



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES  
[ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,  
sniegti 2013. gada 18. aprīlī<sup>1</sup>

**Lieta C-26/12**

**PPG Holdings BV**

(Gerechtshof te Leeuwarden (Nīderlande) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

PVN — Pensiju fonds, kuru darba devējs izveidojis kā atsevišķu juridisku personu —  
PVN pārvaldīšanas pakalpojumiem, kas attiecas uz pensiju fondu un kas jāmaksā darba devējam —  
Atskaitāmība — Tādu pakalpojumu kā “īpašu ieguldījumu fondu pārvaldīšana” atbrīvojums no PVN

1. PVN maksātājs ir izveidojis pensiju fondu saviem darbiniekiem. Atbilstoši likuma prasībām šis fonds ir atsevišķa juridiska persona. Saistībā ar tā darbību darba devējs ir noslēdzis līgumu un samaksājis par noteiktiem pārvaldīšanas pakalpojumiem, kuriem ir piemērots PVN.
2. Rodas divi jautājumi: vai darba devējam piemērotais PVN ir atskaitāms kā tāds, kas ir tieši saistīts ar tā ar nodokli apliekamo darbību; pakārtoti – vai pensiju fonds ir īpašo ieguldījumu fonds, kura pārvaldīšana ir atbrīvota no PVN?

### ES tiesības

3. 2001. un 2002. gadā, kas ir pamattiesvedībā izskatāmie pārskata gadi, Pirmās PVN Direktīvas<sup>2</sup> 2. pantā PVN sistēma bija definēta šādi:

“Kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis

[..”

1 — Oriģinālvaloda – angļu.

2 — Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmā direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV L 71, 1301. lpp.). Skat. tagad 1. panta 2. punktu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”).

4. Sestā Direktīva<sup>3</sup> bija piemērojama arī attiecīgajā laikā. 4. pantā<sup>4</sup> bija noteikts:

“1. “Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā minēto saimniecisko darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus arī ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5. Sestās Direktīvas 17. pantā<sup>5</sup>, ciktāl tas ir būtiski, bija noteikts:

“Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma

1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, 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,

[..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto [..], par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

[..]”

6. Sestās direktīvas 13. panta B daļā<sup>6</sup>, ciktāl tam ir nozīme šajā lietā, bija noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

d) šādus darījumus:

[..]

6. dalībvalstu noteiktu īpašu ieguldījumu fondu vadīšanu;

3 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā Direktīva 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: Vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

4 — Skat. tagad Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts.

5 — Ar grozījumiem, kuri izdarīti ar 28.f pantu, kas tika iekļauts ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388 nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.), un Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli - dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.). Skat. tagad Direktīvas 2006/112 167., 168. un 168.a pantu.

6 — Skat. tagad Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu.

[..].”

## Fakti, tiesvedība un uzdotie jautājumi

7. *PPG Industries Fiber Glass BV* (turpmāk tekstā – “*PPG Fiber Glass*”) pamatlietas izskatīšanas laikā (2001. un 2002. pārskata gadā) bija daļa no Nīderlandes nodokļu grupas *PPG Holdings BV* (turpmāk tekstā – “*PPG Holdings*”).

8. Saskaņā ar Nīderlandes tiesībām darba devējiem bija jānodrošina izdienas pensija saviem darbiniekiem. Tiesību normās bija noteikts, ka jebkāda veida fondam, kurš ir izveidots šim nolūkam, ir jābūt juridiski nošķirtam no *PPG* attiecībā uz visiem juridiskajiem nolūkiem<sup>7</sup> un tādējādi attiecīgi arī attiecībā uz PVN. Tas nevarēja būt daļa no *PPG Holdings* nodokļu grupas. Tiesas sēdes laikā atklājās, ka saskaņā ar attiecīgajā laikā piemērojamām Nīderlandes tiesībām darba devēji varēja izvēlēties paši izveidot šādu fondu vai nodot savu pienākumu izpildi apdrošināšanas sabiedrībai, kurai viņi maksātu iemaksas un kura uzņemtos atbildību par pensiju maksāšanu pensionētajiem darbiniekiem. Tomēr nebija iespēja, ka viņi varētu paši nodrošināt pensijas uzņēmuma ietvaros.

