

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2013. gada 18. jūlijā (*)

Pievienotās vārta nodoklis – Sestā direktīva 77/388/EEK – 17. pants un 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts – Atbrīvojumi no nodokļa – Priekšnodokļa atskaitošana – Pensiju fondi – Jādzienš “kopīgā ieguldījumu fondu pārvaldīšana”

Lieta C-26/12

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Gerechtshof te Leeuwarden* (Nīderlande) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2012. gada 3. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 18. janvārī, tiesvedībā

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

pret

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], U. Lehmušs [*U. Lohmus*], M. Safjans [*M. Safjan*] (referenti) un A. Prehala [*A. Prechal*],

ģenerālvokāle E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

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

ģemotvārī rakstveida procesu un 2013. gada 6. februāra tiesas sēdī,

ģemotvārī apsvērumus, ko sniedza:

– *fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand* vārdā – E. M. van Kasteren, O. L. Mobach un C. Evers, *belastingadviseurs*,

– Nīderlandes valdības vārdā – B. Koopman un C. Wissels, pārstāves,

– Apvienotās Karalistes valdības vārdā – H. Walker, O. Thomas un L. Christie, pārstāvji, kuriem palīdz R. Hill, *barrister*,

– Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un W. Roels, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokāles secinājumus 2013. gada 18. aprīlī tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktu un 17. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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.; turpmāk tekst – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums tika iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *fiscale eenheid PPG Holdings BV* *cs te Hoogezand* (turpmāk tekst – “PPG”) un *Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen* (turpmāk tekst – “*Inspecteur*”) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekst – “PVN”) uzrēķinu par laiku no 2001. gada 1. janvāra līdz 2002. gada 31. decembrim.

Atbilstošs tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punkti ir noteikti:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punkta minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 6. panta 4. punktu:

“Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kāda cita interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.”

5 Minētās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā attiecībā uz šīm preču piegādēm par summu, kurai uzliek nodokli, ir noteikta visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas.

6 Sestās direktīvas 13. panta B daļā ir paredzēts:

“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 āunprātīgu izmantošanu:

a) apdrošināšanas un pārapdrošināšanas darījumus, ieskaitot saistītus pakalpojumus, ko veic apdrošināšanas makleri un apdrošināšanas aģenti;

[..]

d) šādus darījumus:

[..]

6. īpašu dalībvalstu noteiktu ieguldījumu fondu vadīšanu;

[..].”

7 Sestās direktīvas 17. pantā ir paredzēts:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasājams.

2. Ja precēs un pakalpojums nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļa maksātājs;

b) [..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem.

[..]”

Nīderlandes tiesības

8 1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968*; turpmāk tekstā – “Likums”) 2. pantā ir paredzēts:

“No nodokļa, kas jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, atskaita nodokli, kas jāmaksā par uzņēmējam paredzētu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, par to veiktu preču iegādi Kopienas iekšienē un par tam paredzētu preču ieviešanu.”

9 Saskaņā ar Likuma 11. pantu:

“1. Saskaņā ar nosacījumiem, kuri ir jānosaka vispārīgos administratīvos noteikumus, no nodokļa ir atbrīvoti:

[..]

šādi [..] pakalpojumi:

[..]

3. ieguldījumu fonda un kolektīvo ieguldījumu sabiedrības piesaistīto aktīvu pārvaldīšana;

[..].”

10 Likuma 15. pantā ir noteikts:

“1. [Likuma] 2. pantā minētais nodoklis, kuru uzņēmējs atskaita, ir:

a) nodoklis, kas ir iekavēts rēķinā, kuru atbilstoši spēkā esošajām tiesību normām taksācijas periodā ir sagatavojuši citi uzņēmēji attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumiem, kas sniegti par labu uzņēmējam;

[..]

c) nodoklis, kas jāmaksā taksācijas periodā:

[..]

par uzņēmājam piegādātā precēm un sniegtiem pakalpojumiem;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 Izpildot tiesbu aktos paredzētu pienākumu, PPG savu uzņēmumu darbiniekiem ievieša vecuma pensiju plānu *Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland* (turpmāk tekstā – “Pensiju fonds”). Atbilstoši Nīderlandes tiesbu aktiem šis pensiju fonds ir nodalīts no PPG gan juridiski, gan attiecībā uz nodokļiem. Iemaksas vecuma pensiju plānā pilnībā maksā PPG, nevis darbinieki.

