta 5. punkt?, dal?bvalstij ir ties?bas noteikt citu nodok?a b?zi nek? visp?r?j? ties?bu norm? – Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkt? – noteikto nodok?a b?zi. Š? valsts ties?bu norma atbilstot nodok?u neitralit?tes un vienl?dz?gas attieksmes principiem, un t? esot sader?ga ar Sesto direkt?vu, jo t?s m?r?is ir kr?pšanas apkarošana nodok?u jom?. Sp?nijas vald?ba turkl?t nor?da, ka dal?bvalst?m paredz?t? iesp?ja piem?rot š?da veida atk?pes pas?kumus bija paredz?ta Direkt?v? 2006/69 un joproj?m ir paredz?ta Direkt?v? 2006/112.

24 Turpret? Campsa un Eiropas Komisija uzskata, ka ar Sesto direkt?vu pirms groz?jumiem, kas taj? tika izdar?ti ar Direkt?vu 2006/69, dal?bvalst?m t?dos apst?k?os k? tie, kas ir paredz?ti Likuma 37/1992 79. panta 5. punkt?, nebija at?auts paredz?t t?du ties?bu normu, ar ko nosaka no Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkta atš?ir?gu nodok?u b?zi, pirms t? ir sa??musi at?auju, kas noteikta š?s direkt?vas 27. pant?, lai ieviestu š?du atk?pes pas?kumu.

25 Pirmk?rt, šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, lai kvalific?tu dar?jumu k? “dar?jumu par atl?dz?bu” Sest?s direkt?vas 2. panta izpratn?, pietiek konstat?t, ka past?v tiešs sakars starp pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu un re?lo atl?dz?bu, ko par tiem ir sa??mis nodok?a maks?t?js. T?d?j?di, veicot š?du kvalifik?ciju, nav noz?mes faktam, ka tiesisks dar?jums ir veikts par summu, kas ir augst?ka vai zem?ka par atv?rt? tirgus v?rt?bu (šaj? zi?? skat. 2005. gada 20. janv?ra spriedumu liet? C?412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck*, Kr?jums, l?743. lpp., 22. punkts). Tas t? ir ar? tad, ja dar?juma puses ir savstarp?ji saist?tas.

26 Otrk?rt, atbilstoši Sest?s direkt?vas 5. panta 6. un 7. punktam un t?s 6. panta 2. un 3. punktam, kur? noteiktas darb?bas, par kur?m nodok?a maks?t?js nesa?em faktisku atl?dz?bu, piel?dzina pre?u pieg?dei, ko veic par maksu, jo ties?bu normas, ar kur?m nosaka nodok?a b?zi, ir paredz?tas Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta b)–d) apakšpunkt? un t?s ir piem?rojamas tikai bezatl?dz?bas dar?jumiem (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu *Hotel Scandic Gåsabäck*, 24. punkts).

27 No t? izriet, ka tad, ja l?dz?ji ir vienojušies par atl?dz?bu un nodok?u maks?t?jam faktiski ir izmaks?ta atl?dz?ba tieši par pieg?d?to preci vai par sniegtajiem pakalpojumiem, šis dar?jums ir j?kvalific? k? dar?jums par maksu, kaut ar? tas ir veikts savstarp?ji saist?tu pušu starp? un kaut ar? cena, par ko t?s ir vienojuš?s, b?tu ac?mredzami zem?ka nek? atv?rt? tirgus cena. L?dz ar to š?d? dar?jum? nodok?a b?ze ir j?nosaka atbilstoši Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktam.