9. Šī iemesla dēļ *PPG Holdings* esošās sabiedrības izveidoja fondu<sup>8</sup> (turpmāk tekstā – “fonds”), kurā viņi veica iemaksas. Ar šīm iemaksām un ienākumiem no noguldījumiem tika segtas pensiju un finansēšanas izmaksas. Darba ņēmēji neveica nekādas iemaksas. No rakstveida apsvērumiem izriet, ka fonds bija noteikta pabalsta shēma, t.i., tāda, kurā pabalstu apjoms tiek paredzēts, piemērojot iepriekš noteiktu formulu, un neatšķiras, ņemot vērā peļņu, kas gūta no ieguldījumiem.

10. *PPG Fiber Glass* ar dažādiem pakalpojumu sniedzējiem noslēdza līgumus par fondam sniedzamajiem pakalpojumiem – administrēšanu, aktīvu pārvaldīšanu, revīziju un konsultēšanu. Tas uzņēmās saistības samaksāt ar minētajiem pakalpojumiem saistītos izdevumus, tai skaitā piemēroto PVN.

11. 2001. un 2002. gadā piemērotie PVN apmēri bija: par pensiju fonda pārvaldīšanu – EUR 18 102,19; par aktīvu pārvaldīšanu – EUR 61 843,61; par revīziju - EUR 5572,58; par konsultēšanu attiecībā uz pārvaldīšanu - EUR 19 950; par konsultēšanu – EUR 33 835,85 un kopā – EUR 139 304,23.

12. Savās PVN deklarācijās *PPG Holdings* atskaitīja visas šīs summas no maksājamā nodokļa, Nodokļu iestāde uzskatīja, ka tās nebija atskaitāmas, un uzdeva veikt atkārtotu novērtēšanu. Atkārtotas novērtēšanas apstrīdēšana tika noraidīta, un šobrīd strīdu izskata *Gerechthof te Leeuwarden* (Leuwardenas Apelācijas tiesa). *PPG Holdings* apgalvo, i) ka izdevumi, kas ir veikti tā darba ņēmēju labā, bija daļa no tā ar nodokli apliekamās saimnieciskās darbības izmaksām un tādējādi tie ir jāatskaita saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu, un ii) pakārtoti, ka fonds ir īpašs ieguldījumu fonds 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta izpratnē, tādējādi tā pārvaldīšana ir jāatbrīvo no PVN.

13. *Gerechthof* lūdz sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem diviem jautājumiem:

“1) Vai nodokļu maksātājs, kurš atbilstoši valsts pensiju tiesību regulējumam nodibina neatkarīgu pensiju fondu, lai nodrošinātu šim fondam pievienojušos savu esošo un bijušo darbinieku tiesības uz pensiju, atbilstoši [Sestās direktīvas] 17. pantam var atskaitīt nodokli, ko [tas ir samaksājis] par pakalpojumiem, kas tam tika sniegti saistībā ar pensiju sistēmas ieviešanu un pensiju fonda pārvaldīšanu?

7 — Šī prasība tagad ir ES tiesību daļa. Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvas 2003/41/EK par papildpensijas kapitāla uzkrāšanas institūciju darbību un uzraudzību (OV L 235, 10. lpp.) 8. pantā ir noteikts, ka dalībvalstīm ir jānodrošina “iemaksas veicošā uzņēmuma” un “papildpensijas kapitāla uzkrāšanas institūcijas” juridiska nodalīšana.

8 — *Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland*.

