



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2012. gada 16. februārī *

PVN — Direktīva 2006/112/EK — 168. un 176. pants — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — Nosacījums par preču un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliktiem darījumiem — Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu rašanās — Automašīnas nomas līgums — Izpirkumnomas līgums — Transportlīdzeklis, ko darba devējs izmanto, lai bez maksas transportētu darbinieku no tā dzīvesvietas uz darba vietu

Lietā C-118/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu, ko *Administrativen sad Varna* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 24. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 7. martā, tiesvedībā

Eon Aset Menidjmont OOD

pret

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite .

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*] (referents), tiesneši U. Lehmuss [*U. Lõhmus*], A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerālvokāte V. Trstenjaka [*V. Trstenjak*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Bulgārijas valdības vārdā – *T. Ivanov* un *D. Drambozova*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *D. Roussanov*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168., 173. un 176. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Eon Aset Menidjmont OOD* (turpmāk tekstā – “*Eon Aset*”) un *Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts Ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes Varnas pilsētas “Sūdzību un izpildes pārvaldības” direkcijas direktors) par pārskatītu nodokļa paziņojumu, ar kuru *Eon Aset* liek maksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) saistībā ar atteikumu piešķirt nodokļu atlaidi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otro daļu:

“Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

- 4 Šīs direktīvas 14. panta 1. punktā ir noteikts:

““Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”

- 5 Saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunktu par preču piegādi uzskata” faktisko preču nodošanu, pildot līgumu par preču nomu/īri uz noteiktu laiku vai par preču pārdošanu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos īpašumtiesību pāreja notiek ne vēlāk kā veicot pēdējo iemaksu”.

- 6 Šīs pašas direktīvas 24. panta 1. punktā ir paredzēts:

““Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

- 7 Saskaņā ar PVN direktīvas 26. pantu:

“1. Šādus darījumus uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

- a) gadījumu, ja nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām, ja PVN par šīm precēm bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms;
- b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām.

2. Dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta, ja šāda atkāpe nerada konkurences izkropļojumus.”

- 8 Šīs direktīvas 63. pantā ir noteikts, ka “nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana”.

- 9 Šīs direktīvas 64. panta 1. punktā ir precizēts:

“Ja pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde, izņemot preču nomu/īri uz noteiktu laiku vai preču pārdošanu uz nomaksu, kā minēts 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā, rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus, tad tās uzskata par pabeigtām tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi.”

- 10 Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams”.

- 11 Saskaņā ar šīs direktīvas 168. pantu:

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

- a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

- 12 Šīs direktīvas 173. panta 1. punktā ir noteikts:

“Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem saskaņā ar 168., 169. un 170. pantu PVN ir atskaitāms, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.”

Atskaitāmo daļu saskaņā ar 174. un 175. pantu nosaka visiem darījumiem, kurus veic nodokļa maksātājs.”

- 13 PVN direktīvas 176. pantā ir noteikts:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana. Jebkurā gadījumā [Katrā ziņā] PVN nekādi nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad stājušies 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 Kopienai pēc minētās dienas, aktos, kas bija spēkā to pievienošanās spēkā stāšanās dienā.”

Valsts tiesības

- 14 Saskaņā ar Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63; turpmāk tekstā – “ZDDS”) 6. panta 3. punkta 1. apakšpunktu par preču piegādi par atlīdzību uzskata “preces atdalīšanu vai nodošanu nodokļa maksātājam, īpašniekam, saviem darbiniekiem vai algotiem darbiniekiem vai arī trešām personām personiskā lietošanā, ar nosacījumu, ka tās ražošanā, tās importēšanā vai tās iegādē nodokļa atlaide ir tikusi atskatīta pilnībā vai daļēji”.

15 ZDDS 9. panta 3. punkta 1. apakšpunkts pakalpojumu sniegšanai pret atlīdzību pielīdzina “pakalpojumu, kas sniegts nodokļa maksātājam fiziskai personai tās personiskai lietošanai, īpašniekam, saviem darbiniekiem vai algotiem darbiniekiem vai trešajām personām, ar nosacījumu, ka saistībā ar pakalpojuma sniegšanu tika izmantota prece, par kuru nodokļa atlaide tika pilnībā vai daļēji atskaitīta, to ražojot, importējot vai iegādājoties”.

16 Atkāpjoties no šī ZDDS 9. panta 3. punkta, 9. panta 4. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts: “ja darba devējs par brīvu nodrošina transporta pakalpojumu turp—atpakaļ no dzīvesvietu uz darba vietu tā darbiniekam vai algotam darbiniekam, tajā skaitā tam, kam ir pārvaldības līgums, ja tas ir darīts nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vajadzībām”, tā nav pakalpojuma sniegšana pret atlīdzību.

