

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2013. gada 13. jūnijā (\*)

Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 9. panta 1. punkts – “Nodokļa maksātāja” jēdziens – Fiziska persona – Ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšana – Neregulāra pakalpojumu sniegšana – Saiknes ar reģistrētu un ar PVN apliekamu profesionālo darbību neesamība – Neatkarīgs tiesu izpildītājs

Lieta C-62/12

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad – Varna* (Bulgārija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2012. gada 1. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 7. februārī, tiesvedībā

**Galin Kostov**

pret

***Direktor na Direktsia “Obzhelvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.***

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [A. Tizzano], tiesneši M. Bergere [M. Berger], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthel] (referents), E. Levits un Ž. Ž. Kāzels [J.-J. Kassel],

ģenerālvokāts M. Vatelē [M. Wathelet],

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

ģemot vērtē apsvērumus, ko sniedza:

- *Direktor na Direktsia “Obzhelvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vērdē – S. Zlateva,
- Bulgārijas valdības vērdē – E. Petranova un T. Ivanov, pārstāvji,
- Rumānijas valdības vērdē – R.-H. Radu, pārstāvis, kam palīdz R.-I. Munteanu un I. Bara, padomdevējas,
- Eiropas Komisijas vērdē – L. Lozano Palacios un V. Savov, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus 2013. gada 28. februārī tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) maksātāja jēdziena saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā

– “PVN direktīva”) noteikto režīmu interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *M. Kostov* un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsiya za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās pavaldes Varnas “Sdzību un izpildes pavaldes” direkcijas direktors, turpmāk tekstā – “*Direktor*”) par paziņojumu par nodokli, kas attiecas uz darījumiem saistībā ar pilnvarojuma līgumu.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

3 Atbilstoši PVN direktīvas 2. pantam:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..].”

4 PVN direktīvas 9. pantā ir noteikts šādi:

“1. “Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tās ilgticīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.

2. Papildus 1. punktā minētajām personām par nodokļa maksātāju uzskata jebkuru personu, kura neregulāri piegādā jaunu transportlīdzekli, ko pārdev, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē pircējam uz galamērķi ārpus kādas dalībvalsts teritorijas, bet Kopienas teritorijā.”

5 PVN direktīvas 12. panta 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta [otrajā] daļā [?] minētajām darbībām, jo īpaši kādu no šādiem darījumiem:

a) īpašas vai īpašas daļas un zemes īpašas zemes piegādi pirms šīs īpašas pirmreizējas izmantošanas;

b) apbēves zemes piegādi.”

6 Šīs direktīvas 14. pantā ir paredzēts:

“1. “Pre?u pieg?de” ir ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.

2. Papildus 1. punkt? min?tajam dar?jumam par pre?u pieg?di uzskata š?dus dar?jumus:

[..]

c) pre?u nodošanu, pildot l?gumu, saska?? ar ko par pre?u pirkšanu vai p?rdošanu maks?jama komisijas maksa.

[..]”

### *Bulg?rijas ties?bas*

7 *Administrativen sad – Varna* (Varnas Administrat?v? tiesa, Bulg?rija) pamatojas uz š?d?m Bulg?rijas Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, turpm?k tekst? – “ZDDS”) ties?bu norm?m.

8 *Saska?? ar ZDDS 2. pantu:*

“[PVN] uzliek:

Jebkurai pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, ko veic par atl?dz?bu;

[..].”

9 *Atbilstoši ZDDS 3. pantam:*

“1) Nodok?a maks?t?js ir jebkura persona, kas veic patst?v?gu saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta.

2) Par patst?v?gu saimniecisku darb?bu uzskata ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu, ieskaitot priv?tu tiesu izpild?t?ju un not?ra darb?bu. Patst?v?ga saimnieciska darb?ba ir ar? jebkura darb?ba, kas regul?ri vai profesion?l?s darb?bas ietvaros tiek veikta pret atl?dz?bu, tostarp materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus. [..]”