2) Vai pensiju fonds, kurš tika nodibināts, lai ar viszemākajiem izdevumiem nodrošinātu pensijas izmaksu pensiju fonda dalībniekiem, un kurā kapitālu piesaista un iegulda šie dalībnieki vai tas tiek darīts viņu vārdā, turklāt sadalot peļņu, ir uzskatāms par “īpašu ieguldījumu fondu” [Sestās direktīvas] 13. panta B daļas [d)] punkta 6. apakšpunkta izpratnē?”

14. Rakstveida apsvērumus iesniedza PPG, Nīderlande, Apvienotā Karaliste un Eiropas Komisija, un visi minētie sniedza mutvārdu apsvērumus 2013. gada 6. februāra tiesas sēdē.

## Novērtējums

### 2. jautājums

15. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu ir skaidrs, ka valsts tiesvedībā 2. jautājums rodas tikai tad, ja uz 1. jautājumu sniegtā atbilde ir negatīva. Turklāt atbilde uz 2. jautājumu šobrīd būtībā ir sniegta ar Tiesas neseno spriedumu lietā *Wheels Common Investment Fund*<sup>9</sup>.

16. Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka ieguldījumu fonds, kurā ir apkopoti vecuma pensiju programmas līdzekļi, nav “īpašo ieguldījumu fonds” Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta un Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, ņemot vērā šo direktīvu mērķi un nodokļu neitralitātes principu, kura pārvaldīšana var tikt atbrīvota no PVN, jo tā dalībnieki neuzņemas minētā fonda pārvaldības risku, un iemaksas, kuras darba devējs veic pensiju sistēmā, ir līdzeklis, ar ko tas pilda tam likumā paredzētos pienākumus pret saviem darbiniekiem.

17. Tādējādi, tā kā fonds izskatāmajā lietā, šķiet, atbilst visiem trim minētajā spriedumā iekļautajiem kritērijiem – tajā ir apkopoti vecuma pensiju programmas (vai programmu) līdzekļi, dalībnieki neuzņemas [minētā fonda] pārvaldības risku un darba devējs veic iemaksas, lai izpildītu tam likumā paredzētos pienākumus pret saviem darbiniekiem, – pamattiesvedībā izskatāmie pakalpojumi nav jāatbrīvo no PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta noteikumiem.

### 1. jautājums

18. No tā, kas tika pateikts tiesas sēdes laikā, izriet, ka fondu kopīgi izveidoja visi PPG Holdings ietilpstošie uzņēmumi, lai nodrošinātu pensijas saviem darbiniekiem, bet šīs grupas ietvaros PPG Fiber Glass bija tas uzņēmums, kurš noslēdza līgumus par izskatītajiem pakalpojumiem un tos apmaksāja. Turklāt uzdotā jautājuma formulējums skaidri norāda, ka pēc iesniedzējtiesas domām nav jānošķir grupa un tās biedri. Tāpēc, es izskatīšu šo jautājumu, balstoties uz to, ka viens darba devējs ir izveidojis vienu pensijas fondu saviem darbiniekiem, kurā iemaksas veic un izmaksas sedz tikai darba devējs, kuru es turpmāk saukšu vienkārši par “PPG”.

19. Turklāt es norādu, ka pensiju fonda izveidošana un tā pārvaldības organizēšana noteikti iever dažādas izmaksas. Šajā lietā šīs izmaksas sedza tieši PPG, bet, ja tās būtu sedzis tieši fonds, tās joprojām netieši būtu sedzis PPG kā vienīgais, kurš veic iemaksas šajā fondā.

20. Jautājums ir par to, vai pamattiesvedībā apskatītie pakalpojumi, proti, administrēšanas, pārvaldīšanas, konsultēšanas un revīzijas pakalpojumi, kas attiecas uz fondu, bet kurus saņem un apmaksā PPG, tika izmantoti PPG ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta izpratnē.

<sup>9</sup> — 2013. gada 7. marta spriedums lietā C-424/11

21. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Sestās direktīvas 17. pantā paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kas saistīti ar izmaksām. Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot tirgotāju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultāta, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN<sup>10</sup>.