17 ZDDS 69. panta 1. punktā ir paredzēts:

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

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 tam ir jāpiegādā, vai arī ir sniedzis vai tam ir jāsniedz;

[..].”

18 Saskaņā ar ZDDS 70. panta 1. punktu:

“Pat ja ir izpildīti 69. vai 74. pantā paredzētie nosacījumi, tiesību atskaitīt nodokli nav, ja:

[..]

2. preces vai pakalpojumi ir paredzēti darījumiem bez atlīdzības vai darbībām, kas nav saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību;

[..].”

19 Saskaņā ar ZDDS 70. panta 3. punktu:

“Šī panta 1. punkta 2. apakšpunkts nav piemērojams

[..]

2. darba devēja veiktai savu darbinieku – tostarp darbinieku, ar kuriem ir pārvaldības līgums, – pārvadāšanai no dzīvesvietas uz darbavietu un atpakaļ, ja darba devējs šo pārvadāšanas pakalpojumu savas saimnieciskās darbības mērķiem sniedz bez atlīdzības;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

20 Eon Aset ir Bulgārijā reģistrēta sabiedrība, kura veic savu saimniecisko darbību dažādās jomās.

21 Saistībā ar nodokļu pārbaudi attiecībā uz laikposmu no 2008. gada 1. jūlija līdz 2009. gada 31. oktobrim kompetentās iestādes konstatēja, ka Eon Aset ir noslēgusi, pirmkārt, automobiļa nomas līgumu ar kādu sabiedrību par laikposmu no 2008. gada 1. oktobra līdz 2009. gada 1. martam un, otrkārt, izpirkumnomas līgumu uz 48 mēnešiem attiecībā uz kādu citu automobili ar kādu citu sabiedrību.

- 22 Atbilstošā nodokļu laikposmā izdotajos rēķinos norādīto PVN *Eon Aset* bija atskaitījusi, saņemot rēķinus.
- 23 Minētās iestādes uzskatīja, ka, neesot pierādījumiem, transportlīdzekļi ir jāuzskata par tādiem, kas nav izmantoti *Eon Aset* ekonomiskās darbības vajadzībām.
- 24 Saskaņā ar ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunktu *Eon Aset* tika atteiktas tiesības atskaitīt atbilstošo PVN.
- 25 *Eon Aset* ar administratīvu sūdzību apstrīdēja attiecībā uz to izdoto pārskatīto nodokļa paziņojumu *Direktor na Direksia "Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite*.
- 26 Tā kā pēdējais minētais daļēji apstiprināja šo nodokļa paziņojumu, *Eon Aset* iesniedza prasības pieteikumu *Administrativen sad Varna* [Varnas Administratīvajā tiesā].
- 27 Savas prasības pamatojumam *Eon Aset* apgalvo, ka automobiļi, par kuriem ir pamatlieta, tika izmantoti, lai nodrošinātu tās rīkotājdirektora transportēšanu no dzīvesvietas uz darba vietu. Atsaucoties uz ZDDS 70. panta 3. punkta 2. apakšpunktu, *Eon Aset* uzskata, ka ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunktā paredzētais atskaitīšanas tiesību [tiesību uz nodokļa atskaitīšanu] izņēmums neattiecas uz personāla locekļu transportu, ko bez maksas no to dzīvesvietas uz darba vietu nodrošina darba devējs.
- 28 *Eon Aset* arī apstrīd ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkta saderīgumu ar Savienības tiesībām.
- 29 Šādos apstākļos *Administrativen sad Varna* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Kā ir jāinterpretē [PVN] direktīvas 168. pantā izvirzītais nosacījums “izmanto”, un – saistībā ar tiesību atskaitīt priekšnodokli rašanos – kurā brīdī šim nosacījumam jābūt izpildītam: jau tajā taksācijas periodā, kurā ir iegādātas preces vai saņemti pakalpojumi, vai arī pietiek ar to, ka šis nosacījums tiek izpildīts vēlākā taksācijas periodā?
- 2) Vai, ņemot vērā [PVN] direktīvas 168. un 176. pantu, ir pieļaujams tāds tiesiskais regulējums kā šis – [ZDDS] 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkts –, kurā ir atļauts preces un pakalpojumus, kas “ir paredzēti darījumiem bez atlīdzības vai citām darbībām, kuras nav saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību”, no paša sākuma neietvert priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmā?
- 3) Ja atbilde uz 2. jautājumu ir apstiprinoša, vai [PVN] direktīvas 176. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts, kura, lai izmantotu tai piešķirto iespēju neietvert tiesības atskaitīt PVN par atsevišķām precēm un pakalpojumiem, pamatojas uz šādi definētām izdevumu kategorijām – preces un pakalpojumi, kas ir paredzēti piegādei bez atlīdzības vai darbībām, kuras nav saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, izņemot ZDDS 70. panta 3. punktā paredzētos gadījumus –, ir izpildījusi nosacījumu, ka ir jānorāda pietiekami definētu preču un pakalpojumu kategorija, proti, jādefinē tie pēc rakstura?
- 4) Atkarībā no atbildes uz trešo jautājumu – kā ir jāvērtē nodokļa maksātāja iegādāto preču vai pakalpojumu mērķis (izmantošana vai izmantošana nākotnē), ņemot vērā [PVN] direktīvas 168. un 173. pantu: kā nosacījums sākotnējai tiesību atskaitīt PVN esamībai vai kā pamats tam, lai koriģētu tiesību atskaitīt nodokli apjomu?

