



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA J. MAZAKA [J. MAZÁK] SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 11. septembrī¹

Lieta C-299/11

**Staatssecretaris van Financiën
pret
Gemeente Vlaardingen**

(Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlande) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

PVN — Ar nodokli apliekami darījumi — Preču, kas saražotas “uzņēmējdarbības gaitā” izmantošana
nodokļu maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām

1. “Nav tādas lietas kā labs nodoklis”. Šis kodolīgais teiciens plaši tiek attiecināts uz Seru Vinstonu Čērčilu. Šajā lietā ir radies jautājums, vai kontekstā ar to, ko sauc par “pakalpojumu sniegšanu”, tas, ka Nīderlandes iestādes ir aplikušas ar nodokli zemi kā tādu, – no nodokļa maksātāja perspektīvas – ir ja ne “labs nodoklis”, tad vismaz “likumīgs nodoklis” saskaņā ar Sesto PVN direktīvu².

2. Šķiet, ka Nīderlandē ir samērā liela neskaidrība saistībā ar to, kā interpretēt un piemērot Nīderlandes tiesību normas, ar kurām tiek ieviesta (daļa no) tiesību normām saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, kura var tikt uzskatīta par pakalpojumu sniegšanu par samaksu. Atbildes uz *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākās tiesas) lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu rezultāts var nozīmēt, ka uzņēmumi ir maksājuši pārāk daudz PVN pagātnē, jo to pašu zemes vērtība ir bijusi iekļauta pakalpojumu sniegšanas nodokļu bāzē³. Tādēļ *Hoge Raad* ir nolēmusi lūgt norādes par attiecīgo Sestās direktīvas tiesību normu, t.i., 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir radies tiesvedībā starp *Staatssecretaris van Financiën* (finanšu valsts sekretāru) un *Gemeente Vlaardingen* (Vlardingenas pašvaldību, turpmāk tekstā – “Pašvaldība”).

3. Konkrētāk, jautājums ir par to, vai Sestā direktīva ļauj nodokļu iestādēm noteiktus darījumus uzskatīt par piegādi par samaksu (pakalpojumu sniegšanu), pielīdzinot “preces piegādi” tam, ka trešā persona saražo nekustamo īpašumu, kas sastāv no (celtniecības) darba, kurš pabeigts uz nodokļa maksātājas (Pašvaldības) pašas zemes, un iekļaujot PVN bāzē zemes vērtību, pat ja šo zemi nodokļu maksātāja iepriekš ir izmantojusi uzņēmējdarbībai, kas atbrīvota no nodokļa (laukumu iznomāšana sporta asociācijām), un nodokļu maksātājam nav bijušas tiesības atskaitīt PVN saistībā ar šo zemi⁴.

1 — Oriģinālvaloda – angļu.

2 — Grozītā Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

3 — Skat. *PricewaterhouseCoopers, Should own land be included in the taxable amount?*, 2011. gada 20. oktobris.

4 — Detalizētai informācijai skat. lietas faktu izklāstu un uzdotā jautājuma formulējumu 11. un nākamajos punktos.

I – Tiesību normas

A – Eiropas Savienības tiesību normas

4. Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzskatīt, ka piegādes par samaksu ir:

- a) tas, ka nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā izgatavotas, uzbūvētas, iegūtas, apstrādātas, iepirkas vai importētas preces, ja pievienotās vērtības nodoklis par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitāms, ja tās būtu pirktas no cita nodokļa maksātāja.”

5. Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā attiecībā uz summu, kurai tiek uzlikts nodoklis, ir noteikts:

“Valsts teritorijā.

1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

- b) piegādēm, kas minētas 5. panta 6. un 7. punktā, šo vai līdzīgu preču pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to piegādes brīdī.”

6. Ar 2007. gada 1. janvāri Sestā direktīva tika atcelta un aizstāta ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK⁵. Direktīvas 2006/112 18. pants būtībā atbilst Sestās direktīvas 5. panta 7. punktam.

B – Valsts tiesību akti

7. *Wet op de omzetbelasting 1968* (1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli) (turpmāk tekstā – “*Wet OB*”) 3. panta 1. punkta h) apakšpunkts sākotnēji, kad *Wet OB* 1969. gada 1. janvārī stājās spēkā, bija formulēts šādi:

“1. Par preču piegādēm uzskata:

[..]

- h) rīkošanos ar savā uzņēmumā uzņēmējdarbības vajadzībām izgatavotām precēm, ja tām tiktāl, ciktāl tās tiek iegūtas no uzņēmēja, ir uzlikts nodoklis, uz kuru pilnībā vai daļēji neattiecas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības; savā uzņēmumā izgatavotām precēm tiek pielīdzinātas preces, kas izgatavotas pēc pasūtījuma no pasūtītāja sagādātiem materiāliem.”

8. *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkts vēlāk tika papildināts un attiecīgajā laikā bija formulēts šādi⁶:

“1. Par preču piegādēm uzskata:

[..]

5 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.). Ar Direktīvu 2006/112 no 2007. gada 1. janvāra tika aizstāti Eiropas Savienības tiesību akti par PVN, tostarp Sestā direktīva.

6 — Izmaiņas slīprakstā.

- h) rīkošanos ar savā uzņēmumā uzņēmējdarbības vajadzībām izgatavotām precēm, ja tām tiktāl, ciktāl tās tiek iegūtas no uzņēmēja, ir uzlikts nodoklis, uz kuru pilnībā vai daļēji neattiecas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības; savā uzņēmumā izgatavotām precēm tiek pielīdzinātas preces, kas izgatavotas pēc pasūtījuma no pasūtītāja sagādātiem materiāliem, *tostarp zemes gabali; šī daļa netiek piemērota neapbūvētiem zemes gabaliem, kas nav apbūves gabali 11. panta 4. punkta izpratnē.*”

9. Nīderlandē tas tiek saukts par “integrācijas nodokli”.

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

“Par atlīdzību par piegādēm 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 precēm, ja tās piegādes brīdī būtu iegādātas vai iegūtas tādā stāvoklī, kādā tās bija tajā laikā.”

