

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2013. gada 18. jūlijā (*)

Pievienotās vārības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 168. panta a) punkts un 176. punkts – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Izdevumi saistībā ar personālam paredzētu preču iegādi un pakalpojumu sniegšanu – Nodokļa maksājuma, kas izmanto tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, raksturo nodots personām, kuru nodarbina cits nodokļa maksātājs

Lieta C-124/12

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Plovdiv* (Bulgārija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2012. gada 24. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 7. martā, tiesvedībā

AES-3C Maritza East 1 EOOD

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja M. Bergere [*M. Berger*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*] un Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kessler*] (referents),

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

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Alekseev*], administrators,

ģemot vārī rakstveida procesū un 2013. gada 10. aprīlī a tiesas sēdī,

ģemot vārī apsvērumus, ko sniedza:

- AES-3C Maritza East 1 EOOD vārī – S. Garbolino, E. Evtimov un Y. Mateeva, advokāti,
- Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv, vārī – V. Apostolov, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārī – L. Lozano Palacios un C. Soulay, kā arī D. Roussanov, pārstāvji,

ģemot vārī pāc ģenerālvokātes uzklaušānas pieģemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 168. panta a) punktu un 176. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp AES-3C Maritza East 1 EOOD (turpmāk tekstā – “AES”), saskaņā ar Bulgārijas tiesību m dibinātu sabiedrību, un Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes Plovdivas Sēdzība un izpildes pārvaldības direkcijas direktors; turpmāk tekstā – “direktors”) par tiesību atskaitēt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas kā priekšnodoklis samaksāts par dažādu tirdzniecības preču piegādi un pakalpojumu saņemšanu, kas paredzēti darbiniekiem, kurus AES rīcībā ir nodevusi cita sabiedrība.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 168. pants ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitēt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

4 Direktīvas 176. pants ir noteikts:

“[Eiropas Savienības] Padome pēc [Eiropas] Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitēšana. Jebkurā gadījumā PVN nekādā veidā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad stājies spēkā pirmajā daļā minētie noteikumi, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos 1979. gada 1. janvārī, vai attiecībā uz dalībvalstīm, kuras pievienojās [Eiropas] Kopienai pēc minētās dienas, aktos, kas bija spēkā to pievienošanās spēkā stāšanās dienā.”

Bulgārijas tiesības

5 Likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, 2006. gada 4. augusta DV [Darzhaven vestnik] Nr. 63; turpmāk tekstā – “ZDDS”), kas ir spēkā no dienas, kad stājies spēkā Akts par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanās nosacījumiem un pielikumiem līguma, kas ir Eiropas Savienības pamats (OV 2005, L 157, 203. lpp.), 69. panta 1. punkts ir noteikts:

“1. Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamām piegādēm, ko veic reģistrēts nodokļa maksātājs, tad tam ir tiesības atskaitēt:

1) nodokli par precēm un pakalpojumiem, ko tai piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs – kas tāpat ir saskaņā ar šo likumu reģistrēts nodokļa maksātājs – ir piegādājis vai kas tam ir jāpiegādā,

vai ar? ir sniedzis, vai tam ir j?sniedz;

[..].”

6 ZDDS 70. panta 1. un 3. punkt? it ?paši ir paredz?ts:

“1. Pat ja ir izpild?ti 69. vai 74. pant? paredz?tie nosac?jumi, ties?bu atskait?t priekšnodokli nav, ja:

[..]

2) preces vai pakalpojumi ir paredz?ti pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanai bez atl?dz?bas vai darb?b?m, kas nav saist?tas ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu;

[..]

3. 1. punkta 2. apakšpunkts nav piem?rojams attiec?b? uz:

1) [..] speci?lo, darba ap??rbu, formast?rpiem un reprezent?cijas ap??rbu, k? ar? uz individu?lajiem aizsardz?bas l?dzek?iem, kurus darba dev?js savas saimniecisk?s darb?bas m?r?iem bez atl?dz?bas izsniedz darba ??m?jiem, ieskaitot tos, kuri ir nodarbin?ti uz vad?bas l?guma pamata;

2) darba ??m?ju, ieskaitot tostarp tos, kuri ir nodarbin?ti uz vad?bas l?guma pamata, transport?šanai no dz?vesvietas uz darbavietu un atpaka?, ja darba dev?js šo transport?šanas pakalpojumu savas saimniecisk?s darb?bas m?r?iem nodrošina bez atl?dz?bas;

[..]

7) transportu un uztur?šanas darba ??m?jiem, kurus nodok?a maks?t?js ir nor?kojis komand?jum?;

[..].”

7 ZDDS 64. panta 1. punkt? – redakcij?, kas bija piem?rojama pirms Bulg?rijas Republikas pievienošan?s Eiropas Savien?bai (1998. gada 23. decembra DV Nr. 153), – bija paredz?ts:

“1. Personai, kas ir sa??musi precī vai pakalpojumu, vai import?t?jam ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi:

[..]

