

ENERĢLADVOKĀTA F. DŽ. DžeikobsA [F. G. JACOBS] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 28. oktobrī (1)

Lieta C-32/03

I/S Fini H

pret

Skateministeriet

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

Atbilstošās tiesību normas

2. PVN sistēmas būtība ir ietverta Pirmās PVN Direktīvas 2. pantā (2):

“Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārīgi nodokļi par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai, neatkarīgi no darbījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

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

3. Atbilstoši Sestās PVN Direktīvas (3) 2. pantam preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko par atlīdzību veicis nodokļu maksātājs, ir apliekama ar PVN.

4. “Nodokļa maksātājs” ir definēts 4. panta 1. punktā kā persona, kas veic saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta. Atbilstoši 4. panta 2. punktam par “saimniecisko darbību” ir uzskatāmas “visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzāju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības”, kā arī “ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus”. 4. panta 3. punkts nosaka: “daļbvalstis var par nodokļa maksātāju uzskatīt arī jebkuru, kas reizumis veic kādu darbījumu, kas pieskaitāms 2. punktā minētajām darbībām”.

5. Būtiskie noteikumi par tiesībām uz nodokļa atskaitījumu ir iekauti Sestās direktīvas 17. pantā. 17. panta 2. punkts nosaka: “ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar

nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā: a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs [..]”. Saskaņā ar 17. panta 1. punktu atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.

6. Tiesa ir izskatījusi vairākas lietas par jautājumiem, kas saistīti ar nodokli aplikto preču un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamo darbību veikšanas “vajadzībām”, un tādējādi – par apstākļiem, kādos atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 2. punktam rodas vai nerodas atskaitīšanas tiesības.

7. Šajā lietā ir lietderīgi atgādināt Tiesas judikatūru (4), saskaņā ar kuru: ja personai ir bijis nodoms uzskatīt saimniecisko darbību, ko apliecina objektīvi pierādījumi, un ja šim nolīkam tā saņem sīkotnājs ar nodokli aplikto preces vai pakalpojumus, tā ir uzskatāma par nodokļu maksātāju, kas rīkojas šajā statusā, un tai ir tiesības nekavējoties atskaitīt PVN no precēm vai pakalpojumiem, ko tā saņemusi, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, negaidot faktiski saimnieciskās darbības uzsākšanu, un pat ja tā vispār netiek uzsākta.

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

9. Tomēr tā ir nopriedusi, ka vismaz tad, ja tiek nodots strādājošs uzņēmums, kas veic ar nodokli apliekamus darījumus, izmaksas par pakalpojumiem, ko persona, kas nodod uzņēmumu, ir saņemusi, lai īstenotu nodošanu, ir daļa no agrākā uzņēmuma vispārīgajām izmaksām pirms nodošanas, un tādēļ principā par šiem pakalpojumiem ir atskaitāms PVN. (5)

10. Dņijā *Momslov* (Likums par PVN) (6) 3. punkts definē “nodokļu maksātāju” kā “jebkuru fizisku vai juridisku personu, kas neatkarīgi veic saimniecisko darbību”.

11. Dņijas nodokļu pārvades prakse tika apkopota 2001. gada *Momsvejledning* (Vadlīnijas par PVN). Gadījumi, kādos nodokļu pārvade uzskata juridisku vai fizisku personu par to, kas neatkarīgi veic saimniecisko darbību, tiek noteikti ar Kopienas Tiesas judikatūras palīdzību.

Fakti, process un apsvērumi

12. *I/S Fini H* (turpmāk tekstā – “*Fini H*”) ir komandabiedrība, kas izveidota, lai nomātajās telpās sniegtu ēdināšanas pakalpojumus. Nomas līgums, kas noslēgts uz 10 gadiem, bija spēkā līdz 1998. gada jūlijam, līdz kuram neviena puse to nevarēja vienpusēji izbeigt, bet pēc šī termiņa beigām jebkura puse varēja to izbeigt, iepriekš iesniedzot paziņojumu. Restorāns tika slēgts 1993. gada jūlijā, pēc tam telpas netika izmantotas.