II – Fakti un uzdotie jautājumi

11. Pašvaldība ir komersants *Wet OB* nozīmē, un tai pieder vairāki sporta kompleksi, tostarp virkne sporta laukumu. Vairākus gadus tā šos laukumus ar zāles segumu ir iznomājusi sporta asociācijām, būdama atbrīvota no PVN.

12. 2003. gadā Pašvaldība uzdeva līgumslēdzējiem nomainīt laukumus ar zāles segumu ar korfbola laukumiem, futbola laukumus – ar mākslīgās zāles segumiem un handbola laukumus – ar asfalta segumu (turpmāk tekstā – “laukumi”).

13. Pēc šo darbu pabeigšanas pašvaldība 2004. gadā atkal iznomāja šos laukumus, būdama atbrīvota no PVN, un faktiski šie laukumi tika iznomāti tām pašām sporta asociācijām kā iepriekš.

14. Summa, ko līgumslēdzēji pieprasīja no Pašvaldības par darbu, ko tie veikuši, sasniedza EUR 1 547 440, no kuras EUR 293 993 bija PVN. Pašvaldība tūlīt neatskaitīja minēto PVN summu tās apgrozījuma nodokļa deklarācijā.

15. Inspektors uzskatīja, ka Pašvaldības veiktā laukumu iznomāšana ir rīkošanās ar precēm, kuras izgatavotas pēc pasūtījuma no pasūtītāja sagādātiem materiāliem, it īpaši – zemes gabala, uzņēmējdarbības vajadzībām *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta izpratnē, kas atbilstoši *Wet OB* 11. panta 1. punkta b) apakšpunktam ir no nodokļiem atbrīvots pakalpojums. Kā norādīja inspektors, tas nozīmējot, ka Pašvaldība tiek vērtēta tā it kā viņa pati būtu piegādājusi [ierīkojusi] laukumus, par ko ir jāmaksā PVN, no kura jāatskaita PVN summa, ko būvuzņēmēji uzrādīja Pašvaldībai izrakstītajā rēķinā. Tad inspektors izdeva Pašvaldībai paziņojumu par nodokļa papildu aprēķinu par laiku no 2004. gada 1. janvāra līdz 2004. gada 31. decembrim. Pašvaldība iesniedza sūdzību par šo aprēķinu, bet tas ar inspektora lēmumu tika apstiprināts.

16. Pašvaldības celto prasību, ar kuru tika apstrīdēts šis lēmums, *Rechtbank te's-Gravenhage* (Apgabaltiesa, Hāga) noraidīja kā nepamatotu. Tad Pašvaldība iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechthof te's-Gravenhage* (Reģionālā apelācijas tiesa, Hāga) par *Rechtbank* nolēmumu.

17. Inspektors puda viedokli *Gerechthof*, ka šajā paziņojumā par papildu aprēķinu aprēķinātā PVN summa esot pārāk liela. Apelācijas tiesvedībā tādējādi ir jāpieņem, ka paziņojumā papildus aprēķinātā PVN summa ir EUR 116 099, kas ir aprēķināta šādi:

laukumu ierīkošanas izmaksas	EUR 1 547 440
zemes vērtība	EUR 610 940 +
ar nodokli apliekamā summa	EUR 2 158 380
19% PVN no EUR 2 158 380	EUR 410 092
atskaitījums saistībā ar ierīkošanu	EUR 293 993 –
maksājamais PVN	EUR 116 099

18. *Gerechthof* atcēla *Rechtbank* nolēmumu un apmierināja prasību atcelt inspektora lēmumu, atceļot minēto lēmumu un paziņojumu par papildu aprēķinu. *Gerechthof* nolēma, ka *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkts ir pretrunā Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam tiklīdz, ciktāl saskaņā ar šo tiesību normu PVN iekasēšanai par piegādi esot uzskatāma arī rīkošanās ar precēm, kuras pēc uzņēmēja pasūtījuma no pasūtītāja sagādātiem materiāliem, tostarp zemes gabaliem, izgatavojušas trešās personas. *Staatssecretaris van Financiën* iesniedza apelācijas sūdzību par šo nolēmumu *Hoge Raad der Nederlanden*.

19. Ņemot vērā iepriekš minēto, *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālu jautājumus:

“Vai Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts, skatīts kopā ar tās 5. panta 5. punktu un 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts drīkst no nodokļu maksātāja iekasēt PVN par nekustamas lietas izmantošanu vajadzībām, kas atbrīvotas no nodokļa, ja:

- šī nekustamā lieta ir (būv-)objekts, ko uz nodokļu maksātāja zemes gabala un pēc viņa pasūtījuma par samaksu uzbūvējusi trešā persona, un
- nodokļu maksātājs šo zemes gabalu ir iepriekš izmantojis (tām pašām) no PVN atbrīvotajām sava uzņēmuma vajadzībām un agrāk nav par to pašu zemes gabalu veicis priekšnodokļa atskaitījumu,

no kā izriet, ka šis pats zemes gabals (tā vērtība) tiek iekļauts(-a) PVN bāzē?”

III – Vērtējums

A – Galvenie lietas dalībnieku argumenti

20. Pašvaldība apgalvo, ka uz uzdoto jautājumu būtu jāatbild noliedzīgi. Tā norāda, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs – gluži kā līgumslēdzējs šajā lietā – saražo precis no materiāliem, kurus tam sniedzis klients (Pašvaldība), preces ražošana būtu jāuzskata par notikušu “[nodokļu maksātāja] uzņēmējdarbības gaitā”, nevis klienta uzņēmējdarbības gaitā. Tā kā saistībā ar šīs preces ražošanu saskaņā ar Sestās Direktīvas 5. panta 5. punktu – kurš ir ieviests ar *Wet OB* 3. panta 1. punkta c) apakšpunktu – ir jāmaksā PVN, tā pati prece tajā pašā laikā nevar tikt uzskatīta⁷ par tādu, kas ir saražota klienta uzņēmējdarbības gaitā.

⁷ — Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu, kas ieviests ar *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunktu.