12 Gan PPG, gan Nīderlandes valdība tiesas sēdes laikā apstiprināja, ka saskaņā ar attiecīgajiem laikiem piemērojamā Nīderlandes tiesbūm darba devēja varēja izvairīties paši izveidot šādu fondu vai nodot savu pienākumu izpildi apdrošināšanas sabiedrībai, kurai viņi maksātu iemaksas un kura uzņemtos atbildību par pensiju maksāšanu pensionātajiem darbiniekiem. Tomēr nebija iespējas, ka viņi varētu saglabāt pensiju sistēmu uzņēmuma ietvaros.

13 PPG meitasuzņēmums *PPG Industries Fiber Glass BV* ar pakalpojumu sniedzējiem, kas ir reģistrēti Nīderlandē, noslēdza līgumus par pensiju pārraudzīšanu un par Pensiju fonda aktīvu pārvaldīšanu. Ar šiem līgumiem saistītos izdevumus samaksā šis meitasuzņēmums, nenovirzot tos Pensiju fondam. PPG atskaitīja PVN apmēru kā priekšnodokli saistībā ar izmaksām, kas radās 2001. gadā un 2002. gadā, proti, EUR 139 304,23.

14 Attiecībā uz PPG tika pieņemti lēmumi par PVN uzrēķinu par laikposmu no 2001. gada 1. janvāra līdz 2002. gada 31. decembrim. Mināto uzrēķinu atstāja spēkā *Inspecteur*, kas lūma par iesniegto sēdību. *Le Rechtbank Leeuwarden* [Leuwardenas tiesa] noraidīja par *Inspecteur* lūgumu iesniegto prasību. Par šo spriedumu PPG iesniedza apelācijas sēdību *Gerechtshof te Leeuwarden* [Leuwardenas Apelācijas tiesa].

15 Minātajā tiesā strīds starp lietās dalībniekiem ir par to, vai *Inspecteur* ir pamatoti veicis PVN, kuru ieinteresētā puse atskaitīja, uzrēķinu.

16 PPG uz šo jautājumu atbild noliedzoši, apgalvojot, ka izdevumi par iesaistīto darbinieku vecuma pensijām esot uzņēmuma vispārēji izdevumi un ka tāpēc saskaņā ar Likuma 15. panta 1. punktu norādītā PVN varot veikt atskaitījumu. Pakārtoti PPG apgalvo, ka pakalpojumiem, kas tika sniegti ieinteresētajai personai saistībā ar darbinieku vecuma pensijām, ir piemērojams Likuma 11. panta 1. punkta i) apakšpunkta 3. punktā minētais atbrīvojums no nodokļa.

17 *Inspecteur* apgalvo, ka nevar uzskatīt, ka PPG pats būtu to pakalpojumu saņēmējs, kuru veikšanu tas ir nodevis Pensiju fondam, neizsniedzot par to rēķinu, un tāpēc tam nav tiesbu atskaitīt PVN, kas tam šajā saistībā ir piemērots. Attiecībā uz pakārtoto jautājumu par atbrīvojumu no PVN *Inspecteur* secina, ka pensiju fondus nevar uzskatīt par “kopīgiem ieguldījumu fondiem”.

18 Šādos apstākļos *Gerechtshof te Leeuwarden* nolūma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādos prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai nodokļa maksātājs, kurš atbilstoši valsts pensiju tiesbu regulājumam pensiju jautājumus ir nodibinājis neatkarīgu pensiju fondu, lai nodrošinātu šim fondam pievienojušos savu esošo un bijušo darbinieku tiesības uz pensiju, atbilstoši Sestās direktīvas 17. pantam var atskaitīt nodokli, ko [tas ir samaksājis] par pakalpojumiem, kas tam tika sniegti saistībā ar pensiju

sist?mas ieviešanu un pensiju fonda p?rvald?šanu?