22. Tomēr uz minēto judikatūru attiecas daži noteikumi. Lai PVN būtu atskaitāms, iepriekš veiktajiem darījumiem ir jābūt tiešai un tūlītējai saiknei ar vēlāk veiktajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu. Tādējādi tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, kas dod tiesības veikt atskaitīšanu. Nodokļa maksātājam tiek atzītas tiesības atskaitīt nodokli arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no tā vispārējām izmaksām un kā tādas veido daļu no pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Šādām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā. Šādi saiknei ir vienmēr jāpastāv starp precēm un saņemtajiem pakalpojumiem un vēlāk veiktiem darījumiem, par kuriem ir atskaitāms PVN. Nodokļu maksātāja galējam mērķim saistībā ar minēto nav nozīmes<sup>11</sup>. Tomēr PVN, kas iepriekš samaksāts par izdevumiem, kas radušies nodokļu maksātājam, nevar radīt atskaitīšanas tiesības, ja tas ir saistīts ar darbībām, kas, ņemot vērā to nesaimniecisko raksturu, neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā<sup>12</sup>.

23. Šajā lietā var apgalvot, ka izmaksām, ko ietvēra darbinieku pensiju fonda izveide un tā pārvaldības un administrācijas organizēšana, nav tiešas un tūlītējas saiknes ar saimniecisko darbību vai darba devēja, kāds ir PPG, kura uzņēmējdarbība ietver dažādu preču pārdošanu, vēlāk veiktiem darījumiem, kas apliekami ar PVN. Šāda būtībā ir Nīderlandes valdības nostāja. Tomēr, ņemot vērā citu viedokli, PPG ir ar likumu noteikts pienākums nodrošināt pensijas saviem darbiniekiem, bez kuriem tas nevarētu turpināt īstenot uzņēmējdarbību vai vēlāk veikt darījumus, kuri apliekami ar nodokli, tādējādi minēto darbību izmaksas ir nepieciešama tās piegādāto preču cenas sastāvdaļa. Minēto viedokli izsaka PPG un Komisija. Apvienotā Karaliste norāda, ka dažas no ietvertajām izmaksām (fonda izveidošanas izmaksas un pastāvīgās administratīvās izmaksas, kas saistītas ar darbinieku dalību fondā) ir attiecināmas uz PPG uzņēmējdarbību un tādējādi rada atskaitīšanas tiesības. Tomēr atlikums attiecas tikai uz fondu atsevišķu juridisko personu nodokļu nolūkos un tāpēc nav būtisks attiecībā uz PPG atskaitīšanas tiesībām.

24. Man ļoti patīk PPG un Komisijas viedoklis. Ja visi darba devēja vēlāk veiktie darījumi tiek aplikti ar PVN, tā algas izmaksas ir apliecinājums šo darījumu izmaksām bez nepieciešamības konstatēt tiešu un tūlītēju saikni starp konkrētajām izmaksām un konkrētajām darbībām. Tas pats attiecas uz jebkādam summām, kas tiek maksātas, lai nodrošinātu vecuma pensijas, kuras ir atliktās algas veids. Tomēr šādas izmaksas pašas neietver PVN, tādējādi nav priekšnodokļa, kuru varētu atskaitīt no maksājamā nodokļa. Saistībā ar minēto visi tiesas sēdē klātesošie piekrita, ka PPG būtu noslēgusi līgumu par pensiju nodrošināšanu ar apdrošināšanas sabiedrību un, ja šī sabiedrība būtu PPG izsniegusi rēķinu par jebkādiem saistītajiem pakalpojumiem, kuriem piemēro PVN<sup>13</sup>, šo nodokli varētu atskaitīt no PPG

10 — 2005. gada 26. maija spriedums lietā C-465/33 *Kretztechnik* (Krājums, I-4357. lpp., 33. un 34. punkts un tajos minētā judikatūra).