28 Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai saska?? ar šo visp?r?jo ties?bu normu nodok?a b?ze pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai par maksu ir summa, kuru faktiski šaj? zi?? ir sa??mis nodok?a maks?t?js. Šai atl?dz?bai t?tad ir subjekt?va v?rt?ba, proti, t? ir faktiski sa?emt? summa, nevis summa, ko apr??ina saska?? ar objekt?viem krit?rijiem. Turkl?t š? atl?dz?ba ir j?izteic naud? (iepriekš min?tais spriedums liet? *Hotel Scandic Gåsabäck*, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 Šaj? zi?? tik tieš?m, k? to atg?dina Sp?nijas vald?ba, vienl?dz?gas attieksmes princips, kura ?paša izteiksme Kopien? atvasin?to ties?bu l?men? un ?pašaj? nodok?u jom? ir nodok?u neitralit?tes princips, nosaka, ka pret sal?dzin?m?m situ?cij?m nevar iztur?ties atš?ir?gi, ja vien š? atš?ir?ba nav objekt?vi pamatota (2008. gada 10. apr??a spriedums liet? C?309/06 *Marks & Spencer*, Kr?jums, l?2283. lpp., 49. un 51. punkts, k? ar? 2009. gada 29. oktobra spriedums liet?

C?174/08 *NCC Construction Danmark*, Kr?jums, l?10567. lpp., 44. punkts).

30 Tom?r, t? k? t?di dar?jumi k? tie, uz kuriem attiecas pamata lieta, kuros nol?gt? cena ir ac?mredzami zem?ka nek? atv?rt? tirgus cena, tom?r ir dar?jumi par maksu, kuros faktiski sa?emt? atl?dz?ba ir pamats, lai apr??in?tu nodok?a b?zi, tad tas nav tikai vienl?dz?gas attieksmes princips, kas prasa, lai š?diem dar?jumiem piem?rotu bezatl?dz?bas dar?jumiem piem?rojamas ties?bu normas par nodok?a b?zes apr??inu, kuru m?r?is ir nov?rt?t – t? k? nepast?v re?la atl?dz?ba – nodok?a b?zes apm?ru saska?? ar objekt?viem krit?rijiem, jo šie divu dar?jumu veidi nav sal?dzin?mi.

31 Turkl?t šaj? zi?? v?l ir j?atg?dina, ka Savien?bas likumdev?js ir noteicis, ka atbilstoši Sest?s direkt?vas 27. pantam dal?bvalstis var, ja past?v t?da vajadz?ba, sa?emt at?auju atk?pties no š?s direkt?vas noteikumiem un tostarp no t?s 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?tajiem noteikumiem (skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *Hotel Scandic Gåsabäck*, 26. punkts).

32 Tom?r Tiesa jau ir nospriedusi, ka speci?li jauni atk?pes pas?kumi no Sest?s direkt?vas ir sader?gi ar Savien?bas ties?b?m tikai ar nosac?jumu, ka, pirmk?rt, tie atbilst š?s direkt?vas 27. panta 1. punkt? noteiktajiem m?r?iem un, otrk?rt, ka tie tiek pazi?oti Komisijai un tos tieši vai netieši ir at??vusi Padome atbilstoši š? panta 1.–4. punkt? paredz?tajiem nosac?jumiem (1985. gada 13. febru?ra spriedums liet? 5/84 *Direct Cosmetics, Recueil*, 617. lpp., 24. punkts, un 1995. gada 6. j?lija spriedums liet? C?62/93 *BP Supergaz, Recueil*, l?1883. lpp., 22. punkts). Turkl?t dal?bvalsts nevar, nep?rk?pjot EKL (tagad LESD), piem?rot nodok?u maks?t?jam ties?bu normu, kas ir atk?pe no Sestaj? direkt?v? noteikt?s sist?mas un kura ir pie?emta, neiev?rojot pazi?ošanas pien?kumu, kas ir noteikts š?s direkt?vas 27. panta 2. punkt? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Direct Cosmetics*, 37. punkts un 2006. gada 15. j?nija spriedumu liet? C?494/04 *Heintz van Landewijck*, Kr?jums, l?5381. lpp., 48. punkts).

33 J?konstat?, ka t?da ties?bu norma k? Likuma 37/1992 79. panta 5. punkts ir jauns atk?pes pas?kums Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punkta izpratn?. Pat t?d? gad?jum?, ja, k? to tiesas s?d? apgalvoja Sp?nijas vald?ba, šis 79. panta 5. punkts ir ties?bu norma, kura Sp?nijas ties?b?s tika ieviesta ar 1985. gada 2. augusta Likumu 30/1985 par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1985. augusta 9. augusta *BOE* Nr. 190, 25214. lpp.), ar kuru Sp?nijas Karaliste valsts ties?b?s tostarp transpon?ja Sesto direkt?vu saist?b? ar t?s tuv? laik? paredzamo iest?šanas Eiropas Kopien?s, š? ties?bu norma tom?r ir pie?emta p?c 1977. gada 1. janv?ra.

