

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2020. gada 1. oktobrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Sestās direktīvas 77/388/EEK – 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts – Tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli – Pakalpojumi, no kuriem labumu guva arī trešās personas – Tiesas un tīlētājas saiknes ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību pastvešana – Tiesas un tīlētājas saiknes ar vienu vai vairākiem vālk veiktiem darījumiem pastvešana

Lietā C-405/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa, Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2019. gada 26. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 24. maijā, tiesvedībā

Vos Aannemingen BVBA

pret

Belgische Staat,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja L. S. Rossi [*L. S. Rossi*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents) un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerālvokāle: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Vos Aannemingen BVBA* vērā – *H. Geinger* un *F. Vanbiervliet*, *advocaten*,

– Beļģijas valdības vērā – *J.-C. Halleux* un *C. Pochet*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāles uzklaušanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāļa secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu

95/7/EK (OV 1995, L 102, 18. lpp.) (turpmāk tekstā – “Sestās direktīvas”), 17. pantu.

2 Šīs Ikgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Vos Aannemingen BVBA* un *Belgische Staat* (Beļģijas valsts) par iespēju atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas piemērots nekustamajam īpašuma starpniecības un reklāmas pakalpojumu iegādei, kā arī administratīvo pakalpojumu iegādei.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punktā, redakcijā, kāda izriet no šīs direktīvas 28.f panta, ir noteikts:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas [iekšzēmā] maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..].

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 [PVN] nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā [PVN] daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

[..]”

Beļģijas tiesības

4 *Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetas faktiem, 45. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājs no nodokļa, kas tam jāmaksā, var atskaitīt nodokli par tam piegādātajām precēm un tam sniegtajiem pakalpojumiem, par precēm, ko tas ir importējis, un par precēm, ko tas ir nopircis Kopienā, ciktāl tas tās izmanto, lai veiktu:

1° ar nodokli apliekamus darījumus;

[..]”

5 1969. gada 10. decembra *koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde* (Karaļa dekrēts Nr. 3 par atskaitījumiem pievienotās vērtības nodokļa piemērošanai; 1969. gada 12. decembra *Belgisch Staatsblad*, 12006. lpp.) redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetas faktiem, 1. panta 2. punktā ir noteikts:

“Nekādā gadījumā nav atskaitāmi nodokļi par precēm un pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājs ir paredzējis privātai lietošanai vai citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām.

Ja precī vai pakalpojumu ir plānots daļēji paredzēt šādiem mērķiem, atskaitāšana nav

pie?aujama, cikt?l t? attiecas uz šo paredz?to izlietojumu. To, cikt?l šis izlietojums ir t?ds, nosaka nodok?a maks?t?js un kontrol? nodok?u administr?cija.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

6 Vos *Aannemingen* nodarbojas ar daudzdz?vok?u namu b?vniec?bu un p?rdošanu. T? k? š?s ?kas ir uzceltas uz trešaj?m person?m piederošiem zemesgabaliem, nedal?tas zemesgabala da?as, kas atbilst Vos *Aannemingen* p?rdotajiem dz?vok?iem, p?rdod paši zemesgabalu ?pašnieki.

7 Vos *Aannemingen* sedz rekl?mas izmaksas, administrat?v?s izmaksas, k? ar? nekustamo ?pašumu a?entu komisijas maksas un p?c tam piln?b? atskaita attiec?go PVN.

8 P?c nodok?u rev?zijas kompetent? Be??ijas administr?cija attiec?b? uz laikposmu no 1999. gada 1. janv?ra l?dz 2001. gada 30. septembrim uzskat?ja, ka Vos *Aannemingen* var atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN tikai, cikt?l tas attiecas vien?gi uz t?s uzb?v?to ?ku p?rdošanu. T?d?j?di min?t? administr?cija ierobežoja šai sabiedr?bai atz?to PVN atskait?šanas ties?bu apjomu, priekšnodokl? samaks?tajai PVN summai piem?rojot da?skaitli, kura skait?t?ju veido ?kas cena un sauc?ju – zemesgabala cena, kurai pieskait?ta ?kas cena.

9 L?dz ar to Vos *Aannemingen* tika pazi?ots maks?juma r?kojums par summas 92 313,99 EUR apm?r? samaksu k? PVN, kam pieskait?ti procenti, k? ar? naudas sodi.