11 — Skat. 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-496/11 *Portugal Telecom*, 36.–38. punkts un tajos minētā judikatūra. Skat. arī 2013. gada 21. februāra spriedumu lietā C-104/12 *Becker*, 19. un nākamie punkti un tajos minētā judikatūra.

12 — 2008. gada 13. marta spriedums lietā C-437/06 *Securenta* (Krājums, I-1597. lpp., 30. punkts).

13 — Tomēr ir jāatceras, ka ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punktu atbrīvo "apdrošināšanas un pārāpdrošināšanas darījumus, ieskaitot saistītus pakalpojumus, ko veic apdrošināšanas makleri un apdrošināšanas aģenti" (skat. tagad Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta a) apakšpunktu).

maksājamā nodokļa. Tādējādi fakts, ka “nodokļu neitralitātes princips, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, liedz līdzīgiem un tādējādi savstarpēji konkurējošiem pakalpojumiem piemērot atšķirīgus nosacījumus attiecībā uz PVN”<sup>14</sup>, būtu jāuzskata par tādu, saskaņā ar ko šajā lietā izskatāmajiem pakalpojumiem piemērojams PVN arī būtu atskaitāms.

25. Tomēr divu attiecīgo dalībvalstu apgalvojumi, jo īpaši Apvienotās Karalistes, man šķiet pareizi, ciktāl ar tiem tiek uzsvērtā tiesiskā un nodokļu nošķirtība starp fondu un PPG, kas liek secināt, ka aplūkotais PVN nevar tikt atskaitīts tādos apstākļos, kādi pastāv pamattiesvedībā.

26. Šādas tiesiskās un nodokļu nošķiršanas pieprasīšanas iemesli ir acīmredzami – aizsargāt pensiju saņēmējus ne tikai no darba devēja maksātnespējas, bet arī no iespējas, ka fonda aktīviem varētu “uzbrukt”, lai atrisinātu pagaidu naudas plūsmas problēmu vai citā veidā tos novirzītu no tiem paredzētā mērķa īstenošanas. Pašlaik nošķiršanu paredz ES tiesības, bet lietas izskatīšanas laikā tas jau bija paredzēts Nīderlandes tiesībās. Nepārvaramu aizsargmūru nepieciešamība starp attiecīgajiem PPG un fonda aktīviem nepārprotami norāda uz to, ka ir jāizvairās arī no jebkāda veida nodokļu sajaukšanās PPG un fonda starpā.

27. Protams, ka var apgalvot, ka PPG bija tā, kura slēdz līgumus un maksāja par izskatāmajiem pakalpojumiem, un tādējādi tie būtu drīzāk jāsaista ar PPG saimniecisko darbību (kura galvenokārt, ja ne pilnībā, ir apliekama ar nodokļiem), nekā ar fonda darbību (kura, tā kā ietver galvenokārt pensiju iemaksu saņemšanu no PPG un ienākumu saņemšanu no noguldījumiem, pensiju izmaksāšanu pensionāriem, šķiet, neietver nevienu ar nodokļiem apliekamu elementu).

28. Tomēr man šķiet neiespējami neievērot vai neņemt vērā faktu, ka šos pakalpojumus iegādājās, lai fonds gūtu ienākumus no saviem ieguldījumiem, un tādējādi tie bija tieši un tūlītēji saistīti ar fonda darbību un tikai netieši un galu galā ar PPG darbību. Pat tad, ja PPG saimnieciskā darbība ir ar nodokli apliekamā darbība, ar kuru pakalpojumi (kaut arī netieši) ir visciešāk saistīti, nemainīgs paliek fakts, ka pastāv tieša un tūlītēja saikne ar fonda (ar nodokļiem neapliekamo) darbību, kura atrodas starp iegūtajiem pakalpojumiem un PPG saimniecisko darbību. Un tas, vai priekšnodokli var vai nevar atskaitīt, ir atkarīgs no tās darbības veida, ar kuru precēm vai pakalpojumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, ir tieša un tūlītēja saikne. Būtiska ir ciešākā saikne, nevis ciešākā ar nodokļiem apliekamā saikne. Ja tas tā nebūtu, viegli varētu apiet principu, ka priekšnodokli nevar atskaitīt, ja izmaksas ietver no nodokļiem atbrīvotus darījumus vai darījumus, uz kuriem neattiecas PVN.

