

ĢENERĀLADVOKĀTA F. DŽ. DŽEIKOBSA [F. G. JACOBS] SECINĀJUMI,  
sniegti 2004. gada 28. oktobrī<sup>1</sup>

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko iesniedza Dānijas *Højesteret* [Augstākā tiesa], ir par to, kādos apstākļos persona, kas ir noslēgusi nomas līgumu par telpām, kur tā iepriekš veikusi saimniecisko darbību, kas ir izbeigta, var vai nevar tikt arī turpmāk uzskatīta par PVN maksātāju, jo nomas līgums paliek spēkā, un šādā statusā atskaitīt nodokļus par izdevumiem, kas attiecas uz šīm telpām.

pojumu cenai, neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.”

### Atbilstošās tiesību normas

2. PVN sistēmas būtība ir ietverta Pirmās PVN Direktīvas 2. pantā<sup>2</sup>:

3. Atbilstoši Sestās PVN Direktīvas<sup>3</sup> 2. pantam preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko par atlīdzību veicis nodokļu maksātājs, ir apliekama ar PVN.

“Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakal-

4. “Nodokļa maksātājs” ir definēts 4. panta 1. punktā kā persona, kas veic saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un

<sup>1</sup> — Oriģinālvaloda — angļu.

<sup>2</sup> — Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmā direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par aproģizjuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.).

<sup>3</sup> — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par aproģizjuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).

rezultāta. Atbilstoši 4. panta 2. punktam par “saimniecisko darbību” ir uzskatāmas “visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības”, kā arī “ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus”. 4. panta 3. punkts nosaka: “dalībvalstis var par nodokļa maksātāju uzskatīt arī jebkuru, kas reizumis veic kādu darījumu, kas pieskaitāms 2. punktā minētajām darbībām”.

5. Būtiskie noteikumi par tiesībām uz nodokļa atskaitījumu ir iekļauti Sestās direktīvas 17. pantā. 17. panta 2. punkts nosaka: “ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā: a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs [...]”. Saskaņā ar 17. panta 1. punktu atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

6. Tiesa ir izskatījusi vairākas lietas par jautājumiem, kas saistīti ar nodokli aplikto preču un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamo darbību veikšanas “vajadzībām”, un tādējādi — par apstākļiem,

kādos atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 2. punktam rodas vai nerodas atskaitīšanas tiesības.

7. Šajā lietā ir lietderīgi atgādināt Tiesas judikatūru<sup>4</sup>, saskaņā ar kuru: ja personai ir bijis nodoms uzsākt saimniecisko darbību, ko apliecina objektīvi pierādījumi, un ja šim nolūkam tā saņem sākotnējās ar nodokli apliktās preces vai pakalpojumus, tā ir uzskatāma par nodokļu maksātāju, kas rīkojas šajā statusā, un tai ir tiesības nekavējoties atskaitīt PVN no precēm vai pakalpojumiem, ko tā saņēmusi, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, negaidot faktisku saimnieciskās darbības uzsākšanu, un pat ja tā vispār netiek uzsākta.

8. Tiesa vēl nav spriedusi par pretēju situāciju, kurā nodokļu maksātājs ir izbeidzis saimniecisko darbību, bet joprojām turpina saņemt preces un pakalpojumus, kas apliekami ar nodokli, tādēļ, ka vēl pastāv saistības, par kurām noslēgts līgums, šīs darbības veikšanai.

9. Tomēr tā ir nospriedusi, ka vismaz tad, ja tiek nodots strādājošs uzņēmums, kas veic ar nodokli apliekamus darījumus, izmaksas par

4 — 1985. gada 14. februāra spriedums lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp.), 1996. gada 29. februāra spriedums lietā C-110/94 *INZO* (*Recueil*, 1-857. lpp.), 1998. gada 15. janvāra spriedums lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I-1. lpp.), 2000. gada 21. marta spriedums apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c. (*Recueil*, I-1577. lpp.), 2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-396/98 *Schloßstraße* (*Recueil*, I-4279. lpp.) un 2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I-4321. lpp.).

pakalpojumiem, ko persona, kas nodod uzņēmumu, ir saņēmusi, lai īstenotu nodošanu, ir daļa no agrākā uzņēmuma vispārīgajām izmaksām pirms nodošanas, un tādēļ principā par šiem pakalpojumiem ir atskaitāms PVN<sup>5</sup>.

tajās telpās sniegtu ēdināšanas pakalpojumus. Nomas līgums, kas noslēgts uz 10 gadiem, bija spēkā līdz 1998. gada jūlijam, līdz kuram neviena puse to nevarēja vienpusīgi izbeigt, bet pēc šā termiņa beigām jebkura puse varēja to izbeigt, iepriekš iesniedzot paziņojumu. Restorāns tika slēgts 1993. gada jūlijā, pēc tam telpas netika izmantotas.