10 P?c tam, kad Vos *Aannemingen*, iev?rojot visas ties?bas, bija veikusi nodok?u administr?cijas piepras?to summu samaksu, t? iesniedza iebildumus pret min?to maks?juma r?kojumu un piepras?ja atmaks?t š?s summas.

11 Ar 2016. gada 21. marta spriedumu *rechtbank van eerste aanleg Oost?Vlaanderen* (Austrumflandrijas pirm?s instances tiesa, Be??ija) apmierin?ja Vos *Aannemingen* pras?bu.

12 Š? tiesa uzskat?ja – ?emot v?r? to, ka ?kas un zemesgabala p?rdošana ir viena un t? pati pieg?de, Vos *Aannemingen* samaks?t?s rekl?mas izmaksas, administrat?v?s izmaksas un nekustamo ?pašumu a?entu komisijas maksas kopum? var tikt uzskat?tas par t?d?m, kas ietilpst t?s vien?g?s saimniecisk?s darb?bas, proti, dz?vok?u b?vniec?bas un p?rdošanas visp?r?j?s izmaks?s. Min?t? tiesa turkl?t uzskat?ja, ka apst?klis, ka attiec?go zemesgabalu ?pašnieki var?ja g?t labumu no rekl?mas pakalpojumiem un pakalpojumiem, kurus sniedza nekustamo ?pašumu a?enti, kuri sa??ma komisijas maksas, ir j?uzskata par pak?rtotu attiec?b? pret Vos *Aannemingen* vajadz?b?m.

13 Nodok?u administr?cija par šo spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Hof van beroep te Gent* (Gentes apel?cijas tiesa, Be??ija), kas ar 2017. gada 28. novembra spriedumu atzina to par pamatotu.

14 Min?t? tiesa vispirms nor?d?ja, ka netika apstr?d?ts, ka PVN, kura atskait?šanu da??ji ir noraid?jusi nodok?u administr?cija, attiecas gan uz trešaj?m person?m piederošo zemesgabalu p?rdošanu, gan uz Vos *Aannemingen* uzb?v?to ?ku p?rdošanu.

15 Turpin?jum? t? nor?d?ja, ka, lai gan patieš?m past?v zin?ma saikne starp ?ku p?rdošanu un zemesgabalu p?rdošanu, š? saikne nav tieša un t?l?t?ja 2007. gada 8. febru?ra sprieduma *Investrand* (C?435/05, EU:C:2007:87) izpratn?.

16 Šaj? zi?? š? pati tiesa uzskat?ja, ka pamatliet? juridiski bija iesp?jams zemesgabalus un ?kas p?rdot atseviš?i un ka Vos *Aannemingen* bija iesp?ja zemesgabalu ?pašniekam izrakst?t r??inu par da?u no rekl?mas izmaks?m, administrat?vaj?m izmaks?m un nekustamo ?pašumu

a?entu komisijas maks?m.

17 Turkl?t apel?cijas tiesa uzskat?ja, ka nevar tikt apgalvots, ka pamatliet? apl?koto zemesgabalu ?pašnieki tikai guva "labumu" 2013. gada 18. j?lija sprieduma *AES?3C Maritza East 1* (C?124/12, EU:C:2013:488) izpratn? no t?, ka *Vos Aannemingen* uz??m?s segt izmaksas un komisijas maksas. T? uzsv?ra, ka šie izdevumi un komisijas maksas, cik?l tie ir radušies saist?b? ar zemesgabalu p?rdošanu, princip? bija j?sedz min?tajiem ?pašniekiem.

18 Visbeidzot š? tiesa nor?d?ja, ka attiec?g?s izmaksas un komisijas maksas t?pat neietilpst ar? *Vos Aannemingen* segto visp?r?jo izdevumu kategorij?.

19 Par šo spriedumu *Vos Aannemingen* iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Hof van Cassatie* (Kas?cijas tiesa, Be??ija). T? it ?paši apgalvo, ka tad, ja iepriekš?js dar?jums ir objekt?vi veikts, lai veiktu noteiktas ar nodokli apliekamas v?l?kas darb?bas vai to kopumu, nodok?a maks?t?js var piln?b? atskait?t priekšnodokli, pat ja treš? persona ar? g?st labumu no š? dar?juma un trešajai personai parasti b?tu j?sedz da?a izdevumu, ja vien person?gais labums trešajai personai ir pak?rtots attiec?b? pret nodok?a maks?t?ja uz??muma vajadz?b?m.