- 5) Ja mērķis (izmantošana) ir jāvērtē kā pamats tam, lai koriģētu tiesību atskaitīt nodokli apjomu, kā ir jāinterpretē [PVN] direktīvas 173. panta norma: vai tajā korekciju veikšana ir paredzēta arī gadījumos, kad preces un pakalpojumi vispirms tiek izmantoti darbībai, kuru neapliek ar nodokli, vai arī kad tie pēc iegādes netiek izmantoti vispār, bet ir uzņēmuma rīcībā un [taksācijas] periodā pēc to iegādes tiek iekļauti nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamajā darbībā?
- 6) Ja [PVN] direktīvas 173. pants būtu interpretējams tādējādi, ka paredzētā koriģēšana attiecas arī uz gadījumiem, kad preces vai pakalpojumi pēc to iegādes vispirms tiek izmantoti darbībai, kuru neapliek ar nodokli, vai arī netiek izmantoti vispār, tomēr pēc tam tiek iekļauti nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamajā darbībā, vai tad – ņemot vērā ierobežojumu saskaņā ar [ZDDS] 70. panta 1. punkta 2. apakšpunktu un apstākli, ka atbilstoši [ZDDS] 79. panta 1. un 2. punktam korekcijas tiek izdarītas vienīgi gadījumos, kad preces, kuru sākotnējā izmantošana atbilst nosacījumiem nodokļa atskaitīšanai, vēlāk tiek izmantotas tādā veidā, kas šiem nosacījumiem neatbilst, – ir jāuzskata, ka dalībvalsts ir izpildījusi pienākumu reglamentēt visiem nodokļa maksātājiem tiesības atskaitīt priekšnodokli cik vien iespējams pamatoti un taisnīgi?
- 7) Atkarībā no atbildēm uz iepriekšējiem jautājumiem, vai ir jāuzskata, ka reģistrēts PVN maksātājs saskaņā ar [ZDDS] paredzēto tiesisko regulējumu par tiesību atskaitīt PVN ierobežošanu un tiesību atskaitīt PVN apjoma koriģēšanu apstākļos, kādi ir pamata lietā, un ņemot vērā [PVN] direktīvas 168. pantu, ir tiesīgs saistībā ar precēm un pakalpojumiem, ko tam piegādājis vai sniedzis cits nodokļa maksātājs, atskaitīt PVN priekšnodokli tajā [taksācijas] periodā, kurā šīs preces un pakalpojumi tam piegādāti vai sniegti un kurā nodoklis ir kļuvis iekasējams?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo, ceturto un septīto jautājumu

- 30 Ar pirmo, ceturto un septīto jautājumu, kas ir jāpārbauda kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, kādos apstākļos PVN direktīvas 168. panta a) punkts ļauj nodokļa maksātājam atskaitīt PVN priekšnodokli, pirmkārt, saistībā ar automobiļu nomas līgumu un, otrkārt, saistībā ar automobiļu nomu atbilstoši izpirkumnomas līgumam un kurā brīdī šiem nosacījumiem ir jābūt izpildītiem attiecībā uz tiesību uz atskaitīšanu rašanos.