10 *ZDDS 6. panta 2. punkta 4. apakšpunkt? par pre?u pieg?di tiek uzskat?ta “faktiska preces nodošana personai, kas r?kojas sav? v?rd?, bet citas personas lab?”.*

11 *Saska?? ar ZDDS 8. pantu pakalpojums š? likuma izpratn? ir viss, kam ir v?rt?ba, bet kas nav ne priekšmets, ne ar? apgroz?jum? esoša nauda un ?rvalstu val?ta, ko izmantoto k? maks?šanas l?dzekli.*

### **Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi**

12 *G. Kostov Bulg?rij? str?d? par priv?tu tiesu izpild?t?ju k? pašnodarbin?ta persona. Viš ir re?istr?ts PVN maks?t?js saska?? ar ZDDS 96. panta 1. punktu.*

13 G. Kostov 2008. gada 13. novembrā noslēdza pilnvarojuma līgumu (turpmāk tekstā – "līgums") ar *Bon Marin AD* (turpmāk tekstā – "*Bon Marin*"). Saskaņā ar šo līguma noteikumiem G. Kostov apņēms k *Bon Marin* pilnvarotā persona piedalīties trijās izsolēs, kurās tiks pārdotas trīs daļi uz būvzemes valsts privātpašumā esošas zemes, kuras ir Aizsardzības ministrijas pārvaldībā un kuru kopējā platība ir aptuveni 40 000 m<sup>2</sup>. Viņš arī apņēms pašumtiesības uz šo zemi nodot *Bon Marin*, ja zemes izsoles laikā viņam tiktu pārdotas.

14 Pilnvarotājs *Bon Marin* apņēms nodrošināt nepieciešamos finanšu līdzekļus līguma paredzētajai iegādei, iegūt pašumtiesības uz pašumiem, kurus saskaņā ar pilnvaru iegādātos G. Kostov, un samaksāt viņam atdab 50 000 Bulgārijas levu (BGN) apmērā (aptuveni EUR 25 500).

15 Atdabā tika samaksāta tajā pašā dienā, kad tika parakstīts līgums, kurā turklāt bija noteikts, ka G. Kostov minēto atdabu nezaudēs arī tad, ja darījums nebūs veiksmīgs.

16 G. Kostov 2009. gada maijā no valsts ieguva pašumtiesības uz zemi, uz kuru attiecas pilnvarojuma līgums.

17 2009. gada 30. jūnijā *Bon Marin* ar pilnvarotās personas piekrišanu nodeva visas savas no līguma izrietošās tiesības un pienākumus *Bleyk Siy Kapital EOOD*.

18 Tiesvedībā par PVN tika uzskatīta sakarā ar Varnas pilsētas kompetentās nodokļu iestādes izdotu koriģēto paziņojumu par nodokli. Saskaņā ar šo paziņojumu G. Kostov bija saņēmis atdabu BGN 50 000 apmērā par pakalpojumu, par kuru saskaņā ar ZDDS 12. pantu tiek uzlikts nodoklis, viņš to bija sniedzis kā PVN maksātājs un tādā veidā viņam par šo summu bija jāmaksā nodoklis.

19 Pēc administratīvās sēdzes koriģēto paziņojumu par nodokli apstiprināja *Direktor*.

20 G. Kostov šo *Direktor* lūgumu pārsūtīja, apgalvojot, ka pakalpojumu viņš esot sniedzis izņēmuma kārtā un tie neesot saistīti ar viņa privāto tiesu izpildītāja saimniecisko darbību, kas ir viņa darba, saistība ar kuru viņš ir reģistrēts kā PVN maksātājs.

21 Šādos apstākļos *Administrativen sad – Varna* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai fiziska persona, kas saistība ar savu privāto tiesu izpildītāja darbību ir reģistrēta kā PVN maksātāja, attiecībā uz pakalpojumu, ko tā ir sniegusi neregulāri un ārpus savas privāto tiesu izpildītāja darbības, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju [PVN] direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē un vai viņai [PVN] direktīvas 193. panta izpratnē var tikt uzlikts pienākums maksāt PVN?”

### **Par prejudiciālo jautājumu**

22 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kas saistība ar savu neatkarīga tiesu izpildītāja darbību ir PVN maksātāja, ir jāuzskata par “nodokļa maksātāju” attiecībā uz jebkādu citu neregulāri veiktu saimniecisku darbību.

### *levada apsvērumi*

23 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jānorāda, ka, lai arī gan iesniedzējtiesas, gan *Direktor*, gan arī Bulgārijas un Rumānijas valdību apsvērumi attiecas uz pilnvarojuma līgumu un pilnvarotās personas sniegtajiem pakalpojumiem, Eiropas Komisija uzskata, ka pamatlietā runa ir

par komisijas l?gumu PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratn? un l?dz ar to š? lieta attiecas uz pre?u pieg?di.

24 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Tiesas kompetenc? nav izteikt savu viedokli par valsts ties?bu normu interpret?ciju un piem?rošanu vai konstat?t atbilstošus faktus pamatlietas atrisin?šanai.