21. Pašvaldība arī norāda, ka Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir vērsts uz to, lai starp nodokļu maksātājiem, kas pērk preces no cita nodokļu maksātāja (“nopirktās preces”), un starp nodokļu maksātājiem, kas saražo preces savas uzņēmējdarbības gaitā (“saražotās preces”), tiktu nodrošināta vienlīdzīga attieksme nodokļu ziņā. Lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi, ir pietiekami, ka atskaitītais PVN tiek atmaksāts. Tomēr nav nepieciešams, lai nodokļa nasta būtu vienlīdzīgi sadalīta starp nopirktajām precēm un saražotajām precēm. Lai pamatotu savu nostāju, Pašvaldība pamatojas arī uz likumdošanas dokumentiem, kuru rezultātā tika pieņemta Padomes Otrā direktīva 67/228/EEK⁸, kā arī Sestā direktīva.

22. Katrā ziņā PVN uzlikšana, kā tas ir ticis izdarīts lietā, kuru izskata iesniedzējtiesa, – kurā PVN tika uzlikts nodokļu maksātājam piederošo laukumu zemes vērtībai un kurā šī nodokļu maksātāja izmanto šos laukumus saistībā ar uzņēmējdarbību, kas atbrīvota no nodokļa –, būtiski palielinātu šīs nodokļu maksātājas nodokļu slogu, un tādējādi tiktu pārkāpta fiskālā neitralitāte, kas ir raksturīgs PVN sistēmas princips.

23. Nīderlandes valdība apgalvo, ka, izmantojot Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā tādus vārdus kā “saražotas, uzbūvētas, iegūtas, apstrādātas, iepirkas vai importētas”, ES likumdevējs ir izlēmis lietot ļoti plašu formulējumu. Turklāt frāze “šādas uzņēmējdarbības gaitā” norāda, ka ir iespējams vienā kategorijā iekļaut i) “preces piegādi” un ii) “preces ražošanu”, ko veikusi trešā persona ar tās rīcībā nodotiem materiāliem, tiklīdz kļūst acīmredzams, ka nodokļu maksātāja šo precī pasūtījusi savas uzņēmējdarbības gaitā.

24. Nīderlandes valdība apgalvo, ka Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir aizstājis Otrās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu, kurā bija noteikts, ka “piegādēm par atlīdzību ir pielīdzināmi: [...] tas, ka nodokļu maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto paša vai trešās personas izgatavotu vai iegūtu precī”. Vārdi “paša vai trešās personas izgatavotu vai iegūtu precī” Sestajā direktīvā ir iekļauti ar plašāku formulējumu. Tādēļ nevar būt šaubu, ka Sestā direktīva ļauj noteiktus darījumus uzskatīt par piegādēm par samaksu, kā tas ir ticis darīts šajā lietā.

25. Turklāt, neraugoties uz to, ka – atšķirībā no Otrās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkta – Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā nav vārdu “paša vai trešās personas”, ir acīmredzams, ka 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ietver visas situācijas, kurās nodokļu maksātājs iegādājas preces, t.i., tas aptver arī situāciju, kurā darbs, kurš ticis veikts nodokļu maksātāja labā, noticis laukumos, kuri pieder šim nodokļu maksātājam. Tomēr šī tiesību norma neaptver situāciju, kurā nodokļu maksātājs pasūtījis precī, kuru izgatavojusi trešā persona no materiāliem, kas jau bija šīs trešās personas īpašumā.

26. Pēc tam Nīderlandes valdība norāda, ka tādā lietā kā šī attiecīgā darījuma uzskatīšana par piegādi par samaksu atbilst PVN neitralitātes principam: ja trešā persona saražo preces nodokļu maksātājam no materiāliem, kas pieder šim nodokļu maksātājam, tad “asimilācija” nodrošina, ka preču vērtība⁹ tiks ņemta vērā, aprēķinot PVN. Ņemot vērā fiskālās neitralitātes principu, tas ir nepieciešams, lai nodrošinātu, ka nodokļu slogs ir tāds pats kā gadījumā, kad nodokļu maksātājs saražo preces no saviem materiāliem vai trešā persona saražo preces no saviem materiāliem un tad pārdod šīs preces nodokļu maksātājam.

27. Visbeidzot, Nīderlandes valdība apgalvo, ka attiecīgā darījuma uzskatīšana par piegādi par samaksu ir pamatota, pat ja nodokļa maksātāja zeme, kas nodota trešās personas rīcībā saistībā ar darba veikšanu nodokļu maksātājam, iepriekš tikusi izmantota nodokļu maksātāja darbībai, kas atbrīvota no nodokļa.

8 — 1967. gada 11. aprīļa direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 71, 1303. lpp.).

9 — Šeit: zemes/sporta laukumu īpašuma vērtība.

28. Līdz ar to Nīderlandes valdība apgalvo, ka uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts var uzskatīt par līdzvērtīgu preces piegādei to, ka trešā persona pabeidz un piegādā nodokļu maksātājam uz tā zemes nekustamo īpašumu, kas sastāv no (celtniecības) darba, un tā līdz ar to ir jāņem vērā, aprēķinot PVN. Šajā ziņā nav nozīmes, ka nodokļu maksātājs iepriekš ir izmantojis zemi no nodokļa atbrīvotām darbībām un ka tam iepriekš nav bijušas tiesības uz PVN atskaitīšanu saistībā ar šo zemi.

29. Komisija būtībā apgalvo, ka Tiesai uz uzdoto jautājumu būtu jāatbild, ka Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts dalībvalstīm neļauj par piegādēm par samaksu uzskatīt to, ka nodokļu maksātājs saistībā ar no nodokļa atbrīvotiem darījumiem ir izmantojis precī, ko minētās personas uzņēmējdarbības gaitā ir saražojusi trešā persona no sniegtajiem materiāliem, ja šie materiāli jau iepriekš ir tikuši izmantoti nodokļa maksātāja ar nodokli neapliekamām vajadzībām.

B – Analīze

30. Ar savu jautājumu *Hoge Raad* jautā, vai Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar tās 5. panta 5. punktu un 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja nodokļu maksātājs (Pašvaldība) izmanto nekustamo īpašumu (sporta laukumus) saistībā ar no nodokļa atbrīvotām darbībām (t.i., šo laukumu iznomāšanai sporta asociācijām), Nīderlandes nodokļu iestādes var iekasēt PVN, ja šie sporta laukumi sastāv no darba, ko trešā persona par atlīdzību ir pabeigusi uz pašvaldības pašas zemes un pēc tās pasūtījuma, lai gan šo zemi pašvaldība iepriekš ir izmantojusi saistībā ar tām pašām no nodokļa atbrīvotajām darbībām un Pašvaldībai iepriekš nav bijis tiesību atskaitīt PVN saistībā ar šo zemi, līdz ar ko šīs zemes vērtība tiek ieskaitīta PVN bāzē¹⁰.

