

**Lieta C-574/18**

**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu**

**Iesniegšanas datums:**

2018. gada 13. septembris

**Iesniedzējtiesa:**

*Bundesfinanzhof* (Vācija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2018. gada 13. jūnijs

**Prasītāja un kasācijas sūdzības iesniedzēja:**

*C-eG*

**Atbildētāja un atbildētāja apelācijas tiesvedībā:**

*Finanzamt Z*

---

[..]

**BUNDESFINANZHOF [FEDERATĪVĀS AUGSTĀKĀS TIESAS]**

lieta nr. XI R 5/17

**LĒMUMS**

Lietā

*C-eG,*

prasītāja un kasācijas sūdzības iesniedzēja,

[..]

pret

*Finanzamt Z,*

atbildētāja un atbildētāja kasācijas tiesvedībā,

par 2002. un 2003. gada apgrozījuma nodokli

XI. palāta

[..]

2018. gada 13. jūnijā nolēma:

I. Uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus: **[oriģ. 2. lpp.]**

1. Vai tādos apstākļos kā pamatlietā, kad ražotāju organizācija Padomes Regulas (EK) Nr. 2200/96 (1996. gada 28. oktobris) par augļu un dārzeņu tirgus kopējo organizāciju (turpmāk tekstā – “Regula Nr. 2200/96”) 11. panta 1. punkta, 15. panta nozīmē piegādā saviem biedriem ražotājiem preces un saņem par to no ražotājiem maksājumu, kas nesedz iepirkuma cenu:

a) ir jāuzskata, ka tā ir maiņa ar vērtības piemaksu, jo ražotāji ar darījumu ir uzņēmušies līgumisku pienākumu attiecībā pret ražotāju organizāciju piegādāt ražotāju organizācijai norobežošanas termiņa laikā augļus un dārzeņus, tāpēc darījuma nodokļa aprēķina bāze ir ražotāju organizācijas piegādātājiem samaksātā iepirkuma cena par kapitālieguldījumu precēm?

b) summa, ko darbības fonds par darījumu faktiski maksā ražotāju organizācijai, pilnā apmērā ir “subsīdija, kas tieši saistīta ar šādu piegāžu cenām” Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – “Direktīva 77/388/EEK”), 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē, tāpēc nodokļa aprēķina bāze ietver arī finansiālu palīdzību Regulas Nr. 2200/96 15. panta nozīmē, kuru kompetentās iestādes darbības fondam ir piešķirušas, pamatojoties uz darbības programmu?

2. Ja no atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka nodokļa aprēķina bāzē ir jāiekļauj tikai ražotāju veiktie maksājumi, taču ne piegādes saistības un finansiālā palīdzība: vai pirmajā jautājumā minētajos apstākļos Direktīvas 77/388/EEK 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts nepieļauj tādu uz Direktīvas 77/388/EEK 27. panta 1. punkta balstītu īpašu valsts pasākumu kā *Umsatzsteuergesetz* [Apgrozījuma nodokļa likuma] 10. panta 5. punkta 1. apakšpunkts, saskaņā ar kuru darījumu ar ražotājiem nodokļa aprēķina bāze ir iepirkuma cena, ko ražotāju organizācija ir samaksājusi piegādātājiem par kapitālieguldījumu precēm, jo ražotāji ir cieši saistītas personas?

3. Ja atbilde uz otro jautājumu ir noliedzoša: vai minētais ir spēkā arī tad, ja ražotājiem ir tiesības uz pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu, jo uz kapitālieguldījumu precēm attiecas atskaitījumu koriģēšana (Direktīvas 77/388/EEK 20. pants)? **[oriģ. 3. lpp.]**

II. Kasācijas tiesvedība tiek apturēta līdz Eiropas Savienības Tiesas galīgā nolēmuma pieņemšanai.

### Pamatojums

#### A.

- 1 Prasītāja un kasācijas sūdzības iesniedzēja (turpmāk tekstā – “prasītāja”), kooperatīva sabiedrība (*eG, eingetragene Genossenschaft*), pēc apvienošanas ir *M-eG* tiesību un saistību pārņēmēja. *M-eG* bija liels biedru skaits.
- 2 *M-eG* 2002. un 2003. gadā (gadi, uz kuriem attiecas strīds) bija augļu, dārzeņu un kartupeļu vairumtirgotāja, kas tirgoja savu biedru ražotāju saražotos un tai piegādātos produktus. Turklāt *M-eG* bija atzīta ražotāju organizācija Regulas Nr. 2200/96 nozīmē.
- 3 Atbilstoši Regulas Nr. 2200/96 15. pantam šāda veida ražotāju organizācijas var izveidot tā dēvēto darbības fondu. Šis fonds ir īpašam nolūkam izveidots privāto tiesību kapitāls *Körperschaftsteuergesetz (KStG, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums)* 1. panta 1. punkta 5. apakšpunkta nozīmē, un vienu pusi no tā veido ražotāju, kuri ir apvienojušies ražotāju organizācijā, ieguldījumi un otru pusi – finansiālā palīdzība Regulas Nr. 2200/96 15. panta 1. punkta nozīmē (finansiālā palīdzība).
- 4 Ar darbības fonda līdzekļiem var tikt finansētas tā dēvētās darbības programmas, kas tiek iesniegtas kompetentajām valsts iestādēm un kas tās apstiprina (Regulas Nr. 2200/96 15. panta 2. punkta b) apakšpunkts, 16. panta 1. punkts). Darbības programmās var ietilpt [oriģ. 4. lpp.] tostarp ieguldījumi atsevišķās ražotāju organizācijas biedru saimniecībās (skat. 8. panta 2. punkta o) apakšpunktu Komisijas Regulā (EK) Nr. 609/2001 (2001. gada 28. marts), kas nosaka sīki izstrādātu noteikumu Padomes Regulas (EK) Nr. 2200/96 piemērošanai attiecībā uz darbības programmām, darbības fondiem un Kopienas finansiālo palīdzību un ar kuru atceļ Regulu (EK) Nr. 411/97 (turpmāk tekstā – “Regula Nr. 609/2001”), kā arī Komisijas Regulas (EK) Nr. 1433/2003 (2003. gada 11. augusts), kurā izklāstīti sīki izstrādāti noteikumi par to, kā piemērot Padomes Regulu (EK) Nr. 2200/96 attiecībā uz darbības fondiem, darbības programmām un finansiālu palīdzību (turpmāk tekstā – “Regula Nr. 1433/2003”), 8. panta 2. punktu saistībā ar I pielikuma 17. punktu).
- 5 Gados, uz kuriem attiecas strīds, ražotāju iemaksas darbības fondā tika veiktas, visiem *M-eG* biedriem 3 % no saviem ieņēmumiem iemaksājot darbības fondā. Šo summu *M-eG* ieturēja katrā piegādē.
- 6 Lai veiktu ieguldījumus atsevišķās saimniecībās, *M-eG* ar attiecīgajiem ražotājiem noslēdza iegādes un izmantošanas līgumus (turpmāk tekstā - “līgums”). To saturs izvilkumu veidā ir šāds:
- 7 “§ 2 Priekšmets

