TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2017. gada 22. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Sestā direktīva 77/388/EEK – 4. panta 3. punkta a) apakšpunkts un 13. panta B daļas g) punkts – Ēku un zem tām esošās zemes pārdošanas atbrīvojums no nodokļa, izņemot gadījumus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta a) apakšpunktā – Ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips – Piemērojamība, ja nav valsts tiesību normu, ar ko būtu ieviests šis princips – Tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principi

Lieta C-251/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supreme Court* (Augstākā tiesa, Īrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 21. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 2. maijā, tiesvedībā

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

pret

T. G. Brosnan.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*], E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

ģenerāladvokāts M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 27. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *E. Cussens*, *J. Jennings* un *V. Kingston* vārdā – *D. Lynch* un *J. O'Malley*, *solicitors*, kā arī *B. Murray*, *SC*, un *F. Mitchell*, *barrister*,

– Īrijas vārdā – *E. Creedon* un *J. Quaney*, kā arī *A. Joyce*, pārstāvji, kuriem palīdz *N. Travers*, *SC*,

* Tiesvedības valoda – angļu.

– Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *G. Galluzzo*, *avvocato dello Stato*,

– Eiropas Komisijas vārdā – *M. Owsiany-Hornung* un *R. Lyal*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2017. gada 7. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto Direktīvu 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.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), kā arī par ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Edward Cussens*, *John Jennings* un *Vincent Kingston*, no vienas puses, un *T. G. Brosnan*, *Inspector of Taxes* (nodokļu inspektors, Īrija) – kā *Office of the Revenue Commissioners* (Ieņēmumu dienests, Īrija) (turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") pārstāvi, no otras puses, par PVN piedziņu saistībā ar nekustamo īpašumu pārdošanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN ir jāmaksā "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Šīs direktīvas 4. panta 3. punktā ir noteikts:

"Dalībvalstis var par nodokļa maksātāju uzskatīt arī jebkuru, kas reizumis veic kādu darījumu, kas pieskaitāms 2. punktā minētajām darbībām, it īpaši kādu no šiem darījumiem:

a) ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) pirms šo ēku pirmreizējas izmantošanas; dalībvalstis var pieņemt nosacījumus, kā šo kritēriju piemērot ēku pārbūvei un zemei zem tām.

Dalībvalstis pirmreizējas izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laiku, kas paiet no ēkas pabeigšanas dienas līdz pirmās pārdošanas (izīrēšanas, iznomāšanas) dienai, vai laiku, kas paiet no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz nākamās pārdošanas (izīrēšanas, iznomāšanas) reizei, ar noteikumu, ka šie laikposmi nepārsniedz attiecīgi piecus un divus gadus.

Vārds "ēka" nozīmē jebkuru celtni, kas nostiprināta uz zemes vai zemē;

[..]."

5 Sestās direktīvas 13. panta B daļas g) punktā ir noteikts:

"Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

g) ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), izņemot gadījumus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta a) apakšpunktā."

6 Tiesas Reglamenta 94. pantā ir noteikts:

"Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu papildus Tiesai uzdoto prejudiciālo jautājumu formulējumam ietver:

a) strīda priekšmeta, kā arī faktu, kuriem ir nozīme un kurus ir konstatējusi iesniedzējtiesa, kopsavilkumu vai vismaz to faktu izklāstu, uz kuriem balstīti jautājumi;

b) to valsts tiesību normu saturu, kas varētu būt piemērojamas attiecīgajā lietā, un attiecīgā gadījumā atbilstošo valsts judikatūru;

c) to iemeslu izklāstu, kas likuši iesniedzējtiesai šaubīties par noteiktu Savienības tiesību normu interpretāciju vai spēkā esamību, kā arī saikni, ko tā konstatējusi starp šīm tiesību normām un pamatlietai piemērojamajiem valsts tiesību aktiem."

Īrijas tiesības

7 *Value Added Tax Act 1972* (1972. gada Pievienotās vērtības nodokļa likums), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – "PVN likums"), 4. panta 1., 2. un 4. punktā ir noteikts:

"(1)

(a) Šis pants attiecas uz nekustamo īpašumu:
(i) ko ir attīstījusi persona, kura to pārdod (izīrē, iznomā), vai kas attīstīts šīs personas vārdā [..]

[..]

(b) Šajā pantā "līdzdalības tiesības" attiecībā uz nekustamo īpašumu ir nekustamais īpašums vai līdzdalības tiesības uz to, kas to rašanās brīdī bija vismaz uz desmit gadiem [..], un atsauce uz līdzdalības tiesību nodošanu ietver atsauci uz līdzdalības tiesību radīšanu [..][..]

(2) [..] Šī likuma izpratnē nekustamā īpašuma pārdošana (izīrēšana, iznomāšana) ir uzskatāma par notikušu, ja – bet tikai tad, ja – persona, kam ir līdzdalības tiesības uz nekustamo īpašumu, uz kuru attiecas šis pants, atsavina (tostarp nododot vai piešķirot) minētās līdzdalības tiesības vai no tām izrietošās līdzdalības tiesības uz visu minēto īpašumu vai jebkuru tā daļu.

[..]

(4) Ja persona, kam ir līdzdalības tiesības uz nekustamo īpašumu, uz kuru attiecas šis pants, atsavina no minētajām līdzdalības tiesībām izrietošās tiesības uz visu minēto īpašumu vai jebkuru tā daļu tādos apstākļos, ka saglabā tiesības saņemt atpakaļ atsavinātās īpašumtiesības, tad tiek uzskatīts, ka attiecībā

uz šādi saglabātajām tiesībām saņemt atpakaļ atsavinātās īpašumtiesības [..] šī persona, atkarībā no apstākļiem, īpašumu vai tā daļu ir piešķīrusi citiem mērķiem, nevis savas uzņēmējdarbības vajadzībām."

8 Šā likuma 4. panta 6. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka PVN nemaksā tostarp par tāda nekustamā īpašuma pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu):

"attiecībā uz kuru personai, kas veic pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), saskaņā ar 12. pantu tiesības atskaitīt jebkuru nodokli, kurš jāmaksā vai kurš ir samaksāts par īpašuma pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), neradās un nerastos [..]."