Ievada apsvērumi

- 31 Saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN, ciktāl preces vai pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem. Tādējādi vispirms ir jākvalificē darījumi, par kuriem ir pamata lieta, atbilstoši ar nodokli aplikta darījuma jēdzienam.
- 32 Saskaņā ar PVN direktīvas 24. panta 1. punktu ““pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde”, jo saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu preču piegādes jēdziens prasa “tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam”.
- 33 Automobiļa noma, kas nav preču piegāde, principā būtu jākvalificē kā pakalpojumu sniegšana šīs direktīvas 24. panta 1. punkta izpratnē (šajā ziņā skat. 2003. gada 11. septembra spriedumu C-155/01 *Cookies World, Recueil*, I-8785. lpp., 45. punkts, un 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-425/06 *Part Service*, Krājums, I-897. lpp., 61. punkts).
- 34 Automobiļa noma saskaņā ar izpirkumnomas līgumu tomēr varētu būt īpatnības, kas pielīdzināmas ražošanas līdzekļu iegādei.

- 35 Kā Tiesa to ir norādījusi tāda noteikuma kontekstā, kas ļauj dalībvalstīm izslēgt ražošanas līdzekļus no PVN atskaitīšanas sistēmas uz pārejas laiku, jēdziens “ražošanas līdzekļi” attiecas uz precēm, kurām, tās izmantojot saimnieciskās darbības veikšanai, ir raksturīga ilgtspējība un vērtība un tādējādi ar to iegūšanu saistītās izmaksas parasti netiek iegrāmatotas kā kārtējie izdevumi, bet gan tās tiek norakstītas vairāku finanšu gadu garumā (šajā ziņā skat. 1977. gada 1. februāra spriedumu lietā 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Recueil*, 113. lpp., 12. punkts, kā arī 2008. gada 6. marta spriedumu lietā C-98/07 *Nordania Finans* un *BG Factoring*, Krājums, I-1281. lpp., 27. un 28. punkts).
- 36 Turklāt PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā par preču piegādi tiek uzskatīta materiāla īpašuma nodošana saskaņā ar līgumu, kas paredz šī īpašuma nomu noteiktu laiku, ievērojot klauzulu, ka īpašums parasti tiek iegādāts, vēlākais, samaksājot pēdējo maksājumu.
- 37 Izpirkumnomas līguma gadījumā preces iegāde nav noteikti nepieciešama, jo šāds līgums var paredzēt, ka izpirkumnomas ņēmējs var izvēlēties neiegādāties šo preci, beidzoties nomas laikposmam.
- 38 Tomēr, kā izriet no starptautiskā grāmatvedības standarta Nr. 17 [IAS 17] par nomas līgumiem, kas ir pārņemts Komisijas 2008. gada 3. novembra Regulā (EK) Nr. 1126/2008, ar ko pieņem vairākus starptautiskos grāmatvedības standartus saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 1606/2002 (OV L 320, 1. lpp.), vienkāršas nomas līgums ir jānošķir no finanšu nomas līguma; pēdējam minētajam ir raksturīgs tas, ka nomas ņēmējam tiek nodota lielākā daļa likumīgajam īpašumam raksturīgo priekšrocību un risku.
- 39 Kā Tiesa jau to ir precizējusi, preču piegādes jēdziens neattiecas uz īpašumtiesību nodošanu tādās formās, kas ir paredzētas piemērojamajās valsts tiesībās, bet tajā tiek iekļauti visi vienas puses veiktie kustamas mantas nodošanas darījumi, ar kuriem tā nodod otram pusei tiesības rīkoties ar šo īpašumu kā īpašniekam (skat. 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts, un 2003. gada 6. februāra spriedumu lietā C-185/01 *Auto Lease Holland, Recueil*, I-1317. lpp., 32. punkts).
- 40 Tādējādi gadījumā, ja automobiļu izpirkumnomas līgumā ir paredzēta vai nu īpašumtiesību uz šo transporta līdzekli nodošana nomas ņēmējam, līgumam beidzoties, vai nomas ņēmējam ir šī transportlīdzekļa īpašumtiesību būtiskas pazīmes, it īpaši, ja viņam ir nodota lielākā daļa likumīgā īpašumam raksturīgo priekšrocību un risku un ja atjauninātā maksājumu summa praktiski atbilst preces vērtībai naudā, darījums ir jāpielīdzina ražošanas līdzekļa iegādei.
- 41 Iesniedzējtiesai ir jānosaka, ņemot vērā lietas apstākļus, vai ir izpildīti sprieduma iepriekšējā punktā noteiktie kritēriji.