[*M-eG*] un [...] ražotājs vienojas par līguma priekšmeta kopēju iegādi [...] līdzīgās daļās, pamatojoties uz Regulu (EK) 2200/96 [...] projekta ietvaros[...] Līgumslēdzēji ir kopīpašnieki līdzīgās daļās.

### 8 § 3 Maksājums

Ieguldījumu summa ir aptuveni [...] (neieskaitot PVN). Ražotājs ieskaita 50 % no savas provizoriskās daļas ieguldījuma summā [...] apmērā kā avansa maksājumu [*M-eG*] [...]

Piegādātāja pārskati nonāk pie [*M-eG*]. [*M-eG*] pēc veiktās piegādes un saņemtajiem piegādātāja pārskatiem iekasē no ražotāja 50% no tā daļas. Pēc tam, atskaitot avansa maksājumu, ražotājs veic galīgo maksājumu [orig. 5. lpp.] [...].

### 9 § 9 Saistību deklarācija

Ražotājs apņemas visu norobežošanas laiku, taču vismaz 10 gadus no līguma noslēgšanas brīža piedāvāt savu precī kā [*M-eG*] (vai tās tiesību un saistību pārņēmējas) biedrs [*M-eG*].

[...]

### 10 § 10 Norobežošanas termiņš

Norobežošanas termiņš priekšmeta izmantošanai ir 5 gadi attiecībā uz kustamo mantu un ilggadīgajam kultūrām un 12 gadi attiecībā uz nekustamo īpašumu (piemēram, celtnēm). [...]

### 11 § 11 Īpašumtiesību nodošana

Pēc norobežošanas termiņa beigām [*M-eG*] nodod savu kopīpašuma daļu bez atlīdzības ražotājam.”

12 Attiecīgā līguma priekšmeta pasūtījumu veica *M-eG*; līguma priekšmetu piegādātāji (turpmāk tekstā – “piegādātāji”) tai izsniedza rēķinus. *M-eG* norādīja rēķinā ražotājam 50 % no saviem neto iegādes izdevumiem, ieskaitot apgrozījuma nodokli. Atlikušie 50 % no iegādes izdevumiem tika samaksāti no darbības fonda.

13 Pēc norobežošanas termiņa beigām *M-eG* atbilstoši līgumam nodeva bez atlīdzības savu kopīpašuma daļu attiecībā uz līguma priekšmetu ražotājam.”

14 *M-eG* savā 2003. gada 22. oktobra deklarācijā par apgrozījuma nodokli par 2002. gadu un 2004. gada 27. oktobra deklarācijā par apgrozījuma nodokli par 2003. gadu pieprasīja atskaitīt priekšnodokli pilnībā no piegādātāju veiktajām piegādēm. No darbības fonda izmaksātās summas tā neuzskatīja par atlīdzību par piegādēm, kas veiktas [orig. 6. lpp.] ražotājiem.

15 Pēc tam, kad atbildētāja un atbildētāja kasācijas tiesvedībā (*Finanzamt*, Finanšu pārvalde) bija veikusi prasītājas revīziju, tā 2013. gada 1. februāra lēmumos par

apgrozījuma nodokļa [apmēra] korekciju attiecībā uz strīdā aplūkotajiem gadiem uzskatīja, ka *M-eG* attiecīgajiem ražotājiem no paša sākuma esot devusi pilnvaras rīkoties ar visu līguma priekšmetu pilnībā (nevis tikai ar 50 % no daļas) un līdz ar to veikt piegādi; tas tā ir tāpēc, ka līguma priekšmeta piegāde un līguma priekšmeta nodošana ekspluatācijā notiek tieši ražotājiem vai ar ražotāju starpniecību. Finansiālā palīdzība darbības fondam esot ar nodokli neapliekama piemaksa. *M-eG* nākamā posma darījumiem ar attiecīgajiem ražotājiem esot tomēr jāpiemēro minimālā nodokļa aprēķina bāze atbilstoši *Umsatzsteuergesetz* (turpmāk tekstā – “*UStG*”) 10. panta 5. punkta 1. apakšpunktam, to lasot kopā ar 4. punktu. *M-eG* iepirkuma cena esot piegādātājiem samaksātās (neto) summas. Iebildumi tika noraidīti (2013. gada 14. maija lēmums par iebildumu izskatīšanu).