9 Minētā likuma 4. panta 9. punktā ir noteikts:

"Ja ar nekustamo īpašumu saistītu tiesību atsavināšana ir apliekama ar PVN un ja šis īpašums nav ticis attīstīts kopš šādu tiesību atsavināšanas dienas (turpmāk šajā punktā – "ar nodokli apliekamas tiesības"), jebkādu šāda īpašuma līdzdalības tiesību atsavināšana pēc šīs dienas, ja to veic persona, kura nav ieguvusi ar nodokli apliekamas līdzdalības tiesības, šī likuma izpratnē ir jāuzskata par nekustamā īpašuma nodošanu, kam ir piemērojams 4. panta 6. punkts."

10 PVN likuma 10. panta 9. punkts attiecas uz tās summas noteikšanu, par kuru ir jāmaksā PVN saistībā ar nekustamā īpašuma pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) un pakalpojumu, ko veido nekustamā īpašuma attīstība, sniegšanu. Šā 10. panta 9. punkta a) un b) apakšpunktā ir paredzēts:

"(a) [..] Cenā iekļauj jebkādu īpašuma līdzdalības tiesību vērtību, kuras atsavinātas saistībā ar pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu).

(b) Jebkādu līdzdalības tiesību vērtība uz nekustamo īpašumu ir šādu līdzdalības tiesību brīvā tirgus cena. [..]"

11 Saskaņā ar *Value Added Tax Regulations 1979* (1979. gada Pievienotās vērtības nodokļa noteikumi) 19. panta 2. punkta b) apakšpunktu, ar ko tiek īstenots minētais 10. panta 9. punkts, ja saskaņā ar atsavināšanas līgumu atsavināto līdzdalības tiesību termiņš ir divdesmit gadu vai vairāk, tad atpakaļnododamo līdzdalības tiesību, ko cedents saglabā, atsavinot līdzdalības tiesības, kas izriet no īpašumtiesībām uz nekustamo īpašumu, vērtību neņem vērā.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 Prasītāji pamatlietā ir līdzīpašnieki attīstības zonai Baltimoras pilsētā Īrijā, uz kurām tie ir uzcēluši pārdošanai paredzētas 15 brīvdienu mājas.

13 Pirms šīs pārdošanas viņi 2002. gada martā un aprīlī veica vairākus darījumus ar sabiedrību, kas ar tiem ir saistīta, proti, ar *Shamrock Estates Limited*. 2002. gada 8. martā viņi noslēdza divus nomas līgumus ar šo sabiedrību, proti, pirmkārt, nomas līgumu, ar kuru tie iznomāja minētos īpašumus uz 20 gadiem un vienu mēnesi kopš attiecīgā datuma (turpmāk tekstā – "ilgtermiņa noma"), un, otrkārt, nomas līgumu, kurā paredzēts, ka *Shamrock Estates* šos pašus īpašumus iznomā atpakaļ prasītājiem pamatlietā uz diviem gadiem.

14 2002. gada 3. aprīlī abi šie nomas līgumi tika izbeigti, abiem nomniekiem savstarpēji vienojoties, un prasītāji pamatlietā atguva pilnīgas īpašumtiesības uz attiecīgajiem nekustamajiem īpašumiem pamatlietā.

15 2002. gada maijā prasītāji pamatlietā pārdeva visus nekustamos īpašumus trešajām personām, kuras ieguva pilnīgas īpašumtiesības uz tiem.

16 No lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka, piemērojot PVN likuma 4. panta 9. punktu, par šo pārdošanu nebija jāmaksā PVN, jo attiecīgie nekustamie īpašumi pamatlietā iepriekš pirmo reizi tika nodoti ilgtermiņa nomas ietvaros, kas aplikta ar PVN. Saskaņā ar atbilstošo valsts tiesisko regulējumu pamatlietā tikai par ilgtermiņa nomu ir jāmaksā PVN.

17 Ar 2004. gada 27. augusta paziņojumu par nodokli nodokļu administrācija prasītājiem pamatlietā lūdza samaksāt papildu PVN saistībā ar nekustamo īpašumu pārdošanu 2002. gada maijā. Proti, šī administrācija uzskatīja, ka attiecīgie nomas līgumi pamatlietā, kuros bija paredzēta šo nekustamo īpašumu noma un nomāšana atpakaļ, ir uzskatāmi par pirmo nodošanu, kas tikusi radīta mākslīgi, lai izvairītos no vēlākas pārdošanas aplikšanas ar nodokli, kas bija nodošana, kura tātad vairs nebija jāņem vērā PVN noteikšanai.

18 Prasītāji pamatlietā par 2004. gada 27. augusta paziņojumu par nodokli *Appeal Commissioner* (Pārsūdzības iestāde nodokļu lietās, Īrija) cēla prasību, kas tika noraidīta.

19 *Circuit Court de Cork* (Korkas apgabaltiesa, Īrija), noraidot apelācijas sūdzību, ko par *Appeal Commissioner* (Pārsūdzības iestāde nodokļu lietās) noraidošo spriedumu bija iesnieguši prasītāji pamatlietā, tomēr pēc pēdējo minēto lūguma nodeva dažus tiesību jautājumus *High Court* (Augstā tiesa, Īrija), pamatojoties uz konstatējumu, ka attiecīgajiem nomas līgumiem pamatlietā nav komerciālas realitātes un tie tika noslēgti, lai samazinātu PVN summu, kas maksājama saistībā ar attiecīgo nekustamo īpašumu pamatlietā pārdošanu.

20 Atbildot uz šiem jautājumiem, *High Court* (Augstā tiesa) nosprieda, ka, tā kā minētajiem nomas līgumiem nav nekādas komerciālas realitātes, tie ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību atbilstoši 2006. gada 21. februāra spriedumam *Halifax* u.c. (C-255/02, turpmāk tekstā – "spriedums *Halifax*", EU:C:2006:121). Turklāt tā uzskatīja, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips, kāds tas izriet no judikatūras pēc sprieduma *Halifax*, ir vispārpiemērojams un nozīmē, ka valstu tiesām ir jāpārkvalificē ļaunprātīga rīcība atbilstoši realitātei, pat ja nepastāv valsts tiesību akti, ar ko būtu ieviests šis princips.