10. Dānijā *Momslov* (Likums par PVN)<sup>6</sup> 3. punkts definē "nodokļu maksātāju" kā "jebkuru fizisku vai juridisku personu, kas neatkarīgi veic saimniecisko darbību".

11. Dānijas nodokļu pārvaldes prakse tika apkopota 2001. gada *Momsvejledning* (Vadlinijas par PVN). Gadījumi, kādos nodokļu pārvalde uzskata juridisku vai fizisku personu par tādu, kas neatkarīgi veic saimniecisko darbību, tiek noteikti ar Kapienu Tiesas judikatūras palīdzību.

13. Šķiet, ka *Fini H* centās izbeigt nomas līgumu, neskatoties uz tā noteikumiem, bet iznomātājs nedeva savu piekrišanu, un ka vienīgie iespējamie nomnieki negribēja vai nu maksāt to pašu nomas maksu, vai arī vienoties par *Fini H* noteikumiem par kustamā īpašuma pārņemšanu. Iznomātājs būtu piekritis vienoties ar citu nomnieku, ja *Fini H* samaksātu starpību starp abām nomas maksām. *Fini H* to nevēlējās darīt un faktiski turpināja būt par nomnieku līdz nomas līguma beigām.

## Fakti, process un apsvērumi

12. *I/S Fini H* (turpmāk tekstā — "*Fini H*") ir komandītsabiedrība, kas izveidota, lai nomā-

14. Pēc restorāna slēgšanas abi biznesa partneri turpināja veikt katrs savu saimniecisko darbību, bet komandītsabiedrība palika reģistrēta PVN reģistrā un turpināja izmantot tiesības uz nodokļu atskaitīšanu par maksājumiem, kas turpmāk tika veikti attiecībā uz telpām — par nomu, apkuri, elektrību un telefona abonēšanu. Tā kā nenotika nekāda tirdzniecība un līdz ar to nepastāvēja deklarējama maksājama nodoklis, tad tā rezultātā *Fini H* saņēma neto maksājumus.

5 — Skat. 35. un turpmākos punktus 2001. gada 22. februāra spriedumā lietā C-408/98 *Abbey National* (*Recueil*, I-1361. lpp.), un 39. punktu 2004. gada 29. aprīļa spriedumā lietā C-137/02 *Faxworld* (*Recueil*, I-5547. lpp.).

6 — 2000. gada 16. augusta Konsolidētie noteikumi Nr. 804.

15. Tomēr 1998. gada septembrī reģionālā nodokļu pārvalde nolēma, ka summa, ko tā ir pārskaitījusi kopš 1993. gada oktobra, ir jāatgūst un ka nav jāveic pārskaitījumi par laika periodu no 1998. gada aprīļa līdz septembrim. Lēmums tika pieņemts, pamatojoties uz to, ka kopš 1993. gada trešā ceturkšņa *Fini H* nav veikusi nekādu saimniecisko darbību, kas ietvertu ar nodokli apliekamus darījumus par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu *Momslov* izpratnē, kas ir priekšnosacījums maksājamā nodokļa atskaitīšanai. 1999. gada novembrī valsts nodokļu pārvalde apstiprināja šo lēmumu, bet 2000. gada februārī *Fini H* cēla prasību *Vestre Landsret* (Rietumu reģionālā tiesa).

16. 2001. gada augustā tiesa apstiprināja šo lēmumu, uzskatot, ka nomas izdevumi pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas, kas nav pieskaitāmi restorāna slēgšanas izdevumiem, bet balstās tikai uz klauzulu par līguma neizbeigšanu, nevar tikt uzskatīti par izmaksām, kas ir saistītas ar neatkarīgo darbību *Momslov* 3. panta izpratnē, un ka nevar uzskatīt, ka *Fini H* ir rīkojusies labā ticībā, paliekot PVN reģistrā.

17. Šis spriedums ir pārsūdzēts *Højesteret*, kas lūdz sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

“1) Vai persona var tikt uzskatīta par tādu, kas veic neatkarīgu saimniecisko darbību Sestās PVN direktīvas 4. panta 1.–3. punkta izpratnē situācijā, kad attiecīgā persona sākotnēji noslēdza nomas līgumu neatkarīgas saimnieciskās darbības ietvaros, kura tagad ir izbeigta, kaut arī nomas līgums paliek spēkā noteiktu laika posmu tādēļ, ka līgumā ietverts noteikums, kas neļauj izbeigt līgumu, un kad pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas netika veikti nekādi ar PVN apliekami darījumi, izmantojot nomājāmās telpas nolūkā ilgstoši gūt no tā ienākumus?”