20 Uzskat?dama, ka Tiesas judikat?ra ne?auj skaidri noteikt, vai t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot? var piln?b? atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, *Hof van Cassatie* (Kas?cijas tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai [Sest?s direkt?vas] 17. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka apst?klis, ka izmaksas sniedz labumu trešajai personai, k? tas ir šaj? gad?jum?, kad att?st?t?js, p?rdodot dz?vok?us, sedz rekl?mas un administrat?v?s izmaksas, k? ar? starpniec?bas maksas, kas sniedz labumu ar? zemes ?pašniekiem, pie?auj to, ka uz izmaks?m attiecin?to PVN var piln?b? atskait?t, ja tiek konstat?ts, ka past?v tieša un t?l?t?ja saikne starp nodok?a maks?t?ja izmaks?m un saimniecisko darb?bu un labums trešajai personai attiec?b? pret nodok?a maks?t?ja uz??muma vajadz?b?m ir sekund?rs?

2) Vai šo principu piem?ro ar? tad, ja t?s nav visp?r?j?s izmaksas, bet gan izmaksas, kas ir attiecin?mas uz ?oti konkr?tiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kuriem piem?ro PVN vai kuriem nepiem?ro PVN, k? šaj? gad?jum?, no vienas puses, uz dz?vok?u, un, no otras puses, uz zemes p?rdošanu?

3) Vai apst?klis, ka nodok?a maks?t?jam ir iesp?ja/ties?bas da?u no izmaks?m piepras?t segt trešajai personai, kas no t?m g?st labumu, ta?u tas to nedara, ietekm? jaut?jumu par PVN, kas piem?rojams š?m izmaks?m, atskait?m?bu?"

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

21 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka apst?klis, ka no izdevumiem, kas radušies nodok?a maks?t?jam – nekustam? ?pašuma att?st?t?jam –, k? rekl?mas izmaksas, administrat?v?s izmaksas un nekustamo ?pašumu a?entu komisijas maksas saist?b? ar dz?vok?u p?rdošanu, labumu g?st ar? treš? persona, ir š??rslis tam, lai nodok?a maks?t?js var?tu piln?b? atskait?t PVN, kas saist?b? ar š?m izmaks?m ir samaks?ts priekšnodokl?, ja, pirmk?rt, past?v tieša un t?l?t?ja saikne starp min?tajiem izdevumiem un nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu, un, otrk?rt, labums trešaj?m person?m ir pak?rtots attiec?b? pret nodok?a maks?t?ja uz??muma vajadz?b?m.

22 Ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu nodokļa maksājumiem no nodokļa, kas viņiem jāmaksā, ir atļauts atskaitīt PVN, kas iekšzemes maksājums vai samaksāts par precēm, kuras tiem ir piegādājis vai piegādājis, un par pakalpojumiem, kurus tiem ir sniedzis vai sniegs, cits nodokļa maksājums, ja šīs preces un šos pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.

23 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru šajā tiesību normā paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips, tādēļ minētās tiesības veido PVN mehānisma neatņemamu sastāvdaļu un principā nevar tikt ierobežotas (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 33. punkts, kā arī 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 39. punkts).

24 Ar Sesto direktīvu iedibinātās atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no saistībām ar visu to veikto saimniecisko darbību maksājumu vai samaksātu PVN sloga. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa slogu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem – ar nosacījumu, ka pašmērķajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2019. gada 3. jūlijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 22. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

25 Lai nodokļa maksājumu tiktu atzītas tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN un lai noteiktu šo tiesību apjomu, principā ir jāpastāv tiešai un tīlītajai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vāļk veiktiem darījumiem, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādā darījumu cenām, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (spriedumi, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28. punkts, kā arī 2019. gada 24. janvāris, *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Tomēr atskaitīšanas tiesības nodokļa maksājumu tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tīlītajai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vāļk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā nodokļa maksājuma vispārējiem izdevumiem un kā tādās tās veido daļu no tērēto preču vai sniegto pakalpojumu cenām. Proti, šādu izmaksām ir tieša un tīlītajā saikne ar nodokļa maksājuma saimniecisko darbību kopumu (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa, kas balstās uz pieņēmumu, ka pastāv tieša un tīlītajā saikne starp pamatlīdz aplūkotajiem izdevumiem un nodokļa maksājuma saimniecisko darbību kopumu, vāļlas noskaidrot, vai apstākļi, ka trešā persona arī gūst labumu no šiem izdevumiem, rada šā rīli tam, lai šis nodokļa maksājums varētu pilnībā atskaitīt par minētajiem izdevumiem priekšnodokli samaksāto PVN.