5) uz importa vai ar nodokli apliekama dar?juma pamata sa?emt? prece vai uz dar?juma, kas apliekams ar nodokli, pamata sa?emtais pakalpojums ir ticis izmantots, tiek izmantots vai tiks izmantots ar nodokli apliekamu dar?jumu veikšanai;

[..].”

8 Š?s ZDDS p?d?j?s redakcijas 65. panta 1. punkt? bija noteikts:

“1. Pat ja ir izpild?ti 64. vai 68. pant? paredz?tie nosac?jumi, ties?bu atskait?t priekšnodokli nav, ja:

1) prece vai pakalpojums ir paredz?ts reprezent?cijas m?r?im;

2) tiek iegādāts motocikls vai viegls pasažieru automašīna, kurā sēdvietu skaits, neskaitot transportlīdzekļa vadītāja vietu, nepārsniedz piecas vietas, izņemot gadījumus, kuros nodokļa maksātājs tos izmanto savas galvenās darbības veikšanai;

3) (papildināts, 2005. gada DV Nr. 100) prece vai pakalpojums ir paredzēts motociklu un pasažieru vieglo automašīnu 2. punkta izpratnē apkopei, remontam, uzlabošanai un ekspluatācijai;

4) prece vai pakalpojums tiek izmantots, lai veiktu ar nodokli neapliekamus darījumus 33. panta izpratnē;

5) prece tiek konfiscēta valsts labā vai tāka tiek nojaukta nelikumīgās celtniecības dēļ.

9) Saskaņā ar Darba kodeksa (*Kodeks na truda*, 1986. gada 1. aprīļa DV Nr. 26 un 1986. gada 4. aprīļa DV Nr. 27) Papildu noteikumu 1. panta 1. punktu – redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktu rašanās laikā, – šī kodeksa izpratnē “darba devējs” ir “jebkura fiziska persona, juridiska persona vai no tās atkarīgā vienība, kā arī jebkura cita organizatoriski un saimnieciski autonoma vienība (uzņēmums, iestāde, organizācija, kooperatīvs, zemnieku saimniecība, nodarbinātības uzņēmums, māsaimniecība, sabiedrība u.c.), kas patstāvīgi saskaņā ar darba līgumu nodarbina darba ņēmējus, ar saistību ar darba veikšanu mēģis un tādārbu vai darba ņēmēju nosūtīšanu darba uzdevuma veikšanai citā uzņēmumā.”

10) Likuma par veselības aizsardzību un darba drošību darba vietā (*Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud*; 1997. gada 23. decembra DV Nr. 124) Papildu noteikumu 1. pantā ir paredzēts, ka termins “darba devējs” atbilst Darba kodeksa Papildu noteikumu 1. panta 1. punktā definētajam jēdzienam, kā arī “darba devējs” ir ikviens, kas uzdod darbu kādam citam un kurš uzņemas pilnu atbildību par uzņēmumu, kooperatīvu vai organizāciju.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11) AES ir elektrocentrāles pašniece un apsaimniekotāja, un visa šī centrāle atrodas Galabovo (Bulgārija) pašvaldības teritorijā rpus šīs pašvaldības apdzīvotajām vietām.

12) AES nav sava personāla, lai nodrošintu minētās centrāles ekspluatāciju, tādēļ, izmantojot līgumu par nodrošināšanu ar personālu, kas noslēgts ar sabiedrību AES *Maritza East 1 Services EOOD* (turpmāk tekstā – “AES Services”), tai uz pilnu darba laiku ir jānomā darba ņēmēju pakalpojumi. Saskaņā ar šo līgumu AES Services meklē un pieņem darbā AES saimnieciskajai darbībai vajadzīgo personālu. Darba līgumi tiek slēgti starp darba ņēmējiem un AES Services, un AES Services darba ņēmējiem maksā darba samaksu.

13) Rezultātā attiecīgā darba ņēmēji tiek nodoti AES rīcībā. Saskaņā ar līgumu, kas AES saista ar AES services, AES maksā AES Services atlīdzību par personāla nodrošināšanas pakalpojumu. Šajā atlīdzībā ietilpst darba ņēmēju darba samaksa un sociālās apdrošināšanas iemaksas par darba ņēmējiem. AES darba ņēmējus apgādā ar darba apģērbiem un individuālajiem aizsardzības līdzekļiem, kā arī nodrošina ar pakalpojumu, proti, minēto darba ņēmēju transportēšanu no elektrocentrāles uz viņu dzīvokļiem un atpakaļ. Izdevumi par šīm precēm un pakalpojumiem nav iekļauti AES Services maksātās atlīdzības summā. Ja darba ņēmējs tiek norīkots komandājumā, tad AES tieši sedz arī viņa ceļā un uzturēšanās izmaksas.