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu būtu atšķirīga, ja atlikušajā laika posmā, kad tā nevarēja izbeigt nomas līgumu, ieinteresētā persona aktīvi censtos izmantot nomu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus nolūkā ilgstoši gūt no tā ienākumus, vai nodot nomas tiesības? Vai šajā ziņā ir kāda nozīme laika posmam, kādā nevar priekšlaicīgi izbeigt līgumu, vai atlikušā šā laika posma daļai?”

18. *Fini H*, Dānijas valdība un Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus un sniedza mutvārdu apsvērumus 2004. gada 15. septembra tiesas sēdē. *Fini H* uzskata, ka tai ir

tiesības uz atskaitījumiem, bet Dānijas valdība un Komisija tā neuzskata.

19. *Fini H* būtībā apgalvo, ka tai ir tiesības uz nodokļu atskaitīšanu tādēļ, ka nomas līgums tika noslēgts saimnieciskās darbības uzsākšanai vai veikšanai. Tā atsaucas uz spriedumiem lietās *Rompelman*, *INZO* un *Breitsohl*<sup>7</sup>, jo īpaši pamatojoties uz Tiesas atsauci uz nodokļu neitralitātes principu un tiesiskās drošības principu. Ja tai nebūtu tiesību veikt nodokļu atskaitījumu, tai būtu jāsamaksā PVN par precēm un pakalpojumiem, kas saņemti, lai veiktu saimniecisko darbību, kuras ietvaros tiek veikti ar nodokli apliekami darījumi, un saistības, ko tā uzņēmusies, veicot saimniecisko darbību, mainītos, jo vēlāk mainījās apstākļi. Tiesas sēdē *Fini H* uzsvēra, ka laika posms, kurā nevar izbeigt līgumu, ir parasta prakse tirdzniecības jomā.

20. Dānijas valdība pievērš uzmanību frāzei "ilgstoši gūt no tā ienākumus" Sestās direktīvas 4. panta 2. punktā. Ja nodokļu maksātājs vairs neizmanto īpašumu šādā nolūkā, tam vairs nav tiesību atskaitīt nodokli ar brīdi, kad izbeigta saimnieciskā darbība, vai saprātīgā laikā pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas; tas nevar nenoteiktu laiku izmantot tiesības, pamatojoties uz to, ka ir agrāk veicis šādu darbību. Pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas nodokļu maksātājam ir jāatbrīvojas no īpašuma vai tas jāizmanto, lai gūtu ienākumus. Šajā gadījumā netika pieliktas nekādas pūles, lai šādi izmantotu telpas vai nomas līgumu. Turpmākie izdevumi

nebija saistīti ar saimnieciskās darbības sākšanu, veikšanu vai izbeigšanu. Ja ļautu izmantot tiesības uz nodokļu atskaitīšanu šādos apstākļos, tiktu pārkāpts nodokļu neitralitātes princips, jo PVN netiek pārskaitīts gala pārtērētājam. Tomēr, neļaujot izmantot šīs tiesības, netiek pārkāpts tiesiskās drošības princips, jo tā tiek balstīta uz objektīviem, paredzamiem kritērijiem. Judikatūra, uz ko atsaucas *Fini H*, attiecas uz atšķirīgu situāciju un nav piemērojama. Tomēr citi spriedumi<sup>8</sup> skaidri parāda, ka nomas līguma spēkā esamība nav uzskatāma par saimniecisko darbību.

21. Komisija atgādina, pirmkārt, ka judikatūrā lietās no *Rompelman* līdz *Breitsohl*<sup>9</sup> Tiesa atzīst to, ka nodokļu pārvaldes var pieprasīt objektīvus pierādījumus personas deklarētajam nodomam veikt saimniecisko darbību, kuras ietvaros tiks veikti ar nodokli apliekami darījumi, un, ja šādi pierādījumi netiek sniegti, var atteikties tiesības uz nodokļu atskaitījumu. Otrkārt, noteikti darījumi, kas saistīti, piemēram, ar saimnieciskās darbības izbeigšanu, arī turpmāk tiks veikti maksājamā nodokļa "vajadzībām" pat pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas. Šajā lietā valsts tiesai ir jāizvērtē, vai darījumi liecina par nodomu veikt saimniecisko darbību, vai arī ir cieši un nepārprotami saistīti ar saimnieciskās darbības izbeigšanu. Tomēr tikai tas, ka

8 — 1991. gada 20. jūnija spriedums lietā C-60/90 *Polysar Investments Netherlands* (Recueil, I-3111. lpp.), 1997. gada 6. februāra spriedums lietā C-80/95 *Hannas & Helm* (Recueil, I-745. lpp.) un 2001. gada 12. jūlija rīkojums lietā C-102/00 *Welthgrove* (Recueil, I-5679. lpp.).