29. Situāciju var vēl skaidrāk attēlot, ņemot vērā piemēru, ko tiesas sēdē pauda Apvienotā Karaliste. Ja tā vietā, lai ieguldītu tikai vērtspapīros vai citos finanšu produktos, fonds veiktu ieguldījumus nekustamajā īpašumā, lai no tā gūtu ienākumus, to izīrējot (un tā nav neiespējama hipotēze), tad tā nomas darbībai būtu piemērojams PVN, ja (kas arī ir ticami) tas izvēlētos nodokļu piemērošanu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. punkta C daļas a) punktu<sup>15</sup>. Šādā gadījumā jebkādi revīzijas, konsultēšanas, pārvaldīšanas vai administrēšanas pakalpojumi, kurus fonds izmantoja savu nomas darbību veikšanai, būtu tieši attiecināmi uz šo ar nodokļiem apliekamo darbību un šiem pakalpojumiem piemērotais PVN būtu atskaitāms no PVN, kas fondam bija jāmaksā par saviem izdevumiem. Tas nebūtu atskaitāms no PPG maksājamā nodokļa, jo attiecīgie pakalpojumi būtu izmantoti fonda – un nevis PPG – ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai, pat tad, ja PPG būtu par tiem maksājusi. Saistībā ar attiecināmību es nesaredzu iespēju, ka situāciju varētu uzskatīt par citādu tikai tāpēc, ka fonda darbībām nav piemērojams PVN.

14 — Piemēram, skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 SKF (Krājums, I-10413. lpp., 67. punkts un tajā minētā judikatūra). Attiecībā uz jēdziena “nodokļu neitralitāte” nozīmi saistībā ar PVN skat. manus 2012. gada 8. maija secinājumus lietā C-44/11 Deutsche Bank, 18. zemsvītras piezīme.

15 — Skat. tagad Direktīvas 2006/112 137. panta 1. punkta d) apakšpunktu.

30. Tādējādi man šķiet, ka izšķirošs ir fakts, ka fonds izmantoja pakalpojumus savas darbības veikšanas nolūkos, kas ir ne tikai pilnībā citāda, bet arī juridiski un fiskāli nošķirta no PPG darbības. Tas, ka PPG maksāja par pakalpojumiem, nav būtiski. Šo apstākli ir iespējams apskatīt trīs veidos: kā dubultu pakalpojumu saņemšanas un sniegšanas darījumu, kā paredzēts Sestās direktīvas 6. panta 4. punktā<sup>16</sup>, šādā gadījumā PPG būtu jānodod attiecīgais nodoklis fondam; kā atlīdzību, kas iegūta no trešās personas un kas ietver ar nodokli apliekamo apmēru, lai fonds varētu iegādāties pakalpojumus, kā paredzēts Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā<sup>17</sup>; vai kā dāvanu fondam no PPG, kas neietilptu PVN piemērošanas jomā. Tomēr tas nevar nozīmēt, ka PPG iegādājās pakalpojumus savu ar nodokli apliekamo darījumu nolūkos.