14) Laikposmā no 2008. gada augusta līdz 2010. gada septembrim AES no trešās personas saņēma pakalpojumu, kuru priekšmets bija transportēšana, darba apģērbu un individuālo aizsardzības līdzekļu nodošana [darba ņēmēju] rīcībā, kā arī pakalpojumi saistībā ar darba

??m?ju veiktajiem komand?jumiem.

15 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka attiec?b? uz person?m, kas str?d? elektrocentr?l? un dz?vo apdz?votaj?s teritorij?s, kuras nav nodrošin?tas ar sabiedrisko transportu, AES ir nol?musi pati nodrošin?t transport?šanas pakalpojumu, iev?rojot darba ??m?ju darba grafikam atbilstošu sarakstu.

16 Turkl?t iesniedz?jtiesa nor?da, ka saska?? ar noteikumiem, kas paredz?ti Darba kodeks? un Likum? par vesel?bas aizsardz?bu un darba droš?bu darba viet?, AES ir pien?kums nodrošin?t ar darba ap??rbu un individu?lajiem aizsardz?bas l?dzek?iem personas, kuras str?d? elektrocentr?l?.

17 Ie??mumu administr?cija ir liegusi ties?bas atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli 218 377 Bulg?rijas levu (BGN) apm?r? par AES sa?emtajiem transport?šanas pakalpojumiem, darba ap??rbu un individu?lo aizsardz?bas l?dzek?u nodošanu [darba ??m?ju] r?c?b?, k? ar? par izdevumiem, kas radušies par komand?jumiem, to pamatojot ar to, ka sa?emto pre?u pieg?de un pakalpojumu sniegšana esot bijuši bezatl?dz?bas dar?jumi, kas paredz?ti AES Services darbiniekiem. Min?t? ie??mumu administr?cija nav ??vusi piem?rot ZDDS 70. panta 3. punkta 1., 2. un 7. apakšpunkt? paredz?t?s atk?pes no š? ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ierobežojuma, jo saska?? ar Bulg?rijas ties?b?m AES neesot uzskat?ma par darba dev?ju, kas nodarbina darba ??m?jus. Faktiski, piem?rojot Darba kodeksu, šo personu darba dev?js esot AES Services.

18 Direktors ir noraid?jis par šo pazi?ojumu par nodok?a maks?jumu apm?ru iesniegto administrat?vo s?dz?bu, un AES ir c?lusi pras?bu iesniedz?jties?.

19 Šaj? ties? AES ir nor?d?jusi, ka t? darba ??m?jiem esot "ekonomisks" darba dev?js, jo t? g?stot labumu no vi?u darba un sedzot ar šiem darba ??m?jiem saist?t?s izmaksas tikt?l, cikt?l t? maks? atl?dz?bu AES services. Turkl?t saska?? ar Likumu par vesel?bas aizsardz?bu un darba droš?bu darba viet? tai piem?tot darba dev?ja iez?mes, t?p?c ka t?s pien?kums esot nodrošin?t ar darba ap??rbu un rad?t apst?k?us, kas garant? darba ??m?ju [darba] droš?bu. Savuk?rt Direktors atk?rtoti ir paudis no p?rskat?t? pazi?ojuma par nodok?a uzlikšanu izrietošo nost?ju.

20 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka Tiesas 1997. gada 16. oktobra spriedums liet? C-258/95 *Fillibeck (Recueil, I-5577. lpp.)* nesniedz atbildi uz pamatliet? ierosin?tajiem interpret?cijas jaut?jumiem, jo liet?, kur? tika tais?ts min?tais spriedums, apl?kotie transport?šanas pakalpojumi bija pied?v?ti nevis person?lam, ko r?c?b? bija nodevis cits nodok?a maks?t?js, kurš nav tas, kas atsaucas uz ties?b?m atskait?t priekšnodokli, bet gan saviem nodok?a maks?t?ja darbiniekiem.

21 Turkl?t š? tiesa nor?da, ka ZDDS redakcij?, kas tika piem?rota l?dz dienai, kad Bulg?rijas Republika pievienoj?s [Eiropas] Savien?bai, nebija ietverts ties?bu uz PVN atskait?šanu ierobežojums, k?ds pašlaik ir paredz?ts min?t? likuma 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkt?. ZDDS 65. panta redakcij?, kas tika piem?rota l?dz 2007. gada 1. janv?rim, izsme?oši bija uzskait?ti ties?bu uz PVN atskait?šanu ierobežojumi un nevienam no šiem ierobežojumiem nebija saiknes ar subjektu, kurš ir bez atl?dz?bas veiktu pre?u pieg?žu vai pakalpojumu sa??m?js.