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

14. Pēc restorāna slēgšanas abi biznesa partneri turpināja veikt katrs savu saimniecisko darbību, bet komandabiedrība palika reģistrēta PVN reģistrā un turpināja izmantot tiesības uz nodokļu atskaitīšanu par maksājumiem, kas turpmāk tika veikti attiecībā uz telpām – par nomu, apkuri, elektrību un telefona abonēšanu. Tā kā nenotika nekāda tirdzniecība un līdz ar to

nepastāvja deklarājamais maksājams nodoklis, tad t? rezultātā *Fini H* saņēma neto maksājumu.

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

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

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

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

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

18. *Fini H*, Dānijas valdība un Komisija iesniedza rakstveida atbildes un sniedza mutvārdu atbildes 2004. gada 15. septembra tiesas sēdē. *Fini H* uzskata, ka tai ir tiesības uz atskaitījumiem, bet Dānijas valdība un Komisija tās neuzskata.

19. *Fini H* būtu jāapgalvo, ka tai ir tiesības uz nodokļu atskaitīšanu tādēļ, ka nomas līgums tika noslēgts saimnieciskās darbības uzsākšanai vai veikšanai. Tāpēc atsauca uz spriedumiem lietās *Rompelman*, *INZO* un *Breitsohl*, (7) jo jāpaši pamatojoties uz Tiesas atsauci uz nodokļu neitralitātes principu un tiesiskās drošības principu. Ja tai nebūtu tiesību veikt nodokļu atskaitījumu, tai būtu jāsamaksā PVN par precēm un pakalpojumiem, kas saņemti, lai veiktu saimniecisko darbību, kuras ietvaros tiek veikti ar nodokli apliekami darījumi, un saistības, ko t? uzņemusies, veicot saimniecisko darbību, mainītos, jo vāļā mainījās apstākļi. Tiesas sēdē *Fini H* uzsvēra, ka laika posms, kurā nevar izbeigt līgumu, ir parasta prakse tirdzniecības jomā.

20. Dānijas valdība pievērš uzmanību frāzei “ilgstoši gūt no tā ienākumus” Sestās direktīvas 4. panta 2. punktā. Ja nodokļu maksātājs vairs neizmanto pašumu šādā nolūkā, tam vairs nav tiesību atskaitīt nodokli ar brīdi, kad izbeigta saimnieciskā darbība, vai sākotnējais periods pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas; tas nevar nenoteiktu laiku izmantot tiesības, pamatojoties uz to, ka ir agrāk veicis šādu darbību. Pēc saimnieciskās darbības izbeigšanas nodokļu maksātājam ir jāatbrīvojas no pašuma vai tas jāizmanto, lai gūtu ienākumus. Šajā

gad?jum? netika pieliktas nek?das p?les, lai š?di izmantotu telpas vai nomas l?gumu. Turpm?kie izdevumi nebija saist?ti ar saimniecisk?s darb?bas s?kšanu, veikšanu vai izbeigšanu. Ja ?autu izmantot ties?bas uz nodok?u atskait?šanu š?dos apst?k?os, tiktu p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips, jo PVN netiek p?rskait?ts gala p?rt?r?t?jam. Tom?r, ne?aujot izmantot š?s ties?bas, netiek p?rk?pts tiesisk?s droš?bas princips, jo t? tiek balst?ta uz objekt?viem, paredzamiem krit?rijiem. Judikat?ra, uz ko atsaucas *Fini H*, attiecas uz atš?ir?gu situ?ciju un nav piem?rojama. Tom?r citi spriedumi (8) skaidri par?da, ka nomas l?guma sp?k? esam?ba nav uzskat?ma par saimniecisko darb?bu.

