



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES
JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 6. aprīlī¹

Lieta C-132/16

***Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia
pret
“Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD***

(Varhoven administrativen sad (Bulgārijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa) lūgums sniegt
prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesību akti pievienotās vērtības nodokļa jomā –
Priekšnodokļa atskaitīšana – Pakalpojumi bez atlīdzības pašvaldības infrastruktūras labā – Saikne ar
nodokļa maksātāja saimniecisko darbību – Ekonomiska piesaiste vai cēloņsakarība –
Izmaksu iegrāmatošana vispārējās izmaksās

I. Ievads

1. Cik šaurai vai plašai no PVN viedokļa ir jābūt saiknei starp izmaksām, par kurām ir jāmaksā PVN un kuras uzņēmējam rodas ieņēmumu gūšanas nolūkā, un šā uzņēmēja darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, lai būtu iespējams atskaitīt priekšnodokli? Vai šajā ziņā ir pietiekami, ka izmaksas uzņēmumam bija lietderīgas vai nepieciešamas? Vai ir pietiekami ar to vien, ka izmaksu *cēlonis* ir plānotie ieņēmumi, vai arī izmaksām ir jābūt tieši un *tūlītēji piesaistāmām* uzņēmuma ieņēmumiem, par kuriem ir jāmaksā PVN?
2. Piemēram, vai ir pietiekami, ja uzņēmums uzdod atjaunot pašvaldībai piederošu notekūdeņu infrastruktūru, lai saņemtu būvatļaujas savām ēkām, kas turpmāk tiks izīrētas, uzliekot nodokli? Vai arī atjaunošanas izmaksām ir jābūt tieši un tūlītēji piesaistāmām konkrētiem uzņēmuma darījumiem? Pēdējā minētajā gadījumā uzņēmuma atskatītais priekšnodoklis par atjaunošanas izmaksām ir atkarīgs no pašvaldībai sniegtā pakalpojuma novērtējuma. Tas tā ir tādēļ, ka uzņēmums atjaunošanas darbus tieši un tūlītēji veic par labu pašvaldībai, kas pilda notekūdeņu novadīšanas funkciju.
3. Šie pamatjautājumi Tiesai ir jāizvērtē šajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā. Sniedzot atbildes, ir jāņem vērā arī Tiesas nesenis spriedums lietā *Sveda*². Tas dalībvalstīs ir radījis zināmu nedrošību par priekšnodokļa atskaitīšanas piemērojamību. Šajā tiesvedībā Tiesai ir iespēja precizēt minētajā spriedumā paustos izteikumus.

¹ Oriģinālvaloda – vācu.

² Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Savienības tiesisko regulējumu šajā lietā veido Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu³ (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”). Šajā ziņā PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts:

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

a) [..]

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.”

5. PVN direktīvas 168. pants attiecas uz priekšnodokļa atskaitīšanu:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek 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; [..]”

6. PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā ir ietverts pārejas noteikums:

“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.”

B. Valsts tiesības

7. *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Bulgārijas Likums par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – “ZDDS”) 69. pantā ir noteikts:

“(1) Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamām piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, ko veic reģistrēts nodokļa maksātājs, tam ir tiesības atskaitīt:

1. PVN par preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu, ko tam ir veicis vai veiks piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs, kurš arī ir saskaņā ar šo likumu reģistrēts nodokļa maksātājs.”

8. ZDDS 70. pants:

“(1) Pat ja ir ievēroti 69. vai 74. pantā paredzētie nosacījumi, tiesību atskaitīt priekšnodokli nav, ja: [..]

2. preces vai pakalpojumi ir paredzēti bezatlīdzības darījumiem vai citām darbībām, kas nav nodokļa maksātāja saimnieciskā darbība; [..].”

³ OV 2006, L 347, 1. lpp.

III. Pamatlieta

9. “*Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*” EOOD (turpmāk tekstā – “*Iberdrola*”) pieder zemesgabali, uz kuriem ir paredzēts uzbūvēt atpūtas kompleksu. Šo kompleksu ir paredzēts izīrēt, uzliekot nodokli. Lai to pieslēgtu pašreizējai notekūdeņu sūkņu stacijai, kas pieder pašvaldībai, šī sūkņu stacija bija vispārēji jāatjauno. Bez atjaunošanas nebija iespējams novadīt notekūdeņus arī no iecerētajiem *Iberdrola* objektiem. Šajā saistībā *Iberdrola* un pašvaldība noslēdza līgumu, kurā *Iberdrola* par saviem līdzekļiem apņēmas atjaunot pašvaldības notekūdeņu infrastruktūru. Atjaunošanu *Iberdrola* uzdevumā veica būvuzņēmējs.

