

Downloaded via the EU tax law app / web

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2016. gada 28. aprīlis (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – PVN – Ar nodokli apliekami darījumi – Preču, kas saražotas “uzņēmējdarbības gaitā”, izmantošana uzņēmējdarbības vajadzībām – Pielīdzināšana piegādei, kas veikta par samaksu – Nodokļa būtība

Lieta C-128/14

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa, Nīderlande) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2014. gada 21. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 18. martā, tiesvedībā

Staatssecretaris van Financiën

pret

Het Oudeland Beheer BV.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētāja vietnieks A. Ticano [*A. Tizzano*], kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits (referents) un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ģemotvārā rakstveida procesū un 2015. gada 16. jūlijā tiesas sēdē,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza

- *Het Oudeland Beheer BV* vārdā – *A. J. de Ruiter, belastingadviseur*,
- Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman, C. S. Schillemans un M. Noort*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels un C. Soulay*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2015. gada 15. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 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 1977 L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV 1995 L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu un 7. panta a) punktu, kā arī 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās, Nīderlande) un *Het Oudeland Beheer BV* (turpmāk tekstā – “*Oudeland*”) par to, kā Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē noteikt nodokļa bāzi šīs sabiedrības veiktai piegādei.

Tiesiskais regulējums

Savienības tiesības

3 Lai arī Sestā direktīva no 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006 L 347, 1. lpp.), ņemot vērā faktu pamatlietā norises datumu, uz šiem faktiem attiecas Sestā direktīva.

4 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rēķojas.”

5 Šīs direktīvas 5. pantā “Preču piegāde” ir noteikts:

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

[..]

3. Par materiālu pašumu dalībvalstis var uzskatīt:

[..]

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

[..]

5. Dalībvalstis var par piegādēm 1. punkta izpratnē uzskatīt [dažu būvdarbu veikšanu]:

[..]

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

a) tas, ka nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā saražotas, uzdevītas, iegūtas, apstrādātas, iepirktas vai importētas preces, ja pievienotās vērtības nodoklis par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitāms, ja tās būtu pirktas no cita nodokļa maksātāja;

[..]"

6 Sestās direktīvas 11. pantā ir paredzēts:

"A. Valsts teritorijā.

1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādētājs 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 minēta 5. panta 6. un 7. punktā, šo vai līguma preču pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to piegādes brīdī;

[..]"

7 Šīs direktīvas 13. pantā "Atbrīvojumi valsts teritorijā" ir noteikts:

"B. Citi atbrīvojumi.

Ciktā tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tādā mērā 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:

[..]

g) tādā vai tādā daļā un zem tām esošās zemes pārdošanu (izpiršanu, 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 pašauma izpiršana vai iznomāšana;

[..]

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

8 Minētās direktīvas 17. pantā "Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma" ir noteikts:

"1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kāst iekasjams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt 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.”

[..]

c) pievienotās vārtības nodokli, kas maksājams atbilstīgi 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam un 6. panta 3. punktam.

[..]

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.

[..]”

Nīderlandes tiesības

9 *Wet op de omzetbelasting 1968* (1968. gada Likums par apgrozījuma nodokli), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietai (turpmāk tekstā – “*Wet OB*”), 3. pantā ir paredzēts:

“1. Par preču piegādi uzskata:

[..]

c) nekustamā pašu piegādi, ko veic tas, kas to ir saražojis, izņemot neapbēvētus zemes gabalus, kas nav apbēvēti gabali [..]

[..]

h) rēķināms ar savas uzņēmuma uzņēmējdarbības vajadzībām izgatavotām precēm, ja tām, ciklā tās tiek iegūtas no uzņēmuma, ir uzlikts nodoklis, uz kuru pilnībā vai daļēji neattiecas priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības; savas uzņēmuma izgatavotām precēm tiek pielīdzinātas preces, kas izgatavotas pēc pasūtījuma no pasūtītāja sagādātiem materiāliem, tostarp zemes gabali; h) punkts netiek piemērots neapbēvētiem zemes gabaliem, kas nav apbēvēti gabali [..]

[..]

2. Par preču piegādi tiek uzskatīta arī tiesību, kuras piemēro nekustamajam pašumam, piešķiršana, nodošana un grozīšana, atteikšanās no šādu tiesību vai šādu tiesību izbeigšanās, izņemot hipotēkas un zemes nomu, ja vien atļādzība, pieskaitot apgrozījuma nodokli, ir mazāka par šo tiesību ekonomisko vērtību. Ekonomiskā vērtība atbilst vismaz (ieskaitot apgrozījuma nodokli) nekustamā pašuma pašizmaksai, uz kuru attiecas tiesības, kādas tās rastos brīdī, kad neatkarīga trešā persona veiktu attiecīgu darbību”.