9 — 4. zemsviras piezīmē minētie spriedumi. Komisija jo īpaši atsaucas uz 39. punktu spriedumā lietā *Breitsohl*.

7 — Iepriekš minēts 4. zemsviras piezīmē.

arī turpmāk tiek pildītas saistības nomas maksāšanas formā, nevar pierādīt nodomu veikt saimniecisko darbību. Ja *Fini H* ir vēlējusies izmantot nomu, lai gūtu ienākumus, kas arī ir jākonstatē valsts tiesai, saņemtās preces vai pakalpojumi var tikt saistīti ar jaunu vai nākotnes saimniecisko darbību, nevis ar iepriekšējo ēdināšanas pakalpojumu sniegšanu.

## Vērtējums

### Vispārīgie apsvērumi

22. Saimnieciskās darbības parastajā gaitā, kur nodokļu maksātājs saņem preces vai pakalpojumus un pārdod preces vai sniedz pakalpojumus, kas visi ir apliekami ar PVN, nodokļu maksātājs cenšas gūt regulārus ienākumus, lai maksājamā nodokļa vērtība regulāri būtu lielāka par priekšnodokli. Līdz ar to tas periodiski maksā nodokļu pārvaldei starpību starp šīm divām vērtībām, tas ir, starpību, kas atbilst maksājamā nodokļa summai, kas saņemta no klientiem pēc priekšnodokļa atskaitīšanas par precēm un pakalpojumiem, ko šis nodokļu maksātājs

izmanto savu ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai<sup>10</sup>.

23. Tomēr tas ir vienkāršots scenārijs, no kura darbība praksē var atšķirties detaļās.

24. Pirmkārt, kaut arī priekšnodoklis var tikt atskaitīts tikai tad, ja preces un pakalpojumi, uz ko tas attiecas, tiek izmantoti ar nodokli apliekamu preču tirdzniecībai vai pakalpojumu sniegšanai, un kaut arī šajā kontekstā bieži tiek izmantota darījumu virknes metafora, atskaitīšana nav atkarīga no hronoloģiskā secībā veiktajiem īpaši saistītajiem darījumiem — tiem, no kuriem atskaita priekšnodokli un par kuriem ir maksājams nodoklis.

25. Priekšnodoklis ir atskaitāms brīdī, kad tas kļūst iekasējams; nav nepieciešams gaidīt līdz brīdim, kad tiek veikts ar nodokli apliekams darījums, kurā tiek izmantotas preces vai pakalpojumi, par kuriem ir atskaitīts priekšnodoklis<sup>11</sup>. Svarīgi ir, vai saņemtās preces vai pakalpojumi veido veicamā darījuma izmaksas un tādējādi — vai tām ir tieša un tūlītēja saikne ar šo darījumu<sup>12</sup>.

10 — Situācija ir sarežģītāka, ja dažas darbības ir apliekamas ar nodokli, bet citas nav, kas dod tiesības uz *pro rata* atskaitīšanu. Šajā gadījumā tomēr nav nekādu norāžu uz to, ka *Fini H* ir veikusi jebkādu saimniecisko darbību, kas nebūtu pilnībā apliekama ar PVN.

11 — Skat. Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu.

12 — Skat., piemēram, 19. punktu 1995. gada 6. aprīļa spriedumā lietā C-4/94 *BLP Group (Recueil, I-983. lpp.)*, un 20., un turpmākos punktus 2000. gada 8. jūnija spriedumā lietā C-98/98 *Midland Bank (Recueil, I-4177. lpp.)*.

26. Otrkārt, kaut arī tās nav saistāmas ar īpašajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, vispārējās saimnieciskās darbības veikšanas izmaksas, kuras ietvaros tiek veikti ar nodokli apliekami darījumi, principā ir uzskatāmas par šādu izmaksu sastāvdaļu, ciktāl tām ir tieša un tūlītēja saikne ar visu saimniecisko darbību<sup>13</sup>.

27. Treškārt, pat pirms jebkāda ar nodokli apliekama darījuma veikšanas, piemēram, kad saimnieciskā darbība tiek uzsākta, kā priekšnodokli var atskaitīt — gan par īpašo preču tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu, gan arī par vispārīgajām saimnieciskās darbības veikšanas izmaksām, ne tikai PVN, arī tiesības uz atskaitīšanu nav zaudētas pat tad, ja paredzētās saimnieciskās darbības ietvaros netiek veikti ar nodokli apliekami darījumi vai nodokļu maksātājs nav varējis izmantot saņemtās preces un pakalpojumus to iemeslu dēļ, kas nav no viņa atkarīgi. Tomēr šādos gadījumos ir nepieciešams, lai pastāvētu patiess nodoms veikt šādus darījumus, ko apstiprina objektīvi pierādījumi, kurus nodokļu pārvaldes ir pilnīgi tiesīgas pieprasīt, un lai šajā sakarā būtu radušies izdevumi<sup>14</sup>.