34 Pievienošan?s gad?jum?, ja pievienošan?s akt? vai k?d? cit? Savien?bas ties?bu akt? nav ties?bu normas ar nor?di uz pret?jo, atsauce uz Savien?bas ties?b?s noteikto datumu ir piem?rojama ar? jaunajai dal?bvalstij pat tad, ja šis datums ir pirms pievienošan?s dienas (2007. gada 21. j?nija spriedums liet? C?366/05 *Optimus – Telecomunicações*, Kr?jums, l?4985. lpp., 32. punkts). Sp?nijas Karalistei attiec?b? uz šo datumu – 1977. gada 1. janv?ri – netika piem?rots nek?da veida piel?gojums ne Akt? par Sp?nijas Karalistes un Portug?les Republikas pievienošan?s nosac?jumiem un L?gumu piel?gojumiem (OV 1985, L 302, 23. lpp.), ne k?d? cit? akt?. L?dz ar to nevar uzskat?t, ka uz t?du ties?bu normu k? Likuma 37/1992 79. panta 5. punktu var?tu attiecin?t Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punktu.

35 No t? izriet, ka uz Sp?nijas Karalistes veikto Likuma 37/1992 79. panta 5. punkta pie?emšanu attiecas Sest?s direkt?vas 27. panta 1.–4. punkt? noteikt? proced?ra un š? ties?bu norma l?dz ar to bija j?pazi?o un t?s piem?rošanai bija j?sa?em at?auja atbilstoši šai proced?rai. Ir ac?mredzami, ka laik?, uz ko attiecas fakti pamata liet?, š? valsts ties?bu norma nebija ne pazi?ota, ne ar? bija sa?emta at?auja t?s piem?rošanai, un nav pier?d?ts, ka tas b?tu cit?di attiec?b? uz atbilstošo ties?bu normu, kas bija iek?auta Likum? 30/1985. L?dz ar to fakts, ka š?ds

atk?pes pas?kums min?taj? datum? netika pazi?ots un at?auts atbilstoši Sest?s direkt?vas 27. panta 1.–4. punkt? paredz?tajai proced?rai, ir pietiekams, lai konstat?tu, ka dal?bvalsts to piem?rot un v?rst pret nodok?u maks?t?ju.

36 Patiesi, k? Sp?nijas vald?ba tiesas s?des laik? apgalvoja, Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *Heintz van Landewijck* 50. punkt? ir nor?d?jusi, ka nov?lotai pazi?ošānai par atk?pes saturošiem pas?kumiem nevar b?t t?das pašas sekas k? pazi?ošānas neesam?bai. Tom?r šis apgalvojums, pirmk?rt, attiec?s uz situ?ciju, kur? attiec?gais atk?pes pas?kums attiec?s uz Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punktu – pas?kums, ko Tiesa v?rt? atš?ir?gi no t?da pas?kuma, kas attiecas uz š? paša panta 1. punktu, no vienas puses, un par šo pas?kumu netika pazi?ots Sest?s direkt?vas 27. panta 5. punkt? noteiktaj? termi??, bet gan pirms str?da pamat? esošo faktu rašan?s, no otras puses, un, otrk?rt, š? lieta bija par to, vai š?da veida atk?pes pas?kums turpina b?t nepiem?rojams ar? p?c t? nov?lotas pazi?ošānas (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Heintz van Landewijck*, 47.–51. punkts).

37 Šie apst?k?i t?gad nav sal?dzin?mi ar pamata lietas faktiskajiem apst?k?iem. T?p?c no iepriekš min?t? sprieduma nevar secin?t, ka t?d??, ka par valsts pas?kumu, uz kuru attiecas Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punkts, ir pazi?ots Komisijai, un t?d??, ka to ir at??vusi Padome p?c faktu pamata liet? rašan?s br?ža, š?ds valsts pas?kums var?tu tikt piem?rots faktiem, kas ir notikuši pirms pazi?ošānas.