21 Prasītāji pamatlietā pārsūdzēja *High Court* (Augstā tiesa) spriedumu *Supreme Court* (Augstākā tiesa, Īrija). Tie apgalvo, ka, tā kā nav valsts tiesību normas, ar ko būtu ieviests ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips, uz šo principu nevarot atsaukties, vēršoties pret tiem, lai liegtu viņiem tiesības uz attiecīgo nekustamo īpašumu pamatlietā pārdošanas atbrīvojumu no nodokļa atbilstoši PVN likuma 4. panta 9. punktam. Šāda minētā principa piemērošana apdraudot tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principus.

22 Tāpat tie apgalvo, ka attiecīgie darījumi pamatlietā nav uzskatāmi par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu tās Tiesas judikatūras izpratnē, kas izriet no sprieduma *Halifax*, jo, viņuprāt, tā kā šie darījumi bija balstīti uz PVN likuma 4. panta 9. punktu, kurš, viņuprāt, nav saderīgs ar Sesto direktīvu, šie darījumi formāli neatbilstot šīs direktīvas tiesību normām vai valsts tiesību normām, ar kurām šī direktīva ir ieviesta. Turklāt šo pašu darījumu mērķis – no nodokļu viedokļa efektīvi cedēt attiecīgos nekustamos īpašumus pamatlietā – neesot pretējs Sestās direktīvas mērķiem. Nodokļu administrācija iebilst pret viņu argumentāciju.

23 Iesniedzējtiesa norāda, ka tai ir saistoši *Circuit Court de Cork* (Korkas apgabaltiesa) konstatējumi, kas minēti šā sprieduma 19. punktā. Tā precizē, ka pamatlietā nodokļu administrācija nav apgalvojusi, ka prasītāji pamatlietā būtu izdarījuši krāpšanu, un nav arī pierādījusi, ka pastāvētu valsts tiesību normas, atbilstoši kurām tai nebūtu jāņem vērā darījumi, kas veido ļaunprātīgu rīcību.

24 Šādos apstākļos *Supreme Court* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai tiesību ļaunprātīgas izmantošanas princips kā tāds, kas atbilstoši Tiesas spriedumam [*Halifax*] ir piemērojams PVN jomā, ir tieši attiecināms uz privātpersonu, ja nav tādas valsts tiesību normas – pieņemtas vai nu likumdošanas, vai tiesas spriešanas procesā –, kura piešķirtu spēku šim principam, tādos apstākļos kā šajā lietā minētie, kad pirmspārdošanas un pārdošanas darījumu (turpmāk tekstā kopā – "prasītāju darījumi") pārkvalificēšana, kā to atbalsta [nodokļu administrācija], nozīmētu, ka prasītājiem būtu jāmaksā PVN, lai arī šāds nodokļa nomaksas pienākums nebija paredzēts prasītāju darījumiem attiecīgajā laika periodā piemērojamajās valsts tiesību normās?

2) Gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir tāda, ka tiesību ļaunprātīgas izmantošanas [aizlieguma] princips ir tieši piemērojams privātpersonai, pat ja nav tādas valsts tiesību normas – pieņemtas vai nu likumdošanas, vai tiesas spriešanas procesā –, kura piešķirtu spēku šim principam, vai šis princips ir pietiekami skaidrs un precīzs, lai to piemērotu prasītāju darījumiem, kas tika noslēgti pirms sprieduma *Halifax* pasludināšanas, it īpaši ievērojot tiesiskās noteiktības un apelācijas sūdzības iesniedzēju tiesiskās paļāvības aizsardzības principus?

3) Ja tiesību ļaunprātīgas izmantošanas [aizlieguma] princips ir piemērojams prasītāju darījumiem tādējādi, ka tie ir jāpārkvalificē:
   a) kāds ir juridiskais mehānisms, ar kuru tiek aprēķināts un iekasēts PVN, kas ir jāmaksā saistībā ar prasītāju darījumiem, ja valsts tiesiskajā regulējumā nav paredzēts aprēķināt un iekasēt PVN, kā arī
   b) kā lai valsts tiesas uzliek šādu pienākumu?

4) Vai valsts tiesai, nosakot, vai prasītāju darījumu galvenais mērķis bija gūt nodokļu priekšrocības, pirmspārdošanas darījumi (kuri, kā tika konstatēts, tika veikti tikai nodokļu mērķiem) ir jāvērtē atsevišķi vai arī prasītāju darījumu mērķis ir jāvērtē kopumā?

5) Vai PVN likuma 4. panta 9. punkts ir jāuzskata par valsts tiesību normu, ar kuru tiek transponēta Sestā direktīva, neraugoties uz to, ka tas nav saderīgs ar tiesību normu Sestās direktīvas 4. panta 3. punktā, un kuru būtu pareizi piemērot tādējādi, ka prasītāji ir jāuzskata par nodokļa maksātājiem saistībā ar īpašumu pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) pirms pirmreizējas lietošanas, lai gan iepriekšējais tiesību atsavināšanas darījums jau tika aplikts ar nodokli?

6) Gadījumā, ja [PVN likuma] 4. panta 9. punkts nav saderīgs ar Sesto direktīvu, vai apstāklis, ka prasītāji ir pamatojušies uz to, nozīmē tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, kas ir pretrunā Tiesas spriedumā *Halifax* atzītajiem principiem?

7) Pakārtoti, ja [PVN likuma] 4. panta 9. punkts ir saderīgs ar Sesto direktīvu, vai prasītāji ir guvuši nodokļu priekšrocību, kas ir pretrunā šīs direktīvas un/vai 4. panta mērķim?