28. Ceturtkārt, tiesības uz atskaitījumu var palikt pat tad, ja nodokļu maksātājs vairs neveic ar nodokli apliekamus darījumus pēc

tam, kad saņēmis preces un pakalpojumus, kā, piemēram, gadījumā, ja izmaksas radās, lai izbeigtu saimniecisko darbību.

29. Tiesa ir nospriedusi, ka šāds principā ir gadījums attiecībā uz izdevumiem, kas rodas, lai nodotu visus vai daļu no saimnieciskās darbības aktīviem citam nodokļu maksātājam<sup>15</sup>. Kaut arī minētais nolēmums radās īpašā kontekstā ar Sestās direktīvas 5. panta 8. punktu, saskaņā ar kuru ir iespējams pieņemt, ka šādos apstākļos nav saņemtas preces un pakalpojumi, tāda pat interpretācija ir piemērojama tad, ja nodokļu maksātājs izbeidz saimniecisko darbību arī citos apstākļos. Spriedumā lietā *Abbey National*<sup>16</sup> Tiesa nosprieda:

“Jebkura cita Sestās direktīvas 17. panta interpretācija būtu pretēja principam, saskaņā ar kuru PVN sistēmai ir jābūt pilnībā neitrālai attiecībā uz pienākumu maksāt nodokli par visu uzņēmumu saimniecisko darbību ar nosacījumu, ka šie darījumi paši ir apliekami ar PVN, un uzliktu uzņēmējam pienākumu maksāt PVN par savu saimniecisko darbību, nedodot tam iespēju šo nodokli atskaitīt (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Gabalfisa*, 45. punkts). Tādējādi tiktu patvaļīgi nošķirti izdevumi, kas radās pirms saimnieciskās darbības veikšanas un tās veikšanas laikā, no vienas puses, un izdevumi, kas radušies tās izbeigšanas nolūkā, no otras puses.”

13 — Skat., piemēram, 35. punktu 2001. gada 27. septembra spriedumā lietā *C-16/00 CIBO Participations (Recueil, I-6663. lpp.)*.

14 — Skat., piemēram, 4. zemsviras piezīmē minētos spriedumus un 12. zemsviras piezīmē minēto spriedumu lietā *Midland Bank*, 22. punkts.

15 — Skat. 5. zemsviras piezīmē minētos spriedumus lietās *Abbey National* un *Faxworld*.

16 — Sprieduma 35. punkts.

30. Visbeidzot, dažos apstākļos priekšnodokļa PVN summa var pārsniegt maksājamā nodokļa summu, kā rezultātā nodokļu pārvalde to atmaksā nodokļu maksātājam. Šāds iznākums ir iespējams, ja saimnieciskās darbības rezultātā netiek gūta peļņa vai pat vienkārši netiek veikti nekādi ar nodokli apliekami darījumi. Tas savukārt var notikt nodokļu maksāšanas periodā, kad saimnieciskā darbība tiek uzsākta vai izbeigta un ar nodokli apliekami darījumi vēl vai vairs netiek veikti.

samaksāts visas viņa saimnieciskās darbības laikā<sup>19</sup>, Situācijas, kurās nodokļu maksātājs var atgūt PVN priekšnodokli, netirgojot preces un nesniedzot pakalpojumus, vienkārši ir nodokļu pārvaldei iepriekš samaksātās summas atgūšana, kas samaksāta, sagaidot, ka ar nodokli aplikto darījumu rezultātā tiks veikts ar nodokli apliekams darījums galīgam patēriņam. Ja šādas cerības nepiepildās un galīgais patēriņš nenotiek, nav pamata uzlikt nodokli agrākos etapos. Līdz ar to samaksātā summa ir jāatmaksā nodokļu maksātājam, kuram uz to brīdi ir pienākums maksāt nodokli.

31. Šāda situācija kā tāda nekādā veidā nav pretrunā ar Kopienas PVN sistēmu, kaut arī tā ietver neto maksājumus nodokļu maksātājam par visu vai daļu no šādas personas saimnieciskās darbības perioda, kas ir uzskatāma par saimniecisko darbību, neskatoties uz tās rezultātiem.<sup>17</sup>

#### Šī lieta

33. Kaut arī valsts tiesas jautājumi ir formulēti tā, lai uzzinātu, kas var tikt uzskatīts par saimniecisko darbību Sestās direktīvas 4. panta izpratnē, jautājums ir par to, vai *Fini H* ir tiesīga atskaitīt priekšnodokli aprakstītajos faktiskajos apstākļos.