10. Pēc pašvaldības notekūdeņu sūkņu stacijas atjaunošanas tika uzbūvēti atpūtas kompleksa objekti un tos bija iespējams tai pieslēgt. *Iberdrola* atskaitīja priekšnodokli par izmaksām, kas tai bija radušās. Tomēr valsts iestāde to neatļāva saskaņā ar ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunktu. *Iberdrola* pārsūdzēja šo aizliegumu administratīvajā tiesā.

11. Administratīvā tiesa pieņēma, ka, atjaunojot sūkņu staciju, *Iberdrola* ir sniegusi pašvaldībai pakalpojumu bez atlīdzības. Tomēr tas esot bijis paredzēts *Iberdrola* saimnieciskās darbības vajadzībām (atpūtas kompleksa izīrēšanai). Tas tādēļ, ka tikai pēc pašvaldības sūkņu stacijas atjaunošanas atpūtas kompleksu esot iespējams izmantot atbilstoši paredzētajam mērķim.

12. Administratīvā tiesa ņēma vērā, ka, lai varētu atskaitīt priekšnodokli par saņemto būvuzņēmēja rēķinu, tajā norādītajiem izdevumiem esot jābūt daļai no *Iberdrola* vispārējām izmaksām un jābūt šā uzņēmuma veikto darījumu cenu veidojošam faktoram. Tiesas pieprasītā eksperta atzinumā tika secināts, ka grāmatvedībā šie izdevumi tika uzskatīti par atpūtas kompleksa projekta īstenošanas izdevumiem. Tādējādi esot konstatēts, ka tie ir iekļauti uz uzņēmuma zemesgabaliem paredzēto būvobjektu būvniecības izdevumos un ir saistīti ar *Iberdrola* saimniecisko darbību.

13. Tāpēc administratīvā tiesa atcēla nodokļa aprēķinu un lēmumu par nodokļa aprēķina grozījumiem. Par šo atcelšanu *Varhoven administrativen sad* (Bulgārijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa) ir uzsākta kasācijas tiesvedība. Tā ir nolēmusi apturēt tiesvedību un ierosināt prejudiciālā nolēmuma tiesvedību.

IV. Tiesvedība Tiesā

14. Lietu izskatošā *Varhoven administrativen sad* (Bulgārijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa) ir uzdevusi Tiesai šādus jautājumus:

- “1) Vai Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta b) apakšpunktam, 168. panta a) punktam un 176. pantam ir pretējs tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkts, kurā ir ierobežotas tiesības atskaitīt priekšnodokli par trešās personas īpašumā esoša objekta ierīkošanas vai pārveidošanas pakalpojumiem, kas tiek veikti gan par labu pakalpojumu saņēmējam, gan arī trešajai personai, tikai tādēļ vien, ka trešā persona saņem pakalpojuma rezultātu bez atlīdzības, neņemot vērā to, ka pakalpojumi tiks izmantoti tos saņemošā nodokļu maksātāja saimnieciskajai darbībai?
- 2) Vai Direktīvas 2006/112 26. panta 1. punkta b) apakšpunktam, 168. panta a) punktam un 176. pantam ir pretēja nodokļu prakse, kur tiesības atskaitīt priekšnodokli tiek atteiktas par pakalpojumiem, ja izdevumi to sniegšanai tika iegrāmatoti kā nodokļu maksātāja kopējo izdevumu daļa, pamatojoties uz to, ka tie tika veikti svešā īpašumā esoša objekta ierīkošanai vai pārveidošanai, un neņemot vērā to, ka arī būvniecības pakalpojumu saņēmējs objektu izmanto savai saimnieciskajai darbībai?”

15. Tiesvedībā Tiesā par šiem jautājumiem rakstveida apsvērumus ir iesniegusi *Iberdrola*, Bulgārijas Republika un Eiropas Komisija. Turklāt 2016. gada 24. novembra sēdē piedalījās arī Bulgārijas finanšu pārvalde.

V. Juridiskais vērtējums

A. Par PVN direktīvas 176. pantā ietvertās tā dēvētās “esošā stāvokļa saglabāšanas” klauzulas piemērošanu

16. Vispirms ir jānoskaidro, vai, pamatojoties uz PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā paredzēto iespēju saglabāt līdzšinējos valstu izņēmumus no tiesībām atskaitīt priekšnodokli, *ZDDS* 70. pants *per se* nav pretrunā PVN direktīvas prasībām. Proti, minētā norma tika pieņemta brīdī, kad Bulgārija pievienojās Savienībai⁴.