31. Vispirms es sāksu savas piezīmes, atgādinot, ka atbilstoši ar Sesto direktīvu izveidotajai sistēmai priekšnodokļi, ko nodokļa maksātājs iepriekš samaksājis par precēm un pakalpojumiem, ko tas izmanto saistībā ar savām darbībām, kas apliktas ar nodokli, var tikt atskaitīti. Priekšnodokļu atskaitījumi ir saistīti ar vēlāk iekasējamiem nodokļiem¹¹. Ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kam netiek piemērots PVN, nodoklis netiek iekasēts un priekšnodoklis netiek atskaitīts¹².

32. Šādā situācijā ir skaidrs, ka nodokļa maksātājs nevar atgūt PVN, kas samaksāts, iegādājoties preces, ko tas pats izmanto.

10 — No valsts lietām, kas ir saistītas ar 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu, vistuvākā, ko esmu savas izpētes rezultātā atradis, ir Apvienotās Karalistes Lordu Palātas lieta *Robert Gordon's College* pret *Customs and Excise Commissioners* [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) [PVN – Preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana – Nodokļa maksātājs, kas sniedz no nodokļa atbrīvotus izglītības pakalpojumus – Zemesgabalu attīstība skolu spēļu laukumiem – Līgumslēdzēju izmaksas saistībā ar attīstību – Nodokļu maksātājs, kas slēdz nomas līgumu ar tam pilnībā piederību meitas sabiedrību – Neekskluzīvas licences sniegšana, lai nodokļu maksātājs izmantotu spēļu laukumus – Nodokļu maksātāja pašpiegāde – Attīstības izmaksu kā priekšnodokļa atskaitīšana – Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts, 6. panta 3. punkts]. Šajā ziņā skat. arī *McKay, H.*, 'Back to College', *British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, pieejams ar *Westlaw UK* starpniecību: gluži kā Lords Hofmans [*Lord Hoffmann*] ir teicis, 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts un 6. panta 3. punkts ļauj preču un pakalpojumu pašpiegādi uzskatīt par ar nodokli apliekamu darījumu gadījumā, ja tad, kad šīs preces vai pakalpojumi būtu iegūti no trešās personas, PVN par tiem nebūtu pilnībā atskaitāms. Slīprakstā rakstītā hipotēze var tikt piemērota vienīgi tad, ja preces vai pakalpojumi faktiski nebūtu bijuši saņemti no trešās personas, bet gan tās būtu radījis pats nodokļa maksātājs (gluži kā uz savas zemes uzbūvēta ēka). Ja preces un pakalpojumi ir iegūti no trešās personas, tad jautājums, vai priekšnodoklis par šo iegādi ir atskaitāms, ir jānosaka kā parasti, t.i., nosakot, vai tas var tikt pielīdzināts ar nodokli apliekamai piegādei. Nav hipotētiski jānosaka, kāda nostāja būtu bijusi, ja preces vai pakalpojumi būtu bijuši iegūti no trešās personas. 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta un 6. panta 3. punkta mērķis ir ļaut dalībvalstu tiesību aktos novērst kropļojumus, kas rastos tirgū, ja nodokļu maksātājs varētu iegūt nodokļu priekšrocību, iegādājoties preces vai pakalpojumus kādā noteiktā, nevis citā veidā, t.i., piegādājot tās sev, nevis iegūstot tās no trešās personas. Lietā *Robert Gordon's College* tas, kā *College* izmantoja jauno sporta laukumu, bija saskaņā ar pakalpojumiem (licence), kurus tai sniedza trešā persona (*Countesswells*). Lords Hofmans tādēļ uzskata, ka saskaņā ar Sesto direktīvu nevarēja būt runa par pašpiegādes aplikšanu ar nodokli. Līdz ar to slīprakstā rakstītā hipotēze nevarēja tikt piemērota.

11 — Īsumā, nodoklis ir jāmaksā par precēm vai pakalpojumiem, kurus sniedz persona, kas veic uzņēmējdarbību, un priekšnodoklis ir jāmaksā par precēm un pakalpojumiem, kas sniegti šai personai saistībā ar šo uzņēmējdarbību.

12 — Skat. 2006. gada 30. marta spriedumu lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Krājums, I-3039. lpp., 24. punkts), 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-72/05 *Wollny* (Krājums, I-8297. lpp., 20. punkts) un 2007. gada 8. februāra spriedumu lietā C-435/05 *Investrand* (Krājums, I-1315. lpp.).

33. Taču daži nodokļu maksātāji preces, kuras tie izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā, nepērk no citiem nodokļu maksātājiem (1. iespēja); tā vietā tie izvēlas paši izgatavot preces (2. iespēja); vai arī tie izvēlas, lai trešā persona saražotu preces to telpās (3. iespēja, kurai ir nozīme šajā lietā).

34. Preces, kas ir iegādātas saskaņā ar 3. iespēju, dažreiz tiek izmantotas uzņēmējdarbībai, kas ir atbrīvota no nodokļa. Tāda tieši ir situācija šajā lietā.

35. Kad mēs aplūkojam atbilstošos valsts tiesību aktus, no *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta juridiskās vēstures var tikt izsecināts, ka ar šīs tiesību normas ieviešanu 1969. gadā Nīderlandes likumdevējs ieviesa *Wet OB* Otrās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkta tiesību normas.

36. 5. panta 3. punkta b) apakšpunktā bija noteikts, ka “piegādēm par atlīdzību ir pielīdzināmi: [...] b) tas, ka nodokļu maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto paša vai trešās personas izgatavotu vai iegūtu preci”.

37. Otrās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkts tika pārņemts Sestajā direktīvā. Tomēr ir jānorāda, ka abu tiesību normu formulējumi nav pilnībā identiski.