28 Šajā ziņā, tādēļ ir konstatēts, ka pastāv tieša un tīlītajā saiknes starp nodokļa maksājumu sniegtajiem pakalpojumiem un tādēļ saimniecisko darbību, apstākļi, ka trešā persona arī gūst labumu no šiem pakalpojumiem, nevar pamatot to, ka tiesības uz atskaitīšanu, kas atbilst šiem pakalpojumiem, šim nodokļa maksājumu tiek atteiktas (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 35. punkts), tomēr ar nosacījumu, ka labums, ko trešā persona gūst no šā pakalpojumu sniegšanas,

ir pakārtots salīdzinājums ar nodokļa maksājuma vajadzībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *AES/3C Maritza East 1, C-124/12*, EU:C:2013:488, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Tomēr šis sprieduma 24. punktā minētajam PVN neitralitātes principam būtu pretrunā likt nodokļa maksājumu uzņemties segt PVN par izdevumiem, kuri ir veikti viena ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām, tādējādi vien, ka trešās personas no tiem gūst pakārtotu labumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *AES/3C Maritza East 1, C-124/12*, EU:C:2013:488, 36. punkts).

30 Turklāt ir jāprecizē – lai labumu varētu kvalificēt kā pakārtotu, labumam, ko gūst trešā persona, ir jāizriet no pakalpojumu sniegšanas, kas veikta paša nodokļa maksājuma interesēs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *AES/3C Maritza East 1, C-124/12*, EU:C:2013:488, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Gadījumā, ja izrādās – kā šajā gadījumā –, ka izdevumi, kas ir saistīti ar reklāmas izmaksām, administratīvajām izmaksām un nekustamo īpašumu aģentūras komisijas maksām, ir radušies nodokļa maksājuma interesēs, labums, ko ar trešās personas ir guvušas no šiem izdevumiem, ņemot vērā šis sprieduma iepriekšējais punkts minēto judikatūru, var tikt kvalificēts kā pakārtots.

32 No tā izriet, ka tās apstākļi kā pamatlīdz aplūkoti, saskaņā ar kuru trešā persona saistībā ar tai piederoša zemesgabala pārdošanu ar gūst labumu no nodokļa maksājumu sniegtajiem pakalpojumiem, nevar ierobežot šis nodokļa maksājuma rēķinā esošo tiesību uz PVN atskaitēšanu apjomu.

33 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstākļi, ka no izdevumiem, kas radušies nodokļa maksājumu – nekustamo īpašuma attīstīšanai –, kā reklāmas izmaksas, administratīvās izmaksas un nekustamo īpašumu aģentūras komisijas maksas saistībā ar dzīvokļu pārdošanu, labumu gūst ar trešā persona, nav šķērslis tam, lai šis nodokļa maksājums varētu pilnībā atskaitīt PVN, kas saistībā ar šīm izmaksām ir samaksāts priekšnodoklī, ja, pirmkārt, pastāv tieša un tīlā saikne starp minētajiem izdevumiem un nodokļa maksājuma saimniecisko darbību, un, otrkārt, labums trešajam personam ir pakārtots attiecībā pret nodokļa maksājuma uzņēmuma vajadzībām.

Par otro jautājumu

34 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstākļi, ka no nodokļa maksājuma veiktajiem izdevumiem labumu gūst ar trešā persona, ir šķērslis tam, lai šis nodokļa maksājums varētu pilnībā atskaitīt saistībā ar šiem izdevumiem priekšnodoklī samaksāto PVN gadījumā, ja šie izdevumi nav saistīti ar nodokļa maksājuma vispārīgām izmaksām, bet ir izdevumi, kas ir attiecināmi uz konkrētiem veiktajiem darījumiem.

35 Vispirms ir jāatgādina, ka atskaitēšanas tiesības pastāv par labu nodokļa maksājumu ne tikai tad, ja konkrēto pakalpojumu izmaksas ir daļa no vispārīgām izmaksām saistībā ar nodokļa maksājuma saimniecisko darbību kopumā, bet arī, un galvenokārt tad, ja pastāv tieša un tīlā saikne starp iepriekš veikto darījumu un vienu vai vairākiem veiktajiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *SKF, C-29/08*, EU:C:2009:665, 60. punkts, un 2013. gada 30. maijs, *X, C-651/11*, EU:C:2013:346, 55. punkts).