2) Vai Pensiju fonds, kurš tika nodibin?ts, lai ar vizem?kajiem izdevumiem nodrošin?tu pensijas izmaksu pensiju fonda dal?bniekiem, un kur? kapit?lu piesaista un iegulda šie dal?bnieki vai tas tiek dar?ts vi?u v?rd?, turkl?t sadalot pe??u, var tikt uzskat?ts par “?pašu ieguld?jumu fondu” Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkta izpratn??”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

19 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las uzzin?t, vai Sest?s direkt?vas 17. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?js, kurš ir nodibin?jis Pensiju fondu, kas gan juridiski, gan attiec?b? uz nodok?u maks?šanu ir nodal?ts, lai nodrošin?tu savu esošo un bijušo darbinieku ties?bas uz pensiju, var atskait?t PVN, ko tas ir samaks?jis par pakalpojumiem, kas tam tika sniegti saist?b? ar t? ieviešanu un p?rvald?šanu.

20 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, vispirms ir j?atg?dina, ka ar Sesto direkt?vu iedibin?t?s atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atvieglot uz??m?jam visas uz??m?jdarb?bas laik? ar maks?jamo vai samaks?to PVN uzlikto nastu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?u uzlikšanu uz??m?jdarb?bai neatkar?gi no t?s m?riem vai t?s rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka pati min?t? uz??m?jdarb?ba princip? ir apliekama ar PVN (skat. 2012. gada 22. marta spriedumu liet? C-153/11 *Klub*, 35. punkts, un 2012. gada 4. oktobra spriedumu liet? C-550/11 *PIGI*, 21. punkts).

21 Lai nodok?a maks?t?js var?tu atskait?t PVN priekšnodokli un lai noteiktu šo ties?bu apm?ru, ir j?past?v tiešai un t?l?t?jai saiknei starp iepriekš?ju dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?kiem ar nodokli apliktiem dar?jumiem (skat. 2000. gada 8. j?nija spriedumu liet? C-98/98 *Midland Bank, Recueil*, I-4177. lpp., 24. punkts, un 2001. gada 22. febru?ra spriedumu liet? C-408/98 *Abbey National, Recueil*, I-1361. lpp., 26. punkts).

22 Nodok?a maks?t?jam tom?r tiek atz?tas ties?bas atskait?t nodokli ar? tad, ja, pat nepast?vot tiešai un t?l?t?jai saiknei starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, attiec?go pakalpojumu izmaksas veido da?u no t? visp?r?j?m izmaks?m un k? t?das veido da?u no p?rdodamo pre?u vai sniegto pakalpojumu cenās. Faktiski š?das izmaksas ir tieši un t?l?t?ji saist?tas ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum? (skat. 2013. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C-104/12 *Becker*, 20. punkts).

23 Vien? vai otr? gad?jum? tiešas un t?l?t?jas saiknes esam?ba noz?m?, ka s?kotn?j? pakalpojuma izmaksas ir attiec?gi iek?autas vai nu v?l?ko konkr?to dar?jumu izmaks?s, vai nodok?a maks?t?ja pieg?d?to pre?u un sniegto pakalpojumu cen? t? saimniecisk?s darb?bas ietvaros (skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet? C-29/08 *SKF*, Kr?jums, I-10413. lpp., 60. punkts; 2012. gada 16. febru?ra spriedumu liet? C-118/11 *Eon Aset Menidjunt*, 48. punkts, un 2013. gada 30. maija spriedumu liet? C-651/11 *X*, 55. punkts).

24 T?d?j?di, kaut ar? *PPG* izveidotais Pensiju fonds ir juridiski nodal?ts no p?d?j? min?t?, ir j?p?rbauda, vai min?t? saikne šaj? gad?jum? izriet no izskat?mo apst?k?u un dar?jumu kopuma.