22 Š?dos apst?k?os *Administrativen sad Plovdiv* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai t?ds regul?jums k? [ZDDS] 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkts, saska?? ar kuru nav atz?stamas nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t PVN par sa?emtajiem transport?šanas pakalpojumiem, pieg?d?tajiem darba ap??rbiem un darba aizsardz?bas l?dzek?iem, k? ar? par komand?jumu izdevumiem, jo ar š?m prec?m un pakalpojumiem bez atl?dz?bas tiek nodrošin?tas fiziskas personas, t.i., nodok?a maks?t?ja lab? str?d?joši darba ??m?ji, ir sader?gs ar Direkt?vas

2006/112 168. panta a) punktu un 176. pantu, ?emot v?r? š?dus apst?k?us:

- nodok?a maks?t?js nav nosl?dzis darba l?gumus ar darba ??m?jiem, bet gan tos nodarbina, pamatojoties uz l?gumu par “nodrošin?šanu ar person?lu”, kas nosl?gts ar citu nodok?a maks?t?ju, kurš ir nodarbin?to personu darba dev?js;
- sa?emtie transport?šanas pakalpojumi tiek izmantoti darba ??m?ju transport?šanai no noteikt?m pulc?šan?s viet?m, kas atrodas daž?d?s apdz?vot?s viet?s, uz darbavietu un atpaka?, un darba ??m?jiem nav organiz?ta sabiedrisk? transporta nok??šanai uz darbavietu un t?s tuvum?;
- pien?kums nodrošin?t ar darba ap??rbu un darba aizsardz?bas l?dzek?iem izriet no Darba kodeksa un Likuma par vesel?bas aizsardz?bu un darba droš?bu darba viet?;
- attiec?b? uz transport?šanas pakalpojumiem, darba ap??rbu, darba aizsardz?bas l?dzek?iem un komand?juma izdevumiem pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šana neb?tu apstr?dama, ja š?s preces un pakalpojumus b?tu nodrošin?jis un sniedzis nodarbin?to personu darba dev?js. Ta?u izskat?maj? liet? attiec?gos pirkumus ir izdar?jis nodok?a maks?t?js, kurš gan nav darba dev?js, bet, pamatojoties uz l?gumu par nodrošin?šanu ar person?lu, tom?r g?st labumu no veikt? darba un sedz ar to saist?t?s izmaksas?

2) Vai Direkt?vas 2006/112 176. pants ?auj [dal?b]valstij, pievienojoties Eiropas Savien?bai, ieviest ierobežošu nosac?jumu attiec?b? uz ties?bu atskait?t priekšnodokli izmantošanu, k? tas ir paredz?ts ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkt? attiec?b? uz “prec?m vai pakalpojumiem, [kas] ir paredz?ti pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanai bez atl?dz?bas”, ja likum?, kurš bija sp?k? l?dz min?t?s pievienošan?s dienai, š?ds ierobežojums nebija paredz?ts?

3) Ja atbilde uz iepriekš min?to jaut?jumu ir apstiprinoša, vai no t? izriet, ka sa?emt?s preces un pakalpojumi ir paredz?ti “pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanai bez atl?dz?bas”, ja tie tikuši pirkti saimniecisk?s darb?bas m?r?iem, ta?u to specifikas d??, lai tos var?tu izmantot, tie ir j?nodod nodok?a maks?t?ja uz??mum? str?d?jošo darba ??m?ju r?c?b??

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

23 Vispirms ir j?nor?da, ka iesniedz?jtiesas skat?jum? AES radušies izdevumi par pirmaj? jaut?jum? min?to pre?u pieg?di un pakalpojumu sa?emšanu princip? var tikt uzskat?ti par da?u no visp?r?j?m izmaks?m saist?b? ar AES saimniecisko darb?bu kopumu un ka probl?ma attiec?b? uz šo izdevumu atskait?šanas iesp?jam?bu past?v vien?gi t?p?c, ka atš?ir?b? no situ?cijas liet? *Fillibeck*, kur? tika tais?ts iepriekš min?tais spriedums, saska?? ar Bulg?rijas ties?b?m nodok?a maks?t?js, kas atsaucas uz ties?b?m atskait?t nodokli, nav darba dev?js person?m, kuras str?d? t? ražotn?, bet gan vien?gi – to “ekonomiskais darba dev?js”.

24 Šādos apstākļos iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir jāsaprot tā, ka tā mērķis būtībā ir noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts un 176. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts tiesību akts, kuru piemērojot, nodokļa maksātājam, kam rodas izmaksas par transporta pakalpojumiem, darba apstākļiem, darba aizsardzības līdzekļiem un minētā nodokļa maksātāja labā nodarbinātu personu komandējumiem, nav tiesību atskaitēt PVN attiecībā uz šiem izdevumiem, jo minētās personas tālrunis ir nodevis cits tiesību subjekts, un tāpēc šā tiesību akta izpratnē šīs personas nevar tikt uzskatītas par nodokļa maksātāja darbiniekiem, pat ja var tikt uzskatīts, ka minētajiem izdevumiem ir tieša un tālrunis saikne ar vispārīgām izmaksām, kas saistītas ar šā nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumu.