Par tiesību uz atskaitīšanu nosacījumiem

- 42 No PVN direktīvas 168. panta a) punkta izriet, ka nodokļa maksātājs var atskaitīt maksājamo PVN priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, ciktāl tie tiek izmantoti tā saimnieciskās darbības vajadzībām.
- 43 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka ar šo direktīvu iedibinātās atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmējam visas uzņēmējdarbības laikā ar maksājamo vai samaksāto PVN uzlikto nastu. PVN sistēma cenšas nodrošināt pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļu uzlikšanu uzņēmējdarbībai neatkarīgi no tās mērķiem vai tās rezultātiem, ar nosacījumu, ka pati minētā uzņēmējdarbība principā ir apliekama ar PVN (it īpaši skat. 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, Krājums, I-839. lpp., 27. punkts).

- 44 Ja nodokļa maksātāja iegādātās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kam netiek piemērots PVN, nodoklis netiek iekasēts un priekšnodoklis netiek atskaitīts (skat. 2006. gada 30. marta spriedumu lietā *C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki*, Krājums, I-3039. lpp., 24. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, 28. punkts).
- 45 Kritērijs par preces vai pakalpojuma izmantošanu darījumiem, kas izriet no uzņēmuma saimnieciskās darbības, atšķiras atkarībā no tā, vai runa ir par pakalpojuma iegādi vai ražošanas līdzekļa iegādi.
- 46 Attiecībā uz tādu darījumu, ko veido tāda pakalpojuma iegāde kā automobiļa noma, lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības atskaitīt priekšnodokli un tiktu noteikts šo tiesību apjoms, principā ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saiknes esamība starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitīšanas tiesības (2009. gada 29. oktobra spriedums lietā *C-29/08 SKF*, Krājums, I-10413. lpp., 57. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 47 Nodokļa maksātājam tiek atzītas atskaitīšanas tiesības arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no viņa pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Šādas izmaksas ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (iepriekš minētais spriedums lietā *SKF*, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 48 Gan vienā, gan otrā šī sprieduma 46. un 47. punktā minētajā gadījumā tiešas un tūlītējas saiknes esamība nozīmē, ka sākotnējā pakalpojuma izmaksas ir attiecīgi iekļautas vai nu vēlāko konkrēto darījumu izmaksās, vai nodokļa maksātāja piegādāto preču un sniegto pakalpojumu cenā tā saimnieciskās darbības ietvaros (iepriekš minētais spriedums lietā *SKF*, 60. punkts).
- 49 Lai gan iesniedzējtiesai ir jānovērtē, vai pastāv tieša un tūlītēja saikne starp automobiļu nomu, par ko ir pamatlieta, un *Eon Aset* saimniecisko darbību, Tiesai ir jāsniedz šai tiesai noderīgas norādes attiecībā uz Savienības tiesībām.
- 50 Šajā lietā *Eon Aset* iesniedzējtiesā apgalvoja, ka saskaņā ar nomas līgumu vai izpirkumnomas līgumu nomātie automobiļi, par kuriem ir pamatlieta, ir tikuši izmantoti, lai nodrošinātu tās rikotājdirektora transportēšanu no tā dzīvesvietas uz darba vietu.
- 51 Tiesa jau ir nospriedusi, ka apstāklis, ka pārvietošanās no dzīvesvietas uz darba vietu ir nepieciešams nosacījums klātbūtnei darbā un tādējādi darba paveikšanai, nav noteicošs faktors, lai uzskatītu, ka algota darbinieka transportēšana no tā dzīvesvietas uz darba vietu nav paredzēta algotā darbinieka privātām vajadzībām PVN direktīvas 26. panta 1. punkta izpratnē. Ja ar šādu netiešu saikni pietiktu, lai izslēgtu pārvietošanas pielīdzināšanu pakalpojumam pret atlīdzību, tas būtu pretrunā šī noteikuma mērķim (šajā ziņā skat. 1997. gada 16. oktobra spriedums lietā *C-258/95 Fillibeck, Recueil*, I-5577. lpp., 27. punkts).
- 52 Savukārt īpašos apstākļos uzņēmuma vajadzības var diktēt, ka darba devējs pats nodrošina algoto darbinieku transportu no to dzīvesvietas uz darba vietu, tādēļ darba devējs organizē transportu ar uzņēmumu saistītiem mērķiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Fillibeck*, 29. un 30. punkts).
- 53 Attiecībā uz to, ka automobiļa noma saskaņā ar izpirkumnomas līgumu var tikt pielīdzināta darījumam, ko veido ražošanas līdzekļa iegāde, kas daļēji paredzēts privātai lietošanai un daļēji profesionālai lietošanai, ko izvēlas nodokļa maksātājs. PVN vajadzībām viņš var vai nu pilnībā iekļaut šo mantu sava uzņēmuma mantā, vai arī to pilnībā saglabāt savā īpašumā, tādējādi to pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, vai arī iekļaut to uzņēmuma aktīvos, ciktāl to faktiski lieto profesionālos nolūkos (šajā ziņā