17. Tomēr PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā paredzētā tā dēvētā “esošā stāvokļa saglabāšanas” klauzula neļauj jaunai dalībvalstij, par iegastu izmantojot pievienošanās Eiropas Savienībai, grozīt savus tiesību aktus, attālinot šos tiesību aktus no šīs direktīvas mērķiem. Šādi grozījumi būtu pretrunā šīs klauzulas jēgai⁵. Tādēļ pamatlietā iesniedzējtiesai, kas vienīgā ir kompetenta interpretēt valsts tiesības, ir jānovērtē, vai ar *ZDDS* 70. pantu tika saglabāts līdzšinējs ierobežojums vai arī tiesiskā situācija tika grozīta⁶. Tā kā, ņemot vērā paziņotos faktus, nav norāžu par labu pirmajam variantam, turpmāk tiks pieņemts, ka PVN direktīvas 176. panta otrā daļa šajā lietā nav piemērojama.

B. Par prejudiciālajiem jautājumiem

18. Abi iesniedzējtiesas jautājumi būtībā attiecas uz to pašu problēmu. Runa ir par to, vai PVN direktīvā tiesības atskaitīt priekšnodokli ir paredzētas arī tad, ja saņemtais pakalpojums (šajā lietā atjaunošana), lai gan ir saistīts ar sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem uzliek nodokli (šajā lietā izīrēšanu), tomēr tieši un bez atlīdzības tiek sniegts trešajai personai (šajā lietā pašvaldībai). Šī problēma it īpaši rodas tad, ja pašvaldība izmanto pakalpojumu saviem mērķiem, organizējot pašvaldības notekūdeņu novadīšanu.

19. Uzdodot pirmo jautājumu, tiesa vēlas zināt, vai no šāda viedokļa valsts tiesības ir pretrunā PVN direktīvai. Uzdodot otro jautājumu, tā vaicā, vai no šāda viedokļa PVN direktīva nepieļauj tādu nodokļu praksi, turklāt šajā gadījumā nozīme tiek piešķirta arī “iegrāmatošanas” veidam. Tomēr satura ziņā abi jautājumi ir tik cieši saistīti, ka uz tiem var sniegt kopēju atbildi.

20. Tādēļ vispirms tiks aplūkots konkrētās “iegrāmatošanas” nenozīmīgums (par to pirmajā daļā), lai pēc tam aplūkotu priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumus (par to otrajā daļā). Turklāt vispirms tiks raksturots saņemta pakalpojuma *tiešas piesaistes* sniegtam pakalpojumam *pārākums* pār plašu cēloņsakarību (par to 2.a un 2.b daļā). Šis pārākums jau ir apspriests Tiesas judikatūrā (par to 2.c daļā). Aplūkojot sīkāk (par to 2.d daļā), tam nav pretrunā spriedums *Sveda*⁷. Visbeidzot es pievērsīšos šajā lietā izšķirošajai mijiedarbībai starp nodokļa uzlikšanu bezatlīdzības pakalpojumiem (PVN direktīvas 26. pants) un priekšnodokļa atskaitīšanu (PVN direktīvas 168. pants) (par to 2.e daļā).

4 Skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 5. punkts).

5 Skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 43. punkts).

6 Šajā nozīmē arī 2013. gada 18. jūlija spriedums *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 47. punkts).

7 2015. gada 22. oktobra spriedums (C-126/14, EU:C:2015:712).

1. Iegrāmatošanas veida nenozīmīgums

21. Vispirms ir jānorāda, ka PVN tiesiskais regulējums jau sistēmiski – atšķirībā no *Iberdrola* viedokļa tiesas sēdē un Komisijas viedokļa tās apsvērumos – nevar būt atkarīgs no konkrēta iegrāmatošanas veida, ko izmanto nodokļa maksātājs.

22. Saskaņā ar Savienības tiesību aktiem PVN jomā nodoklis – ar to tas atšķiras no raksturīga tiesiskā regulējuma ienākuma nodokļa jomā – netiek uzlikts aktīvu izmaiņām (proti, vērtības pieaugumam), bet ir piesaistīts tikai darbībām. Tas izriet no PVN direktīvas 2. panta (“darījumiem”), 9. panta (“saimniecisku darbību”), 13. panta (“iesaistoties [...] darbībās”) un 168. panta (“preces [...] izmanto”) formulējuma. Ir loģiski, ka visā PVN tiesiskajā regulējumā nav paredzēts pienākums iegrāmatot (uzskaitīt) aktīvus. Tāpat maksājamais PVN izriet nevis no vairāku aktīvu salīdzinājuma dažādos datumos (tā dēvētā uzņēmuma līdzekļu salīdzinājuma), bet gan no trešās personas izdevumiem par preces piegādi vai pakalpojuma sniegšanu.