21. Komisija atg?dina, pirmk?rt, ka judikat?r? liet?s no *Rompelman l?dz Breitsohl* (9) Tiesa atz?st to, ka nodok?u p?rvaldes var piepras?t objekt?vus pier?d?jumus personas deklar?tajam nodomam veikt saimniecisko darb?bu, kuras ietvaros tiks veikti ar nodokli apliekami dar?jumi, un, ja š?di pier?d?jumi netiek sniegti, var atteikt ties?bas uz nodok?u atskait?jumu. Otrk?rt, noteikti dar?jumi, kas saist?ti, piem?ram, ar saimniecisk?s darb?bas izbeigšanu, ar? turpm?k tiks veikti maks?jam? nodok?a “vajadz?b?m” pat p?c saimniecisk?s darb?bas izbeigšanas. Šaj? liet? valsts tiesai ir j?izv?rt?, vai dar?jumi liecina par nodomu veikt saimniecisko darb?bu, vai ar? ir cieši un nep?rprotami saist?ti ar saimniecisk?s darb?bas izbeigšanu. Tom?r tikai tas, ka ar? turpm?k tiek pild?tas saist?bas nomas maks?šanas form?, nevar pier?d?t nodomu veikt saimniecisko darb?bu. Ja *Fini H* ir v?l?jusies izmantot nomu, lai g?tu ien?kumus, kas ar? ir j?konstat? valsts tiesai, sa?emt?s preces vai pakalpojumi var tikt saist?ti ar jaunu vai n?kotnes saimniecisko darb?bu, nevis ar iepriekš?jo ?din?šanas pakalpojumu sniegšanu.

V?rt?jums

Visp?r?gie apsv?rumi

22. Saimniecisk?s darb?bas parastaj? gait?, kur nodok?u maks?t?js sa?em preces vai pakalpojumus un p?rdod preces vai sniedz pakalpojumus, kas visi ir apliekami ar PVN, nodok?u maks?t?js cenšas g?t regul?rus ien?kumus, lai maks?jam? nodok?a v?rt?ba regul?ri b?tu liel?ka par priekšnodokli. L?dz ar to tas periodiski maks? nodok?u p?rvaldei starp?bu starp š?m div?m v?rt?b?m, tas ir, starp?bu, kas atbilst maks?jam? nodok?a summai, kas sa?emta no klientiem p?c priekšnodok?a atskait?šanas par prec?m un pakalpojumiem, ko šis nodok?u maks?t?js izmanto savu ar nodokli apliekamo dar?jumu veikšanai. (10)

23. Tom?r tas ir vienk?ršots scen?rijs, no kura darb?ba praks? var atš?irties deta??s.

24. Pirmk?rt, kaut ar? priekšnodoklis var tikt atskait?ts tikai tad, ja preces un pakalpojumi, uz ko tas attiecas, tiek izmantoti ar nodokli apliekamu pre?u tirdzniec?bai vai pakalpojumu sniegšanai, un kaut ar? šaj? kontekst? bieži tiek izmantota dar?jumu virknes metafora, atskait?šana nav atkar?ga no hronolo?isk? sec?b? veiktajiem ?paši saist?tajiem dar?jumiem – tiem, no kuriem atskaita priekšnodokli un par kuriem ir maks?jams nodoklis.

25. Priekšnodoklis ir atskait?ms br?d?, kad tas k??st iekas?jams; nav nepieciešams gaid?t l?dz br?dim, kad tiek veikts ar nodokli apliekams dar?jums, kur? tiek izmantotas preces vai pakalpojumi, par kuriem ir atskait?ts priekšnodoklis. (11) Svar?gi ir, vai sa?emt?s preces vai pakalpojumi veido veicam? dar?juma izmaksas un t?d?j?di – vai t?m ir tieša un t?l?t?ja saikne ar šo dar?jumu. (12)

26. Otrk?rt, kaut ar? t?s nav saist?mas ar ?pašajiem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, visp?r?j?s saimniecisk?s darb?bas veikšanas izmaksas, kuras ietvaros tiek veikti ar nodokli apliekami dar?jumi, princip? ir uzskat?mas par š?du izmaksu sast?vda?u, cikt?l t?m ir tieša un t?l?t?ja saikne ar visu saimniecisko darb?bu. (13)

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

28. Ceturtkārt, tiesības uz atskaitījumu var palikt pat tad, ja nodokļu maksātājs vairs neveic ar nodokli apliekamus darījumus pēc tam, kad saņemis preces un pakalpojumus, kā, piemēram, gadījumā, ja izmaksas radās, lai izbeigtu saimniecisko darbību.