skat. 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 *Armbrecht, Recueil*, I-2775. lpp., 20. punkts, kā arī 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-434/03 *Charles un Charles-Tijmens*, Krājums, I-7037. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 54 Ja nodokļa maksātājs izvēlas uzskatīt ražošanas līdzekli, ko vienlaicīgi lieto profesionālos un privātos nolūkos, par uzņēmuma īpašumu, par šo preču pirkumu kā priekšnodoklis maksājamais PVN principā ir pilnībā un nekavējoties atskaitāms. Šādos apstākļos, ja uzņēmumam piešķirtā manta dod tiesības pilnībā vai daļēji atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, tās lietošana nodokļa maksātāja vai personāla privātām vajadzībām vai ar uzņēmumu nesaistītos nolūkos ir pielīdzināma pakalpojumu sniegšanai pret atlīdzību saskaņā ar PVN direktīvas 26. panta 1. punktu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Charles un Charles-Tijmens*, 24. un 25. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un spriedumu lietā *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, 37. punkts).
- 55 Ja nodokļa maksātājs nolemj saglabāt ražošanas līdzekli pilnībā savā privātā īpašumā, lai gan viņš to izmanto vienlaicīgi profesionāliem un privātiem mērķiem, nav atskaitāma neviena daļa no preces iegādei maksājamā vai samaksātā PVN priekšnodokļa (2001. gada 8. marta spriedums lietā C-415/98 *Bakcsi, Recueil*, I-1831. lpp., 27. punkts). Šādā gadījumā šīs preces izmantošana uzņēmuma vajadzībām nav uzskatāma par apliekamu ar PVN (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bakcsi*, 31. punkts).
- 56 Visbeidzot, ja nodokļa maksātājs izvēlas iekļaut precī sava uzņēmuma īpašumā tikai proporcionāli tās faktiskai profesionālai izmantošanai, preces daļa, kas nav iekļauta šajā profesionālajā īpašumā, nav uzņēmuma īpašums un tādējādi uz to neattiecas PVN sistēmas piemērošana (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Armbrecht*, 28. punkts).
- 57 Ir arī jāprecizē, ka nodokļa maksātāja, kurš rikojas kā tāds, veiktā preces iegāde ir tā, kas nosaka PVN sistēmas un tādējādi atskaitīšanas sistēmas piemērošanu. Veids, kā precī izmanto vai kā to ir paredzēts izmantot, nosaka tikai sākotnējā atskaitījuma apmēru, uz ko ir tiesības nodokļa maksātājam (šajā ziņā skat. 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz, Recueil*, I-3795. lpp., 15. punkts).
- 58 Jautājums par to, vai nodokļa maksātājs ir iegādājies precī, rikojojies kā tāds, proti, tā saimnieciskās darbības vajadzībām PVN direktīvas 9. panta izpratnē, ir fakta jautājums, kas ir jāvērtē, ņemot vērā visu informāciju lietā, tostarp attiecīgās preces veidu un laikposmu starp tās iegādi un izmantošanu nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bakcsi*, 29. punkts).
- 59 Iesniedzējtiesai attiecīgā gadījumā ir jānovērtē, vai saskaņā ar izpirkumnomas līgumu nomātais automobilis tika pievienots uzņēmuma īpašumam, un jānosaka tiesību uz atskaitīšanu apjoms, kāds tam varētu būt gadījumā, ja šī prece netika daļēji iekļauta tā profesionālajā īpašumā.

Par atskaitīšanas tiesību rašanos

- 60 Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.
- 61 Šis noteikums ir lasāms atbilstoši šīs direktīvas 63. pantam, saskaņā ar kuru nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.
- 62 Saskaņā ar šīs direktīvas 64. pantu, ja automobiļa noma atbilst pakalpojumu sniegšanai, kas rada secīgus maksājumus, beidzoties laikposmam, uz kuru attiecas katrs no šiem maksājumiem, rodas atskaitīšanas tiesības un ir jāņem vērā tiešas un tūlītējas saiknes esamība starp nomāto transportlīdzekli un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.