23. Tomēr, ja līdzekļu salīdzinājums PVN tiesiskajā regulējumā ir mazsvarīgs, tad arī no darījumu iegrāmatošanas veida nevar secināt par PVN tiesību aktos paredzētu tiesību (šajā lietā tiesību atskaitīt priekšnodokli) pastāvēšanu. Turklāt saiknes ar individuālu iegrāmatošanu gadījumā vērtējums no PVN viedokļa *de facto* tiktu atstāts nodokļa maksātāja ziņā. Tas nevar būt pareizi. Tādēļ PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos arī nav paredzēta nekāda saikne ar nodokļa maksātāja izmantoto uzskaites veidu. It īpaši PVN direktīvas 178. panta formulējumā par priekšnodokļa atskaitīšanu nav norādes uz grāmatvedības tiesisko regulējumu. Tādējādi uz šajā lietā izlemjamo jautājumu ir jāatbild neatkarīgi no nodokļa maksātāja izmantotā iegrāmatošanas veida saskaņā ar attiecīgo valsts grāmatvedības tiesisko regulējumu.

24. Turklāt tieši Tiesas sniegtā PVN direktīvas 26. panta interpretācija liecina, ka ir iespējamās izmaksas uzņēmuma mērķiem, kas (it īpaši arī no grāmatvedības viedokļa) ir nodokļa maksātāja vispārējās izmaksas, bet kas tomēr nepamato tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šajā gadījumā runa ir par izmaksām tādiem mērķiem, kuri nav saimnieciska rakstura, taču ir saimnieciskās darbības vajadzībām⁸ (par to sīkāk 48. un nākamajos punktos).

2. Priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi

25. Atšķirībā no *Iberdrola* un Komisijas apgalvojumiem, lai varētu atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu, nepietiek tikai ar cēloņsakarību starp saņemtajiem pakalpojumiem un sniegtajiem saimnieciska rakstura pakalpojumiem. Tomēr katrā ziņā ar to pietiek tad, ja saņemto pakalpojumu var tieši piesaistīt no nodokļa atbrīvotam vai ar nodokli neapliekamam sniegtajam pakalpojumam. Šajā gadījumā saimnieciska rakstura *piesaiste* ir pārāka par saimnieciska rakstura *cēloni*. *Iberdrola* un Komisijas pretējais uzskats pamatojas uz ienākuma nodokļa tiesiskā regulējuma un PVN tiesiskā regulējuma nepieļaujamu sajaukšanu.

a) PVN direktīvas 168. panta formulējums

26. Šādas piesaistes pārākums par vienkāršu cēloni izriet jau no PVN direktīvas 168. panta formulējuma. Saskaņā ar šo formulējumu nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, “ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli”. PVN direktīvā nav runas par to, ka saņemto pakalpojumu saņemšanu cēloniski ir izraisījis uzņēmums. Gluži otrādi, ir nepieciešams, ka uzņēmums tos konkrēti *izmanto*.

⁸ No šāda viedokļa skat. Tiesas judikatūru spriedumos, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjment* (C-118/11, EU:C:2012:97, 44. un 70. punkts), 2009. gada 12. februāris, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 28. punkts), un 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts).

27. Ar to PVN tiesiskais regulējums tostarp atšķiras no dalībvalstu tiesiskā regulējuma ienākuma nodokļa jomā. Attiecībā uz izmaksu atskaitīšanu no nodokļa aprēķina bāzes (tā dēvēto pamatdarbības izdevumu atskaitīšanu) ienākuma nodokļa tiesiskajā regulējumā, kad nodoklis tiek uzlikts ienākumu plūsmai vai gūtam vērtības pieaugumam, katrā ziņā var piemērot cēloņsakarības principu, lai panāktu vienādu nodokļa uzlikšanu atbilstoši attiecīgajam finansiālajam stāvoklim. Šajā gadījumā var būt pietiekami jau ar cēloņsakarību – proti, vienkārši ar cēloņa esamību – starp izdevumiem un ienākumu gūšanu.

28. Tomēr PVN tiesiskajā regulējumā runa ir par pareizu nodokļa piemērošanu patērētājam. Tādēļ izmantošanas jēdziens – pretēji Komisijas izpratnei – ir šaurāks par cēloņa jēdzienu. Komisijas izpratnes rezultātā bieži vien rastos ar nodokli neaplikts galapatērētājs. Tas ir pretrunā koncepcijai par PVN kā vispārēju patēriņa nodokli, kas principā attiecas uz visām precēm un pakalpojumiem.