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

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

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

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

32. PVN izveidots kā vispārīgs (galīga un privāta) patērētāja nodoklis, (18) nevis kā apgrūtinājums saimnieciskai darbībai, kas tiek veikta etapos, kas noved pie šā patērētāja. Tiesa ir vairākkārt pasvītrojusi, ka atskaitījumu sistēma ir paredzēta tirgotāja pilnīgai atbrīvošanai no PVN, kas ir maksājams vai samaksāts visas viņa saimnieciskās darbības laikā. (19) Situācijās, kurās nodokļu maksātājs var atgūt PVN priekšnodokli, netirgojot preces un nesniedzot pakalpojumus, vienkārši ir nodokļu pārvaldei iepriekš samaksātās summas atgāšana, kas samaksāta, sagaidot, ka ar nodokli aplikto darījumu rezultātā tiks veikts ar nodokli apliekams darījums galīgā patērētājam. Ja šādas cerības nepiepildās un galīgais patērētājs nenotiek, nav pamata uzlikt nodokli agrākos etapos. Līdz ar to samaksātā summa ir jāatmaksā nodokļu maksātājam, kuram uz to brīdi ir pienākums maksāt nodokli.

Š? lieta

33. Kaut ar? valsts tiesas jaut?jumi ir formul?ti t?, lai uzzin?tu, kas var tikt uzskat?ts par saimniecisko darb?bu Sest?s direkt?vas 4. panta izpratn?, jaut?jums ir par to, vai *Fini H* ir ties?ga atskait?t priekšnodokli aprakst?tajos faktiskajos apst?k?os.

34. Š?s ties?bas ir atkar?gas ne tikai no *Fini H* (kura veic š?du saimniecisko darb?bu) nodok?u maks?t?ja statusa, bet ar? no tiešas un t?l?t?jas saiknes past?v?šanas starp attiec?gaj?m sa?emtaj?m prec?m un pakalpojumiem un attiec?gajiem faktiski veiktajiem vai paredz?tajiem dar?jumiem, k? to pieprasa Direkt?vas 17. pants un šo secin?jumu 12. un 13. zemspv?tras piez?m? min?t? judikat?ra.

35. *Fini H* beidza sniegt ?din?šanas pakalpojumus attiec?gaj?s telp?s 1993. gada j?lij?, bet turpin?ja maks?t nomas maksu t?d??, ka tai bija saist?bas, par kur?m t? bija nosl?gusi l?gumu, lai veiktu šo saimniecisko darb?bu.

36. Ja nodok?u maks?t?js izbeidz saimniecisko darb?bu, š?iet, ir skaidrs, ka t? statuss nevar nekav?joties beigties, veicot p?d?jo ar nodokli apliekamo dar?jumu. Neizb?gami rad?sies turpm?k?s izmaksas, ieskaitot t?s, kas var rasties to pien?kumu d??, kas nevar tikt nekav?joties izbeigti, kuras ir j?sedz pret saimniecisk?s darb?bas gal?gajiem un visp?r?gajiem ien?kumiem. PVN ir j?atskaita no š?m izmaks?m, jo t?s ietekm?s visp?r?go pievienoto v?rt?bu visas saimniecisk?s darb?bas veikšanas laik?, kas savuk?rt nosaka visp?r?go deklar?jamo PVN summu.

37. No iepriekš min?t? sprieduma liet? *Abbey National* (20) izriet, ka par izmaks?m, kas raduš?s saist?b? ar saimniecisk?s darb?bas izbeigšanu, ar? turpm?k ir atskait?ms PVN, kaut ar? netiek veikti turpm?ki ar nodokli apliekami dar?jumi. Š?das izmaksas ir da?a no visp?r?gaj?m pieskait?maj?m izmaks?m, kas rodas ?din?šanas uz??m?jdarb?b? no t?s s?kuma l?dz beig?m, un t?d?j?di t?m ir tieša un t?l?t?ja saikne ar š?s saimniecisk?s darb?bas ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem.

38. Izmaksas, kas raduš?s telpu saimniecisk?s darb?bas veikšanai nomas d??, ietilpst šaj? kategorij?, t?pat k? t?s, kas rodas, nododot citus restor?na akt?vus. T? k? nav sapr?t?gi cer?t, ka uz??mums, kas izbeidz saimniecisko darb?bu, var nodot savus akt?vus vienas nakts laik?, nepieciešam?s pagaidu izmaksas – k? nomas maksa – ar? ir j?ietver, kam?r nav veikta gal?ga nodošana.