10 *Wet OB* 8. panta 3. un 5. punktā ir noteikts:

“3. Par atļādzību par piegādi 3. panta 1. punkta g) un h) apakšpunkta un 3.a panta 1. punkta izpratnē uzskata summu (bez apgrozījuma nodokļa), kas būtu bijusi jāmaksā par šīm precēm, ja tās piegādes brīdī būtu iegūtas vai iegūtas tādā stāvoklī, kādā tās bija tajā laikā.

[..]

5. Vispārpiemērojamos noteikumus var noteikt, cik lielā mērā:

[..]

b) atlīdzības ietilpst izmaksas, kas ir saistītas ar pašumu, par kuru ir jāmaksā zemes noma, ar ilgtermiņa nomas tiesībām, ilgtermiņa apbēves tiesībām, servītiem, dzīvokļiem, līdzdalības tiesībām zemesgabala pašnieku kopībā (*lidmaatschapsrechten*) un citām līdzīgām tiesībām;

[..]”

11 *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968* (1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli ieviešanas noteikumi; turpmāk tekstā – “ieviešanas noteikumi”) 5. pantā ir paredzēts:

“1. Attiecībā uz ilgtermiņa nomas tiesību, ilgtermiņa apbēves tiesību vai servītu piešķiršanu, nodošanu, atsaukšanu vai atcelšanu nomas maksas, atlīdzības vai res maksas vērtība ietilpst atlīdzībā, ar nosacījumu, ka šā atlīdzība nevar būt lielāka par nekustamā pašuma, uz kuru attiecas tiesības, ekonomisko vērtību. Ekonomiskā vērtība atbilst vismaz (ieskaitot apgrozījuma nodokli) nekustamā pašuma izmaksām, uz kuru attiecas tiesības, kādas tās rastos brīdī, kad neatkarīgā trešā persona veiktu attiecīgu darbību.

[..]

5. Ilgtermiņa nomas maksas, atlīdzības, res maksas vai kompensācijas vērtību nosaka atbilstoši minētā lēmuma A pielikumam.

[..]

12 Ieviešanas noteikumu A pielikumā ir noteikts:

[..]

“b) ilgtermiņa nomas maksas, atlīdzības, res maksas vai kompensācijas, kuras termiņš beidzas pēc noteikta laika, vērtība ir noteikta gada maksas apjomā, kas reizināta ar to gadu skaitu, kuru laikā maksājumi ir jāsamaksā [..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13 *Oudeland* 2004. gada 8. martā kā nomniece nosūdzāja līgumu par zemes gabala un uz šo zemesgabala esošās nepabeigtās biroju ēkas (turpmāk tekstā – “aplūkoto biroju ēka”) ilgtermiņa nomu, par to ik gadus veicot maksājamo avansa maksājumu (turpmāk tekstā – “ikgadējā nomas maksa”). Šīs nomas termiņš tika noteikts uz 20 gadiem, un ikgadējā nomas maksa – EUR 330 000.

14 Saskaņā ar *Wet OB* 3. panta 2. punktu, kas ir uz Sestās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu balstīta tiesību norma, ilgtermiņa nomas tiesību piešķiršana tika pielīdzināta nekustamā pašuma piegādei pievienotās vērtības nodokļa (PVN) iekasēšanas nolūkumam un tādējādi tā ir pieliekama ar šo nodokli. Saskaņā ar šo likuma 8. panta 5. punkta b) apakšpunktu, to lasot to kopā ar ieviešanas noteikumu 5. panta 5. punktu, tādās piegādes kā pamatlietā aplūkoto nodokļa bāzē ietilpst ilgtermiņa nomas tiesību vērtība, kas aprēķināta saskaņā ar ieviešanas noteikumu A pielikuma b) punktu, t.i., visas kopējās nomas maksas kapitalizēto vērtību. Šajā gadījumā šā vērtība tika noteikta EUR 3 844 500 apmērā.

15 Tādējādi pamatlietā aplūkoto ilgtermiņa nomas tiesību piešķiršana tika aplūkota ar PVN. *Oudeland*

šo nodokli EUR 730 455 apmērā samaksāja uzņēmumam, ar kuru tika bijis noslēgusi attiecīgā līgumu par ilgtermiņa nomu, un šo summu kā priekšnodokli atskaitīja savā PVN deklarācijā par 2004. gada martu.