- 16 *Finanzgericht* [Finanšu tiesa] noraidīja prasību ar spriedumu, kas publicēts [specializētajā žurnālā] *Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG)* 2017, 517. lpp. Tā pieņēma, ka Finanšu pārvalde galu galā esot pareizi uzskatījusi, ka nodokļa aprēķina bāze attiecībā uz *M-eG* piegādēm, kas veiktas darbības programmas ietvaros attiecīgajiem ražotājiem, ietverot ne tikai ražotāju samaksāto atlīdzību. Taču tas izrietot nevis no *UStG* 10. panta 5. punkta 1. apakšpunkta kopsakarā ar 4. punktu (minimālā nodokļa aprēķina bāze), bet gan no *UStG* 10. panta 1. punkta trešā teikuma. Maksājumi no darbības fonda 50 % apmērā no attiecīgā līguma priekšmeta iegādes izdevumiem esot atlīdzības no trešās personas. **[oriģ. 7. lpp.]**
- 17 Savā kasācijas sūdzībā prasītāja pārmet materiālo tiesību pārkāpumu. *M-eG* samaksātās Eiropas Savienības (ES) subsīdijas atbilstoši Regulām Nr. 2200/96, Nr. 609/2001 un Nr. 1433/2003 bija domātas struktūrpolitikas un vides politikas mērķu [īstenošanai]. Arī investīcijas atsevišķajās saimniecībās esot daļa no “ilgtspējīgām augļu un dārzeņu ražotāju organizāciju darbības programmām iecerētas valsts stratēģijas”.
- 18 Prasītāja lūdz atcelt iepriekšējo lēmumu un 2013. gada 14. maija lēmumu par iebildumu izskatīšanu, kā arī grozīt 2013. gada 1. februāra lēmumus par apgrozījuma nodokli attiecībā uz 2002. un 2003. gadu tādējādi, ka apgrozījuma nodoklis par 2002. gadu tiek samazināts par 11 908,08 EUR un apgrozījuma nodoklis par 2003. gadu – par 20 602,23 EUR.
- 19 Finanšu pārvalde lūdz noraidīt kasācijas sūdzību kā nepamatotu.
- 20 Tā aizstāv apstrīdēto iepriekšējo lēmumu.

## B.

- 21 Palāta aptur tiesvedību atbilstoši *Finanzgerichtsordnung* [Finanšu tiesas reglamenta] (*FGO*) 74. un 121. pantam un uzdod Eiropas Savienības Tiesai (turpmāk tekstā – “EST”) saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 267. panta trešo daļu rezolutīvajā daļā minētos prejudiciālos jautājumus.
- 22 **I. Atbilstošās tiesību normas**

23 **1. Valstu tiesības**

Atbilstošās valsts tiesību normas ir šādas: [oriģ. 8. lpp.]

24 **“USTG § 1 Ar nodokli apliekamie darījumi**

“(1) Ar apgrozījuma nodokli apliek šādus darījumus:

1. piegādes un citus pakalpojumus, kurus uzņēmējs iekšzemē savas uzņēmējdarbības ietvaros sniedz par atlīdzību [..]

25 **USTG § 3 Piegāde, cits pakalpojums**

(1) Piegādes ir uzņēmēja darījumi, ar kuriem tas vai tā pilnvarotā trešā persona pircējam vai tā pilnvarotai trešajai personai dod tiesības rīkoties ar lietu kā ar savu (tiesību rīkoties ar precēm nodošana).

[..]

(12) Maiņa ir tad, ja atlīdzība par piegādi ir piegāde. Maiņai līdzīgs darījums ir tad, ja atlīdzība par citu pakalpojumu ir piegāde vai cits pakalpojums.

26 **USTG § 10 Nodokļa aprēķina bāze preču piegādēm, citiem pakalpojumiem un iegādēm Kopienas iekšienē**

(1) Apgrozījumu attiecībā uz piegādēm un citiem pakalpojumiem (1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta pirmais teikums) [..] aprēķina, pamatojoties uz atlīdzību. Atlīdzība ir viss, ko pakalpojuma saņēmējs iztērē, lai saņemtu pakalpojumu, taču atskaitot apgrozījuma nodokli. Atlīdzībā ietilpst arī tas, ko cita persona, kura nav pakalpojuma saņēmējs, samaksā uzņēmējam par pakalpojumu [..]

(2) [..] Maiņas (3. panta 12. punkta pirmais teikums), maiņai līdzīgu darījumu (3. panta 12. punkta otrais teikums) un [..] gadījumā katra darījuma vērtība ir atlīdzība par citu darījumu. Apgrozījuma nodoklis neietilpst atlīdzībā.

[..]

(4). Apgrozījumu aprēķina:

1. preču pārvešanas gadījumā 1.a panta 2. punkta un 3. panta 1.a punkta nozīmē, kā arī piegāžu gadījumā 3. panta 1.a punkta nozīmē atbilstoši iepirkuma cenai, pieskaitot papildu izdevumus par precī vai līdzīgu precī vai iepirkuma cenas neesamības gadījumā atbilstoši pašizmaksai, minētajos gadījumos darījuma veikšanas brīdī;

2. [..]

3. [..]

Pievienotās vērtības nodoklis netiek iekļauts nodokļa aprēķina bāzē.

(5) 4. punktu piemēro *mutatis mutandis*:

1. Piegādēm un citiem pakalpojumiem, kurus privāttiesību juridiskas personas un personu apvienības *Körperschaftsteuergesetz* 1. panta 1. punkta 1.–5. apakšpunkta nozīmē, personu apvienības bez juridiskas personas statusa, kā arī kopienas savas uzņēmējdarbības ietvaros veic saviem kapitāldaļu īpašniekiem, sabiedrības dalībniekiem, locekļiem, akcionāriem vai ar tiem cieši saistītām personām, kā arī individuālie komersanti – **[oriģ. 9. lpp.]** ar tiem cieši saistītām personām;

2. [..]

ja nodokļa aprēķina bāze atbilstoši 4. punktam pārsniedz atlīdzību atbilstoši 1. punktam.”