31. Es pieminēju nodokļu neitralitātes principu, kurš (savā ziņā) liedz piemērot atšķirīgu attieksmi PVN nolūkos savstarpēji konkurējošām līdzīgām piegādēm. Esmu arī norādījusi, ka, noslēdzot līgumu par pensiju sistēmu ar apdrošināšanas sabiedrību, nevis izveidojot savu fondu, PPG, iespējams, varētu atskaitīt jebkādu PVN priekšnodokli, kurš tai būtu piemērots attiecībā uz pakalpojumiem, kas saņemti saistībā ar minēto (lai gan nav norādes uz to, par cik lielu PVN summu varētu būt runa). Tomēr šis apstāklis, skatot to saistībā ar nodokļu neitralitātes principu, nemaina manis izdarīto secinājumu. Kā tika norādīts spriedumā lietā *Deutsche Bank*<sup>18</sup>, šis princips nav primāro tiesību aktu noteikums un daļēji konkurējošām darbībām dažreiz var tikt dažādi piemērots PVN. Šī principa robežas ir acīmredzamas, turklāt no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļa maksātāji var veidot savu uzņēmējdarbību tā, lai samazinātu maksājamo PVN<sup>19</sup>, – šāda veidošana nebūtu iespējama, ja visām konkurējošām darbībām būtu piemērojams vienāds PVN režīms.

32. Tomēr es atkārtoti vēlos uzsvērt, ka mans viedoklis ir balstīts uz faktu, ka izskatāmos pakalpojumus fonds izmantoja savai darbībai, kas ir nošķirta no PPG saimnieciskās darbības un kas ir juridiski un fiskāli nošķirta no PPG. Es piekrītu tam, ka izmaksas, kas darba devējam rodas, veicot pensiju nodrošināšanu saviem darbiniekiem, ir tieši un tūlītēji saistītas ar viņa saimniecisko darbību kopumā (tā, ka šīm izmaksām piemērotais PVN var noteiktos apstākļos būt atskaitāms), ja izmaksas attiecas uz precēm vai pakalpojumiem, ko izmanto darba devējs. Tāpēc es piekrītu Apvienotās Karalistes nākamajam apgalvojumam, ka PPG var atrasties tādā situācijā, lai atskaitītu PVN par jebkādiem ieguldījumiem, kas veikti, lai izveidotu fondu, pierēģistrētu fondā darbiniekus, nodrošinātu, ka tā paša iemaksas tiek veiktas laicīgi, utt. Šādas darbības ir PPG darbību jomā, nevis atsevišķā fonda darbības jomā.

## Secinājumi

33. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uzskatu, ka Tiesai uz *Gerechthof te Leeuwarden* uzdotajiem jautājumiem būtu jāatbild šādi:

- 1) pareizi interpretējot 17. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā Direktīvā 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: Vienota aprēķinu bāze, nodokļu maksātājs, kas nodibina pensiju fondu kā atsevišķu uzņēmumu juridiskā un fiskālā nozīmē, lai nodrošinātu savu esošo un bijušo darbinieku pensijas, nevar atskaitīt nodokli, ko viņš ir samaksājis par pakalpojumiem, kas tika sniegti šim fondam saistībā ar tā pārvaldīšanu un darbību. Šādu nodokli var atskaitīt tikai pats fonds no jebkura nodokļa, kas tam ir jāmaksā par viņa veiktajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem;

16 — Skat. tagad Direktīvas 2006/112 28. pantu.

17 — Skat. tagad Direktīvas 2006/112 73. pantu.

18 — Minēts šī sprieduma 14. zemsvītras piezīmē un 45. punktā; manu secinājumu 60. punkts un tajā minētā judikatūra.

19 — Skat. nesenāku 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-103/09 *Weald Leasing* (Krājums, I-13589. lpp., 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 2) ieguldījumu fonds, kurā ir apkopoti vecuma pensiju programmas līdzekļi, nav īpašo ieguldījumu fonds Direktīvas 77/388 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta izpratnē, kura pārvaldīšana var tikt atbrīvota no PVN, ņemot vērā šīs direktīvas mērķi un nodokļu neitralitātes principu, jo tā dalībnieki neuzņemas minētā fonda pārvaldības risku un iemaksas, kuras darba devējs veic programmā, ir līdzeklis, ar ko tas pilda tam likumā paredzētos pienākumus pret saviem darbiniekiem.