32. PVN izveidots kā vispārīgs (galīga un privāta) patēriņa nodoklis<sup>18</sup>, nevis kā apgrūtinājums saimnieciskai darbībai, kas tiek veikta etapos, kas noved pie šā patēriņa. Tiesa ir vairākkārt pasvītrojusi, ka atskaitījumu sistēma ir paredzēta tirgotāja pilnīgai atbrīvošanai no PVN, kas ir maksājams vai

34. Šīs tiesības ir atkarīgas ne tikai no *Fini H* (kura veic šādu saimniecisko darbību) nodokļu maksātāja statusa, bet arī no tiesas un tūlītējās saiknes pastāvēšanas starp attiecīga-

17 — Sestās PVN direktīvas 4. panta 1. punkts.

18 — Pirmās PVN direktīvas 2. pants, minēts 2. punktā.

19 — Skat., piemēram, 4. zemsviras piezīmē minēto spriedumu lietā *Ghent Coal Terminal*, 15. punkts.



jām saņemtajām precēm un pakalpojumiem un attiecīgajiem faktiski veiktajiem vai paredzētajiem darījumiem, kā to pieprasa Direktīvas 17. pants un šo secinājumu 12. un 13. zemsvirtras piezīmē minētā judikatūra.

kas radušās saistībā ar saimnieciskās darbības izbeigšanu, arī turpmāk ir atskaitāms PVN, kaut arī netiek veikti turpmāki ar nodokli apliekami darījumi. Šādas izmaksas ir daļa no vispārīgajām pieskaitāmajām izmaksām, kas rodas ēdināšanas uzņēmējdarbībā no tās sākuma līdz beigām, un tādējādi tām ir tieša un tūlītēja saikne ar šās saimnieciskās darbības ar nodokli apliekamajiem darījumiem.

35. *Fini H* beidza sniegt ēdināšanas pakalpojumus attiecīgajās telpās 1993. gada jūlijā, bet turpināja maksāt nomas maksu tādēļ, ka tai bija saistības, par kurām tā bija noslēgusi līgumu, lai veiktu šo saimniecisko darbību.

36. Ja nodokļu maksātājs izbeidz saimniecisko darbību, šķiet, ir skaidrs, ka tā statuss nevar nekavējoties beigties, veicot pēdējo ar nodokli apliekamo darījumu. Neizbēgami radīsies turpmākās izmaksas, ieskaitot tās, kas var rasties to pienākumu dēļ, kas nevar tikt nekavējoties izbeigti, kuras ir jāsedz pret saimnieciskās darbības galīgajiem un vispārīgajiem ienākumiem. PVN ir jāatskaita no šīm izmaksām, jo tās ietekmēs vispārīgo pievienoto vērtību visas saimnieciskās darbības veikšanas laikā, kas savukārt nosaka vispārīgo deklarējamo PVN summu.

38. Izmaksas, kas radušās telpu saimnieciskās darbības veikšanai nomas dēļ, ietilpst šajā kategorijā, tāpat kā tās, kas rodas, nododot citus restorāna aktīvus. Tā kā nav saprātīgi cerēt, ka uzņēmums, kas izbeidz saimniecisko darbību, var nodot savus aktīvus vienas nakts laikā, nepieciešamās pagaidu izmaksas — kā nomas maksa — arī ir jāietver, kamēr nav veikta galīga nodošana.

37. No iepriekš minētā sprieduma lietā *Abbey National*<sup>20</sup> izriet, ka par izmaksām,

39. Līdz ar to principā uz valsts tiesas pirmo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši: minētajos apstākļos ir uzskatāms, ka nodokļu maksātājs turpina rīkoties šajā statusā, tas ir, turpina veikt saimniecisko darbību Direktīvas 4. panta izpratnē.

20 — Skat. 28. un 29. punktu.

## Nomas līguma ilgums

40. Tomēr šās lietas sarežģījums, uz ko valsts tiesa atsaucas otrajā jautājumā, radās neparastā ilguma — piecu gadu — dēļ, kuru laikā turpinājās noma pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas, un netika veikta nekāda nodošana vai izmantošana citai saimnieciskai darbībai.

41. Šādam ilgumam ir divi iemesli: no vienas puses, nomas līgums nevarēja tikt izbeigts bez telpu īpašnieka piekrišanas, kura netika sniegta; no otras puses, dažādajiem priekšlikumiem par cita nomnieka atrašanu tika izvirzīti nosacījumi, kam *Fini H* nepiekrita.