25 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā paredzētās tiesības atskaitēt nodokli ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un princips nevar tikt ierobežots. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti kā priekšnodoklis (šajā ziņā skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF* (Krājums, I-10413. lpp., 55. punkts).

26 Faktiski iedibinātās atskaitēšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šā darbības princips ir piemērojams PVN (itā paši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *SKF*, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Lai saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu un tiktu noteikts šo tiesību apjoms, princips ir nepieciešama tiešas un tālrunis saiknes esamība starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem tālrunis veiktiem darījumiem, kas piešķir tiesības uz nodokļa atskaitēšanu. Tiesības atskaitēt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenām, par kuriem nekotnējam maksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitēšanu (iepriekš minētais spriedums lietā *SKF*, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Nodokļa maksātājam tiek atzītas tiesības atskaitēt priekšnodokli arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tālrunis saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem tālrunis veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā maksātāja vispārīgām izmaksām un kā tādās tās veido daļu no maksātāja pārddodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenām. Faktiski šādas izmaksas ir tieši un tālrunis saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumu (itā paši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *SKF*, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopāja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), ir jāinterpretē tādējādi, ka darba devēja nodrošinātā darbinieku transporta ar uzņēmumam piešķirtu transportlīdzekli no dzīvesvietas uz darbavietu princips ir paredzēta darbinieku privātmājā vajadzībām un līdz ar to – ar uzņēmumu nesaistītiem mērķiem. Tomēr, ja uzņēmuma vajadzības, ņemot vērā tādus pašus apstākļus kā, piemēram, neiespējamību izmantot citus piemērotus satiksmes līdzekļus un mainīgās darba veikšanas vietas, prasa, lai darbinieku transporta nodrošinātu darba devējs, tad nevar tikt uzskatīts, ka šis pakalpojums tiek sniegts ar uzņēmumu nesaistītiem mērķiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Fillibeck*, 34. punkts).

30 Otrkārt, ir jāpārbauda, vai, ievērojot apstākli, ka nodokļa maksātājs saskaņā ar valsts

tiesību aktu netiek uzskatīts par darba devēju tādēļ uzņēmums strādājošajam personam, var tikt apšaubīta tiesas un tīlītājas saiknes esamība starp izmaksām par šo personu darbu, kuras radušās iepriekš, un vispārīgajām izmaksām saistībā ar nodokļa maksājuma saimniecisko darbību kopumu.

31 Šajā ziņā vispirms ir jāsecina, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu nosacījums tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ir tikai tas, ka piegādātās preces un saņemtie pakalpojumi tiek izmantoti nodokļa maksājuma veiktajiem darījumiem, par kuriem uzliek nodokli. Saskaņā ar šo sprieduma 25.–29. punktu citāto judikatūru ir jāpastāv vienkārši ekonomiskai saiknei.

32 Kā norādīts šo sprieduma 23. punktā, pamatlieta nav strīda par to, ka attiecīgie izdevumi var tikt uzskatīti par tādējiem, kam ir ekonomiska saikne ar AES saimniecisko darbību kopumu.

33 Otrkārt, ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka personālam dotā iespēja izmantot darba devēja piedāvātos, taču uzņēmuma interesēs sniegtos pakalpojumus ir jāuzskata par pakārtotu salīdzinājumu ar uzņēmuma vajadzībām (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Fillibeck*, 30. punkts).

34 Tomēr atbilde uz jautājumu, vai preces piegāde vai pakalpojuma sniegšana bez atlīdzības personam, kas strādā nodokļa maksājuma labā, tiek veikta uzņēmuma vajadzībām, nav atkarīga no tā, kādas tiesiskās attiecības pastāv starp nodokļa maksātāju un šo personu.

35 Turklāt, kā izriet no šo sprieduma 26. punkta, kopējā PVN sistēma ar atskaitījumu režīma palīdzību nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šo darbību princips ir piemērojams PVN.

36 Tomēr pretrunā PVN neitralitātes principam būtu nodokļa maksātājam likt uzņemties segt PVN par izdevumiem, kādi tiek aplūkoti pamatlieta [un] par kuriem, kā izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, nav strīda, ka tie nav tikuši veikti tādās saimnieciskās darbības vajadzībām, kam tiek piemērots PVN, jo valsts tiesību akta izpratnē nodokļa maksātājs nav darba devējs personam, kuras strādā nodokļa maksājuma labā un par kuru darbu šie izdevumi ir radušies.