8) Pat ja PVN likuma 4. panta 9. punkts nav jāuzskata par tādu valsts tiesību normu, ar kuru ir transponēta Sestā direktīva, vai Tiesas spriedumā *Halifax* noteiktais tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips tik un tā ir piemērojams attiecīgajiem darījumiem atbilstoši Tiesas spriedumā *Halifax* noteiktajiem kritērijiem?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

25 Ar pirmo un otro jautājumu, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka neatkarīgi no valsts tiesību normas, ar ko tas ir īstenots valsts tiesību sistēmā, tas var tieši tikt piemērots, lai atteiktos atbrīvot no PVN tādu nekustamo īpašumu pārdošanu kā pamatlietā aplūkotie. Tā kā attiecīgie darījumi pamatlietā tika īstenoti, pirms tika pasludināts spriedums *Halifax*, šī tiesa jautā arī par to, vai šāda ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa piemērošana šiem darījumiem atbilst tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem un, it īpaši, vai minētais princips ir uzskatāms par tādu, kam ir pietiekami skaidrs un precīzs saturs.

26 Iesākumā ir jākonstatē, ka šie jautājumi ir formulēti, minot judikatūru par direktīvu tiešo iedarbību. Saskaņā ar šo judikatūru uz kādas direktīvas normām, kuras attiecībā uz to saturu šķiet beznosacījumu un pietiekami precīzas, var tieši atsaukties, vēršoties pret valsti, bet tās pašas par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonai un attiecīgi uz tām nevar atsaukties, vēršoties pret šādu privātpersonu valsts tiesā (šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumu, 2013. gada 12. decembris, *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, 18. un 22. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra). Tādējādi no direktīvas izrietošie pienākumi ir jāievieš valsts tiesībās, lai uz tiem varētu tieši atsaukties, vēršoties pret privātpersonu.

27 Turpretī ir jānorāda, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips, kāds judikatūrā pēc sprieduma *Halifax* tiek piemērots PVN jomā, nav direktīvā paredzēts noteikums, bet gan ir balstīts uz šā sprieduma 68. un 69. punktā minēto pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru, pirmkārt, ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesībām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (skat. it īpaši spriedumus, 1998. gada 12. maijs, *Kefalas* u.c., C-367/96, EU:C:1998:222, 20. punkts; 2000. gada 23. marts, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, 33. punkts, kā arī 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32. punkts) un, otrkārt, Savienības tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1977. gada 11. oktobris, *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148, 21. punkts; 1993. gada 3. marts, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, 21. punkts, un 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 51. punkts).

28 Lai arī Tiesa sprieduma *Halifax* 70. un 71. punktā nosprieda, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir piemērojams arī PVN jomā, uzsverot, ka cīņa pret krāpšanu, nodokļu nemaksāšanu un iespējami ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, kas atzīts un veicināts Sestajā direktīvā, no tā neizriet, ka šā principa piemērošana šajā jomā būtu pakļauta tā transponēšanas prasībai, kā tas ir šīs direktīvas normu gadījumā.

29 Turklāt ir jāuzsver, pirmkārt, ka šā sprieduma 27. punktā minētā judikatūra tika pasludināta dažādās Savienības tiesību jomās, piemēram, sabiedrību tiesībās (spriedumi, 1998. gada 12. maijs, *Kefalas* u.c., C-367/96, EU:C:1998:222, kā arī 2000. gada 23. marts, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150), kopējā lauksaimniecības politikā (spriedumi, 1977. gada 11. oktobris, *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148; 1993. gada 3. marts; *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, un 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695) un PVN jomā (spriedums, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir piemērojams Savienības tiesībās paredzētajām tiesībām un priekšrocībām neatkarīgi no tā, vai šīs tiesības un priekšrocības ir pamatotas ar Līgumiem (attiecībā uz pamatbrīvībām skat. it īpaši spriedumus, 1974. gada 3. decembris, *van Binsbergen*, 33/74, EU:C:1974:131, 13. punkts, un 1999. gada 9. marts, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, 24. punkts), kādā regulā (spriedumi, 2006. gada 6. aprīlis, *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, 19. un 20. punkts, kā arī 2014. gada 13. marts, *SICES* u.c., C-155/13,

EU:C:2014:145, 29. un 30. punkts) vai kādā direktīvā (PVN jomā skat. it īpaši spriedumus, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32. punkts; *Halifax*, 68. un 69. punkts, kā arī 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 40. punkts). Tādējādi ir jākonstatē, ka šis princips nav tāds pats kā tiesības un priekšrocības, kurām tas ir piemērojams.

31 Ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips, kāds tas ir piemērojams PVN jomā judikatūrā pēc sprieduma *Halifax*, tātad ir vispārīga rakstura, kas pēc būtības piemīt Savienības tiesību vispārējiem principiem (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2009. gada 15. oktobris, *Audiolux* u.c., C-101/08, EU:C:2009:626, 50. punkts).

32 Vēl ir jāpiebilst, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru tiesību vai priekšrocības atteikums ļaunprātīgas vai krāpnieciskas rīcības dēļ ir tikai sekas konstatējumam, ka krāpniecības vai tiesību ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā faktiski nav izpildīti objektīvie nosacījumi, kas nepieciešami, lai varētu saņemt vēlamo priekšrocību, un ka tādēļ šādam atteikumam nav vajadzīga īpašs juridiskais pamats (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 14. decembris, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, 56. punkts; *Halifax*, 93. punkts, un 2009. gada 4. jūnijs, *Pometon*, C-158/08, EU:C:2009:349, 28. punkts).

33 Tādējādi uz ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu var atsaukties, vēršoties pret nodokļa maksātāju, lai tam atteiktu tostarp tiesības uz atbrīvojumu no PVN, pat ja nav valsts tiesību normu, kurās būtu paredzēts šāds atteikums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. punkts).

