

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2020. gada 1. oktobrī (*)

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

Lietā C-405/19

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

Vos Aannemingen BVBA

pret

Belgische Staat,

TIESA (astotā palāta)

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

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

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

ģemot arī rakstveida procesā,

ģemot arī apsvērumus, ko sniedza:

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

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

ģemot arī pēc ģenerālvokāles uzklausšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietā bez ģenerālvokāļa secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

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

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

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

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

[..].

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā [PVN] daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem.

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

[..]”

Beļģijas tiesības

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

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

1° ar nodokli apliekamus darījumus;

[..].”

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

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

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

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

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a?entu komisijas maks?m.

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

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

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

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

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

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

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

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

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

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

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

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

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

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

27 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa, kas balstās uz pieņēmumu, ka pastāv tieša un tūlītēja saikne starp pamatlīdz aplūkotajiem izdevumiem un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumu, vāļas noskaidrot, vai apstāklis, ka trešā persona arī gūst labumu no šiem izdevumiem, rada šķērslī tam, lai šīs nodokļa maksātājs varētu pilnībā atskaitīt par minētajiem izdevumiem priekšnodokli samaksāto PVN.

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

ir pak?rtots sal?dzin?jum? ar nodok?a maks?t?ja vajadz?b?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 18. j?lijs, *AES?3C Maritza East 1*, C?124/12, EU:C:2013:488, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 Tom?r š? sprieduma 24. punkt? min?tajam PVN neitralit?tes principam b?tu pretrun? likt nodok?a maks?t?jam uz?emties segt PVN par izdevumiem, kuri ir veikti vi?a ar nodokli apliekamu dar?jumu vajadz?b?m, t? iemesla d?? vien, ka treš?s personas no tiem g?st pak?rtotu labumu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 18. j?lijs, *AES?3C Maritza East 1*, C?124/12, EU:C:2013:488, 36. punkts).

30 Turkl?t ir j?preciz? – lai labumu var?tu kvalific?t k? pak?rtotu, labumam, ko g?st treš? persona, ir j?izriet no pakalpojumu sniegšanas, kas veikta paša nodok?a maks?t?ja interes?s (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 18. j?lijs, *AES?3C Maritza East 1*, C?124/12, EU:C:2013:488, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Gad?jum?, ja izr?d?s – k? šaj? gad?jum? –, ka izdevumi, kas ir saist?ti ar rekl?mas izmaks?m, administrat?vaj?m izmaks?m un nekustamo ?pašumu a?entu komisijas maks?m, ir radušies nodok?a maks?t?ja interes?s, labums, ko ar? treš?s personas ir guvušas no šiem izdevumiem, ?emot v?r? š? sprieduma iepriekš?j? punkt? min?to judikat?ru, var tikt kvalific?ts k? pak?rtots.

32 No t? izriet, ka t?ds apst?klis k? pamatliet? apl?kotais, saska?? ar kuru treš? persona saist?b? ar tai piederoša zemesgabala p?rdošanu ar? g?st labumu no nodok?a maks?t?jam sniegtajiem pakalpojumiem, nevar ierobežot š? nodok?a maks?t?ja r?c?b? esošo ties?bu uz PVN atskait?šanu apjomu.

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

Par otro jaut?jumu

34 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka apst?klis, ka no nodok?a maks?t?ja veiktajiem izdevumiem labumu g?st ar? treš? persona, ir š??rslis tam, lai šis nodok?a maks?t?js var?tu piln?b? atskait?t saist?b? ar šiem izdevumiem priekšnodokl? samaks?to PVN gad?jum?, ja šie izdevumi nav saist?ti ar nodok?a maks?t?ja visp?r?j?m izmaks?m, bet ir izdevumi, kas ir attiecin?mi uz konkr?tiem v?l?k veiktiem dar?jumiem.

35 Vispirms ir j?atg?dina, ka atskait?šanas ties?bas past?v par labu nodok?a maks?t?jam ne tikai tad, ja konkr?to pakalpojumu izmaksas ir da?a no visp?r?j?m izmaks?m saist?b? ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum?, bet ar?, un galvenok?rt tad, ja past?v tieša un t?l?t?ja saikne starp iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C?29/08, EU:C:2009:665, 60. punkts, un 2013. gada 30. maijs, *X*, C?651/11, EU:C:2013:346, 55. punkts).

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

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

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

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

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

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

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

43 Ēmot vĒrĒ iepriekš minĒtos apsvĒrumus, uz otro jautĒjumu ir jĒatbild, ka SestĒs direktĒvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jĒinterpretĒ tĒdĒjĒdi, ka apstĒklis, ka no nodokĒa maksĒtĒja veiktajiem izdevumiem labumu gĒst arĒ trešĒ persona, nav šĒĒrslis tam, lai šis nodokĒa maksĒtĒjs varĒtu pilnĒbĒ atskaitĒt saistĒbĒ ar šiem izdevumiem priekšnodokli? samaksĒto PVN gadĒjumĒ, ja šie izdevumi nav saistĒti ar nodokĒa maksĒtĒja vispĒrĒjĒm izmaksĒm, bet ir izdevumi, kas ir attiecinĒmi uz konkrĒtiem vĒlĒk veiktiem darĒjumiem, ja vien pastĒv tieša un tĒlĒtĒja saikne starp minĒtajiem izdevumiem un vĒlĒkiem ar nodokli apliekamiem nodokĒa maksĒtĒja darĒjumiem, kas ir jĒpĒrbauda iesniedzĒjtiesai, Ēmot vĒrĒ visus apstĒkĒus, kĒdos ir norisinĒjušies šie darĒjumi.