- 63 Ja runa ir par ražošanas līdzekļiem, nodokļa maksātājam, kurš to pilnībā iekļauj sava uzņēmuma īpašumā, ir tiesības uz tūlītēju PVN atskaitīšanu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 64 No iepriekš minētā izriet, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka:
- nomāts automobilis tiek uzskatīts par tādu, kuru izmanto nodokļa maksātāja ar nodokli aplikto darījumu vajadzībām, ja pastāv tieša un tūlītēja saikne starp šī transportlīdzekļa izmantošanu un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, un ka, beidzoties laikposmam, uz kuru attiecas katrs no maksājumiem, rodas atskaitīšanas tiesības un ka ir jāņem vērā šādas saiknes esamība;
 - saskaņā ar izpirkumnomas līgumu nomāts automobilis, kas kvalificēts kā ražošanas līdzeklis, tiek uzskatīts par tādu, kuru izmanto ar nodokli apliktu darījumu vajadzībām, ja nodokļa maksātājs, rīkojoties kā tāds, iegādājas šo preci un pilnībā iekļauj to sava uzņēmuma īpašumā, jo priekšnodokli maksājamā PVN atskaitīšana ir pilnīga un tūlītēja un jebkāda šīs preces izmantošana nodokļa maksātāja vai tā personāla personiskām vajadzībām vai ar tā uzņēmumu nesaistītiem mērķiem tiek pielīdzināta pakalpojumu sniegšanai pret atlīdzību.

Par otro un trešo jautājumu

- 65 Ar otro un trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkts, atļaujot no atskaitīšanas tiesībām izslēgt preces un pakalpojumus, ko paredzēts piegādāt bez maksas vai darbībām, kuras neattiecas uz nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, ir saderīgs ar PVN direktīvas 168. un 176. pantu.
- 66 Vispirms ir jāatgādina, ka prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā, kas uzsākta saskaņā ar LESD 267. pantu, Tiesai nav kompetences spriest par valsts tiesību un normatīvo aktu interpretāciju, ne par šādu aktu saderīgumu ar Savienības tiesībām. Tomēr Tiesa var sniegt iesniedzējtiesai norādījumus par Savienības tiesību interpretāciju, kas nodrošinātu iesniedzējtiesai iespēju atbildēt uz tajā izskatāmo juridisko jautājumu (it īpaši skat. 2000. gada 21. septembra spriedumu lietā C-124/99, *Recueil*, I-7293. lpp., 17. punkts, un 2010. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-385/09 *Nidera Handelscompagnie*, Krājums, I-10385. lpp., 32. punkts).
- 67 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka ar šiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 168. un 176. pants nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, kas paredz izslēgt no atskaitīšanas tiesībām preces un pakalpojumus, ko paredzēts piegādāt bez maksas vai darbībām, kuras neattiecas uz nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.
- 68 Šajā ziņā ir jānorāda, ka atskaitīšanas tiesības ir PVN reglamentējošā mehānisma neatņemama daļa, ka tās principā nevar ierobežot un ka tās ir attiecināmas uz visiem nodokļiem, kas uzlikti ar nodokli apliekamiem, iepriekš veiktiem darījumiem (skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Supergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un 2008. gada 13. marta spriedumu lietā C-437/06 *Securenta*, Krājums, I-1597. lpp., 24. punkts).
- 69 No PVN direktīvas 168. panta a) punkta un no iepriekš šī sprieduma 43. un nākamajos punktos minētās judikatūras izriet, ka atskaitīšanas tiesību esamība paredz, ka nodokļa maksātājs, kurš rīkojas kā tāds, iegādājas preci vai pakalpojumu un izmanto to savas ekonomiskās darbības vajadzībām.
- 70 Pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums izslēdz jebkādas atskaitīšanas tiesības, ja preces un pakalpojumi ir paredzēti bezmaksas piegādei vai darbībām, kuras nav saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.