34 Pretēji tam, ko apgalvo prasītāji pamatlietā, tas, ka situācija, kurā ir pasludināts iepriekšējā punktā minētais spriedums, attiecās uz krāpšanas gadījumu, neļauj secināt, ka šī judikatūra būtu piemērojama tikai šādam gadījumam, nevis ļaunprātīgas izmantošanas gadījumam. Proti, kā tostarp izriet no 2014. gada 18. decembra sprieduma *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c. (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455) 56. un 57. punkta, lai nonāktu pie iepriekšējā punktā norādītā konstatējuma, Tiesa tostarp ir balstījusies uz šā sprieduma 27. un 32. punktā atgādināto pastāvīgo judikatūru, kas attiecas gan uz krāpšanas gadījumiem, gan uz gadījumiem, kas ir saistīti ar ļaunprātīgu izmantošanu.

35 Judikatūra, uz kuru prasītāji pamatlietā atsaucas Tiesai iesniegtajos rakstveida apsvērumos, tāpat neliek apstrīdēt šā sprieduma 33. punktā norādīto secinājumu.

36 Proti, lai arī Tiesa sprieduma *Halifax* 87., 90. un 91. punktā nosprieda, ka, tā kā Sestajā direktīvā nav noteikumu par PVN iekasēšanu, dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, kādos Valsts kase PVN var iekasēt *a posteriori*, ja ir konstatēta ļaunprātīga rīcība, tā tomēr sprieda nevis par ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa piemērošanas nosacījumiem, bet gan tikai par PVN iekasēšanas procesuālo kārtību, kas valsts iestādēm ir jāievēro pēc tam, kad tās atbilstoši šim principam ir konstatējušas ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu.

37 2014. gada 13. februāra spriedums *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69) un 2015. gada 12. februāra spriedums *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89), uz kuriem šajā pašā kontekstā atsaucas prasītāji pamatlietā, tāpat kā iepriekšējā punktā minētā judikatūra pēc sprieduma *Halifax*, attiecas uz minētā principa ieviešanas procesuālo kārtību, kas ir saistīta ar to, vai valsts tiesai ir iespēja vai pienākums pēc savas ierosmes pārbaudīt, vai pastāv krāpšana nodokļu jomā (spriedums, 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 39. punkts), un ar iespēju valsts noteikumu cīņas pret ļaunprātīgu tiesību izmantošanu un krāpšanu nodokļu jomā piemērošanu pakļaut iepriekšējai procedūrai, kurai tostarp ir raksturīga attiecīgās personas uzklausīšana (spriedums, 2015. gada 12. februāris, *Surgicare*, C-662/13, EU:C:2015:89, 34. punkts).

38 Visbeidzot, runājot par 2007. gada 5. jūlija spriedumu *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408), no minētā sprieduma 38. un 48. punkta izriet, ka Tiesa ir spriedusi nevis par ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa piemērošanas nosacījumiem, bet gan par tāda konkrēta direktīvā iekļauta noteikuma

piemērošanas nosacījumiem, kas dalībvalstīm ļauj atteikt šajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, ja attiecīgā darījuma pamatmērķis vai viens no tā pamatmērķiem ir krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Lai arī minētā sprieduma 48. punktā Tiesa uzsvaru lika uz tādu valsts noteikumu par ļaunprātīgu tiesību izmantošanu, krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas pastāvēšanu, kas var tikt interpretēti atbilstoši, šī judikatūra attiecas uz minēto sekundāro tiesību normu un tātad nav piemērojama vispārējam ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principam.

39 Iesniedzējtiesa jautā arī par to, vai ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa, kas izriet no sprieduma *Halifax*, piemērošana attiecīgajiem darījumiem pamatlietā, kas tika īstenoti, pirms tika pasludināts šis spriedums, atbilst tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem.

40 Šāda Savienības tiesību piemērošana atbilst tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem (šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 2015. gada 22. janvāris, *Balazs*, C-401/13 un C-432/13, EU:C:2015:26, 49. un 50. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2016. gada 19. aprīlis, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 38.–40. punkts).

41 Proti, Tiesas, īstenojot ar LESD 267. pantu piešķirto kompetenci, sniegtā Savienības tiesību normu interpretācija izskaidro un, vajadzības gadījumā, precizē šo tiesību nozīmi un apjomu, kā tās ir vai bija jāsaprot un jāpiemēro no to spēkā stāšanās datuma. No tā izriet, ka, izņemot ārkārtas apstākļus, par kuru esamību šajā lietā tomēr nav nekas teikts, Savienības tiesības, šādi interpretētas, tiesām ir jāpiemēro arī tiesiskajām attiecībām, kas radušās un tikušas nodibinātas pirms sprieduma par lūgumu sniegt interpretāciju pasludināšanas, ja turklāt ir izpildīti nosacījumi par strīda par šo tiesību piemērošanu iesniegšanu kompetentajās tiesās (skat. it īpaši spriedumus, 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 44. un 45. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2016. gada 19. aprīlis, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 40. punkts).

42 Turklāt ir jānorāda, ka spriedumā *Halifax* Tiesa neierobežoja sniegtās ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa PVN jomā interpretācijas iedarbību laikā. Šāds ierobežojums gan ir pieļaujams tikai pašā spriedumā, kurā ir lemts par pieprasīto interpretāciju, un šī prasība nodrošina vienlīdzīgu attieksmi pret dalībvalstīm un citām personām saistībā ar šīm tiesībām un līdz ar to atbilst no tiesiskās drošības principa izrietošajām prasībām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 6. marts, *Meilicke* u.c., C-292/04, EU:C:2007:132, 36. punkts, kā arī 2012. gada 23. oktobris, *Nelson* u.c., C-581/10 un C-629/10, EU:C:2012:657, 91. punkts).

43 Turklāt attiecībā uz jautājumu par to, vai prasītāji pamatlietā pamata tiesvedības ietvaros var atsaukties uz tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem, lai apstrīdētu saņemto atbrīvošanas no PVN atteikumu, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātājam, kas nosacījumus tiesību iegūšanai ir izpildījis ar krāpšanu vai ļaunprātīgu rīcību, nav pamata atsaukties uz šiem principiem, lai iebilstu pret atteikumu piešķirt attiecīgās tiesības atbilstoši ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principam (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 8. jūnijs, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 38. punkts; *Halifax*, 84. punkts, kā arī 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 60. punkts).