16 Pēc ilgtermiņa nomas tiesību piešķiršanas *Oudeland* pabeidza aplūkotās biroju telpas būvniecību un pieņēma šo būvi kā lietošanai gatavu biroju telpu. Šīs telpas būvniecības pabeigšanas izmaksas bija EUR 1 571 749. No šīs summas *Oudeland* kā PVN samaksāja EUR 298 632 un nekavējoties atskaitīja šo summu kā priekšnodokli. Pabeidzot minētās telpas būvniecību, iestājs samaksas termiņš pirmajam ikgadījumam nomas maksājumiem, un *Oudeland* to samaksāja.

17 Aplūkotā biroju telpa *Oudeland*, saskaņā ar 2004. gada 1. jūnija, iznomāja. Saskaņā ar piemērojamajiem valsts tiesību aktiem, kas balstīti uz Sestās direktīvas 13. panta C daļas a) apakšpunktu, *Oudeland* attiecībā uz daļu no šīs telpas un ar nomnieku piekrišanu izvēlējās atteikties no atbrīvojuma no PVN, kas attiecas uz nekustamo īpašuma iznomāšanu. Telpas otrās daļas noma no PVN tika atbrīvota.

18 *Oudeland* uzskatīja, ka attiecīgās biroju telpas nodošana nomā ir jēkvalificēta kā preces, kas saražota tās uzņēmumā, piegāde savas uzņēmējdarbības vajadzībām *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta un Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Tā samaksāja PVN par to šīs telpas daļas iznomāšanu, par kuru varēja saņemt atbrīvojumu no šā nodokļa un par kuru tai nebija tiesību saņemt nodokļa atskaitījumu. Savā deklarācijā *Oudeland* noteica nodokļa bāzi pamatlietai aplūkotajai piegādei, ieskaitot tajā visas ar būvniecības pabeigšanu saistītās izmaksas (izņemot PVN), un tām pieskaitot gada nomas maksu, kas jau bija jāsamaksā šīs piegādes brīdī.

19 Nodokļu administrācija uzskatīja, ka nodokļa bāze, kas ir jāņem vērā, ar nodokli apliekot aplūkotās biroju telpas nomu, būtu jāietilpst ar būvniecības pabeigšanu saistītām izmaksām, tām pieskaitot visas nomas maksas kapitalizāto vērtību. *Oudeland* tika nosūtīts paziņojums par nodokļa uzdevumu par laikposmu no 2004. gada 1. līdz 30. jūnijam par summu, kas atbilst starpībai starp *Oudeland* aprēķināto nodokļa bāzi un šīs nodokļu administrācijas aprēķināto nodokļu bāzi. Neraugoties uz *Oudeland* iesniegto sūdzību, šis nodokļu uzdevums tika atstāts spēkā.

20 Tā kā *Oudeland* celtā prasība par līgumu, ar kuru sūdzība tika noraidīta, ar *Rechtbank te 's-Gravenhage* (Hāgas tiesa, Nīderlande) nolīgumu tika noraidīta kā nepamatota, *Oudeland* par šo pārdējo nolīgumu iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hāgas Apelācijas tiesa, Nīderlande).

21 Šī apelācijas instances tiesa nosprieda, ka saskaņā ar *Wet OB* 8. panta 3. punktu piegāžu nodokļa bāze šā likuma 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta izpratnē ietilpst *Oudeland* saskaņā ar noslēgtā līguma par ilgtermiņa nomu turīgumā esošā zemesgabala pašizmaksa un tādēļ būtu jāpamatojas uz vērtību, kāda šim zemesgabalam *Oudeland* bija *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunktā norādītajai piegādes brīdī. Turklāt minētās tiesas skatījumā šā vērtība nevar tikt pielīdzināta minētajai zemesgabala vērtībai, kāda tam tajā brīdī varēja būt priekšīpašnieka, bet tā bija jānosaka, izmantojot gada nomas maksu, kas ir samaksāta pirms aplūkotās biroju telpas pabeigšanas.

22 Līdz ar to *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hāgas apelācijas tiesa) atcēla *Rechtbank te 's-Gravenhage* (Hāgas tiesa) spriedumu, nodokļu administrācijas līgumu, ar kuru tika noraidīta *Oudeland* sūdzība, kā arī šai sabiedrībai adresēto paziņojumu par nodokļu uzdevumu.

23 Finanšu valsts sekretārs par spriedumu apelācijas instancē iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden*

(Nēderlandes Augstākā tiesa, Nēderlande).