## 27 **“KStG § 1 Neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums**

(1) Neierobežots uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums ir šādām privāttiesību juridiskām personām, personu apvienībām un īpašuma masām, kuru vadības centrs vai juridiskā adrese atrodas iekšzemē:

[..]

5. apvienības, iestādes, nodibinājumi un citi privāto tiesību kapitāli bez juridiskas personas statusa; [..]”

## 28 **2. Savienības tiesības**

Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā strīdā ir (strīdā aplūkotajos gados vēl nepiemērojamās) Direktīvas 77/388/EEK 2., 11. pants un 27. panta 1. punkts, kā arī Regulas Nr. 2200/96, Nr. 609/2001 un Nr. 1433/2003.

## 29 **II. Vērtējums atbilstoši valsts tiesībām**

Aplūkojot izolēti atbilstoši valsts tiesībām, prasība ir jānoraida vairāku (viena no otra neatkarīgu) iemeslu dēļ.

30 1. Lietas dalībnieki un Finanšu tiesa pamatoti ir vienisprātis par to, ka *M-eG* līguma priekšmetus jau strīdā aplūkotajos gados ir piegādājusi attiecīgajiem ražotājiem (un ir nodevusi tiem ne tikai pusi no kopīpašuma daļas) (skat. par to [..] EST spriedumu, *Mercedes-Benz Financial Services UK*, 2017. gada 4. oktobris, C-164/16, EU:C:2017:734, [..], 33. un 34. punkts). Šīs piegādes tika veiktas – ko lietas dalībnieki neapstrīd – pret atlīdzību ([..]). **[oriģ. 10. lpp.]**

31 2. Taču lietas dalībnieki un Finanšu tiesa nav ņēmuši vērā, ka ražotāji attiecībā uz piegādi līdzās pienākumam samaksāt savu daļu līguma 9. pantā ir uzņēmušies saistības ieguldījumu laikposmā, taču vismaz 10 gadus piegādāt *M-eG* augļus un dārzeņus.

- 32 a) Darījumi varētu būt maiņa ar vērtības piemaksu (*UStG* 3. panta 12. punkts), kurā kā atlīdzība par pakalpojumu skaidras naudas maksājums ir saistīts ar piegādi. ([..]). Lietas dalībnieki abpusējā līgumā ir paredzējuši pienākumu sniegt abpusējus pakalpojumus (par šo prasību skat. EST spriedumus, *RCI Europe*, 2009. gada 3. septembris, C-37/08, EU:C:2009:507, *DStR [Deutsches Steuerrecht, nedēļas izdevums “Vācijas nodokļu tiesības”]* 2009, 2003, 33. punkts; *Serebryannay vek*, 2013. gada 26. septembris, C-283/12, EU:C:2013:599, [..] 41. lpp.). Tas, ka Regulas Nr. 2200/96 11. panta 1. punkta c) apakšpunkta 3) punkta dēļ uz statūtu pamata tik un tā pastāv piegādes pienākums (dalības laikā), nav pretējs šim vērtējumam, jo ražotāji ir uzņēmušies piegādes saistības uz ilgāku laiku (norobežošanas laiks, vismaz 10 gadi) (līguma 9. punkts).
- 33 Attiecīgā piegāde nebūtu arī tā dēvētā nodrošināšana ([..]), **[oriģ. 11. lpp.]** jo attiecīgais līguma priekšmets nav nodrošināma viela.
- 34 b) Atbilstoši valsts tiesību aktiem katra darījuma vērtība būtu atlīdzība par citu darījumu (*UStG* 10. panta 2. punkta otrais teikums); nodokļa aprēķina bāze (pēc vērtības piemaksu konsolidēšanas [..]) būtu 50 % no *M-eG* iepirkuma cenas, ko tā samaksājusi piegādātājiem ([..]).
- 35 3. Ja tomēr tā nebūtu maiņa ar vērtības piemaksu, Finanšu tiesa ir pamatoti pieņēmusi, ka atbilstoši *UStG* 10. panta 1. punkta trešajam teikumam ([..]) atlīdzībā par šīm piegādēm ietilpst ne tikai ražotājiem rēķinā norādītās summas, bet arī maksājumi no darbības fonda ([..]).
- 36 Darbības fonda maksājumi *M-eG* bija trešās personas maksājumi, nevis savu finanšu resursu pārdale, jo darbības fonds atbilstoši valsts **[oriģ. 12. lpp.]** tiesību aktiem (*KStG* 1. panta 1. punkta 5. apakšpunkts, *UStG* 2. pants) kā īpašam nolūkam izveidots kapitāls ir apliekams ar uzņēmumu ienākuma nodokli un tam var arī būt tiesībspēja un rīcībspēja saistībā ar apgrozījuma nodokli ([..]). Runa ir par noteiktam mērķim piesaistītu kapitālu, ar kuru *M-eG* nevarēja brīvi rīkoties, jo to varēja izmantot tikai Regulas Nr. 2200/96 15. panta 2. punktā, Regulas Nr. 609/2001 3. pantā, Regulas Nr. 1433/2003 5. pantā minētajiem mērķiem. Apstākļi, ka ES maksājumi dalības fondā (atbilstoši vienprātīgam lietas dalībnieku un Finanšu tiesas uzskatam) ir domāti sabiedrisko interešu veicināšanai, atbilstoši valsts tiesību aktiem nemaina maksājuma no darbības fonda tiešo saikni, kuru Finanšu tiesa ir secinājusi no *M-eG* līguma ar attiecīgajiem ražotājiem.
- 37 4. Ja nebūtu jāatzīst maiņa ar piemaksu, ne arī jāpiekrīt Finanšu tiesas viedoklim, ka darbības fonda maksājums ikreiz ir trešās personas atlīdzība, Finanšu tiesa būtu pareizi pieņēmusi, ka atbilstoši valsts tiesībām šajā strīdā *M-eG* iepirkuma cena piegādātājiem veido nodokļa aprēķina bāzi attiecībā uz piegādēm, ko *M-eG* veic ražotājiem. Tas izrietētu no *UStG* 10. panta 5. punkta 1. apakšpunkta, to lasot kopā ar 4. punkta pirmā teikuma 1. punktu.