37 Visbeidzot, ir jānorāda, ka interpretācija, saskaņā ar kuru, pamatlieta aplūkotajā situācijā piemērojot Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu un 176. pantu, nodokļa maksātājs var iegūt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par izdevumiem, kas radušies nodokļa maksājuma uzņēmuma vajadzībām, ir visatbilstošākā PVN sistēmas mērķiem – nodrošināt tiesisko noteikto un pareizu un vienkāršu minētās direktīvas piemērošanu (šajā ziņā skat. 2001. gada 9. oktobra spriedumu lietā *C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Recueil*, I-7257. lpp., 33. punkts).

38 Faktiski interpretācija, saskaņā ar kuru tiesības atskaitīt PVN, kas kā priekšnodoklis samaksāts saistībā ar izdevumiem nodokļa maksājuma saimnieciskās darbības vajadzībām, tiek nodalītas no juridiskās saiknes, kas nodokļa maksātāju saista ar personu, kuras strādā nodokļa maksājuma labā un par kuru darbu šie izdevumi ir radušies, ļauj vienkārši pārvērtēt ar PVN kopājo sistēmu ieviesto nodokļa atskaitīšanas shēmu un nodrošināt uzticamu un atbilstošu PVN iekasēšanu (šajā ziņā skat. 2011. gada 6. oktobra spriedumu lietā *C-421/10 Stoppelkamp*, Krājums, I-9309. lpp., 34. punkts, un 2012. gada 26. janvāra spriedumu lietā *C-218/10 ADV Allround*, 31. punkts).

39 Ēmot vērā šos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts un 176. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts tiesību akts, kuru piemērojot, nodokļa maksātājam, kam rodas izmaksas par šo nodokļa maksājuma labā

nodarbin?tu personu transport?šanas pakalpojumiem, darba ap??rbiem, darba aizsardz?bas l?dzek?iem un komand?jumiem, nav ties?bu atskait?t PVN attiec?b? uz šiem izdevumiem, jo t? r?c?b? min?t?s personas ir nodevis cits ties?bu subjekts, un t?p?c š? ties?bu akta izpratn? t?s nevar tikt uzskat?tas par nodok?a maks?t?ja darbiniekiem, pat ja var tikt uzskat?ts, ka min?tajiem izdevumiem ir tieša un t?l?t?ja saikne ar visp?r?j?m izmaks?m, kas saist?tas ar min?t? nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopumu.

Par otro jaut?jumu

40 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Direkt?vas Nr. 2006/112 176. panta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka tai pretrun? ir situ?cija, kur? [dal?b]valsts, pievienojoties [Eiropas] Savien?bai, attiec?b? uz ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu ievieš ierobežojumu, piem?rojot valsts ties?bu normu, kur? attiec?b? uz ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu par prec?m un pakalpojumiem, kuru pieg?de vai sniegšana ir paredz?ta bez atl?dz?bas, vai par darb?b?m, kas nav saist?tas ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu, ir paredz?ts iz??mums, kaut gan ties?bu akt?, kas bija sp?k? l?dz min?t?s pievienošan?s dienas, š?ds iz??mums nebija paredz?ts.

41 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, vispirms ir j?secina, ka valsts ties?bu aktu interpret?cija, lai noteiktu to saturu dien?, kad jauna [dal?b]valsts pievienojas [Eiropas] Savien?bai, un to, vai šo ties?bu aktu rezult?t? p?c š?s pievienošan?s dienas tikusi paplašin?ta esošo iz??mumu piem?rošanas joma, princip? ir iesniedz?jtiesas kompetenc? (šaj? zi?? skat. 2008. gada 22. decembra spriedumu liet? C-414/07 *Magoora*, Kr?jums, I-10921. lpp., 32. punkts).

42 Otrk?rt, ir j?atg?dina, ka LESD 267. pant? paredz?t?s proced?ras ietvaros, kuras pamat? ir funkciju sadale starp valsts ties?m un Tiesu, jebkurš lietas apst?k?u v?rt?jums ir valsts tiesas kompetenc?. Tom?r, lai valsts tiesai sniegtu lietder?gu atbildi, Tiesa var sadarb?bas kontekst? ar valsts ties?m tai sniegt visas nor?des, ko t? uzskata par vajadz?g?m (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Magoora*, 33. punkts).

43 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Direkt?vas 2006/112 176. panta otraj? da?? ir ietverta "standstill" klauzula [par attur?šanas no jebk?das darb?bas], kura attiec?b? uz valst?m, kas pievienojas Savien?bai, paredz patur?t sp?k? valsts iz??mumus no ties?b?m uz PVN atskait?šanu, kuri bija piem?rojami pirms šo valstu pievienošan?s dienas (šaj? zi?? skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance* un *Sanofi, Recueil*, I-7013. lpp., 5. punkts). Tom?r Direkt?vas 2006/112 176. panta otraj? da?? paredz?t? "standstill" klauzula ne?auj jaunai dal?bvalstij, par iegastu izmantojot iest?šanas Savien?b?, groz?t savus ties?bu aktus, att?linot šos ties?bu aktus no š?s direkt?vas m?r?iem (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Magoora*, 39. punkts).