24 Strādās lietas dalībnieku starpā ir par veidu, kādā noteikt piegādes nodokļa bāzi Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē. *Oudeland* uzskata, ka šajā nodokļa bāzē ietilpst tikai līdz piegādei samaksātais summas, t.i., līdz šim datumam maksājamo ikgadējo nomas maksu, kā arī ar aplūkotās biroju telpas pabeigšanu saistītais izmaksas, savukārt Finanšu valsts sekretārs ilgtermiņā nomas tiesību vārtības noteikšanā balstās uz visas kopējās nomas maksas kapitalizāto vārtību.

25 Iesniedzējtiesa vālas noskaidrot, vai saskaņā ar 2012. gada 8. novembra spriedumu *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698) no nodokļa bāzes ir jāizslēdz pašizmaksas elementi, par kuriem ir samaksāts PVN, proti, par ilgtermiņā nomas maksas vārtību un par izmaksām, kas saistītas ar aplūkotās biroju telpas pabeigšanu, un vai tāpat tas būtu gadījumā, ja nodokļa maksātājs saskaņā ar valsts tiesību normām samaksāto PVN nekavējoties un pilnībā atskaita kā priekšnodokli.

26 Ja šis sprieduma iepriekšējais punkts minētie pašizmaksas elementi ir jāiekļauj *Wet OB* 8. panta 3. punktā, to lasot kopā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, minētajā nodokļa bāzē, iesniedzējtiesa vālas uzzināt, kā šis bāzē ir jānosaka ilgtermiņā nomas tiesību kontekstā un it īpaši, kā saskaņā ar šīm tiesību normām secīgi maksājamo ikgadējo nomas maksas vārtība iekļaujas piegādes nodokļa bāzē Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

27 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nēderlandes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka zemes vai citu vielu vai materiālu, par kuriem nodokļa maksātājs ir samaksājis PVN, veicot iegādi šajā lietā un iegāstot lietu tiesības, kuras dod tiesības lietot nekustamo īpašumu, pašizmaksu neietilpst piegādes nodokļa bāzē Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē? Vai ir citādi, ja nodokļa maksātājs ir atskaitījis šo PVN saistībā ar šo iegādi, pamatojoties uz valsts tiesisko regulējumu, kas šajā ziņā atbilst vai neatbilst Sestajai direktīvai?

2) Vai tādā gadījumā kā aplūkotais, kad zemesgabals ir iegādāts ar būvniecības stadijā esošu īpašumu, izmantojot lietu tiesību piešķiršanu Sestās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē, Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nomas maksas vārtība, proti, no gada uz gadu maksājamo summu vārtība lietu tiesību spēkā esamības laikā vai atlikušajā to spēkā esamības laikā, ietilpst piegādes nodokļa bāzē Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

28 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka lietu tiesību, kas dod to turētājam nekustamo īpašuma lietotāja tiesības, vārtību un biroju telpas būvniecības uz minētā zemesgabala pabeigšanas izmaksas var iekļaut piegādes nodokļa bāzē Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ja nodokļa maksātājs ne tikai ir samaksājis PVN par šo vārtību un šīm izmaksām, bet arī to jau nekavējoties un pilnībā ir atskaitījis kā priekšnodokli.

29 Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis var uzskatīt,

ka par atlīdzību veiktas piegādes ir tas, ka nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā saražotas, uzbevotas, iegūtas, apstrētas, iepirkas vai importētas preces, ja pievienotās vērtības nodoklis par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitāms, ja tās būtu pirktas no cita nodokļa maksātāja.

30 Šī iespēja ļauj dalībvalstīm noteikt savus nodokļu tiesību aktus tādā veidā, lai uzņēmumi, kas tādā, ka tie veic no PVN atbrīvotu darbību, nespēj atskaitīt PVN, ko tie ir samaksājuši, iegādājoties preces savam uzņēmumam, neciestu apgrūtinājumu salīdzinājumā ar konkurentiem, kas veic tādā pašā darbību, izmantojot preces, ko tie ir ieguvuši bez PVN samaksāšanas, jo saražojusi tās paši, vai, vēl vispārīgāk, tās iegūst savas uzņēmējdarbības gaitā (2012. gada 8. novembra spriedums *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 26. punkts).

31 Vispirms jāatgādina – kā to savu secinājumu 42. punktā ir norādījis ģenerālvokāts – Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta piemērojuma ir pakārtota trim kumulatīviem nosacījumiem.