- 38 a) Ražotāju kā cieši saistītu personu samaksātā atlīdzība nav ierasta tirgū, kā arī *M-eG* nav aplikusi darījumu ar nodokli tirgū ierastajā apmērā ([..]). **[oriģ. 13. lpp.]**
- 39 b) Minimālās nodokļa aprēķina bāzes piemērošanu šajā strīdā atbilstoši līdzšinējai *Bundesfinanzhof* judikatūrai nav pretrunā tam, ka dažiem ražotājiem var būt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu pilnībā ([..]); proti, ražotājiem ir jākorrigē priekšnodokļa atskaitīšana līguma priekšmetiem, kurus prasītāja ir piegādājusi tiem, kā kapitālieguldījumu preces *UStG* 15.a panta 1. punkta nozīmē.

#### 40 **III. Vērtējums atbilstoši Savienības tiesībām**

Tomēr vairākos aspektos ir šaubas par B.II. daļā izklāstītā un uz valsts tiesībām balstītā vērtējuma saderīgumu ar Savienības tiesībām LESD 267. panta trešās daļas nozīmē.

- 41 1. Ja EST, pamatojoties uz līguma 9. punktā paredzētajām saistībām, kas laika ziņā pārsniedz Regulas Nr. 2200/96 11. panta 1. punkta c) apakšpunkta 3) punktā ietvertās saistības, uzskatītu, ka tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, no Savienības tiesību viedokļa pastāv maiņa ar vērtības piemaksu, nodokļa aprēķina bāze ir jānosaka atbilstoši Direktīvas 77/388/EEK 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktam, jo Savienības tiesībās nav ietverts *UStG* 10. panta 2. punkta otrajam teikumam līdzīgs īpašs tiesisks regulējums par nodokļa aprēķina bāzi maiņas gadījumā (skat. EST spriedumus, *Bertelsmann*, 2001. gada 3. jūlijs, C-380/99, EU:C:2001:372, [..], 17. punkts; *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, [..], 38. punkts). **[oriģ. 14. lpp.]** Saskaņā ar to nodokļa aprēķina bāze ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.
- 42 a) Šajā ziņā būtu jāņem vērā piegādes saistības, kuras ir uzņēmušies ražotāji, jo ražotāji tās ir uzņēmušies, tikai pamatojoties uz piegādi, un preču piegādes nodokļa aprēķina bāze ir viss, ko piegādātājs saņem pretim tieši saistībā ar piegādi, ja to var izteikt naudā un tam ir subjektīva vērtība (skat. EST spriedumu, *Naturally Yours Cosmetics*, 1988. gada 23. novembris, C-30/87, EU:C:1988:508, [..], 12. un 16. punkts).
- 43 b) Šajā gadījumā tā tas ir attiecībā uz *M-eG* piegādi par samazinātu vērtību un ražotāju saistībām piegādāt *M-eG* saražotos augļus un dārzeņus. *M-eG* šajā strīdā par preču piegādi ir saņēmusi no attiecīgā ražotāja vērtības piemaksu un piegādes saistības; nodokļa aprēķina bāze šajā nolūkā būtu atšķirība no *M-eG* iepirkuma cenas (skat. EST spriedumu, *Empire Stores*, 1994. gada 2. jūnijs, C-33/93, EU:C:1994:225, [..], 19. punkts); tā ir tāpēc, ka ražotāji minētajā līgumā ir apņēmušies veikt piegādes nākotnē (skat. par to EST spriedumus, *RCI Europe*, C-37/08, EU:C:2009:507, [..], 31. un 33. punkts; *Serebryannay vek*, EU:C:2013:599, [..], 41. punkts).