38. Sestās direktīvas¹³ 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka “Dalībvalstis var uzskatīt, ka piegādes par samaksu ir: a) tas, ka nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā saražotas, uzbūvētas, iegūtas, apstrādātas, iepirkas vai importētas preces, ja [PVN] par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitāms, ja tās būtu pirktas no cita nodokļa maksātāja”. Citiem vārdiem sakot, 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts aptver vienīgi darījumus, kas veikti “nodokļu maksātāja uzņēmējdarbības gaitā”, un frāze no Otrās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkta, ka preces var saražot vai iegūt “trešā persona”, ir svītrotā. Jāpiebilst, ka 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir piemērojams arī precēm, kas “saražotas, apstrādātas, nopirkas vai importētas” nodokļu maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām.

39. Ir pietiekami norādīt, ka neraugoties uz nelielu atšķirību tekstā, es neredzu, kādēļ un kā Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta mērķis varētu būt atšķirīgs salīdzinājumā ar Otrās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu. Patiešām, Sestajā direktīvā nav nekā, kas uz to norādītu.

40. No Tiesā iesniegtajiem dokumentiem izriet, ka šajā lietā nodokļu inspektors sporta laukumu pirmo izmantošanu – t.i., šo sporta laukumu iznomāšanu –, ko veikusi Pašvaldība, uzskatīja par preču piegādi *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta nozīmē, jo tā attiecās uz sporta laukumu, kurus ir ierīkojušas trešās personas pēc Pašvaldības pasūtījuma, izmantošanu uzņēmējdarbības nolūkiem, Pašvaldībai pašai sniedzot dabiskā zālāja laukumus. *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunktā lietotajā jēdzienā “izgatavotas preces” ietilpst arī uz zemes vai zemē esošas būves.

41. Piemērojot *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunktu, izgatavots nekustams objekts kopā ar zemi ir uzskatāms par vienotu (nekustamu) lietu. Uz šī pamata nodokļu inspektors zemes gabala vērtību ieskaitīja laukumu vērtībā, kurai tiek uzlikts nodoklis, tā, ka rezultātā par nodokļu maksātājas agrāko dabīgā zālāja laukumu vērtību tiek iekasēts PVN.

42. Tādēļ rodas jautājums, vai *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkts, to piemērojot šajā situācijā, ir saderīgs ar pilnvarām, kas dalībvalstīm piešķirtas saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. panta a) apakšpunktu.

43. Konkrētā, kā norāda iesniedzējtiesa, rodas noteikti jautājumi saistībā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta nozīmi un precīzo apjomu šīs lietas apstākļos.

13 — Tagad – Direktīvas 2006/112 18. panta a) punkts.

44. Iesākumā šķiet, ka līdz šim Tiesai tikai vienreiz ir jautāts par noteikumu, ar kuru tiek regulēta noteiktu darījumu uzskatīšana par piegādi par atlīdzību saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu, proti, lietā *Gemeente Leusden un Holin Groep*¹⁴. Tomēr šajā spriedumā Tiesa savu uzmanību acīmredzami koncentrēja uz citiem Sestajā direktīvā paredzētiem noteikumiem. Saistībā ar šajā lietā apskatāmo tiesību normu Tiesa vienīgi norādīja, ka 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam, gluži kā Sestās direktīvas 20. panta 2. punktam, ir “ekonomiskā iedarbība” uzlikt nodokļu maksātājam pienākumu maksāt summas, ka ir ekvivalentas atskaitījumiem, uz kuriem tam nav tiesību (90. punkts).

45. Saistībā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta mērķi, kas attiecas uz “preču” piegādi, es teiktu – gluži kā līdzīgas tiesību normas saistībā ar pakalpojumu pašpiegādi, proti, 6. panta 3. punkta gadījumā¹⁵, – tā mērķis ir novērst konkurences kropļojumus¹⁶. Nodokļu maksātājs, kas veic no nodokļa atbrīvotas darbības, var vai nu nopirkt preces, kas tiek izmantotas šīm darbībām, no trešām personām un par pirkumu samaksāt PVN, kurš nav atskaitāms, vai saražot šīs preces pats; šādā gadījumā saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu tam ir jāmaksā PVN, kas arī nav atskaitāms, no preču vērtības. Kā pareizi norāda Nīderlandes valdība un Komisija, nodokļu maksātājs, kas veic no PVN atbrīvotu darbību un kas tādēļ nevar atskaitīt nodokli iepriekšējā stadijā par precēm, kuras nopirkas šīs darbības vajadzībām, saražojot šīs preces savas uzņēmējdarbības gaitā, iegūtu ekonomisku pārākumu pār tirgus dalībnieku, kurš veic tādu pašu no nodokļa atbrīvotu darbību, bet kurš nevar – vai nevēlas – pats saražot preces šīm vajadzībām. Tādēļ tiesību norma tika izveidota tā, lai nodokļu maksātājs, kas saražo preces savas uzņēmējdarbības gaitā, arī maksātu PVN.

46. Otrās direktīvas A pielikuma 7. punktā arī ir norādīts, ka šīs direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkts (un tādējādi arī Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts) ir vērsts uz to, lai tiktu nodrošināta vienlīdzība nodokļu jomā starp precēm, kas nopirkas un paredzētas šīs uzņēmējdarbības vajadzībām, saistībā ar kuru nav tiesību uz tūlītēju vai pilnīgu atskaitījumu, no vienas puses, un precēm, ko saražojis vai ieguvis nodokļu maksātājs vai trešā persona un kuras arī tiek izmantotas tām pašām vajadzībām, no otras puses, – tāda ir situācija pamattiesvedībā.

47. Patiešām, iepriekš minētais ir acīmredzama fiskālās neitralitātes principa piemērošana, kura ir raksturīga PVN sistēmai¹⁷, un nav nekas cits kā vien šīs sistēmas pamatprincips¹⁸. Šī principa galvenais mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem¹⁹.