32 Pirmkārt, attiecīgajai precei ir jābūt “[nodokļa maksātāja] uzņēmējdarbības gaitā uzbevotai, iegūtai, apstrētai, [...] precei”. Tiesa ir nospriedusi, ka, lai pielīdzināšanas piegādei, kas veikta par samaksu, iespēju varētu izmantot veidā, kas patiešām izslēdz jebkuru nevienlīdzību PVN jomā starp nodokļu maksātājiem, kas ir nopirkuši preces no cita nodokļa maksātāja vai kas ir ieguvuši preces savas uzņēmējdarbības gaitā, Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts aptver ne tikai paša uzņēmuma pilnībā izgatavotas, uzbevotas, iegūtas, apstrētas preces, bet arī tās preces, kuras izgatavojusi, uzbevusi, ieguvusi, apstrējusi trešā persona, izmantojot materiālus, kurus sniedzis minētais uzņēmums, un šo iespēju ir jāvar attiecināt uz visām precēm, ko pabeigusi vai uzlabojusi trešā persona (šajā ziņā skat. 2012. gada 8. novembra spriedumu *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 27. un 28. punkts, kā arī 2014. gada 10. septembra spriedumu *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188, 28. punkts).

33 Otrkārt, nodokļa maksātājam ir jāizmanto saražotās preces savā uzņēmējdarbībā.

34 Treškārt, minētās preces iegāde no otra nodokļa maksātāja nedod tiesības pirmajam nodokļa maksātājam pilnībā atskaitīt PVN.

35 Pēc šiem precizējumiem ir jāuzsver, ka *Oudeland*, pirmkārt, uz līguma par ilgtermiņa nomu pamata iegādāma tiesības uz attiecīgo zemesgabalu un uz tās būvniecības stadijā esošo biroju ēku, ir par šo iegādi samaksājusi atbilstošo PVN un šo nodokli ir atskaitījusi savā PVN deklarācijā par 2004. gada martu, otrkārt, pēc šīs būvniecības pabeigšanas ir samaksājusi PVN par izdevumiem, kas saistīti ar tās pabeigšanu, kā arī minēto nodokli ir atskaitījusi, un minēto biroju ēku ir iznomājusi, tikai daļēji atsacdamās no PVN atbrīvojuma, kas ir paredzēts nekustamā pašuuma rei.

36 Tā kā pabeigtās būvniecības izpildīšana, ko veica *Oudeland*, tika uzskatīta par precēm, kas saražotas uzņēmējdarbības gaitā, izmantošana uzņēmējdarbības vajadzībām un šā iemesla dēļ tika izmantota citiem, nevis ar nodokli apliekamiem darījumiem, šī iznomāšana tādējādi tika pielīdzināta piegādei Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē un aplikta ar PVN.

37 Saskaņ� ar SestŃs direktĶvas 11. panta A daĶas 1. punkta b) apakšpunktu nodokĶa bĶzi piegĶdĶm, kas it ņpaŃi ir uzskaitĶtas minĶtŃs direktĶvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktņ, veido "preĶu vai lĶdzĶgu preĶu pĶrdoŃanas cena vai, ja nav pĶrdoŃanas cenas, paŃizmaks, kas tiek noteikta piegĶdes brĶdņ".

38 Ńai sakarņ Tiesa ir precizĶjusi, ka no minĶtņ 11. panta A daĶas 1. punkta b) apakšpunkta nepĶrprotami izriet, ka nodokĶa bĶze ir "paŃizmaks" tikai preĶu vai lĶdzĶgu preĶu pirkuma cenas neesamĶbas gadĶjumņ (2015. gada 23. aprĶņa spriedums *Property Development Company*, CĶ16/14, EU:C:2015:265, 37. punkts).

39 Ńai sakarņ iesniedzĶjtiesa norĶda, ka Ńajņ gadĶjumņ nav Ńaubu par to, ka nav zinĶma tĶdas paŃas biroju ņkas iegĶdes cena. TĶdĶĶ ir jĶbalstņs uz paŃizmaksu.

40 TomĶr iesniedzĶjtiesa vaicĶ, vai paŃizmaksas elementi, par kuriem ir samaksĶts PVN, proti, ilgtermiĶa nomas tiesĶbu vĶrtĶba un ar aplĶkotŃs biroju ņkas bĶvniecĶbas pabeigŃšanu saistĶtŃs izmaksas, no nodokĶa bĶzes bĶtu jĶizslĶdz, kaut arĶ nodokĶa maksĶtĶjs atbilstoŃi piemĶrojamaĶm valsts tiesĶbu normĶm par ilgtermiĶa nomas tiesĶbu pieŃirŃšanu un par ŃŃs ņkas bĶvniecĶbas pabeigŃšanu maksĶjamo PVN nekavĶjoties un pilnĶbņ ir atskaitĶjis kĶ priekŃnodokli.