Par trešo jautĒjumu

44 Ar trešo jautĒjumu iesniedzĒjtiesa bĒtĒbĒ jautĒ, vai SestĒs direktĒvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jĒinterpretĒ tĒdĒjĒdi, ka apstĒklis, ka nodokĒa maksĒtĒjam ir iespĒja daĒu no izdevumiem, kas tam radušies, pĒrnest uz trešo personu, kas no tiem gĒst labumu, ir nozĒme attiecĒbĒ uz šĒ nodokĒa maksĒtĒja tiesĒbĒm atskaitĒt PVN par šiem izdevumiem.

45 KĒ izriet no atbildes uz otro jautĒjumu un it Ēpaši no šĒ sprieduma 43. punkta, tas, ka daĒa no nodokĒa maksĒtĒja izdevumiem ir radušies nevis viĒa paša ar nodokli apliekamo darĒjumu vajadzĒbĒm, bet trešĒs personas veikta darĒjuma vajadzĒbĒm, daĒĒji pĒrrauj tiešu un tĒlĒtĒju saikni, kurai ir jĒpastĒv starp iepriekš sniegtu pakalpojumu iegĒdi un vĒlĒku darĒjumu, tĒdĒjĒdi liedzot nodokĒa maksĒtĒjam pilnĒbĒ atskaitĒt ar tiem saistĒto PVN.

46 ApstĒklis, ka nodokĒa maksĒtĒjam ir iespĒja pĒrnest uz trešo personu daĒu no izdevumiem, kas tam radušies saistĒbĒ ar minĒtajiem pakalpojumiem, protams, ir norĒde par labu secinĒjumam, ka šĒ izdevumu daĒa attiecas nevis uz nodokĒa maksĒtĒja veikto vĒlĒko darĒjumu, bet gan uz minĒtĒs trešĒs personas veikto darĒjumu.

47 TomĒr šis elements pats par sevi nav pietiekams, lai noteiktu nodokĒa maksĒtĒja rĒcĒbĒ esošo tiesĒbu uz PVN atskaitĒšanu apjomu, jo, kĒ izriet no šĒ sprieduma 41. punktĒ atgĒdinĒtĒs judikatĒras, piemĒrojot tiešas saiknes kritĒriju, ir jĒĒem vĒrĒ visi apstĒkĒi, kuros ir norisinĒjušies attiecĒgie darĒjumi, un šis vĒrtĒjums ir jĒveic iesniedzĒjtiesai.

48 LĒdz ar to uz trešo jautĒjumu ir jĒatbild, ka SestĒs direktĒvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jĒinterpretĒ tĒdĒjĒdi, ka gadĒjumĒ, ja trešĒ persona gĒst labumu no nodokĒa maksĒtĒja izdevumiem, tas, ka viĒam ir iespĒja daĒu šĒdi radušos izdevumu pĒrnest uz trešo personu, ir viens no elementiem kopĒ ar citiem apstĒkĒiem, kĒdos ir norisinĒjušies attiecĒgie darĒjumi, un tas iesniedzĒjtiesai ir jĒĒem vĒrĒ, nosakot nodokĒa maksĒtĒja rĒcĒbĒ esošo tiesĒbu uz PVN atskaitĒšanu apjomu.

Par tiesĒšanu s izdevumiem

49 AttiecĒbĒ uz pamatlietas pusĒm šĒ tiesvedĒba ir stadija procesĒ, kuru izskata iesniedzĒjtiesa, un tĒ lemj par tiesĒšanu s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvĒrumus Tiesai, un kas nav minĒto pušu izdevumi, nav atlĒdzinĒmi.

Ar šĒdu pamatojumu Tiesa (astotĒ palĒta) nospriež:

1) **Padomes SestĒs direktĒvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kĒ saskaĒojami dalĒbvalstu tiesĒbu akti par apgrozĒjuma nodokĒiem – KopĒja pievienotĒs vĒrtĒbas nodokĒu sistĒma: vienota aprĒĒinu bĒze, kurĒ grozĒjumi izdarĒti ar Padomes 1995. gada 10. aprĒĒa DirektĒvu 95/7/EK, 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jĒinterpretĒ tĒdĒjĒdi, ka apstĒklis, ka no izdevumiem, kas radušies nodokĒa maksĒtĒjam – nekustamĒ Ēpašuma attĒstĒtĒjam –, kĒ reklĒmas izmaksas, administratĒvĒs izmaksas un nekustamo Ēpašumu aĒentu komisijas maksas saistĒbĒ ar dzĒvokĒu pĒrdošanu, labumu gĒst arĒ trešĒ persona,**

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

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

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

Paraksti

* Tiesvedības valoda – holandiešu.