48. Nākamais aspekts, ko es gribētu izvirzīt šajā lietā, rada jautājumu, vai attiecīgie sporta laukumi pēc tam, kad tiem ir uzlikts jauns mākslīgās zāles vai asfalta segums, ir jāuzskata par no jauna “saražotām” precēm saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu – tāda šķiet ir Nīderlandes nodokļu iestāžu un Nīderlandes valdības, kā arī iesniedzējtiesas nostāja – vai arī tie ir jāuzskata par tām pašām precēm, kas vienkārši ir uzlabotas vai attīstītas.

49. Es teiktu, ka nebūt nav acīmredzams, ka šie sporta laukumi ir preces, kas “saražotas” no jauna. Faktiski vispār es neesmu pārliecināts, ka tās ir saražotas no jauna.

14 — Tiesas 2004. gada 29. aprīļa spriedums apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 (*Recueil*, I-5337. lpp.). Skat. arī 2001. gada 17. maija spriedumu apvienotajās lietās C-322/99 un C-323/99 *Fischer un Brandenstein* (*Recueil*, I-4049. lpp., 56. punkts un tajā minētā judikatūra) (saistībā ar Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu) un spriedumu lietā *Uudenkaupungin kaupunki* (minēts iepriekš 12. zemsvītras piezīmē, 30. punkts) (saistībā ar Sestās direktīvas 20., 5. un 6. pantu).

15 — Saskaņā ar Sestās direktīvas tiesību normu: “Lai nepieļautu konkurences traucējumus un ievērojot 29. pantā paredzētās apspriedes, dalībvalstis var uzlikt par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību to, ka nodokļa maksātājs sniedz pakalpojumu sava uzņēmuma vajadzībām, ja [PVN] par šādu pakalpojumu nebūtu pilnīgi atskaitāms tādā gadījumā, ja to būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs”.

16 — Saistībā ar konkurences kropļojumu novēršanu citu starpā skat. 2008. gada 16. septembra spriedumu lietā C-288/07 *Isle of Wight Council* u.c. (Krājums, I-7203. lpp.).

17 — Cita starpā skat. 1998. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-283/95 *Fischer* (*Recueil*, I-3369. lpp., 27. punkts) un 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-216/97 *Gregg* (*Recueil*, I-4947. lpp., 19. punkts).

18 — Skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF* (Krājums, I-10413. lpp., 67. punkts un tajā minētā judikatūra).

19 — Citu starpā skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark* (Krājums, I-10567. lpp., 41. punkts), 2010. gada 10. jūnija spriedumu lietā C-262/08 *CopyGene A/S* (Krājums, I-5053. lpp., 64. punkts) un 2011. gada 10. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-259/10 un C-260/10 *Rank Group* (Krājums, I-10947. lpp., 61. punkts). Skat. arī 2006. gada 7. decembra spriedumu lietā C-240/05 *Eurodental* (Krājums, I-11479. lpp., 55. punkts).

50. Šajā ziņā rīkojumā lietā *V.O.F. Dressuurstal Jespers*²⁰ ir atgādināts, ka spriedumā lietā *Van Dijk's Boekhuis*²¹ – norādījusi, ka “parasti jaunas lietas izgatavošana nozīmē tādas lietas izgatavošanu, kas iepriekš nav pastāvējusi”, – Tiesa nosprieda, ka preču izgatavošana no klienta materiāliem notiek vienīgi tad, kad līgumslēdzējs izgatavo jaunu lietu no materiāliem, kurus tam sniedzis tā klients.

51. Jāpiebilst, ka Tiesa arī spriedumā lietā *Van Dijk's Boekhuis*²² skaidri ir norādījusi, ka jaunā lieta ir izgatavota, ja līgumslēdzēja padarītā darba rezultātā ir radusies lieta, “kuras funkcija saskaņā ar vispārēji akceptētiem uzskatiem atšķiras no sniegto materiālu funkcijas. Valsts tiesas ziņā ir, ņemot vērā šīs lietas izmantošanu, nolemt, vai ir izgatavota jauna lieta”.

52. *Prima facie* šķiet, ka tā nav bijis izskatāmajā lietā, jo ir grūti iedomāties kā sporta laukumi – sakarā ar mākslīgā zālāja vai asfalta uzklāšanu – ir kļuvuši par precēm, kas iepriekš nav pastāvējušas.

53. Jāpiebilst, ka spriedumā lietā *Van Dijk's Boekhuis*²³ Tiesa paskaidroja, ka labošana (par kuru ir runa izskatāmajā lietā), lai cik tā būtu radikāla, ar kuru vienkārši tiek restaurēta līgumslēdzēja uzticētā lieta tādā funkcionālā stāvoklī, kāds tai bija iepriekš, neveidojoties jaunai lietai, nav preču ražošana no klienta materiāliem.

54. Neraugoties uz to, ka darbs, kas tika izdarīts attiecīgajos sporta laukumos, ietvēra vairāk nekā vienkāršu salabošanu vai uzlabošanu, tie tomēr, manuprāt, vēl joprojām ir laukumi, kas tiek iznomāti tām pašām sporta asociācijām, – līdz ar to tie saglabā tādas pašas funkcijas iepriekš minētās judikatūras nozīmē²⁴.

55. Lai kā arī būtu, nevis Tiesas, bet gan iesniedzējtiesas ziņā būs detalizēti izvērtēt konkrēto aspektu, cita starpā saistībā ar jauno laukumu izmantošanu, un veikt faktu konstatāciju. Līdz ar to šie secinājumi ir jābalsta un jāattiecinā vienīgi uz faktiem, kādus tos konstatējusi iesniedzējtiesa un kādi tie ir izklāstīti lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu.

56. No lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Hoge Raad* ir konstatējusi, ka tās ir no jauna saražotas preces.

57. Es teiktu, ka iesniedzējtiesa patiešām varēja nonākt pie šāda secinājuma sakarā ar darba apjomu, kāds tika paveikts šajos sporta laukumos. Šajā ziņā ir lietderīgi norādīt, ka mākslīgā zālāja un asfalta seguma uzklāšanas izmaksas ir gandrīz divarpus reizes lielākas par zemes vērtību.

58. Komisija pamatoti norāda, ka šajā aspektā iesniedzējtiesai, iespējams, atkārtoti būtu jāizvērtē attiecīgais jautājums, – ne vienīgi tādēļ, ka, ja attiecīgos sporta laukumus, par kuriem ir runa pamattiesvedībā, iesniedzējtiesa, neraugoties ne uz ko, uzskatītu par tādiem, kas nav jaunas preces, tad katrā ziņā nebūtu iespējams izmantot Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu.