44 Š?s normas m?ris ir at?aut dal?bvalst?m, kam?r Padome izstr?d? Kopienu rež?mu attiec?b? uz izsl?gšanu no ties?b?m uz PVN atskait?šanu, saglab?t sp?k? visus valsts ties?bu noteikumus, kas ietver izsl?gšanu no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, kurus to valsts iest?des piem?roja Direkt?vas 2006/112 sp?k? st?šan?s br?d? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Magoora*, 35. punkts).

45 Savuk?rt ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru dal?bvalsts tiesiskais regul?jums nav atk?pe, kas at?auta ar Direkt?vas 2006/112 176. panta otr? da?u, ja t? rezult?t? p?c š?s dal?bvalsts pievienošan?s dienas tiek paplašin?ta past?vošo un faktiski piem?rojamo iz??mumu piem?rošanas joma un t?d?j?di tas att?lin?s no min?t?s direkt?vas m?r?a (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Magoora*, 37. un 38. punkts).

46 Š?dos apst?k?os valsts ties?bu normu atcelšana dien?, kad Bulg?rijas Republika pievienoj?s [Eiropas] Savien?bai, un taj? paš? datum? veikta šo normu aizst?šana ar cit?m valsts

tiesību normām kā tādās neapņemas prezumpcijas, ka attiecīgā dalībvalsts nebūtu ievērojusi Direktīvas 2006/112 176. pantā otrā daļā, tomēr ar nosacījumu, ka tās rezultātā minētajā datumā nav notikusi agrāko valsts izņēmumu paplašināšana.

47 Pamatlietā iesniedzējtiesai, kas, kā ir ticis atgādāts šajā spriedumā 41. punktā, ir viengrīdas kuras kompetencē ietilpst savas valsts tiesību interpretācija, ir jāvērtē, vai ar grozījumiem, kas attiecīgajos valsts tiesību aktos tikuši ieviesti laikā, kad Bulgārijas Republika pievienojās [Eiropas] Savienībai, salīdzinājums ar iepriekšējām valsts tiesību normām nav tikusi paplašināta joma, kurā tiek piemērotas tiesības uz samaksu un par preču un pakalpojumu iegādi aprēķinātā PVN atskaitēšanu un var tikt uzskatīts, ka darījumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vispārīgajam izmaksām, kas saistītas ar šā nodokļa maksājuma saimniecisko darbību kopumu.

48 Tomēr šajā ziņā ir jānorāda, ka saskaņā ar pašu līgumu sniegtā prejudiciāla nolikuma ar grozījumu ZDDS, kas tika ieviests dienā, kad Bulgārijas Republika pievienojās [Eiropas] Savienībai, salīdzinājums ar situāciju, kāda pastāvja pirms šīs pievienošanās, ierobežojumu piemērošanas joma ir tikusi paplašināta, jo nevienam no ZDDS izsmeoši uzskaitītajiem ierobežojumiem, kas bija spēkā pirms attiecīgās pievienošanās, nebija saiknes ar subjektu, kurš ir bez atlīdzības veiktu preču piegāžu vai pakalpojumu saņēmējs; tas, ņemot vērā šajā spriedumā 44. punktā minēto judikatūru, ir pretrunā Direktīvas 2006/112 176. pantā otrajai daļai.

49 Apstākļi, ka Tiesa sava 2012. gada 16. februāra spriedumā lietā C-118/11 *Eon Aset Menidjunt* 72. punktā ir nospriedusi, ka ZDDS 70. panta 1. punkts neierobežo atskaitēšanas tiesības Direktīvas 2006/112 176. panta izpratnē, būtībā nav tādās, lai tiktu apšaubīts šis konstatējums.

50 Faktiski, pirmkārt, Tiesa minētā spriedumā 73. punktā ir precizējusi, ka dalībvalsts nevar atteikt nodokļa maksājumiem, kas ir izvērtējies par uzņēmuma mantu uzskatītā ražošanas līdzekļus, kas vienlaicīgi tiek lietoti gan profesionālos, gan privātos nolūkos, pilnībā un tūlītēji atskaitīt PVN, kas kā priekšnodoklis jāmaksā par šo preču iegādi, uz ko viņiem ir tiesības saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru.

51 Otrkārt, kā izriet no šajā spriedumā 45. un 46. punkta, ir arī jāņem vērā, ka efektīvi ir jāpiemēro valsts tiesību normas attiecībā uz tiesību uz PVN atskaitēšanu ierobežojumiem, un ietekme, ko tās rada nodokļa maksājumiem.