41 Ńai sakarņ Tiesa ir precizĶjusi, ka iespĶja pielĶdzinĶt piegĶdei par samaksu nevar tikt izmantota, lai iekasĶtu PVN summu par to preĶu vĶrtĶbu, par kurĶm jau iepriekŃĶj nodokĶu uzlikŃšanas stadijņ nodokĶa maksĶtĶjs ir samaksĶjis PVN (Ńajņ ziĶņ skat. 2012. gada 8. novembra spriedumu *Gemeente Vlaardingen*, CĶ299/11, EU:C:2012:698, 32. punkts).

42 Faktiski ŃĶda atĶrtota aplikŃšana ar nodokli nebĶtu saderĶga ar PVN bĶtisko ņpaŃbu, saskaņ� ar kuru Ńis nodoklis attiecas uz attiecĶgo preĶu vai pakalpojumu pievienoto vĶrtĶbu, jo nodoklis, kas maksĶjams saistĶbņ ar darĶjumu, ir aprĶņinĶts pĶc tĶ nodokĶa atskaitĶŃšanas, kurŃ ir samaksĶts saistĶbņ ar iepriekŃĶjo darĶjumu (skat. it ņpaŃi 1992. gada 16. decembra spriedumu *Beaulande*, CĶ208/91, EU:C:1992:524, 14. punkts; 1997. gada 17. septembra spriedumu *UCAL*, CĶ347/95, EU:C:1997:411, 34. punkts, kĶ arĶ 2004. gada 29. aprĶņa spriedumu *GIL Insurance u.c.*, CĶ308/01, EU:C:2004:252, 33. punkts), kĶ arĶ ar minĶtŃs pielĶdzinĶŃšanas iespĶjas mĶrĶi, kurŃ, protams, ietver to, ka dalĶbvalstis var piemĶrot PVN preĶu izmantoŃšanai saistĶbņ ar darbĶbĶm, kas ir atbrĶvotas no PVN, bet nekĶdĶ ziĶņ neatĶauj dalĶbvalstĶm uzlikt vairĶkas reizes PVN vienai un tai paŃai Ńo preĶu vĶrtĶbas daĶai (2012. gada 8. novembra spriedums *Gemeente Vlaardingen*, CĶ299/11, EU:C:2012:698, 32. punkts).

43 KĶ to bĶtĶbņ savu secinĶjumu 49. punktņ ir norĶdĶjis ņenerĶladvokĶts – ja par paŃizmaksas elementiem samaksĶtais PVN vĶlĶk ir ticis atskaitĶts, nodokĶa ieturĶjums, kas izriet no pielĶdzinĶŃšanas piegĶdei par samaksu, nenoved pie tĶdas paŃas vĶrtĶbas atĶrtotas aplikŃšanas ar nodokli. Faktiski vienĶgi tad, ja nodokĶa maksĶtĶjam ir jĶmaksĶ PVN par Ńiem elementiem, jo viŃŃ tos nav atskaitĶjis, Ńie elementi nav jĶem vĶrĶ nodokĶa bĶzĶ atbilstoŃi SestŃs direktĶvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam.

44 Ńai sakarņ Tiesa ir nospriedusi, ka SestŃs direktĶvas 11. panta A daĶas 1. punkta b) apakšpunktņ paredzĶtĶ nodokĶa bĶze nekĶdĶ ziĶņ nevar ietvert vĶrtĶbu, par kuru nodokĶa maksĶtĶjs jau ir samaksĶjis PVN, nepastĶvot iespĶjai to pĶc tam atskaitĶt (skat. 2015. gada 23. aprĶņa spriedumu *Property Development Company*, CĶ16/14, EU:C:2015:265, 42. punkts un tajĶ minĶtĶ judikatĶra).

45 No t? izriet – k? to savu secin?jumu 50. punkt? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts –, ka v?rt?bas, par kur?m nodok?a maks?t?js jau ir samaks?jis PVN, bet to ir atskait?jis k? priekšnodokli, var tikt iek?autas Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkta min?taj? nodok?a b?z?.