59. Līdz ar to turpmākie apsvērumi ir atbilstoši vienīgi tad, ja iesniedzējtiesa apstiprinās, ka jaunie sporta laukumi patiešām ir jāuzskata par no jauna saražotām precēm Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta nozīmē.

60. Kā Komisija pamatoti ir norādījusi, nākamais jautājums ir par to, vai Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir piemērojams arī precēm, kuras aptver *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkts: “prec[ēm], kas izgatavotas pēc pasūtījuma no materiāliem, *ieskaitot zemi* [...]”²⁵.

20 — 2006. gada 1. jūnija rīkojums lietā C-233/05 (Krājums, I-72. lpp., 27. punkts).

21 — 1985. gada 14. maija spriedums lietā 139/84 (*Recueil*, 1405. lpp., 20. un 21. punkts).

22 — Minēts iepriekš 21. zemsvitras piezīmē, 22. punkts.

23 — Minēts iepriekš 21. zemsvitras piezīmē, 23. punkts.

24 — Skat. 20. un 21. zemsvitras piezīmi.

25 — Mans izcēlums.

61. Manuprāt, atbilde principā ir “jā”. Frāze “uzņēmējdarbības gaitā” Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā obligāti neaptver preces, kuras ir saražojis pats uzņēmums. Bez šaubām, ar šo frāzi var tikt aptvertas arī preces, kuras saražojusi trešā persona no materiāliem, kurus sniedzis nodokļu maksātājs.

62. Tomēr, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem, – aprēķinot maksājamo summu – ir jāņem vērā, vai nodokļu maksātājs jau ir samaksājis PVN par rēķinu, kuru izrakstījusi trešā persona par preču saražošanu. Šķiet, ka tā Nīderlandes nodokļu iestādes ir izdarījušas lietā, kuru izskata iesniedzējtiesa. Tās ir ņēmušas vērā, ka rēķini jau bija apmaksāti kopā ar PVN.

63. Patiešām, saistībā ar noteiktu darījumu kvalificēšanu par piegādēm par samaksu saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 6. un 7. punktu ir jānorāda, ka šī kvalificēšana notiek brīdī, kad uzņēmējdarbības gaitā saražoto precī (vai pakalpojumu) nodokļu maksātājs izmanto savai no nodokļa atbrīvotajai darbībai.

64. Es uzskatu, pretēji Nīderlandes valdības nostājai, ka tādā lietā kā šī – kurā pirms materiālu transformēšanas vai integrēšanas jaunā precē šos materiālus nodokļu maksātājs (Pašvaldība) jau ir izmantojis no nodokļa atbrīvotām darbībām – nodokļu iestādēm ir jāņem vērā šis fakts, piemērojot Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu. Citiem vārdiem sakot, šo materiālu (un zemes kā tādas) vērtība vairs nevar tikt iekļauta bāzē, lai aprēķinātu PVN.

65. Tiesas sēdē Komisija šajā sakarā sniedza labu piemēru. Pieņemsim, ka Pašvaldības īpašumā nav sporta laukumu, bet tā vēlētos, lai tie tai būtu un lai tā varētu tos iznomāt. Šādos apstākļos ir iespējamās divas situācijas: a) tā nopērk sporta laukumus, kuri ir gatavi izmantošanai, un tādējādi samaksā PVN no pirkuma cenas, kurā būtu iekļauta zemes vērtība un šo laukumu izstrādes darbu cena, vai b) Pašvaldībai ir zeme, kura var tikt izmantota. Pieņemsim, ka situācijā b) Pašvaldībai pieder zeme mežā. Tā var sagatavot un attīstīt šo zemi, lai uz tās izveidotu sporta laukumus. Kad šie laukumi ir iznomāti, t.i., nodokļu maksātājs tos ir izmantojis savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu PVN būtu jāmaksā par visu kopā – ieskaitot zemes vērtību.

66. Manuprāt, tas atbilst identiskai attieksmei no nodokļu perspektīvas pret abām situācijām: izmantošanai gatavu sporta laukumu nopirkšanai, no vienas puses, un sporta laukumu attīstībai uz savas zemes, no otras puses.

67. Tomēr lietā, kuru izskata iesniedzējtiesa, attiecīgā zeme ne tikai pašreiz tiek izmantota kā sporta laukumi, bet tika izmantota šādām vajadzībām arī pagātnē. Tas, kas attiecīgie laukumi vairākus gadus ir bijuši iznomāti (tām pašām) sporta asociācijām, ir acīmredzams no Tiesā iesniegtajiem dokumentiem.

68. No tā izriet, ka šos laukumus Pašvaldība jau ir izmantojusi savas uzņēmējdarbības vajadzībām. Svarīgi ir, ka tas, ka nodokļu maksātājs ir izmantojis zemi savas uzņēmējdarbības vajadzībām, var tikai vienu reizi tikt uzskatīts par piegādi par samaksu.

69. Pretējā gadījumā rastos dubultas nodokļu uzlikšanas un fiskālās neitralitātes principa apdraudējuma risks. Kā Komisija pamatoti ir norādījusi tiesas sēdē, ja Pašvaldība būtu nozāģējusi mežu un pirmajā gadījumā būtu attīstījusi attiecīgo zemi un izveidojusi uz tās vienkāršu dabiskā zālāja segumu, lai šo zemi pārvērstu par sporta laukumiem, bet pēc tam otrajā gadījumā tā būtu nolēmusi pēc dažiem gadiem šai zemei uzklāt mākslīgā zālāja klājumu, tad saskaņā ar Nīderlandes valdības interpretāciju abiem šiem darījumiem tiktu piemērots PVN. Pēc šīs valdības domām, PVN saistībā ar šīs zemes vērtību būtu jāuzliek divreiz.