36 Otr? jaut?juma formul?jum? iesniedz?jtiesa skaidri atsaucas uz gad?jumu, kad izmaksas, kas saist?tas ar iepriekš sniegtajiem pakalpojumiem, nav da?a no visp?r?j?m izmaks?m, bet ir attiecin?mas uz konkr?tiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, no kuriem dažus veic nodok?a maks?t?js, bet citus – treš? persona.

37 Šaj? zi??, k? ir atg?din?ts š? sprieduma 22. punkt?, no Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izriet, ka nodok?a maks?t?ji no nodok?a, kas tiem j?maks?, var atskait?t PVN, kas iekšzem? maks?jams vai samaks?ts par pakalpojumiem, kurus tiem ir sniedzis cits nodok?a maks?t?js, tikai tad, ja šie pakalpojumi tiek izmantoti vi?u pašu ar nodokli apliekamo dar?jumu vajadz?b?m.

38 L?dz ar to š?das ties?bas nevar rad?t izdevumu da?a, kas ir saist?ta nevis ar nodok?a maks?t?ja veiktajiem dar?jumiem, bet ar treš?s personas veiktiem dar?jumiem, k?, piem?ram, – k? tas ir pamatliet? – ar zemesgabalu p?rdošanu.

39 Konkr?taj? gad?jum?, ja izr?d?tos, ka da?a no pakalpojumiem, saist?b? ar kuriem bija radušies pamatliet? apl?kotie izdevumi, tika izmantoti nevis nodok?a maks?t?jam piederošo ?ku b?vniec?bas un p?rdošanas dar?jumu vajadz?b?m, bet trešo personu veiktu zemesgabalu p?rdošanas dar?jumu vajadz?b?m, starp šiem pakalpojumiem un š?s sabiedr?bas ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem past?voš? tieš? un t?l?t?j? saikne tiktu da??ji p?rrauta un t?d?j?di atskait?šanas ties?bas šai sabiedr?bai b?tu j?atz?st tikai attiec?b? uz PVN, kas attiecas uz šo izdevumu da?u (skat. p?c analo?ijas spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 39. punkts).

40 Lai noteiktu nodok?a maks?t?ja atskait?šanas ties?bu apjomu, iesniedz?jtiesai ir j?nosaka, k?d? m?r? attiec?gie pakalpojumi faktiski ir sniegti, lai nodok?a maks?t?js var?tu veikt savus ar nodokli apliekamos dar?jumus (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 34. punkts). Tikai tikt?l priekšnodokl? samaks?tais PVN tiks uzskat?ts par t?du, kas ir samaks?ts par nodok?a maks?t?jam sniegtajiem pakalpojumiem, k? tas ir pras?ts Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkt?.

41 Šaj? nol?k? par pamatu ir j??em nodok?a maks?t?ja sniegto pakalpojumu objekt?vais saturs un j??em v?r? visi apst?k?i, k?dos norisin?jušies attiec?gie dar?jumi (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 31. punkts, un 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 28. punkts).

42 T?dos apst?kos k? pamatliet? apl?kotie noz?me it ?paši ir l?gumiem par pakalpojumu sniegšanu, k? ar? ekonomiskajai un komerci?lajai realit?tei, kuras ?emšana v?r? saska?? ar past?v?go judikat?ru ir uzskat?ma par pamatkrit?riju kop?j?s PVN sist?mas piem?rošanai (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 18. j?nijs, *KrakVet Marek Batko*, C?276/18, EU:C:2020:485, 61. punkts).

43 Ēmot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka apst?klis, ka no nodok?a maks?t?ja veiktajiem izdevumiem labumu g?st ar? treš? persona, nav š??rslis tam, lai šis nodok?a maks?t?js var?tu piln?b? atskait?t saist?b? ar šiem izdevumiem priekšnodokl? samaks?to PVN gad?jum?, ja šie izdevumi nav saist?ti ar nodok?a maks?t?ja visp?r?j?m izmaks?m, bet ir izdevumi, kas ir attiecin?mi uz konkr?tiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, ja vien past?v tieša un t?l?t?ja saikne starp min?tajiem izdevumiem un v?l?kiem ar nodokli apliekamiem nodok?a maks?t?ja dar?jumiem, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, Ēmot v?r? visus apst?kus, k?dos ir norisin?jušies šie dar?jumi.