44 Ņemot vērā šos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka neatkarīgi no valsts tiesību normas, ar ko tas tiek īstenots valsts tiesību sistēmā, tas var tieši tikt piemērots, lai atteiktos atbrīvot no PVN tādu nekustamo īpašumu pārdošanu kā pamatlietā aplūkotā, kas ir veikta pirms sprieduma lietā *Halifax* pasludināšanas, un tas nav pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem.

Par trešo jautājumu

45 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, kā ir jāinterpretē Sestā direktīva, lai gadījumā, ja attiecīgie darījumi pamatlietā būtu jāpārkvalificē, piemērojot ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu, noteiktu, ar kādu juridisko pamatu tie darījumi, kas nav uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību, ir apliekami ar PVN.

46 Ir jāatgādina, ka, ja ir konstatēta ļaunprātīga rīcība, darījumi, kas to veido, ir jāpārkvalificē tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību. Tomēr pārkvalificēšana nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs pareizai PVN iekasēšanai un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai (šajā nozīmē skat. spriedumus, *Halifax*, 92., 94. un 98. punkts, kā arī 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 48. un 52. punkts).

47 No šīs judikatūras izriet, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa piemērošana PVN jomā vispirms jau nozīmē, ka ir jānosaka situācija, kāda būtu pastāvējusi, ja netiktu veikti darījumi, kas ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību, un tad ir jāizvērtē šī pārkvalificētā situācija, ņemot vērā atbilstošās valsts tiesību un Sestās direktīvas normas.

48 Tādējādi ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips būtībā liek valsts iestādēm attiecīgajiem darījumiem piemērot atbilstošo tiesisko regulējumu PVN jomā, to nepiemērojot tādiem darījumiem, kas ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību.

49 Šajā lietā gadījumā, ja iesniedzējtiesa konstatētu, ka pirms attiecīgo nekustamo īpašumu pamatlietā pārdošanas noslēgtie nomas līgumi ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību, minētās pārdošanas iespējamas aplikšanas ar PVN pamatā būtu jābūt atbilstošajām valsts tiesību normām, kurās šāda aplikšana ar nodokli ir paredzēta. Proti, Sestā direktīva pati par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonai, un tādējādi attiecībā pret šādu personu uz šādu direktīvas normu nevar atsaukties valsts tiesā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 21. septembris, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Līdz ar to, kā izriet no saskanīgām norādēm, ko tiesas sēdē Tiesā sniegusi Īrija un Eiropas Komisija, šādā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai attiecīgo nekustamo īpašumu pamatlietā pārdošanai ir piemērojams PVN atbilstoši PVN likuma 4. panta 1. un 2. punktam, kas tātad ir juridiskais pamats šo pārdošanu aplikšanai ar nodokli.

51 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja attiecīgie darījumi pamatlietā būtu jāpārkvalificē, piemērojot ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu, tie darījumi, kas nav uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību, var būt apliekami ar PVN, pamatojoties uz atbilstošajām valsts tiesību normām, kurās šāda aplikšana ar nodokli ir paredzēta.

Par ceturto jautājumu

52 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai, pamatojoties uz sprieduma *Halifax* 75. punktu, noteiktu, vai attiecīgo darījumu pamatlietā galvenais mērķis ir vai nav nodokļu priekšrocības iegūšana, ir jāņem vērā iepriekš noslēgto attiecīgo nekustamo īpašumu pamatlietā nomas līgumu mērķis atsevišķi vai kopējais šo nomas līgumu un šo pārdošanas līgumu mērķis.

53 Šajā ziņā uzreiz ir jāuzsver, ka – pretēji prasītāju pamatlietā Tiesai iesniegtajos rakstveida apsvērumos apgalvotajam – judikatūra pēc sprieduma *Halifax* neparedz, ka būtu jāpierāda, ka nodokļu priekšrocības iegūšana ir vienīgais attiecīgo darījumu mērķis. Lai arī darījumi, kuriem ir tikai šāds

mērķis, var atbilst no šīs judikatūras izrietošajām prasībām, Tiesa 2008. gada 21. februāra sprieduma *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108) 45. punktā precizēja, ka tas pats notiek tad, ja nodokļu priekšrocības saņemšana ir attiecīgo darījumu galvenais mērķis.

54 Runājot par šā mērķa vērtējumu tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, ir jānorāda, ka atbilstoši norādēm lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu attiecīgos darījumus pamatlietā veido vairāki līgumi, kas attiecas uz vieniem un tiem pašiem nekustamajiem īpašumiem un kas ir noslēgti starp dažādām personām, proti, divi nomas līgumi, kas noslēgti starp prasītājiem pamatlietā un *Shamrock Estates*, kā arī – pēc šo līgumu laušanas – līgumi par minēto nekustamo īpašumu pārdošanu trešajām personām.

55 No Sestās direktīvas 2. panta izriet, ka katrs sniegums parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu (spriedumi, 2008. gada 21. februāris, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 50. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 14. punkts).

56 Ja Tiesai ir jāprecizē, kāda pārbaude ir jāveic, lai noteiktu attiecīgo darījumu galveno mērķi, tā ņem vērā tikai tāda darījuma vai darījumu mērķi, attiecībā uz kuriem ir jāizvērtē ļaunprātīgais raksturs, nevis tā darījuma mērķi, kurš šo pirmo darījumu dēļ formāli atbilst nosacījumiem nodokļu priekšrocības saņemšanai (skat. it īpaši spriedumus, 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 10.–15. un 31. punkts, kā arī 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 20. un 43.–45. punkts).

57 Tāpat no Tiesas judikatūras izriet, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principa piemērošanas rezultātā tiek izslēgti tikai darījumi, kas veido šādu rīcību, bet sniegumiem, kas to neveido, ir jāpiemēro atbilstošie noteikumi PVN jomā (spriedums *Halifax*, 94.–97. punkts). Šī atšķirīgā attieksme pret ļaunprātīgu rīcību veidojošajiem darījumiem nozīmē, ka arī to mērķis ir jāizvērtē atsevišķi.