25 Šaj? saist?b? nav str?da par to, ka pamatliet? *PPG* sa??ma attiec?gos pakalpojumus, lai nodrošin?tu t? darbinieku pensiju p?rraudz?šanu un Pensiju fonda, kas izveidots, lai nodrošin?tu min?t?s pensijas, akt?vu p?rvald?šanu. Izveidojot šo fondu, *PPG* izpild?ja pien?kumu, kas tam k? darba dev?jam ir paredz?ts likum?, un cikt?l attiec?g? dar?juma ietvaros *PPG* sa?emto

pakalpojumu izmaksas veido dažu no šīs sabiedrības vispārīgām izmaksām – fakts, kas jāpārbauda iesniedzējtiesai –, tās pašas par sevi ir apstākļi, kas veido PPG pārnodamo preču cenu (šajā ziņā skat. 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-465/03 *Kretztechnik*, Krājums, I-4357. lpp. 36. punkts).

26 Šādos apstākļos var uzskatīt, ka sēkotnājo pakalpojumu saņemšanai ir jāpaša vieta nodokļa maksājuma ar nodokli apliekamo darbību starpā un ka pastāv tieša un tūlītēja saikne.

27 Ja nebūtu tiesību atskaitīt samaksāto priekšnodokli, nodokļa maksājām, pamatojoties uz likumdevēja izvēli aizsargāt pensijas, paredzot juridisku nodalīšanu starp darba devēju un Pensiju fondu, ne tikai tiktu atēmtas nodokļu priekšrocības, kas rodas, piemērojot atskaitīšanas sistēmu, bet vairs netiktu garantēta arī PVN neitralitāte.

28 Šo apsvērumu nevēlējina tiesas sēdes laikā paustā iespēja izpildīt tiesisko pienākumu paredzēt pensiju sistēmu nodokļa maksājuma darbiniekiem, izmantojot citus līdzekļus, nevis tādā pensiju fonda nodibināšanu, kurš ir nodalīts gan juridiski, gan attiecībā uz nodokļu maksāšanu. Pretējais pieņēmums ierobežotu nodokļa maksājumiem paredzētās tiesības brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un sava nodokļu sloga ierobežošanai (šajā ziņā skat. 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-277/09 *RBS Deutschland Holdings*, Krājums, I-13805. lpp., 53. punkts).

29 Ēmot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksājums, kurš ir nodibinājis pensiju fondu, kas ir nodalīts gan juridiski, gan attiecībā uz nodokļu maksāšanu, kāds ir pamatlietā izskatāmais fonds, lai nodrošinātu savu esošo un bijušo darbinieku tiesības uz pensiju, var atskaitīt PVN, ko tas ir samaksājis par pakalpojumiem, kas tam tika sniegti saistībā ar minētā fonda ieviešanu un pārvaldīšanu, ar nosacījumu, ka no izskatāmo apstākļu un darījumu kopuma izriet tieša un tūlītēja saikne.

Par otro jautājumu

30 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka Pensiju fonds, kurš tika nodibināts, lai ar viszemākajiem izdevumiem nodrošinātu pensijas izmaksu pensiju fonda dalībniekiem, un kurš kapitālu piesaista un iegulda šie dalībnieki vai tas tiek darīts viņu vārdā, turklāt sadalot peļņu, var tikt uzskatīts par “jāpašu ieguldījumu fondu” minētā noteikuma izpratnē.

31 No iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka uz otro jautājumu ir jāatbild tikai, cik tāl uz pirmo jautājumu ir sniegta negatīva atbilde. Turklāt šis otrais jautājums būtībā ir tās pats, uz kuru Tiesa ir atbildējusi savā 2013. gada 7. marta spriedumā lietā C-424/11 *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c.

32 Šādos apstākļos uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

33 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 17. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa

maksātājs, kurš ir nodibinājis pensiju fondu, kas ir nodalīts gan juridiski, gan attiecībā uz nodokļu maksāšanu, kāds ir pamatlieta izskatītais fonds, lai nodrošinātu savu esošo un bijušo darbinieku tiesības uz pensiju, var atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, ko tas ir samaksājis par pakalpojumiem, kas tam tika sniegti saistībā ar minētā fonda ieviešanu un pārvaldīšanu, ar nosacījumu, ka no izskatīmo apstākļu un darījumu kopuma izriet tieša un tīrtāja saikne.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.