29. Ar nodokli neaplikta galapatērētāja risks rodas, ja, piemēram, pašvaldības rotaļlaukumu atjaunošana būtu citu būvatļauju saņemšanas priekšnoteikums, lai pašvaldībā varētu būvēt citas dzīvojamās ēkas. Saņēmējs un atjaunošanas pakalpojumu “izmantotājs” šajā gadījumā būtu pašvaldība, istenojot savas valsts varas funkcijas. Ieguldītāja tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties vienkārši uz cēloniskiem apsvērumiem, samazinātu PVN ieņēmumus, un saņēmējs (šajā piemērā pašvaldība) saņemtu pretēji sistēmai ar nodokli neapliktu galapatērētāju. Savukārt šāda situācija nerastos, ja pašvaldība pati pasūtītu atjaunošanu.

b) Priekšnodokļa atskaitīšanas jēga un mērķis

30. Turklāt PVN tiesiskajā regulējumā priekšnodokļa atskaitīšanai ir cita funkcija nekā pamatdarbības izdevumu atskaitīšanai ienākuma nodokļa tiesiskajā regulējumā. Ar priekšnodokļa atskaitīšanu, uzliekot nodokli visos posmos, tiek novērsta vairākkārtēja nodokļa uzlikšana (nodokļa uzkrāšanās). Pateicoties priekšnodokļa atskaitīšanai, tiek nodrošināts, ka PVN maksā tikai galapatērētājs⁹, un nodokļa maksātājs (uzņēmums) to nemaksā (neitralitātes princips). Šajā ziņā nodokļa maksātājs visos posmos rīkojas tikai kā nodokļu iekasētājs valsts labā¹⁰.

31. Lai viņš varētu veikt savu nodokļu iekasētāja uzdevumu, principā¹¹ ir jābūt veiktiem darījumiem, par kuriem tiek uzlikts nodoklis. Tas tostarp izriet arī no PVN direktīvas 168. panta (“darījumiem, par kuriem uzliek nodokli”). Tādēļ ir būtiski, vai saņemtais pakalpojums tiek izmantots patērētājiem sniegtiem pakalpojumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, vai arī pakalpojumiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļa vai attiecīgi nav apliekami ar nodokli. Tātad priekšnodokļa atskaitīšana ir saistīta ar nākamajā stadijā iekasējamiem nodokļiem¹². Tomēr šī saistība var rasties, nevis pamatojoties uz neskaidru cēloņa ideju, bet tikai pamatojoties uz saņemtā pakalpojuma piesaisti konkrētiem sniegtajiem pakalpojumiem. Šis vajadzīgās saistības nav, ja saņemtie pakalpojumi tiek tieši izmantoti no nodokļa atbrīvotiem vai ar nodokli neapliekamiem darījumiem.

9 Spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), un 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), kā arī rīkojums, 2011. gada 9. decembris, *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nav publicēts, EU:C:2011:825, 21. punkts).

10 Spriedumi, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts).

11 Izņēmumi PVN direktīvas 169. pantā principā ir paredzēti pārrobežu darījumiem, lai novērstu neizdevīgus konkurences apstākļus eksportējošiem uzņēmumiem.

12 Tas nepārprotami ir norādīts 2006. gada 30. marta spriedumā *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts).

c) Tiesas judikatūra par saikni starp saņemto pakalpojumu un sniegto saimnieciska rakstura pakalpojumu

32. Tādējādi atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai¹³ saņemts pakalpojums ar nodokli apliekamiem darījumiem tiek izmantots tikai tad, ja pastāv tieša un tūlītēja saikne starp izmantošanu un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.

33. Kritērijs par preces vai pakalpojuma izmantošanu darījumiem, kas izriet no uzņēmuma saimnieciskās darbības, atbilstoši jaunākajai Tiesas judikatūrai satur a ziņā atšķiras pat atkarībā no tā, vai runa ir par pakalpojuma iegādi vai ražošanas līdzekļa iegādi¹⁴.

34. Attiecībā uz darījumu, ko veido tāda pakalpojuma iegāde kā citai personai piederošas būves atjaunošana, lai nodokļa maksātājam būtu tiesības atskaitīt priekšnodokli un varētu noteikt šo tiesību apjomu, principā ir jāpastāv tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu saņemto pakalpojumu un vienu vai vairākiem sniegtajiem pakalpojumiem, kuri ļauj izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli¹⁵.

35. Tomēr Tiesa ir paredzējusi vienu izņēmumu. Arī tad, ja *nav* tiešas un tūlītējas saiknes starp konkrētu saņemto pakalpojumu un vienu vai vairākiem sniegtajiem pakalpojumiem, nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no tā vispārējām izmaksām un kā tādas ir tā piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenu veidojošs elements. Tad šādas izmaksas ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā¹⁶.

36. Šis judikatūras konteksts ir tāds, ka šajos gadījumos nodokļa maksātājs rīkojas kā to pakalpojumu “patērētājs”, kuru izmaksas viņš sedz. Tādējādi, ja nav citu kritēriju, PVN atvieglojums ir jānosaka, ņemot vērā visu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību. Tomēr, ja pastāv tieša saikne ar konkrētu sniegto pakalpojumu, šā sniegtā pakalpojuma ņemšana vērā ir precīzāka metode tiesību atskaitīt priekšnodokli noteikšanai. Šī precīzākā metode ir pārāka par kopējā apgrozījuma vispārēju vērtējumu.