70. Tādēļ, manuprāt, dalībvalstīm nedrīkst ļaut saistībā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta piemērošanu ņemt vērā materiālu vērtību, ja to nodokļu maksātājs jau pagātnē ir izmantojis savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

71. Tiesas sēdē Nīderlandes valdība apgalvoja, ka PVN sistēma katrā ziņā nav ideāla²⁶. Tomēr es uzskatu (tāpat kā Komisija), ka šaubu gadījumā, kad ir iespējamās dažādas interpretācijas, ir jāizvēlas interpretācija, kura labāk ļauj izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas.

72. Līdzīgi Nīderlandes valdība tiesas sēdē apgalvoja, ka katrā ziņā pieeja, kuru es izvirzu šajos secinājumos, nav atbilstoša, jo lietā, kuru izskata iesniedzējtiesa, nav notikusi nodokļu dubulta uzlikšana, jo PVN par attiecīgajiem sporta laukumiem nekad nav ticis maksāts.

73. Pašvaldība mēģināja noraidīt Nīderlandes valdības teikto, ka PVN par zemi nav maksāts. Tā apgalvoja, ka – neraugoties uz to, ka sporta laukumi ir izveidoti jau krietni sen, – Pašvaldība tomēr saskaņā ar tajā laikā piemērojamo režīmu ir samaksājusi integrācijas nodokli. Lai gan *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta pašreiz spēkā esošajā redakcijā ir paredzēta atkāpe saistībā ar zemi, kas nav apbūves zeme, šī atkāpe nebija iespējama attiecīgajā laikā. Tādēļ Pašvaldība stingri turējās pie sava viedokļa, ka tā par zemi, kā arī par šīs zemes attīstīšanu un pārveidošanu par sākotnējiem sporta laukumiem ir samaksājusi PVN.

74. Manuprāt, ir pietiekami norādīt, ka atbilstošais kritērijs ir cits. Galvenais jautājums nav par to, vai PVN jau ir samaksāts par šiem laukumiem, bet gan par to, vai šos laukumus (materiālus) nodokļu maksātājs pagātnē jau ir izmantojis savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

75. Tā kā attiecīgie sporta laukumi jau ir tikuši iznomāti “vairākus gadus” pirms to uzlabošanas, situācija lietā, kuru izskata iesniedzējtiesa, no ekonomikas skatpunkta ir pilnībā atšķirīga no situācijas, kura būtu izveidojusies, ja Pašvaldībai šobrīd būtu jāpērk jauni laukumi no trešās personas. Tādēļ es uzskatu, ka situācija pamattiesvedībā nebūtu jāuzskata par piegādi par samaksu. Gluži kā Komisija pamatoti ir norādījusi, šāds secinājums pilnībā atbilst PVN sistēmai.

76. Patiešām, vienīgā saimnieciskā darbību, kas tikusi īstenota, ir bijusi mākslīgā zālāja seguma un asfalta seguma uzklāšana pēc pašvaldības pasūtījuma. PVN tika uzlikts par šo darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa; šo nodokli Pašvaldība nevarēja atskaitīt saistībā ar savu darbību – sporta laukumu iznomāšanu sporta asociācijām. Tādējādi netika saražota neviena cita prece vai sniegts cits pakalpojums, par kuru būtu jāmaksā PVN.

77. Pirmkārt, pirms secinājumiem jānorāda, ka iepriekš minētā konstatācija nevar tikt atspēkota ar Sestās direktīvas 5. panta 5. punktu, uz kuru arī ir norādīts lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu. Saskaņā ar šo tiesību normu “Dalībvalstis var par piegādēm 1. punkta izpratnē uzskatīt dažu būvdarbu veikšanu”.

78. Manuprāt, Komisija tomēr pamatoti norāda, ka Sestās direktīvas 5. panta 5. punktam nav nozīmes saistībā ar šajā lietā izvirzītajiem jautājumiem. Es katrā ziņā piebilstu, ka iesniedzējtiesa nav paskaidrojusi, kādēļ tā uz to ir norādījusi.

79. Otrkārt, mans vērtējums nevar tikt atspēkots arī ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, uz kuru arī ir norādīts prejudiciālajā jautājumā. Šajā tiesību normā ir vienīgi definēts, kas ir “summa, kurai uzliek nodokli” saskaņā ar Sesto direktīvu. Patiešām, tajā ir norādīts, ka saistībā ar piegādēm, kas norādītas 5. panta 6. un 7. punktā, summa, kurai uzliek nodokli, ir preču vai līdzīgu preču pārdošanas cena vai, ja nav pārdošanas cenas, izmaksu cena, kas tiek noteikta piegādes brīdī.

26 — Nīderlandes valdība piebilst, ka galvenokārt atbrīvojumu dēļ sistēma nav ideāla un ka dažreiz notiek nodokļu dubulta uzlikšana izmaksu cenas noteiktiem elementiem.

80. Ir pietiekami norādīt, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta piemērošana ir pakārtota 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā norādītās situācijas pastāvēšanai.

81. No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts drīkst no nodokļu maksātāja iekasēt PVN par nekustamas lietas izmantošanu vajadzībām, kas atbrīvotas no nodokļa, ja šī nekustamā lieta ir (būv-)objekts, ko uz nodokļu maksātāja zemes gabala un pēc viņa pasūtījuma par samaksu uzbūvējusi trešā persona; no tā izriet, ka šis pats zemes gabals (tā vērtība) tiek iekļauta PVN bāzē – izņemot, ja šī zeme pagātnē jau ir tikusi izmantota tā uzņēmējdarbībā tām pašām no nodokļa atbrīvotām darbībām.

IV – Secinājums

82. Iepriekš minēto iemeslu dēļ es uz *Hoge Raad der Nederlanden* iesniegtajiem jautājumiem iesaku atbildēt šādi:

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, 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts drīkst no nodokļu maksātāja iekasēt PVN par nekustamas lietas izmantošanu vajadzībām, kas atbrīvotas no nodokļa, ja:

šī nekustamā lieta ir (būv-)objekts, ko uz nodokļu maksātāja zemes gabala un pēc viņa pasūtījuma par atlīdzību uzbūvējusi trešā persona,

no kā izriet, ka šis pats zemes gabals (tā vērtība) tiek iekļauta PVN bāzē;

izņemot, ja šī zeme pagātnē jau ir tikusi izmantota tā uzņēmējdarbībā tām pašām no nodokļa atbrīvotām darbībām.