Par trešo jaut?jumu

44 Ar trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka apst?klis, ka nodok?a maks?t?jam ir iesp?ja da?u no izdevumiem, kas tam radušies, p?rnest uz trešo personu, kas no tiem g?st labumu, ir noz?me attiec?b? uz š? nodok?a maks?t?ja ties?b?m atskait?t PVN par šiem izdevumiem.

45 K? izriet no atbildes uz otro jaut?jumu un it ?paši no š? sprieduma 43. punkta, tas, ka da?a no nodok?a maks?t?ja izdevumiem ir radušies nevis vi?a paša ar nodokli apliekamo dar?jumu vajadz?b?m, bet treš?s personas veikta dar?juma vajadz?b?m, da??ji p?rrauj tiešu un t?l?t?ju saikni, kurai ir j?past?v starp iepriekš sniegtu pakalpojumu ieg?di un v?l?ku dar?jumu, t?d?j?di liedzot nodok?a maks?t?jam piln?b? atskait?t ar tiem saist?to PVN.

46 Apst?klis, ka nodok?a maks?t?jam ir iesp?ja p?rnest uz trešo personu da?u no izdevumiem, kas tam radušies saist?b? ar min?tajiem pakalpojumiem, protams, ir nor?de par labu secin?jumam, ka š? izdevumu da?a attiecas nevis uz nodok?a maks?t?ja veikto v?l?ko dar?jumu, bet gan uz min?t?s treš?s personas veikto dar?jumu.

47 Tom?r šis elements pats par sevi nav pietiekams, lai noteiktu nodok?a maks?t?ja r?c?b? esošo ties?bu uz PVN atskait?šanu apjomu, jo, k? izriet no š? sprieduma 41. punkt? atg?din?t?s judikat?ras, piem?rojot tiešas saiknes krit?riju, ir j??em v?r? visi apst?ki, kuros ir norisin?jušies attiec?gie dar?jumi, un šis v?rt?jums ir j?veic iesniedz?jtiesai.

48 L?dz ar to uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, ja treš? persona g?st labumu no nodok?a maks?t?ja izdevumiem, tas, ka vi?am ir iesp?ja da?u š?di radušos izdevumu p?rnest uz trešo personu, ir viens no elementiem kop? ar citiem apst?kiem, k?dos ir norisin?jušies attiec?gie dar?jumi, un tas iesniedz?jtiesai ir j??em v?r?, nosakot nodok?a maks?t?ja r?c?b? esošo ties?bu uz PVN atskait?šanu apjomu.

Par ties?šanu s izdevumiem

49 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šanu s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

1) **Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK, 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka apst?klis, ka no izdevumiem, kas radušies nodok?a maks?t?jam – nekustam? ?pašuma att?st?t?jam –, k? rekl?mas izmaksas, administrat?v?s izmaksas un nekustamo ?pašumu a?entu komisijas maksas saist?b? ar dz?vok?u p?rdošanu, labumu g?st ar? treš? persona,**

nav šķērsli tam, lai šis nodokļa maksātājs varētu pilnībā atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas saistīts ar šo izmaksu un samaksātu priekšnodokli, ja, pirmkārt, pastāv tieša un tīlā tīrība saikne starp minētajiem izdevumiem un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, un, otrkārt, labums trešajam personam ir pakārtots attiecībā pret nodokļa maksātāja uzņēmuma vajadzībām.

2) Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 95/7, 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstāklis, ka no nodokļa maksātāja veiktajiem izdevumiem labumu gūst arī trešā persona, nav šķērsli tam, lai šis nodokļa maksātājs varētu pilnībā atskaitīt saistītos ar šiem izdevumiem priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli gadījumā, ja šie izdevumi nav saistīti ar nodokļa maksātāja vispārīgām izmaksām, bet ir izdevumi, kas ir attiecināmi uz konkrētiem vai k veiktiem darījumiem, ja vien pastāv tieša un tīlā tīrība saikne starp minētajiem izdevumiem un vai kuriem ar nodokli apliekamiem nodokļa maksātāja darījumiem, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus apstākļus, kādos ir norisinājušies šie darījumi.

3) Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 95/7, 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja trešā persona gūst labumu no nodokļa maksātāja izdevumiem, tas, ka viņam ir iespēja daļu šādi radušos izdevumu pārnest uz trešo personu, ir viens no elementiem kopā ar citiem apstākļiem, kādos ir norisinājušies attiecīgie darījumi, un tas iesniedzējtiesai ir jāņem vērā, nosakot nodokļa maksātāja rīcībā esošo tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu apjomu.

Paraksti

* Tiesvedības valoda – holandiešu.