58 Tādējādi, lai noteiktu, vai nomas līgumiem, kas noslēgti pirms attiecīgo nekustamo īpašumu pamatlietā pārdošanas, galvenokārt bija mērķis iegūt nodokļu priekšrocību, ir konkrēti jāņem vērā šo nomas līgumu mērķis.

59 Līdz ar to iesniedzējtiesai atbilstoši valsts tiesībās noteiktajai pierādīšanas kārtībai, ja vien tādējādi netiek kaitēts Savienības tiesību efektivitātei, ir jāpārbauda, vai attiecīgajā gadījumā pamatlietā ir konstatējami ļaunprātīgu rīcību veidojoši elementi. Tomēr Tiesa, taisot prejudiciālu nolēmumu, vajadzības gadījumā var sniegt skaidrojumus, ko valsts tiesa, veicot interpretāciju, varētu izmantot kā vadlīnijas (it īpaši skat. spriedumus, *Halifax*, 76. un 77. punkts, kā arī 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 34. punkts).

60 Lai noteiktu attiecīgo nomas līgumu pamatlietā patieso saturu un nozīmi, iesniedzējtiesa tostarp var ņemt vērā šo darījumu pilnīgi mākslīgo raksturu, kā arī juridisko, ekonomisko un/vai personisko saistību starp attiecīgajiem uzņēmējiem (šajā nozīmē skat. spriedumu *Halifax*, 75. un 81. punkts). Šādi elementi var liecināt par to, ka galvenais sasniedzamais mērķis ir nodokļu priekšrocības saņemšana, lai arī papildus pastāv saimnieciski mērķi (spriedums, 2008. gada 21. februāris, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 62. punkts).

61 Šajā lietā attiecīgajiem nomas līgumiem pamatlietā atbilstoši lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu sniegtajām norādēm nebija nekādas saimnieciskās realitātes un prasītāji pamatlietā tos noslēdza ar sabiedrību, kas ar tiem ir saistīta, lai samazinātu maksājamo PVN par attiecīgo nekustamo īpašumu pamatlietā pārdošanu, ko tie plānoja veikt vēlāk. Kas attiecas uz to, ka nomas līgumi – kā tiesas sēdē Tiesā apgalvoja prasītāji pamatlietā – bija paredzēti, lai īstenotu minēto pārdošanu efektīvāk no nodokļu viedokļa, šis mērķis nav uzskatāms par tādu, kam būtu cits mērķis, nevis nodokļu priekšrocības iegūšana, jo vēlamās sekas tiktu sasniegtas, tieši samazinot nodokļu slogu.

62 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai, pamatojoties uz sprieduma *Halifax* 75. punktu, noteiktu, vai attiecīgo darījumu pamatlietā galvenais mērķis ir vai nav nodokļu priekšrocības iegūšana, iepriekš noslēgto attiecīgo nekustamo īpašumu pamatlietā nomas līgumu mērķis ir jāņem vērā atsevišķi.

Par piekto un sesto jautājumu

63 Piektais un sestais jautājums ir balstīti uz pieņēmumu, ka PVN likuma 4. panta 9. punkts nav saderīgs ar Sesto direktīvu.

64 Šajā saistībā ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā iedibinātās Tiesas un valstu tiesu sadarbības ietvaros nepieciešamība veikt valsts tiesai noderīgu Savienības tiesību interpretāciju nozīmē, ka tai ir stingri jāievēro tās prasības attiecībā uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu saturu, kas ir skaidri noteiktas Reglamenta 94. pantā un par kurām iesniedzējtiesai ir jābūt informētai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 5. jūlijs, *Ognyanov*, C-614/14, EU:C:2016:514, 18. un 19. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2016. gada 27. oktobris, *Audace* u.c., C-114/15, EU:C:2016:813, 35. punkts).

65 Tātad, kā noteikts Reglamenta 94. panta c) punktā, pašā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu noteikti ir jāietver to iemeslu izklāsts, kas likuši iesniedzējtiesai šaubīties par noteiktu Savienības tiesību normu interpretāciju vai spēkā esamību, kā arī saikne, ko tā konstatējusi starp šīm tiesību normām un pamatlietai piemērojamajiem valsts tiesību aktiem.

66 Runājot par piekto un sesto jautājumu, lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu neatbilst šīm prasībām.

67 Proti, lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu nav paskaidrots, kādēļ iesniedzējtiesa šaubās par PVN likuma 4. panta 9. punkta saderību ar Sesto direktīvu, bet ir tikai atspoguļoti pamatlietas pušu secinājumi šajā saistībā. It īpaši tā neprecizē saikni, kāda varētu pastāvēt starp šo nesaderību un strīdu pamatlietā. Tādējādi minētajā lēmumā nav norādīts, kādēļ iespējamā nesaderība atbilstoši šīs tiesas domām nozīmē, ka PVN likuma 4. panta 9. punkts nav uzskatāms par tādu, ar ko šī direktīva ir transponēta, nedz arī ļauj noteikt, kā, pēc šīs tiesas domām, šāds konstatējums varētu ietekmēt judikatūras pēc sprieduma *Halifax*, kas attiecas uz ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu, piemērošanu.

68 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ir jāuzskata, ka piektais un sestais jautājums ir nepieņemami.

Par septīto jautājumu

69 Ar septīto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu nekustamo īpašumu pārdošana kā pamatlietā aplūkotie izraisa nodokļu priekšrocības iegūšanu, kas ir pretēja attiecīgo Sestās direktīvas noteikumu mērķim.

70 Šajā saistībā ir jāatgādina, pirmkārt, ka Tiesa sprieduma *Halifax* 74. punktā nosprieda, ka, lai PVN jomā konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, lai, neraugoties uz attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālu piemērošanu, attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana būtu pretēja šo normu mērķim.