37. Tādēļ, ja *ir* tieša un tūlītēja saikne ar sniegtu pakalpojumu, kuram nodoklis netiek piemērots saimnieciskās darbības neesamības dēļ, nav tiesību atskaitīt priekšnodokli. Par to Tiesa ir lēmusi vairākkārt¹⁷. Tas tā ir arī tad, ja uzņēmējs saņem pakalpojumu, lai netieši nostiprinātu visu savu saimniecisko darbību, kura tam dod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tas tā ir tādēļ, ka nav nozīmes nodokļa maksātāja iecerētajam galīgajam mērķim¹⁸. Tādējādi nevar pietikt tikai ar nodokļa maksātāja ekonomisko motivāciju.

13 Skat. tikai spriedumus, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjment* (C-118/11, EU:C:2012:97, 44. un nākamie punkti), 2009. gada 12. februāris, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 28. punkts), 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts), 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 27. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. punkts).

14 Spriedums, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjment* (C-118/11, EU:C:2012:97, 45. punkts).

15 Spriedumi, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjment* (C-118/11, EU:C:2012:97, 46. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 Spriedumi, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjment* (C-118/11, EU:C:2012:97, 47. punkts), 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 37. punkts), 2007. gada 8. februāris, *Investrand* (C-435/05, EU:C:2007:87, 24. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 Spriedumi, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 Spriedumi, 1995. gada 6. aprīlis, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 19. punkts), 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 20. punkts), 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 38. punkts), un 2001. gada 22. februāris, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 25. punkts).

38. No šāda viedokļa Tiesa ir arī precizējusi, ka tikai tas vien, ka pakalpojums ir “nepieciešams nosacījums” nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai, neizslēdz iespēju, ka pakalpojums tiek sniegts trešās personas privātām vajadzībām. Tikai ar “netiešu saikni” nevar pietikt, lai pakalpojumu bez atlīdzības pielīdzinātu pakalpojumam par atlīdzību¹⁹, kas tad dotu tiesības atskaitīt priekšnodokli.

39. Tādējādi Tiesas judikatūrā ir apstiprināts, ka tikai ar vienkāršu cēloņsakarību starp sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem uzliek nodokli, un saņemto pakalpojumu principā nevar pietikt, lai piešķirtu tiesības atskaitīt priekšnodokli.

40. Lidz ar to – pretēji Komisijas uzskatam – šajā lietā galvenā nozīme nevar būt tam, vai pašvaldības infrastruktūras atjaunošana bija būvprojekta īstenošanas priekšnoteikums. Nav būtisks arī citai personai piederošu infrastruktūras objektu atjaunošanas mērķis (proti, motīvs).

41. Drīzāk galvenā nozīme ir tam, kas – nodokļa maksātājs vai trešā persona – faktiski izmanto saņemto pakalpojumu un vai tādējādi rodas ar nodokli neaplikts galapatēriņš. Šajā lietā būvniecības pakalpojumus notekūdeņu novadīšanai tieši izmanto tikai pašvaldība²⁰. Tā uztur un apsaimnieko pašlaik atjaunoto infrastruktūru²¹.

42. Visas citas situācijas būtu pretrunā neitralitātes principam: pašvaldības infrastruktūras atjaunošanai, iesaistot ieguldītāju, kurš vēlas veikt būvniecību, netiktu uzlikts PVN; turpretim par atjaunošanu no nodokļu ieņēmumiem, ja to veic pašvaldība, būtu jāmaksā PVN. Tādējādi galvenā nozīme var būt nevis ieguldītāja motivācijai, bet tikai pašvaldībai sniegtā pakalpojuma klasificēšanai no PVN viedokļa (par to turpmāk 48. un nākamajos punktos).

d) Nošķiršana no Tiesas sprieduma lietā “Sveda”

43. Sīkāk aplūkojot, šim secinājumam nav pretrunā arī 2015. gada spriedums *Sveda*²². Arī tajā aplūkotajā situācijā tika uzbūvēts infrastruktūras objekts pastaigu takas veidā, lai to bez atlīdzības izmantotu trešās personas. Minētajā lietā Tiesa apstiprināja tiešu saikni ar nodokļa maksātāja turpmāko saimniecisko darbību²³.

44. Tomēr abas lietas – saskaņā ar Bulgārijas valdības viedokli, taču atšķirībā no tiesas sēdē paustā *Iberdrola* viedokļa – nav salīdzināmas. Pirmkārt, lietā *Sveda* ir strīdīgi, vai nodokļa maksātājs faktiski ļauj izmantot pastaigu taku trešajām personām bez atlīdzības, ja *par to* ir samaksāta valsts subsīdija. Tomēr šo jautājumu Tiesa sīkāk nav aplūkojusi.