- 71 Šāds tiesiskais regulējums izslēdz tiesības atskaitīt PVN, ja nav izpildīti šo tiesību esamībai nepieciešamie nosacījumi.
- 72 Tādējādi ZDDS 70. panta 1. punkts neierobežo atskaitīšanas tiesības PVN direktīvas 176. panta izpratnē.
- 73 Tomēr ir jāprecizē, ka dalībvalstis nevar atteikt nodokļa maksātājiem, kas ir izvēlējušies par uzņēmuma mantu uzskatīt ražošanas līdzekļus, ko vienlaicīgi lieto gan profesionālos, gan privātos nolūkos, atskaitīt pilnībā un tūlītēji PVN, kas kā priekšnodoklis jāmaksā par šo preču iegādi, uz ko viņiem ir tiesības saskaņā ar šī sprieduma 63. punktā minēto pastāvīgo judikatūru (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Charles un Charles-Tijmens*, 28. punkts).
- 74 Tādējādi uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka PVN direktīvas 168. un 176. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neaizliedz valsts tiesisko regulējumu, kas paredz no atskaitīšanas tiesībām izslēgt preces un pakalpojumus, kas paredzēti bezmaksas piegādei vai ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību nesaistītām darbībām, ar nosacījumu, ka par ražošanas līdzekļiem kvalificētas preces netiek iekļautas uzņēmuma īpašumā.

Par piekto un sesto jautājumu

Par pieņemamību

- 75 Bulgārijas valdība un Komisija norāda, ka nav jāatbild uz piekto un sesto jautājumu, jo tie attiecas tikai uz pieņemumu, kam nav saistības ar pamatlietu.
- 76 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā noteiktā procesa ietvaros, kura pamatā ir funkciju sadale starp valsts tiesām un Tiesu, jebkurš lietas fakts vērtējums ir valsts tiesas kompetencē. Tāpat valsts tiesa, kura iztiesā strīdu un kurai jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas īpatnības, var noteikt gan to, cik lielā mērā ir vajadzīgs prejudiciālais nolēmums, lai šī tiesa taisītu spriedumu, kā arī to, cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tātad gadījumā, ja uzdotie jautājumi skar Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolēmumu (skat. it īpaši 1995. gada 15. decembra spriedumu lietā C-415/93 *Bosman*, *Recueil*, I-4921. lpp., 59. punkts, un 2008. gada 14. februāra spriedumu lietā C-450/06 *Varec*, *Krājums*, I-581. lpp., 23. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 77 Tomēr Tiesa tāpat ir nospriedusi, ka, pastāvot ārkārtas apstākļiem, tai ir jāpārbauda apstākļi, kādos valsts tiesa tai ir iesniegusi lietu, lai pārliecinātos par savu kompetenci. Atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu ir iespējams tikai tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar realitāti vai pamatlietas priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tādu vajadzīgo faktisko un tiesību apstākļu, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Bosman*, 61. punkts, un lietā *Varec*, 24. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 78 Šajā lietā ir šāds gadījums. No iesniedzējtiesas lēmuma neizriet, ka pirms to piesaistīšanas ekonomiskai darbībai iegādātās preces ir izmantotas nesaimnieciska rakstura darbībām vai ka tās nekad vēl nebūtu lietotas. Tādējādi šajos jautājumos paredzētajam pieņemumam nav nekādas saistības ar pamatlietas strīda priekšmetu.
- 79 Tādējādi piektais un sestais jautājums ir jānoraida kā nepieņemami.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts ir interpretējams tādā ziņā, ka:**
 - **nomāts automobilis tiek uzskatīts par tādu, kuru izmanto nodokļa maksātāja ar nodokli aplikto darījumu vajadzībām, ja pastāv tieša un tūlītēja saikne starp šī transportlīdzekļa izmantošanu un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, un ka, beidzoties laikposmam, uz kuru attiecas katrs no maksājumiem, rodas atskaitīšanas tiesības un ka ir jāņem vērā šādas saiknes esamība;**
 - **saskaņā ar izpirkumnomas līgumu nomāts automobilis, kas kvalificēts kā ražošanas līdzeklis, tiek uzskatīts par tādu, kuru izmanto ar nodokli apliktu darījumu vajadzībām, ja nodokļa maksātājs, rīkojoties kā tāds, iegādājas šo preci un pilnībā iekļauj to sava uzņēmuma īpašumā, jo priekšnodokli maksājamā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana ir pilnīga un tūlītēja un jebkāda šīs preces izmantošana nodokļa maksātāja vai tā personāla personiskām vajadzībām vai ar tā uzņēmumu nesaistītiem mērķiem tiek pielīdzināta pakalpojumu sniegšanai pret atlīdzību;**
- 2) **Direktīvas 2006/112 168. un 176. pants neaizliedz valsts tiesisko regulējumu, kas paredz no atskaitīšanas tiesībām izslēgt preces un pakalpojumus, kas paredzēti bezmaksas piegādei vai ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību nesaistītām darbībām, ar nosacījumu, ka par ražošanas līdzekļiem kvalificētās preces netiek iekļautas uzņēmuma īpašumā.**

[Paraksti]