39. L?dz ar to princip? uz valsts tiesas pirmo jaut?jumu ir j?atbild apstiprinoši: min?tajos apst?k?os ir uzskat?ms, ka nodok?u maks?t?js turpina r?koties šaj? status?, tas ir, turpina veikt saimniecisko darb?bu Direkt?vas 4. panta izpratn?.

Nomas l?guma ilgums

40. Tom?r š?s lietas sarežž?jums, uz ko valsts tiesa atsaucas otraj? jaut?jum?, rad?s neparast? ilguma – piecu gadu – d??, kuru laik? turpin?js noma p?c saimniecisk?s darb?bas izbeigšanas, un netika veikta nek?da nodošana vai izmantošana citai saimnieciskai darb?bai.

41. Š?dam ilgumam ir divi iemesli: no vienas puses, nomas l?gums nevar?ja tikt izbeigts bez telpu ?pašnieka piekrišanas, kura netika sniegta; no otras puses, daž?dajiem priekšlikumiem par cita nomnieka atrašanu tika izvirz?ti nosac?jumi, kam *Fini H* nepiekrita.

42. Attiec?b? uz pirmo iemeslu no l?muma uzdot prejudici?los jaut?jumus izriet, ka *Fini H* nebija likum?gas iesp?jas izbeigt nomas l?gumu pirms 1998. gada. Nomas l?gums tika nosl?gts

Ķdin?šanas pakalpojumu sniegšanai, tas ir, saimnieciskajai darb?bai, kuras ietvaros tika veikti ar nodokli apliekami dar?jumi. T? k? *Fini H* nevar?ja nemaks?t nomas maksu p?c saimniecisk?s darb?bas izbeigšanas (un telpas netika izmantotas citam nol?kam), tad š? nomas maksa ir uzskat?ma par da?u no visas saimniecisk?s darb?bas pieskait?majiem izdevumiem. L?dz ar to PVN, kas par to ir iekas?ts, bija j?atskaita.

43. Tom?r t?pat š?iet, ka *Fini H* bija iesp?ja nemaks?t visu nomas maksu, jo vismaz da?u no izmaks?m var?ja ietaup?t, pie?emot jauno nomnieku, tom?r – ar nosac?jumiem, kas *Fini H* neš?iet piln?b? apmierinoši. Vai tas, ka *Fini H* atteic?s izmantot šo iesp?ju, ietekm? vi?a ties?bas uz atskait?jumu?

44. Parasti persona, kas veic saimniecisko darb?bu, uzs?kot, veicot vai izbeidzot saimniecisko darb?bu, cent?sies to dar?t ar p?c iesp?jas izdev?g?kiem nosac?jumiem. Patieš?m, š?ds pie??mums ir visas pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mas pamat?.

45. Turkl?t tas ir piln?gi sapr?t?gs pie??mums saimniecisk?s darb?bas laik?, kas, š?iet, ir D?nijas vald?bas uztraukuma pamat? par to, ka tirgot?js var?tu kaut k?d? veid? ieg?t 98 gadu PVN priekšnodok?a atmaksu uz nomas l?guma, kas nosl?gts uz 99 gadiem, pamata, kurš saimniecisk?s darb?bas veikšanai izmantots tikai vienu gadu. Iz?emot kr?pšanas gad?jumu, atskait?t? priekšnodok?a summa nek?d? veid? nevar p?rsniegt patiesi veikts izmaksas.

46. Tom?r dažreiz viena vai vair?kas dar?juma da?as var nedot pe??u.

47. Spriedumos liet?s no *Rompelman* l?dz *Breitsohl* Tiesa atzina, ka š?di apst?k?i princip? neietekm? ties?bas atskait?t priekšnodokli, ja saimniecisk?s darb?bas s?kotn?j? f?ze t? ar? nav uzs?kta to iemeslu d??, kas nav no uz??m?ja atkar?gi. Šis noteikums ir attiecin?ms ar? uz gad?jumu, ja nobeiguma f?z? vai pat visas saimniecisk?s darb?bas laik? rodas zaud?jumi, jo PVN priekšnodokl? samaks?t? summa p?rsniedz maks?jam? nodok?a summu.