46 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka lietu ties?bu, kas dod to tur?t?jam nekustam? ?pašuma lietot?ja ties?bas, v?rt?bu un biroju ?kas b?vniec?bas uz min?t? zemesgabala pabeigšanas izmaksas var iek?aut pieg?des nodok?a b?z? Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratn?, ja nodok?a maks?t?js ne tikai jau ir samaks?jis PVN par šo v?rt?bu un š?m izmaks?m, bet ar? to jau nekav?joties un piln?b? ir atskait?jis k? priekšnodokli.

Par otro jaut?jumu

47 Ar savu otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai t?d? gad?jum? k? pamatliet? apl?kotais, kur, sa?emot lietu ties?bas, kas ar ties?b?m apvelt?tai personai dod ties?bas lietot šo nekustamo ?pašumu, t? ir ieguvusi zemesgabalu un uz t? esošu ?ku b?vniec?bas stadij?, Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šo lietu ties?bu v?rt?ba, ko atbilst?gi š?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam iek?auj pieg?des nodok?a b?z?, atbilst ikgad?jo nomas maksu kop?jai v?rt?bai visu ilgtermi?a nomas, kas rada š?s lietu ties?bas, laik?, vai ar? to summu v?rt?bai, kas j?samaks? atlikušaj? š?s nomas sp?k? esam?bas laik?.

48 Pirmk?rt, ir j?atg?dina – k? tas ir preciz?ts š? sprieduma 38. un 39. punkt? –, ka nodok?a b?z? “pašizmaksa” ietilpst tikai tad, ja precei vai l?dz?gai precei nav p?rdošanas cenas, un šaj? gad?jum? l?dz?gas biroju ?kas p?rdošanas cenas nav bijis.

49 T?d?j?di pieg?des nodok?a b?ze Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratn? pamatliet? ir pašizmaksa.

50 Otrk?rt, no paša Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkta izriet, ka pre?u vai l?dz?gu pre?u pašizmaksa, k? ar? p?rdošanas cena ir j?nosaka to pieg?des br?d? š?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

51 Trešk?rt, ir j?atg?dina, ka saska?? ar valsts ties?bu normu, ar kuru ieviesta Sest?s direkt?vas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkt? paredz?t? iesp?ja, ilgtermi?a nomas ties?bu ieg?šana šaj? gad?jum? tika piel?dzin?ta pre?u pieg?dei. Run?jot par ilgtermi?a nomas ties?bu ieg?šanu uz 20 gadiem, k? tas ir pamatliet?, saska?? ar piem?rojam?m valsts ties?bu norm?m atl?dz?ba par šo pieg?di tiek noteikta, pamatojoties uz noteiktu ikgad?ju summu, to reizinot ar gadiem, par kuriem ir j?veic maks?jumi; š?di ieg?t? summa šo ties?bu ieg?šanas laik? tiek kori??ta vai kapitaliz?ta saska?? ar valsts tiesiskaj? regul?jum? noteiktaj?m pras?b?m. Šaj? gad?jum? ilgtermi?a nomas ties?bu ieg?šana ir bijis iemesls vienreiz?jam PVN maks?jumam par visu š?di noteikto atl?dz?bas apm?ru.

52 J?preciz?, ka iesniedz?jtiesas uzdotie jaut?jumi nav par š?s atl?dz?bas noteikšanas k?rt?bu, jo min?t?s atl?dz?bas v?rt?ba pamatliet? netika apstr?d?ta.

53 T? k? no atbildes uz pirmo jaut?jumu izriet, ka PVN samaksa par ilgtermi?a nomas ties?bu v?rt?bu nav š??rslis, lai šo v?rt?bu ?emtu v?r? pieg?des nodok?a b?z? Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratn?, ja tas nekav?joties un piln?b? ir ticis atskait?ts k? priekšnodoklis, un t? k? nav str?da par to, ka min?t? v?rt?ba ir viens no pašizmaksas elementiem, ir j?izv?rt?, vai ir j??em v?r? ilgtermi?a nomas ties?bu kop?j? v?rt?ba, k? to pied?v? N?derlandes

valdība, vai arī tikai tās daļa.

54 Šai sakarā ir jānorāda, ka ilgtermiņa noma ir ierobežota laikā un – kā tas ir norādīts šā sprieduma 51. punktā – atļauts par ilgtermiņa nomas tiesībām vērtība tiek noteikta atkarībā no noliktās ilgtermiņa nomas ilguma.

55 Ja piegāde Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē nenotiek vienlaicīgi ar ilgtermiņa nomas tiesību iegūšanu, bet gan vēlāk, tad šo tiesību nodokļa bāzei vērtējamā vērtība atbilst šo tiesību atlikušajai vērtībai piegādes brīdī (skat. pārcelšanas 2001. gada 17. maija spriedumu *Fischer* un *Brandenstein*, C-322/99 un C-323/99, EU:C:2001:280, 80. punkts, kā arī 2013. gada 8. maija spriedumu *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 32. punkts).