25 Iev?rojot kompetences starp Kopienu un valsts ties?m sadal?jumu, Tiesai ir j??em v?r? iesniedz?jtiesas defin?tais faktisko un tiesisko apst?k?u konteksts, k?d? tiek uzdoti prejudici?lie jaut?jumi (skat. 2003. gada 13. novembra spriedumu liet? C-153/02 *Neri, Recueil*, I-13555. lpp., 34. un 35. punkts, k? ar? 2004. gada 29. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C-482/01 un C-493/01 *Orfanopoulos un Oliveri, Recueil*, I-5257. lpp., 42. punkts).

26 Š?dos apst?k?os ir j?konstat?, ka iesniedz?jtiesa sav? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu starp *G. Kostov* un *Bon Marin* nosl?gto l?gumu ir kvalific?jusi k? "pilnvarojuma l?gumu". L?dz ar to turpm?k min?tajos apsv?rumos tiks pie?emts, ka bija nosl?gts pilnvarojuma l?gums un t?gad notika pakalpojumu sniegšana.

#### *Par lietas b?t?bu*

27 Vispirms ir j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta pirmo da?u "[n]odok?a maks?t?js" ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta". Turkl?t saska?? ar š?s ties?bu normas otro da?u "jebkuru" ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu [...] uzskata par saimniecisku darb?bu.

28 T?gad, ja tas t? ir, ka PVN direkt?vas 12. panta 1. punkta *a contrario* interpret?cija var?tu noz?m?t, ka persona, kura tikai neregul?ri veic k?du ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju parasti veiktu darb?bu, princip? neb?tu uzskat?ma par "nodok?a maks?t?ju" š?s direkt?vas izpratn?, no š?s ties?bu normas tom?r oblig?ti neizriet, ka nodok?a maks?t?jam, kas darbojas konkr?t? darb?bas jom? un kurš neregul?ri veic k?du darb?bu, kas attiecas uz citu darb?bas jomu, par šo darb?bu nav j?maks? PVN.

29 Gluži pret?ji – ir j?atceras, k? tas izriet no PVN direkt?vas preambulas piekt? apsv?ruma, ka "PVN sist?ma ir visvienk?rš?k? un neitr?l?k?, ja nodokli uzliek cik iesp?jams visp?r?gi". Turkl?t š?s direkt?vas preambulas tr?spadsmittaj? apsv?rum? ir uzsv?rts, ka, "lai pastiprin?tu nodok?a nediskrimin?jošo b?t?bu, termins "nodok?a maks?t?js" b?tu j?defin? t?, lai dal?bvalstis to var?tu attiecin?t uz person?m, kas laiku pa laikam veic dar?jumus".

30 Š?dos apst?k?os PVN direkt?vas 12. panta 1. punkts b?tu j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas tikai uz person?m, kuras v?l nav PVN par to galvenaj?m saimnieciskaj?m darb?b?m maks?t?jas. Gluži pret?ji – attiec?b? uz t?du nodok?a maks?t?ju k? *G. Kostov* it ?paši m?r?im nodokli uzlikt cik vien iesp?jams vienk?rši un visp?r?gi b?tu pretrun? PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otro da?u interpret?t t?d?j?di, ka šaj? ties?bu norm? min?taj? "saimniecisk?s darb?bas" j?dzien? neietilpst darb?ba, uz kuru – lai ar? t? tiek veikta tikai neregul?ri – attiecas min?t?s ties?bu normas pirmaj? teikum? ietvert? š? j?dziena visp?r?g? defin?cija un kuru veic nodok?a maks?t?js, kas patst?v?gi veic ar? citu saimniecisko darb?bu PVN direkt?vas izpratn?.

31 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 9. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka fiziska persona, kas saist?b? ar savu neatkar?ga tiesu izpild?t?ja darb?bu jau ir PVN maks?t?ja, ir j?uzskata par "nodok?a maks?t?ju" attiec?b? uz jebk?du citu neregul?ri veiktu saimniecisku darb?bu, ar nosac?jumu, ka š? darb?ba ir darb?ba PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otr?s da?as izpratn?.

## **Par tiesāšanās izdevumiem**

32 Attiecībā uz pamatlīetas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti līetas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirma palāta) nospriež:

**Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka fiziska persona, kas saistīta ar savu neatkarīga tiesu izpildītāja darbību jau ir PVN maksātāja, ir jāuzskata par “nodokļa maksātāju” attiecībā uz jebkādu citu neregulāri veiktu saimniecisku darbību, ar nosacījumu, ka šī darbība ir darbība Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – bulgāru.