48. P?c man?m dom?m, nav starp?bas, vai nodok?u maks?t?js var vai nevar kontrol?t š?das situ?cijas iemeslus, ja nepast?v kr?pšana, attiec?go pre?u un pakalpojumu ?aunpr?t?ga vai cita negod?ga izmantošana.

49. Pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir objekt?vs jaut?jums. Nodoklis ir uzlikts v?rt?bai, kas faktiski ir pievienota, pat ja r?p?g?ks uz??m?js b?tu var?jis pievienot liel?ku v?rt?bu, radot liel?kus valsts ien?kumus no nodok?iem. T?pat rezult?tus nevar ietekm?t tas, ja nodok?u maks?t?js nav samazin?jis savus zaud?jumus un l?dz ar to – nodok?u p?rvaldes atmaks?jamo priekšnodok?a summu vai nu konkr?t? nodok?u maks?šanas perioda laik?, vai visas saimniecisk?s darb?bas veikšanas laik?. V?lamais ien?kumu l?menis ir atkar?gs no daudziem apsv?rumiem, (21) un nevar pras?t, lai nodok?u maks?t?js veiktu saimniecisko darb?bu t?, lai p?c iesp?jas palielin?tu summu, ko valsts sa?em PVN veid?, vai vi?u sod?t par to, ka vi?š to nedara.

50. Turkl?t ir j?atceras, ka nodok?u maks?t?ji parasti paši cenšas samazin?t savus zaud?jumus, ja vien tiem nav nodoma ?aunpr?t?gi izmantot nodok?u sist?mu, – t? ka PVN ie??mumu “tr?kums” t?dos apst?k?os, k? tie, kas past?v šaj? liet?, ir pietiekami rets.

51. Tom?r mans uzskats ir balst?ts uz pie??mumu, ka attiec?g?s sa?emt?s preces un pakalpojumi nezaud? tiešo un t?l?t?jo saikni ar dar?jumiem, kas apliekami ar nodokli, visas saimniecisk?s darb?bas veikšanas laik? – no t?s s?kuma l?dz beig?m.

52. Šo saikni var zaud?t daž?dos veidos, ja sa?emt?s preces un pakalpojumi – šaj? gad?jum? nom?t?s telpas un saist?tie pakalpojumi – tiek izmantoti ar saimniecisko darb?bu nesaist?tiem m?r?iem. T?ds ir gad?jums, ja tie tiek izmantoti priv?t?m vajadz?b?m (kas ir uzskat?ms par gala

pat?ri?u un nedod ties?bas uz atskait?jumu) vai citas uz??m?jdarb?bas veikšanai (š?d? gad?jum? ties?bas uz atskait?šanu nosaka š?s uz??m?jdarb?bas veikšanas apst?k?i; skat. šo secin?jumu 54.–57. punktu). Protams, š?ds ir ar? gad?jums, ja past?v kr?pšana vai ?aunpr?t?ga izmantošana attiec?b? vai nu uz pašu PVN sist?mu, vai jebkuru citu sist?mu.

53. Šaj? sakar?, š?iet, ir sapr?t?gi uzskat?t – p?c analo?ijas ar judikat?ru par izmaks?m, kas rodas saimniecisk?s darb?bas uzs?kšanas laik? – ka nodok?u p?rvalde var piepras?t objekt?vus pier?d?jumus tam, ka sa?emt?s preces un pakalpojumi netika izmantoti k?diem ar s?kotn?jo saimniecisko darb?bu nesaist?tiem m?r?iem.

Iesp?jama nodoms uzs?kt jaunu saimniecisko darb?bu

54. Valsts tiesas uzdot? otr? jaut?juma beidzamais aspekts ir: vai b?tu k?da noz?me tam, ja *Fini H* nodoms b?tu izmantot telpas k?dai citai saimnieciskai darb?bai, kas apliekama ar PVN.

55. Uz š?du situ?ciju attiektos Tiesas past?v?g? judikat?ra, kas izveidojusies liet?s no *Rompelman* l?dz *Breitsohl*. Ja attiec?gaj? period? *Fini H* patiesi v?l?j?s izmantot telpas, lai sa?emtu ien?kumus, veicot dar?jumus, kas apliekami ar PVN, kas var ietvert apakšnomu, tad priekšnodokli princip? var atskait?t, pat ja š?di ien?kumi t? ar? nav sa?emti.