42. Attiecībā uz pirmo iemeslu no lēmuma uzdot prejudiciālos jautājumus izriet, ka *Fini H* nebija likumīgas iespējas izbeigt nomas līgumu pirms 1998. gada. Nomas līgums tika noslēgts ēdināšanas pakalpojumu sniegšanai, tas ir, saimnieciskajai darbībai, kuras ietvaros tika veikti ar nodokli apliekami darījumi. Tā kā *Fini H* nevarēja nemaksāt nomas maksu pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas (un telpas netika izmantotas citam nolūkam), tad šī nomas maksa ir uzskatāma par daļu no visas saimnieciskās darbības pieskaitāmajiem izdevumiem. Līdz ar to PVN, kas par to ir iekasēts, bija jāatskaita.

43. Tomēr tāpat šķiet, ka *Fini H* bija iespēja nemaksāt visu nomas maksu, jo vismaz daļu no izmaksām varēja ietaupīt, pieņemot jauno nomnieku, tomēr — ar nosacījumiem, kas *Fini H* nešķiet pilnībā apmierinoši. Vai tas, ka *Fini H* atteicās izmantot šo iespēju, ietekmē viņa tiesības uz atskaitījumu?

44. Parasti persona, kas veic saimniecisko darbību, uzsākot, veicot vai izbeidzot saimniecisko darbību, centīsies to darīt ar pēc iespējas izdevīgākiem nosacījumiem. Patiešām, šāds pieņēmums ir visas pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatā.

45. Turklāt tas ir pilnīgi saprātīgs pieņēmums saimnieciskās darbības laikā, kas, šķiet, ir Dānijas valdības uztraukuma pamatā par to, ka tirgotājs varētu kaut kādā veidā iegūt 98 gadu PVN priekšnodokļa atmaksu uz nomas līguma, kas noslēgts uz 99 gadiem, pamata, kurš saimnieciskās darbības veikšanai izmantots tikai vienu gadu. Izņemot krāpšanas gadījumu, atskaitītā priekšnodokļa summa nekādā veidā nevar pārsniegt patiesi veiktās izmaksas.

46. Tomēr dažreiz viena vai vairākas darījuma daļas var nedot peļņu.

47. Spriedumos lietās no *Rompelman* līdz *Breitsohl* Tiesa atzina, ka šādi apstākļi principā neietekmē tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja saimnieciskās darbības sākotnējā fāzē tā arī nav uzsākta to iemeslu dēļ, kas nav no uzņēmēja atkarīgi. Šis noteikums ir attiecināms arī uz gadījumu, ja nobeiguma fāzē vai pat visas saimnieciskās darbības laikā rodas zaudējumi, jo PVN priekšnodokli samaksātā summa pārsniedz maksājamā nodokļa summu.

48. Pēc manām domām, nav starpības, vai nodokļu maksātājs var vai nevar kontrolēt šādas situācijas iemeslus, ja nepastāv krāpšana, attiecīgo preču un pakalpojumu ļaunprātīga vai cita negodīga izmantošana.

49. Pievienotās vērtības nodoklis ir objektīvs jautājums. Nodoklis ir uzlikts vērtībai, kas faktiski ir pievienota, pat ja rūpīgāks uzņēmējs būtu varējis pievienot lielāku vērtību, radot lielākus valsts ienākumus no nodokļiem. Tāpat rezultātus nevar ietekmēt tas, ja nodokļu maksātājs nav samazinājis savus zaudējumus un līdz ar to — nodokļu pārvaldes atmaksājamo priekšnodokļa summu vai nu konkrētā nodokļu maksāšanas perioda laikā, vai visas saimnieciskās darbības veikšanas laikā. Vēlamais ienākumu līmenis ir atkarīgs no daudziem apsvērumiem<sup>21</sup>, un nevar prasīt, lai nodokļu maksā-

tājs veiktu saimniecisko darbību tā, lai pēc iespējas palielinātu summu, ko valsts saņem PVN veidā, vai viņu sodīt par to, ka viņš to nedara.

50. Turklāt ir jāatceras, ka nodokļu maksātāji parasti paši cenšas samazināt savus zaudējumus, ja vien tiem nav nodoma ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu, — tā ka PVN ieņēmumu "trūkums" tādos apstākļos, kā tie, kas pastāv šajā lietā, ir pietiekami rets.

51. Tomēr mans uzskats ir balstīts uz pieņēmumu, ka attiecīgās saņemtās preces un pakalpojumi nezaudē tiešo un tūlītējo saikni ar darījumiem, kas apliekami ar nodokli, visas saimnieciskās darbības veikšanas laikā — no tās sākuma līdz beigām.

52. Šo saikni var zaudēt dažādos veidos, ja saņemtās preces un pakalpojumi — šajā gadījumā nomātās telpas un saistītie pakalpojumi — tiek izmantoti ar saimniecisko darbību nesaistītiem mērķiem. Tāds ir gadījums, ja tie tiek izmantoti privātām vajadzībām (kas ir uzskatāms par gala patēriņu un nedod tiesības uz atskaitījumu) vai citas uzņēmējdarbības veikšanai (šādā gadījumā tiesības uz atskaitīšanu nosaka šās uzņēmējdarbības veikšanas apstākļi; skat. šo secinājumu 54.–57. punktu). Protams, šāds ir arī

21 — Skat. 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *BLP Group*, 26. punkts.

gadījums, ja pastāv krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana attiecībā vai nu uz pašu PVN sistēmu, vai jebkuru citu sistēmu.