56 Šā ilgtermiņa nomas tiesību vērtība tiek noteikta atkarībā no atlikušās spēkā esošās ilgtermiņa nomas un sevī ietver šai sakarā vēl maksājumu saskaņā ar maksas, kas tiek koriģētas vai kapitalizētas atbilstoši tai pašai metodei, kas tika izmantota ilgtermiņa nomas tiesību vērtības noteikšanai.

57 Šo interpretāciju apstiprina šā sprieduma 30. punktā atgādinātais pielīdzināšanas iespējas, kas dalībvalstīm ir piešķirta Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā, mērķis.

58 Ja piegādes Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē veikšanas brīdī konkurentam būtu jānoslīdz līgums par ilgtermiņa nomu uz laiku, kāds ir atļauts *Oudeland* noslūgtajai ilgtermiņa noma, par to pašu nekustamo lietu, lai izmantotu aplūkoto biroju Ņū Jorkā pašai darbībai, kādu veic *Oudeland*, ilgtermiņa nomas tiesību pašizmaksa šim konkurentam būtu šo tiesību vērtība šā līguma noslēgšanas brīdī un tādējādi šo tiesību atlikusā vērtība.

59 Ja tāpat kā Nīderlandes valdība uzskatītu, ka vērtība ir jāņem vērā visa ilgtermiņa nomas vērtība, kas atbilst atļautībai tiesību uz to iegūšanas brīdī, tādā gadījumā netiktu Ņemta vērā enerģētiskā secinājumu 70. punktā minētais apstāklis par to, ka ilgtermiņa nomas vērtība principā pakāpeniski laika gaitā samazinās, kā arī ignorēts noteikums, saskaņā ar kuru pašizmaksa ir jānosaka piegādes veikšanas brīdī Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

60 Tāpat, lai arī, protams, ikgadējo maksājumu, kuriem jau beidzies termiņš, summas atspoguļo tās, ko *Oudeland* ir pārskaitījis šo ilgtermiņa nomas tiesību sakarā, šīs summas tomēr neatbilst šo tiesību vērtībai piegādes brīdī šīs direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

61 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tādā situācijā kā pamatlieta aplūkotā, kur, saņemot lietu tiesības, kas dod to turētājam nekustamo īpašuma lietotāja tiesības, tas ir ieguvis zemesgabalu un uz to esošu Ņū Jorkā būvniecības stadijā, Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šo lietu tiesību vērtība, ko atbilstīgi Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam iekāuj piegādes nodokļa bāzē, atbilst maksājumu vērtībai, kas ik gadus ir jāmaksā kā atļauts ilgtermiņa nomas, kas rada šīs lietu tiesības, atlikušajai spēkā esamības laikā, un kas tiek koriģēti vai kapitalizēti atbilstoši tai pašai metodei, kas tika izmantota ilgtermiņa nomas tiesību vērtības noteikšanai.

Par tiesības izdevumiem

62 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tās lemj par izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmajā palāta) nospriež:

1) **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, kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka lietu tiesību, kas dod to turētājam nekustamā īpašuma lietotāja tiesības, vērtību un biroju, kas bēvniecības uzminētā zemesgabala pabeigšanas izmaksas var iekāut piegādes nodokļa bāzē, šīs grozītās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ja nodokļa maksātājs ne tikai ir samaksājis pievienotās vērtības nodokli par šo vērtību un šīm izmaksām, bet arī to jau nekavējoties un pilnībā ir atskaitījis kā priekšnodokli;**

2) **tādā situācijā kā pamatlīetā aplūkotā, kur, saņemot lietu tiesības, kas dod to turētājam nekustamā īpašuma lietotāja tiesības, tas ir ieguvis zemesgabalu un uz tās esošu īpašumu bēvniecības stadijā, Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi ir izdarīti ar Direktīvu 95/7, 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šo lietu tiesību vērtība, ko atbilstīgi minētās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam iekāuj piegādes nodokļa bāzē, atbilst maksājumu vērtībai, kas ik gadus ir jāmaksā kā atlīdzība ilgtermiņa nomas, kas rada šīs lietu tiesības, atlikušajās spēkā esamības laikā, un kas tiek koriģēti vai kapitalizēti atbilstoši tai pašai metodei, kas tika izmantota ilgtermiņa nomas tiesību vērtības noteikšanā.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.