71 Otrkārt, minētās direktīvas 13. panta B daļas g) punktā, lasot to kopā ar tās 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu, no nodokļa ir atbrīvota tādu ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošana, uz kurām jau attiekusies “pirmreizēja izmantošana”. Tādējādi, kā ir norādījis ģenerāladvokāts

secinājumu 88. punktā, "pirmreizējas izmantošanas" kritērija mērķis ir jaunus nekustamos īpašumus, kuru celtniecība un pārdošana ir jāapliek ar PVN, nošķirt no veciem nekustamajiem īpašumiem. Šim nolūkam šis kritērijs nosaka "brīdi, kad ēka vairs netiek izmantota ražošanas procesā un kļūst par patēriņa priekšmetu, proti, kad ēku sāk izmantot tās īpašnieks vai īrnieks" (skat. priekšlikumu Padomes sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (COM(73) 950, galīgā redakcija, 1973. gada 20. jūnijs)).

72 Tādējādi Sestās direktīvas 13. panta B daļas g) punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecas uz nekustamo īpašumu pārdošanu pēc tam, kad tos faktiski ir lietojis to īpašnieks vai īrnieks. Turpretī no nodokļa netiek atbrīvota jauna nekustamā īpašuma pirmā nodošana gala patērētājam.

73 Lai arī, kā atgādināts šā sprieduma 59. punktā, valsts tiesai ir jāpārbauda, vai pamatlietā pastāv šā sprieduma 70. punktā minētā ļaunprātīgas rīcības sastāvdaļa, ir jānorāda, ka atkarībā no lietas apstākļiem jauna nekustamā īpašuma pirmā īrnieka īstenota lietošana, protams, var būt pirmreizēja izmantošana Sestās direktīvas 4. panta 3. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

74 Tomēr atbilstoši lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu sniegtajām norādēm par attiecīgajiem nekustamajiem īpašumiem pamatlietā ir noslēgti jau divi nomas līgumi. Šie nomas līgumi ir noslēgti vienā dienā starp prasītājiem pamatlietā un sabiedrību, kas ar tiem ir saistīta, un tajos ir paredzēta šo nekustamo īpašumu noma un tūlītēja iznomāšana atpakaļ. Turklāt minētie nomas līgumi, savstarpēji vienojoties, tika lauzti mazāk kā mēnesi pēc to noslēgšanas, un neilgi pēc tam prasītāji pamatlietā šos nekustamos īpašumus pārdeva trešajām personām. Tādējādi, kā ģenerāladvokāts norādījis secinājumu 94. punktā, ir jākonstatē, ka īpašnieks vai īrnieks attiecīgos nekustamos īpašumus pamatlietā faktiski vēl nebija lietojis pirms to pārdošanas trešajām personām, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

75 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz septīto jautājumu ir jāatbild, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda nekustamo īpašumu nodošana kā pamatlietā aplūkotā var izraisīt nodokļu priekšrocības iegūšanu pretēji attiecīgo Sestās direktīvas noteikumu mērķiem, ja īpašnieks vai īrnieks šos nekustamos īpašumus faktiski vēl nebija lietojis pirms to pārdošanas trešajām personām. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai tā tas ir pamatlietā.

Par astoto jautājumu

76 Ar astoto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir jāpiemēro tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kas ir saistīta ar nekustamo īpašumu pārdošanas darījuma iespējamu atbrīvojumu no PVN.

77 Šajā saistībā ir jāatgādina vispārējais princips, kas izriet no Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, saskaņā ar kuru PVN ir iekasējams par katru preču piegādi, ko par atlīdzību īstenojis nodokļu maksātājs. Šāda piegāde attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem tātad principā ir apliekama ar šo nodokli.

78 Atkāpjoties no šā principa, šīs direktīvas 13. panta B daļas g) punktā ir paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa ēkas vai ēkas daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu, izņemot šīs direktīvas 4. panta 3. punkta a) apakšpunktā minētos gadījumus, proti, pārdošanu, kas nav veikta pirms attiecīgās ēkas vai ēkas daļas pirmreizējas izmantošanas.

79 Tādējādi PVN principā ir jāmaksā tikai par pirmo ēkas vai ēkas daļas pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), precizējot, ka, lai noteiktu, kura pārdošana (izīrēšana, iznomāšana) ir pirmā, nav jāņem vērā pārdošana (izīrēšana, iznomāšana) ar pilnīgi mākslīgu raksturu, kuras galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocības saņemšana.

80 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz astoto jautājumu ir jāatbild, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir jāpiemēro tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kas ir saistīta ar nekustamo īpašumu pārdošanas darījuma iespējamu atbrīvojumu no PVN.

Par tiesāšanās izdevumiem

81 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka neatkarīgi no valsts tiesību normas, ar ko tas tiek īstenots valsts tiesību sistēmā, tas var tikt tieši piemērots, lai atteiktos atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa tādu nekustamo īpašumu pārdošanu kā pamatlietā aplūkotā, kas ir veikta pirms 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121) pasludināšanas, un tas nav pretrunā tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principiem;

2) 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, ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja attiecīgie darījumi pamatlietā būtu jāpārkvalificē, piemērojot ļaunprātīgas rīcības aizlieguma principu, darījumi, kas nav uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību, var būt apliekami ar pievienotās vērtības nodokli, pamatojoties uz atbilstošajām valsts tiesību normām, kurās šāda aplikšana ar nodokli ir paredzēta;

3) ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai, pamatojoties uz 2006. gada 21. februāra sprieduma *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121) 75. punktu, noteiktu, vai attiecīgo darījumu pamatlietā galvenais mērķis ir vai nav nodokļu priekšrocības iegūšana, iepriekš noslēgto attiecīgo nekustamo īpašumu pamatlietā nomas līgumu mērķis ir jāņem vērā atsevišķi;

4) ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda nekustamo īpašumu nodošana kā pamatlietā aplūkotā var izraisīt nodokļu priekšrocības iegūšanu pretēji attiecīgo Sestās direktīvas 77/388/EEK noteikumu mērķiem, ja īpašnieks vai īrnieks šos nekustamos īpašumus faktiski vēl nav lietojis pirms to pārdošanas trešajām personām. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai tā tas ir pamatlietā;

5) ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir jāpiemēro tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kas ir saistīta ar nekustamo īpašumu pārdošanas darījuma iespējamu atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa.

[Paraksti]