- 44 c) Tomēr no Savienības tiesību viedokļa ir jau šaubas par **[oriģ. 15. lpp.]** maiņas ar vērtības piemaksu esamību, jo, pamatojoties uz statūtiem, kas ir balstīti uz Savienības tiesībām (skat. Regulas Nr. 2200/96 11. panta 1. punkta c) apakšpunkta 3) punkts), tik un tā pastāv (īsākas) ražotāju piegādes saistības.
- 45 Turklāt šim vērtējumam varētu būt pretrunā tas, ka nodoklis par augļu un dārzeņu piegādēm nākotnē var kļūt iekasējams tikai tad, kad ir zināmi visi atbilstošie nodokļa iekasējamības gadījuma, proti, piegādes nākotnē, elementi, proti, it īpaši preces ir skaidri identificētas (skat. EST spriedumus, *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments*, 2006. gada 21. februāris, C-419/02, EU:C:2006:122, [..], 48. punkts; *Air France-KLM u.c.*, 2015. gada 23. decembris, C-250/14 un C-289/14, EU:C:2015:841, [..], 39. punkts). Tāpēc PVN nav jāmaksā par maksājumiem, kas veikti par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, kuri vēl nav skaidri identificēti (skat. EST spriedumus, *Mac Donald Resorts*, 2010. gada 16. decembris, C-270/09, EU:C:2010:780, [..], 31. punkts; *Orfey Bulgaria*, 2012. gada 19. decembris, C-549/11, EU:C:2012:832, [..], 28. punkts).
- 46 e) Palāta, pamatojoties uz EST spriedumiem lietās *RCI Europe* (EU:C:2009:507, [..]) un *Serebryannay vek* (EU:C:2013:599, [..]) tiecas uzskatīt, ka saistības piegādāt vēl skaidri neidentificētus augļus un dārzeņus tomēr ir pietiekamas; taču šaubas joprojām pastāv. No minētā izriet pirmā prejudiciālā jautājuma a) punkts.
- 47 2. Neatkarīgi no tā ar pirmā prejudiciālā jautājuma b) punktu ir jānoskaidro, vai tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, finansiāla palīdzība, ko no darbības fonda izmaksā ražotāju organizācijai, Regulas Nr. 2200/96 15. panta **[oriģ. 16. lpp.]** nozīmē ir “trešās personas” “subsīdija, kas tieši saistīta ar šādu piegāžu cenām”.
- 48 a) Direktīvas 77/388/EEK 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts, tajā noteiktos gadījumos paredzot, ka nodokļa aprēķina bāzē ietilpst arī nodokļu maksātājiem samaksātās, ar piegādes cenu saistītās subsīdijas, ir vērstas uz to, lai pakļautu aplikšanai ar PVN preču vai pakalpojumu sniegšanas pilnu vērtību, un tādējādi izvairītos no tā, ka subsīdijas izmaksas rezultātā samazinās nodokļa ieņēmumi (skat. EST spriedumu, Komisija/Vācija, 2004. gada 15. jūlijs, C-144/02, EU:C:2004:444, [..], 26. punkts). Tiesību normā ir minētas situācijas, kurā iesaistītas trīs puses: persona (valsts iestāde), kas piešķir subsīdiju, saimnieciskās darbības subjekts, kas saņem subsīdiju, un preces, kuru piegādājis subsidētais saimnieciskās darbības subjekts, pircējs (skat. EST spriedumu, *Keeping Newcastle Warm*, 2002. gada 13. jūnijs, C-353/00, EU:C:2002:369, [..], 23. punkts). Tiek ietvertas vienīgi subsīdijas, kas veido pilnu vai daļēju atlīdzību par preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas darījumu, ko trešā persona ir samaksājusi pārdevējam vai pakalpojumu sniedzējam (EST spriedums, *Office des produits wallons*, 2001. gada 22. novembris, C-184/00, EU:C:2001:629, [..]). Visas pārējās subsīdijas [nodokļa aprēķin bāzē] neietilpst, un “nav aplikamas ar PVN 11. panta A. daļas 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē” (skat. ģenerālvokāta L. A. Hēlhuda [*L. A. Geelhoed*] 2003. gada 27. novembra secinājumus

apvienotajās lietās C-381/01, C-495/01, C-144/02 un C-463/02, EU:C:2003:642, 46. punkts).

- 49 b) No Savienības tiesību viedokļa palātas skatījumā nav skaidrs, kurš tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, **[oriģ. 17. lpp.]** ir “trešā persona” Direktīvas 77/388/EEK 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē.
- 50 aa) No valsts tiesību viedokļa, kā izklāstīts (B.II.3.), darbības fondam nodokļu ziņā ir tiesībspēja.
- 51 bb) Taču uz jautājumu, vai tas tā ir arī atbilstoši Savienības tiesībām, viennozīmīgu atbildi, pamatojoties uz Regulām Nr. 2200/96, Nr. 609/2001 un Nr. 1433/2003, nevar sniegt. Līdzfinansēšana no darbības fonda notiek, lai ražotāju organizācijām uzliktu lielāku atbildību par saviem finansiālajiem lēmumiem un lai pielāgotu piešķirtos valsts resursus nākotnes vajadzībām (tā ir teikts Regulas Nr. 2200/96 preambulas 10. apsvērumā). Darbības fonds tostarp nodrošina Kopienas fondu pareizu izmantošanu (skat. Regulas Nr. 609/2001 preambulas 4. apsvērumu, kā arī Regulas Nr. 1433/2003 preambulas 5. apsvērumu). Tāpēc pārbaudot, vai pastāv “subsīdija, kas tieši saistīta ar šādu piegāžu cenām”, “trešā persona” varētu būt kompetentās iestādes (vai pati ES), kas finansiālo palīdzību piešķir ar lēmumu.
- 52 c) Tāpēc no Savienības tiesību viedokļa nav pilnībā nešaubīgs arī tas, vai finansiāla palīdzība ir “subsīdijas, kas tieši saistītas ar piegādes cenu”.
- 53 aa) EST šajā ziņā pieprasa, lai pastāvētu tieša saistība starp piegādi un subsīdiju:
- subsīdija ir jāmaksā trešajai personai tieši par noteiktas preces piegādi (skat. EST spriedumus, *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [..], 10., 12. un 18. punkts; Komisija/Vācija, **[oriģ. 18. lpp.]** EU:C:2004:444, [..], 28. un 31. punkts);
  - preces pircējam ir jāgūst labums no subsīdijas. Cena, kas jāmaksā pircējam, ir jānosaka tādējādi, ka tā atbilstoši samazina preces pārdevējam piešķirto subsīdiju. Tātad ir objektīvi jāpārbauda, vai tas apstāklis, ka pārdevējam vai pakalpojuma sniedzējam ir piešķirta subsīdija, ļauj tam pārdot precis vai sniegt pakalpojumu par zemāku cenu nekā tā, ko viņš pieprasītu, ja subsīdijas nebūtu (skat. EST spriedumus, *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [..], 14. punkts; Komisija/Vācija, EU:C:2004:444, [..], 29. punkts);
  - preces cena pēc būtības ir jānosaka ne vēlāk kā iekasējamības gadījuma iestāšanās brīdī (EST spriedumi, *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [..], 17. punkts; Komisija/Vācija, EU:C:2004:444, [..], 30. punkts);
  - saistības izmaksāt subsīdiju, ko uzņemas tas, kurš to piešķir, neizbēgami rada tās saņēmējam tiesības uz izmaksu brīdī, kad tas ir veicis ar nodokli apliekamo darījumu (EST spriedumi, *Office des produits wallons*,