45. Otrkārt, pastaigu taku nodokļa maksātājs izmantoja pats, lai veiktu savu saimniecisko pārdošanas darbību. Ar to, ka ir iesaistīta patstāvīga trešā persona – pašvaldība, kura saņemtos pakalpojumus vēlas izmantot saviem ūdensapgādes mērķiem, šī lieta atšķiras no lietas *Sveda*. Takas izmantošanas pieļaušana savas uzņēmējdarbības vajadzībām (kā lietā *Sveda*) ir nevis patstāvīgs pakalpojums trešajai personai, bet tikai daļa no pārdošanas pakalpojumiem, par kuriem uzliek nodokli²⁴.

¹⁹ Tas nepārprotami ir norādīts 2012. gada 16. februāra spriedumā *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 51. punkts), šajā ziņā skat. 1997. gada 16. oktobra spriedumu *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 27. punkts).

²⁰ Ar to šī lieta būtiski atšķiras no tiesas sēdē Komisijas minētā piemēra par taksometra uzņēmēju, kurš viņam uzticēto (citai personai piederošo) taksometru apriko ar iebūvētām ierīcēm. Minētajā gadījumā taksometra uzņēmējs izmanto iebūvētas ierīces. Tāpēc arī tikai viņš drīkst atskaitīt priekšnodokli par šīm iebūvētajām ierīcēm. Atdodot taksometru atpakaļ, iebūvētās ierīces viņš parasti principā var arī izņemt, ja viņam netiek atlīdzināta iebūvēto ierīču vērtība. Tomēr šajā lietā tā visa nav.

²¹ Tādēļ Vācijā pastāv nostiprināta judikatūra, saskaņā ar kuru infrastruktūras objektu būvniecība sabiedrības (proti, valsts) labā rezultātā nedod ieguldītājam tiesības atskaitīt priekšnodokli, pat ja tas tikai tā var īstenot savu būvprojektu, par kuru uzliek nodokli. No šāda viedokļa skat. spriedumus, *BFH* [Federālā Finanšu tiesa], 2011. gada 13. janvāris, V R 12/08, *BStBl.* II 2012, 61. lpp.; 2005. gada 20. decembris, V R 14/04, *BStBl.* II 2012, 424. lpp., un 2006. gada 9. novembris, V R 9/04, *BStBl.* II 2007, 285. lpp.

²² 2015. gada 22. oktobra spriedums (C-126/14, EU:C:2015:712).

²³ Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 35. punkts).

²⁴ Tādēļ neapstridami drīkst atskaitīt priekšnodokli par uzņēmuma klientu stāvvietas atjaunošanu, pat ja klienti to it kā izmanto bez atlīdzības.

46. Tomēr trešās personas infrastruktūras atjaunošana bez atlīdzības nav nepatstāvīgs papildpakalpojums attiecībā uz plānotajiem izīrēšanas pakalpojumiem, par kuriem uzliek nodokli. Pakalpojumu var uzskatīt par nepatstāvīgu papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet tikai veids, kā visērtāk saņemt galveno pakalpojumu²⁵. Tomēr nevar būt runa par to, ka citai personai piederošu objektu atjaunošana pašvaldības labā vai notekūdeņu novadīšana, ko veic pašvaldība, tikai papildinātu *Iberdrola* izīrēšanas pakalpojumus saviem īrniekiem.

47. Šajā lietā – atšķirībā no lietas *Sveda* – *Iberdrola* neizmanto atjaunoto infrastruktūru, sniedzot savus izīrēšanas pakalpojumus. Tie ir neatkarīgi no pašvaldības organizētās notekūdeņu novadīšanas. Pietiekamas komunālās infrastruktūras esamība ir tikai izīrēšanas pakalpojumu sniegšanai paredzētā atpūtas kompleksa būvniecības priekšnoteikums. Tāpēc – atšķirībā no lietas *Sveda* – nevar runāt par to, ka nav tiešas un tūlītējas saiknes starp konkrētu saņemto pakalpojumu (atjaunošanas pakalpojumu saņemšana) un sniegto pakalpojumu (atjaunošanas pakalpojumu sniegšana pašvaldībai).

e) Mijiedarbība ar PVN direktīvas 26. pantu

48. Tādējādi ir jāsecina, ka atjaunošanas pakalpojums ir tieši attiecināms uz pašvaldībai sniegto pakalpojumu. Līdz ar to galvenā nozīme ir tikai tam, vai šis pakalpojums tiek sniegts par atlīdzību un kā tāds, par kuru jāmaksā nodoklis saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, vai arī bez atlīdzības, bet kā tāds, kas ir apliekams ar nodokli (un par kuru jāmaksā nodoklis) saskaņā ar PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktu. Tikai tad *Iberdrola* varētu atskaitīt priekšnodokli. Turpretim nav iespējams atskaitīt priekšnodokli par tādu darbību izmaksām, par kurām nav jāmaksā PVN²⁶.