56. Tom?r no judikat?ras ir skaidrs, ka nodok?u p?rvalde var piepras?t objekt?vus pier?d?jumus tam, ka *Fini H* bija nodoms lab? tic?b? izmantot šim nol?kam nom?t?s telpas. Ja š?du pier?d?jumu nav, t? var atteikties pieš?irt atskait?jumu. (22) Tas savuk?rt noz?m?, ka nodomam ir j?b?t noteiktam un – sapr?ta robež?s – konkr?tam. P?c man?m dom?m, nepietiek ar vienk?ršu v?lmi izmantot telpas, lai g?tu ien?kumus, ja rodas izdev?ba.

57. Ja š?da pieeja ir piem?rojama, valsts tiesai b?tu j?veic attiec?g? nov?rt?šana. Tom?r, t? k? šaj? liet? *Fini H* pati nebalst?s uz š?du pieeju, nov?rt?šana ir balst?ma tikai uz tiem faktoriem, ko iepriekš min?ju saist?b? ar saikni starp izbeigto ?din?šanas pakalpojumu sniegšanu un turpin?to nomu.

Secin?jumi

58. L?dz ar to es uzskatu, ka Tiesai uz *Højesteret* uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild š?di:

(1) Sest?s PVN Direkt?vas 77/388/EK 4. un 17. pants ir j?interpret? t?, ka, ja nodok?u maks?t?js ir uz??mies saist?bas sa?emt ar nodokli apliekamas preces vai pakalpojumus – t?das k? saimniecisk?s darb?bas veikšanai paredz?to telpu noma –, lai veiktu ar nodokli apliekamus dar?jumus, bet ir izbeidzis veikt ar nodokli apliekamus dar?jumus pirms šo saist?bu termi?a beig?m, turpinot tom?r sa?emt attiec?g?s preces vai pakalpojumus, lai š?s saist?bas izpild?tu, viš? šaj? zi?? joproj?m ir uzskat?ms par nodok?u maks?t?ju, kas r?kojas šaj? status?, un t?d?j?di ir ties?gs atskait?t PVN par š?m prec?m vai pakalpojumiem vis? s?kotn?jo saist?bu laik? ar nosac?jumu, ka:

– tieša un t?l?t?ja saikne starp sa?emtaj?m prec?m un pakalpojumiem un šiem dar?jumiem, kuru veikšanai persona uz??m?s s?kotn?j?s saist?bas tos ieg?t, nav zaud?ta t?d??, ka t?s tiek izmantotas priv?taj?m vajadz?b?m vai citas saimniecisk?s darb?bas veikšanai; un

– ar objekt?vu pier?d?jumu pal?dz?bu var konstat?t, ja to pieprasa nodok?u p?rvalde, to, ka š? tieš? un t?l?t?j? saikne turpina past?v?t.

(2) Šaj? sakar? šo saist?bu ilgums princip? nav b?tisks. Tas, ka attiec?g? persona akt?vi cenšas izmantot sa?emt?s preces un pakalpojumus cit? nol?k?, nevis lai veiktu s?kotn?jos ar nodokli apliekamos dar?jumus, ir b?tiski tikai tikt?l, cikt?l tas var izbeigt tiešo un t?l?t?jo saikni ar

šiem darījumiem.

1 – Oriģinālvārda – angļu.

2 – Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmā direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.).

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

4

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

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

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

7 – Iepriekš minēts 4. zemsvētras piezīme.

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

9 – 4. zemsvētras piezīme minētie spriedumi. Komisija jo īpaši atsaucas uz 39. punktu spriedumā lietā *Breitsohl*.

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

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

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

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

14 – Skat., piemēram, 4. zemsvētras piezīme minētos spriedumus un 12. zemsvētras piezīme minēto spriedumu lietā *Midland Bank*, 22. punkts.

15 – Skat. 5. zemsvētras piezīme minētos spriedumus lietās *Abbey National* un *Faxworld*.

16 – Sprieduma 35. punkts.

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

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

19 – Skat., piemēram, 4. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Ghent Coal Terminal*, 15. punkts.

20 – Skat. 28. un 29. punktu.

21 – Skat. 12. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *BLP Group*, 26. punkts.

22 – Skat., piemēram, 4. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Gabalfa*, 46. punkts.