52 Tomēr, kā izriet no šajā spriedumā 39. punkta, Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tai pretrunā ir pirmajā jautājumā minētais valsts tiesību akts, ar kuru nodokļa maksājuma liegšanas tiesības atskaitīt samaksāto PVN attiecībā uz aprēķinātajiem izdevumiem, kas var tikt uzskatīti par tūlītējiem, kam ir tieša un tūlītēja saikne ar vispārīgajam izmaksām, kuras saistītas ar minētā nodokļa maksājuma saimniecisko darbību kopumu.

53 Iesniedzējtiesas pienākums ir interpretēt valsts tiesības, cik vien iespējams, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 tekstu un mērķi, lai sasniegtu tajā noteiktos rezultātus, dodot priekšroku tādai valsts tiesību normu interpretācijai, kas vislielākajam mērķim atbilst šim mērķim, lai līdz ar to nonāktu – cik vien iespējams – pie risinājuma, kas ir saderīgs ar šīs direktīvas noteikumiem (šajā ziņā skat. 2006. gada 4. jūlija spriedumu lietā C-212/04 *Adeneler* u.c., Krājums, I-6057. lpp., 124. punkts), un pēc vajadzības atstājot nepiemērotu jebkuru tiesību normu, kas ir pretēja valsts tiesībām (šajā ziņā skat. 2005. gada 22. novembra spriedumu lietā C-144/04 *Mangold*, Krājums, I-9981. lpp., 77. punkts).

54 ņemot vērā visus šos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas Nr. 2006/112 176. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā, ka dalībvalsts, pievienojoties [Eiropas] Savienībai, attiecībā uz tiesībām uz nodokļa atskaitēšanu ievieš ierobežojumu,

piem?rojot valsts ties?bu normu, kur? attiec?b? uz ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu par prec?m un pakalpojumiem, kuru pieg?de vai sniegšana ir paredz?ta bez atl?dz?bas, vai par darb?b?m, kas nav saist?tas ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu, ir paredz?ts iz??mums, kaut gan ties?bu akt?, kas bija sp?k? l?dz min?t?s pievienošan?s dienai, š?ds iz??mums nebija paredz?ts.

Valsts tiesas pien?kums ir interpret?t pamatliet? apl?kotos valsts noteikumus, cikt?l iesp?jams, saska?? ar Savien?bas ties?b?m. Gad?jum?, ja š?da interpret?cija izr?d?tos neiesp?jama, valsts tiesai nav j?piem?ro šie noteikumi, jo tie ir pretrun? Direkt?vas Nr. 2006/112 176. panta otrajai da?ai.

Par trešo jaut?jumu

55 ?emot v?r? uz otro jaut?jumu sniegto atbildi, uz trešo jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

56 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sest? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 168. panta a) punkts un 176. panta otr? da?a ir j?interpret?t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir valsts ties?bu akts, kuru piem?rojot, nodok?a maks?t?jam, kam rodas izmaksas par š? nodok?a maks?t?ja lab? nodarbin?tu personu transport?šanas pakalpojumiem, darba ap??rbiem, darba aizsardz?bas l?dzek?iem un komand?jumiem, nav ties?bu atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli attiec?b? uz šiem izdevumiem, jo t? r?c?b? min?t?s personas ir nodevis cits ties?bu subjekts, un t?p?c š? ties?bu akta izpratn? t?s nevar tikt uzskat?tas par nodok?a maks?t?ja darbiniekiem, pat ja var tikt uzskat?ts, ka min?tajiem izdevumiem ir tieša un t?l?t?ja saikne ar visp?r?j?m izmaks?m, kas saist?tas ar min?t? nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopumu.**

2) **Direkt?vas Nr. 2006/112 176. panta otr? da?a ir j?interpret?t?d?j?di, ka tai ir pretrun?, ka dal?bvalsts, pievienojoties Eiropas Savien?bai, attiec?b? uz ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu ievieš ierobežojumu, piem?rojot valsts ties?bu normu, kur? attiec?b? uz ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu par prec?m un pakalpojumiem, kuru pieg?de vai sniegšana ir paredz?ta bez atl?dz?bas, vai par darb?b?m, kas nav saist?tas ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu, ir paredz?ts iz??mums, kaut gan ties?bu akt?, kas bija sp?k? l?dz min?t?s pievienošan?s dienai, š?ds iz??mums nebija paredz?ts.**

Valsts tiesas pien?kums ir interpret?t pamatliet? apl?kotos valsts noteikumus, cikt?l iesp?jams, saska?? ar Savien?bas ties?b?m. Gad?jum?, ja š?da interpret?cija izr?d?tos neiesp?jama, valsts tiesai nav j?piem?ro šie noteikumi, jo tie ir pretrun? Direkt?vas Nr. 2006/112 176. panta otrajai da?ai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.