49. Tas, vai šajā lietā faktiski ir sniegts pakalpojums bez atlīdzības, ir jālemj valsts tiesai, kas to acīmredzami par tādu uzskata. Tomēr, ņemot vērā paziņotos faktus, par to ir zināmas šaubas. Ja tikai pašvaldības objektu atjaunošana, ko ar līgumu ir atļāvusi pašvaldība, ļauj ieguldītājam īstenot būvprojektu, tad ar šo atļauju pašvaldība ieguldītājam sniedz attiecīgu priekšrocību, kas atbilst vismaz atjaunošanas, ko ieguldītājs ir apņēmis veikt, izmaksu apmēram.

50. No šāda viedokļa var pieņemt, ka uzņēmums reti kaut ko piešķir citai trešajai personai, ja tas no šīs trešās personas necer saņemt atbilstīgu priekšrocību. Šajā lietā tā būtu iespēja saņemt būvatļauju. Vērtējot no šāda viedokļa, būtu sniegts pakalpojums *par atlīdzību*, kurš, lai arī dod tiesības atskaitīt priekšnodokli, tomēr rada arī pienākumu samaksāt tikpat lielu nodokli par atjaunošanu, kas veikta par atlīdzību.

51. Tomēr, ja faktiski ir sniegts pakalpojums *bez atlīdzības*, ir jālemj, vai tam uzliek nodokli saskaņā ar PVN direktīvas 26. pantu. Tiesas judikatūrā par tā dēvētajām tiesībām izvēlēties piesaisti²⁷ gan ir pieļautas iespējas pilnībā atskaitīt priekšnodokli, kaut arī preces tiek daļēji izmantotas privātām vajadzībām. Tomēr, pirmkārt, jau ir apšaubāmi, vai šī judikatūra attiecas arī uz pakalpojumiem²⁸. Turklāt, otrkārt, ir strīdīgi, vai attiecībā uz juridiskām personām vispār var runāt par izmantošanu “privātām vajadzībām”²⁹. Katrā ziņā šajā lietā šādas izmantošanas nav.

25 Skat. spriedumus, 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 17. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2015. gada 16. aprīlis, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 31. punkts).

26 Spriedumi, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 44. un 70. punkts), 2009. gada 12. februāris, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 28. punkts), un 2006. gada 30. marts, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts).

27 1991. gada 11. jūlija spriedums *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 17. punkts), apstiprināts 1995. gada 4. oktobra spriedumā *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304, 20. punkts).

28 Par to ir šaubas, jo pakalpojumus nevar “piesaistīt” nevienam uzņēmumam un – atšķirībā no precēm – arī principā uzreiz patērēt, tāpēc nav pamatojuma uzlikt nodokli vēlāk (kreditēt ar atskaitīto priekšnodokli).

29 No šāda viedokļa Tiesa runā par citiem mērķiem nekā saimnieciskās darbības vajadzībām. Skat. spriedumus, 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, 74. punkta beigās), 2009. gada 23. aprīlis, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 39. punkts), un 1991. gada 11. jūlijs, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 26. punkts).

52. Tā kā šajā lietā atjaunošana bez atlīdzības netika veikta citiem mērķiem nekā saimnieciskās darbības vajadzībām, arī PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts nerada nodokļa maksāšanas pienākumu. Tādējādi atjaunošanas izmaksas ir tieši saistītas nevis ar pakalpojumiem, par kuriem uzliek nodokli, bet ar pakalpojumiem, par kuriem neuzliek nodokli (atjaunošanu bez atlīdzības pašvaldības labā). Tāpēc arī nav iespējams atskaitīt priekšnodokli.

VI. Secinājumi

53. Līdz ar to es iesaku uz abiem *Varhoven administrativen sad* (Bulgārijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem sniegt šādu kopēju atbildi:

PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 168. panta a) punkts un 176. pants ir interpretējami tādējādi, ka tajos nav ļauts atskaitīt priekšnodokli par pakalpojumiem, kuri bez atlīdzības tiek tieši sniegti trešajai personai tās vajadzībām, pat ja tie ir saimnieciski motivēti. Tas tā ir neatkarīgi no nodokļa maksātāja izvēlēta iegrāmatošanas veida saskaņā ar valsts tiesībām. Tāpēc minētās normas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā *ZDDS* 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkts un atbilstīgu valsts administratīvo praksi.