- EU:C:2001:629, [..], 13. punkts; Komisija/Vācija, EU:C:2004:444, [..], 28. punkts).
- 54 bb) Iepriekšējā instance ir uzskatījusi attiecīgos priekšnoteikumus par izpildītiem un šajā ziņā strīdu ir vērtējusi tādējādi, ka ar darbības fonda līdzekļiem sasniedzamais veicināšanas mērķis nav pretējs iekļaušanai nodokļa aprēķina bāzē.
- 55 cc) Palāta tiecas uzskatīt, ka Finanšu tiesas vērtējums, kas arī ietilpst valsts tiesu kompetencē (skat. EST spriedums, *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [..], 14. un 18. punkts), ir jāuzskata par saderīgu ar **[oriģ. 19. lpp.]** Direktīvas 77/388/EEK 11. panta A. daļas 1. punkta a) apakšpunktu:
- subsīdija tiek maksāta tieši par konkrētas preces piegādi kā investīcija atsevišķā saimniecībā (Regulas Nr. 609/2001 8. panta 2. punkta o) apakšpunkts, Regulas Nr. 1433/2003 8. panta 2. punkts saistībā ar I pielikuma 17. punktu (līguma 3. punkts), kādēļ par finansiālas palīdzības piešķiršanu atbilstoši Regulas Nr. 609/2001 9. un nākamajiem pantiem, 11. pantam, Regulas Nr. 1433/2003 17. un nākamajiem pantiem, 18. panta 2. punktam ir tostarp jāiesniedz pierādījumi par operatīvās programmas ietvaros veiktajiem izdevumiem un biedru finanšu iemaksām (Regulas Nr. 2200/96 15. panta 1. punkta otrā daļa, Regulas Nr. 609/2001 3. pants, Regulas Nr. 1433/2003 6. pants);
  - ražotāji kā preces pircēji guva labumu no subsīdijas, jo subsīdijas maksājums *M-eG*, to objektīvi aplūkojot, ļāva precī pārdot par zemāku cenu nekā tā, ko tie pieprasītu, ja subsīdijas nebūtu;
  - preces cena pēc būtības bija noteikta ne vēlāk kā iekasējamības gadījuma iestāšanās brīdī (līguma 3. punkts, Regulas Nr. 609/2001 9. un nākamie panti, Regulas Nr. 1433/2003 17. un nākamie panti);
  - saistības izmaksāt subsīdiju, ko uzņemas tas, kurš to piešķir, neizbēgami radīja tiesības *M-eG* uz subsīdijas izmaksu brīdī, kad tā veica piegādi (līguma 3. punkts, Regulas Nr. 609/2001 9. un nākamie panti, Regulas Nr. 1433/2003 17. un nākamie panti).
- 56 dd) Taču no Savienības tiesību viedokļa šis vērtējums nav neapšaubāms; no tā izriet pirmā prejudiciālā jautājuma b) punkts.
- 57 Pamatu šaubām no Savienības tiesību aspekta palātas skatījumā rada tas, ka EST 2004. gada 15. jūlija spriedumos Komisija/Itālija, C-381/01 (EU:C:2004:441, [..]), **[oriģ. 20. lpp.]** Komisija/Somija C-495/01 (EU:C:2004:442), Komisija/Vācija (EU:C:2004:444, UR 2004 [izdevums *Umsatzsteuer-Rundschau*, Apskats par apgrozījuma nodokli], 625. lpp.) un Komisija/Zviedrija C-463/02 (EU:C:2004:455) ir nolēmusi, ka atbalsti, ko piešķir žāvētās rupjās lopbarības nozarē, pamatojoties uz Padomes Regulu (EK) Nr. 603/95 (1995. gada 21. februāris) par žāvētās rupjās lopbarības tirgus kopīgo organizāciju, nav “subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām”. Tā savu viedokli tostarp ir pamatojusi ar to, ka:

- atbalsta shēma neesot patēriņa veicināšana, trešā persona veic žāvētās rupjās lopbarības pirkumu, kuras cena atbalsta dēļ ir zemāka par pasaules tirgus cenu. Atbalsta shēma ir vērsta uz to, lai šīs trešās personas Kopienā varētu iepirkt žāvēto rupjo lopbarību par cenu, kas ir salīdzināma ar cenām pasaules tirgū – cenu, par kuru tām jebkurā gadījumā pastāvētu iespēja nopirkt žāvēto rupjo lopbarību ārpus Kopienas, ja, nepastāvot atbalstam, tās piedāvājums Kopienas iekšienē būtu nepietiekams vai nepastāvētu vispār (EST spriedums Komisija/Vācija, EU:C:2004:444, [..], 38. punkts);
  - pārstrādes uzņēmums nevar brīvi izmantot saņemto atbalstu. Tas pilda tikai starpnieka lomu starp organizāciju, kas piešķir atbalstu, un rupjās lopbarības ražotāju (EST spriedums Komisija/Vācija, EU:C:2004:444, [..], 45. punkts).
- 58 ee) Šie apsvērumi gan attiecas uz atšķirīgiem apstākļiem, taču tiem tomēr varētu būt nozīme strīdā; proti, finansiālā palīdzība Regulas Nr. 2200/96 15. panta 1. punkta nozīmē darbības programmas ietvaros ir domāta nevis patēriņa veicināšanai attiecībā uz ražotāja kapitālieguldījuma precēm, bet gan Regulas Nr. 2200/96 11. panta 1. punkta b) apakšpunktā un 15. panta 4. punktā minētajiem mērķiem. Tā it īpaši samazina ražotāju augļu un dārzeņu ražošanas izmaksas **[oriģ. 21. lpp.]**. Darbības fonds pilda tikai starpnieka lomu, kas tostarp palīdz kompetentajām iestādēm uzraudzīt līdzekļu izlietojumu. Tāpēc, pamatojoties uz LESD 267. panta trešo daļu, ir nepieciešams Direktīvas 77/388/EK, kā arī Regulu Nr. 2200/96, Nr. 69/2001 un Nr. 1433/2003 interpretāciju šajā ziņā uzticēt EST.
- 59 3. Ja atbilstoši EST viedoklim tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, finansiālas palīdzības piešķiršanas gadījumā nodokļa aprēķina bāzē ietilpst tikai ražotāju samaksātās summas, nākamais jautājums ir par to, vai Savienības tiesības nepieļauj *UStG* 10. panta 5. punktā noteiktās minimālās nodokļa aprēķina bāzes piemērošanu.
- 60 a) Šī tiesību norma ir īpašs atkāpes ietverošs valsts pasākums Direktīvas 77/388/EEK 27. panta 1. punkta nozīmē ([..]) un tāpēc to var piemērot tikai tiktāl, ciktāl tā ir obligāti nepieciešama ļaunprātīgas izmantošanas un krāpšanas nodokļu jomā novēršanai (EST spriedums, *Skripalle*, 1997. gada 29. maijs, C-63/95, EU:C:1997:263, [..] 22. un 23., 25. un 26. punkts; ([..]).
- 61 b) Principā tiesiskos darījumos starp cieši saistītām personām pastāv zināms nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks, ko pieļauj minimālās nodokļu aprēķina bāzes piemērošana. Šajā gadījumā atlīdzība, kas ražotājiem ir jāmaksā, nav ierasta tirgū, tāpēc PVN ieņēmumi (un līdz ar to arī no PVN iegūti ES pašu resursi) samazinātos, ja subsīdija būtu nevis daļa no nodokļa aprēķina bāzes, bet gan tikai par subsīdijas [vērtību] samazināta pārdošanas cena. **[oriģ. 22. lpp.]**
- 62 c) Tiesību ļaunprātīgas izmantošanas vai nodokļu nemaksāšanas risks tomēr nepastāv, ja no objektīviem apstākļiem izriet, ka nodokļa maksātājs ir rīkojies nevainojami (skat. EST spriedumu, *Skripalle*, EU:C:1997:263, [..], 26. punkts).

- 63 d) Tāpēc *UStG* 10. panta 5. punkta 1. apakšpunktā noteiktā minimālās nodokļa aprēķina bāzes piemērošana varētu būt nepieņemama, ja apstākļi, ka piegāde notiek par samazinātu vērtību, balstās uz to, ka piegādātājs par to no ES saņem finansiālu palīdzību. No tā izriet otrs prejudiciāls jautājums.
- 64 4. Ar trešo prejudiciālo jautājumu ir jānoskaidro, vai ir pieļaujams piemērot minimālo nodokļa aprēķina bāzi, lai gan pakalpojuma saņēmējam ir tiesības uz pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu, ja tā ir kapitālieguldījumu preču, uz kurām attiecas atskaitījumu koriģēšana, piegāde par samazinātu vērtību (Direktīvas 77/388/EEK 20. pants).
- 65 a) Šajā ziņā *Bundesfinanzhof* attiecina judikatūru par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 80. pantu, saskaņā ar kuru pakalpojumu gadījumā uzņēmējam, kuram ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu pilnībā, minimālā nodokļa aprēķina bāze nav piemērojama (skat. EST spriedumu, *Balkan and Sea Properties* un *ProvaInvest*, 2012. gada 26. aprīlis, C-621/10 un C-129/11, EU:C:2012:248, [..]), principā arī uz īpašu valsts pasākumu *UStG* 10. panta 5. punkta nozīmē, kas balstīts uz Direktīvas 77/388/EEK 27. panta 1. punktu ([..]).
- 66 b) Taču līdz šim *Bundesfinanzhof* ir uzskatījusi, ka *UStG* 10. panta 5. punkts [oriģ. 23. lpp.] var tikt piemērots arī attiecībā uz piegādēm, kas tiek veiktas pakalpojuma saņēmējam, kuram ir tiesības uz pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu, ja uz pakalpojuma saņēmēja izmantoto priekšnodokļa atskaitīšanu attiecas priekšnodokļa koriģēšana *UStG* 15.a panta nozīmē ([..]). Tā pieņem, ka šajā ziņā varētu pastāvēt ļaunprātīgas izmantošanas un nodokļu nemaksāšanas risks ([..]). Ja, piemēram, šajā strīdā ražotājs, uz kuru attiecas parasta aplikšana un kuram ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu pilnībā, pēc līguma priekšmeta iegādes pāriet no parastas aplikšanas ar nodokli uz vidēju aplikšanu ar nodokli (*UStG* 24. pants, Direktīvas 77/388/EEK 25. pants), atbilstoši *UStG* 15.a panta 7. punktam tā sekas būtu priekšnodokļa koriģēšana ([..]), kas tad tiktu veikta uz priekšnodokļa summas pamata, kura balstās uz nodokļa aprēķina bāzi ar samazinātu vērtību. No minētā *Bundesfinanzhof* secina, ka pastāv izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks.
- 67 c) No Savienības tiesību viedokļa pastāv šaubas, vai šis skatupunkts atbilst EST spriedumam lietā *Balkan and Sea Properties* un *ProvaInvest* (EU:C:2012:248, [..]), kurā šāds ierobežojums nav ietverts.
- 68 5. Visi prejudiciālie jautājumi, ņemot vērā pamatojumu virknes patstāvīgumu, ir svarīgi nolēmuma pieņemšanai.
- 69 6. Vēršanās EST juridiskais pamats ir LESD 267. panta trešā daļa. [oriģ. 24. lpp.]  
[..]