53. Šajā sakarā, šķiet, ir saprātīgi uzskatīt — pēc analogijas ar judikatūru par izmaksām, kas rodas saimnieciskās darbības uzsākšanas laikā — ka nodokļu pārvalde var pieprasīt objektīvus pierādījumus tam, ka saņemtās preces un pakalpojumi netika izmantoti kādiem ar sākotnējo saimniecisko darbību nesaistītiem mērķiem.

*Iespējamais nodoms uzsākt jaunu saimniecisko darbību*

54. Valsts tiesas uzdotā otrā jautājuma beidzamais aspekts ir: vai būtu kāda nozīme tam, ja *Fini H* nodoms būtu izmantot telpas kādai citai saimnieciskai darbībai, kas apliekama ar PVN.

55. Uz šādu situāciju attiektos Tiesas pastāvīgā judikatūra, kas izveidojusies lietās no *Rompelman* līdz *Breitsohl*. Ja attiecīgajā periodā *Fini H* patiesi vēlējas izmantot telpas,

lai saņemtu ienākumus, veicot darījumus, kas apliekami ar PVN, kas var ietvert apakšnomu, tad priekšnodokli principā var atskaitīt, pat ja šādi ienākumi tā arī nav saņemti.

56. Tomēr no judikatūras ir skaidrs, ka nodokļu pārvalde var pieprasīt objektīvus pierādījumus tam, ka *Fini H* bija nodoms labā ticībā izmantot šim nolūkam nomātās telpas. Ja šādu pierādījumu nav, tā var atteikties piešķirt atskaitījumu<sup>22</sup>. Tas savukārt nozīmē, ka nodomam ir jābūt noteiktam un — saprāta robežās — konkrētam. Pēc manām domām, nepietiek ar vienkāršu vēlmi izmantot telpas, lai gūtu ienākumus, ja rodas izdevība.

57. Ja šāda pieeja ir piemērojama, valsts tiesai būtu jāveic attiecīgā novērtēšana. Tomēr, tā kā šajā lietā *Fini H* pati nebalstās uz šādu pieeju, novērtēšana ir balstāma tikai uz tiem faktoriem, ko iepriekš minēju saistībā ar saikni starp izbeigto ēdināšanas pakalpojumu sniegšanu un turpināto nomu.

<sup>22</sup> — Skat., piemēram, 4. zemsvirvas piezīmē minēto spriedumu lietā *Gabalfrisa*, 46. punkts.

## Secinājumi

58. Līdz ar to es uzskatu, ka Tiesai uz *Højesteret* uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi:

- (1) Sestās PVN Direktīvas 77/388/EK 4. un 17. pants ir jāinterpretē tā, ka, ja nodokļu maksātājs ir uzņēmies saistības saņemt ar nodokli apliekamas preces vai pakalpojumus — tādas kā saimnieciskās darbības veikšanai paredzēto telpu noma —, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, bet ir izbeidzis veikt ar nodokli apliekamus darījumus pirms šo saistību termiņa beigām, turpinot tomēr saņemt attiecīgās preces vai pakalpojumus, lai šīs saistības izpildītu, viņš šajā ziņā joprojām ir uzskatāms par nodokļu maksātāju, kas rīkojas šajā statusā, un tādējādi ir tiesīgs atskaitīt PVN par šīm precēm vai pakalpojumiem visā sākotnējo saistību laikā ar nosacījumu, ka:
  - tieša un tūlītēja saikne starp saņemtajām precēm un pakalpojumiem un šiem darījumiem, kuru veikšanai persona uzņēmās sākotnējās saistības tos iegūt, nav zaudēta tādēļ, ka tās tiek izmantotas privātajām vajadzībām vai citas saimnieciskās darbības veikšanai; un
  - ar objektīvu pierādījumu palīdzību var konstatēt, ja to pieprasa nodokļu pārvalde, to, ka šī tieša un tūlītējā saikne turpina pastāvēt.
- (2) Šajā sakarā šo saistību ilgums principā nav būtisks. Tas, ka attiecīgā persona aktīvi cenšas izmantot saņemtās preces un pakalpojumus citā nolūkā, nevis lai veiktu sākotnējos ar nodokli apliekamos darījumus, ir būtiski tikai tiktāl, ciktāl tas var izbeigt tiešo un tūlītējo saikni ar šiem darījumiem.