38 Turkl?t attiec?b? uz kr?pšanas risku nodok?u jom?, kas, k? apgalvo Sp?nijas vald?ba, esot bijis Likuma 37/1992 79. panta 5. punkta m?r?is, j?atg?dina, ka š?d? gad?jum? noteikti bija j?prasa at?auja, pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 27. pantu, par attiec?g?s dal?bvalsts atk?pes pas?kumu ieviešanu nol?k? izvair?ties no kr?pšanas nodok?u jom? vai izvair?šānos no nodok?u maks?šanas (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Hotel Scandic Gåsabäck*, 26. punkts), bet pieteikums, lai to sa?emtu, tika iesniegts tikai p?c faktu pamata liet? rašan?s br?ža.

39 Visbeidzot apst?klim, uz ko tostarp nor?da iesniedz?jtiesa un Sp?nijas vald?ba, proti, ka kopš Direkt?vas 2006/69 sp?k? st?šan?s dal?bvalstis var, neprasot iepriekš?ju at?auju, noteikt speci?lus atk?pes pas?kumus, lai nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom? vai izvair?šānos no nodok?u maks?šanas, lai noteiktos apst?k?os, piem?ram, tad, ja dar?juma puses ir savstarp?ji saist?tas, nodok?a b?ze atbilstu atv?rtajai tirgus v?rt?bai, tom?r nav noz?mes attiec?b? uz to, ka faktu pamata liet? norises laik? Sestaj? direkt?v? nebija paredz?ta cita iesp?ja k? vien t?, kas bija noteikta š?s direkt?vas 27. panta 1.–4. punkt?.

40 No visa iepriekš min?t? izriet, ka Sest? direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to dal?bvalst?m ir aizliegts t?dos dar?jumos k? pamata liet?, kuri ir nosl?gti starp savstarp?ji saist?t?m pus?m, kuras ir vienojuš?s par cenu, kas ir iev?rojami zem?ka par atkl?t? tirgus v?rt?bu, nodok?a b?zes noteikšanai piem?rot citu ties?bu normu, nevis š?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktu, paplašinot ties?bu normas, ar kuru nosaka summu, kurai uzliek nodokli, piem?rošanu ar? attiec?b? uz pašpat?ri?u jeb t?diem gad?jumiem, kuros nodok?u maks?t?js izmanto preces un pakalpojumus sav?m vajadz?b?m iepriekš min?t?s direkt?vas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta izpratn?, kaut ar? š? dal?bvalsts nav iev?rojusi š?s direkt?vas 27. pant? noteikto proced?ru, lai sa?emtu at?auju piem?rot atk?pes pas?kumu no iepriekš min?t?s visp?r?j?s ties?bu normas.

Par ties?šan?s izdevumiem

41 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

Padomes 1977. gada 17. maija Sest? Direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to dal?bvalst?m ir aizliegts t?dos dar?jumos k? pamata liet?, kuri ir nosl?gti starp savstarp?ji saist?t?m pus?m, kuras ir vienojuš?s par cenu, kas ir iev?rojami zem?ka par atkl?t? tirgus v?rt?bu, nodok?a b?zes noteikšanai piem?rot citu ties?bu normu, nevis š?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktu, paplašinot ties?bu normas, ar kuru nosaka summu, kurai uzliek nodokli, piem?rošanu ar? attiec?b? uz pašpat?ri?u jeb t?diem gad?jumiem, kuros nodok?u maks?t?js izmanto preces un pakalpojumus sav?m vajadz?b?m iepriekš min?t?s direkt?vas 5. panta 6. punkta un 6. panta 2. punkta izpratn?, kaut ar? š? dal?bvalsts nav iev?rojusi š?s direkt?vas 27. pant? noteikto proced?ru, lai sa?emtu at?auju piem?rot atk?pes pas?kumu no iepriekš min?t?s visp?r?j?s ties?bu normas.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – sp??u.