

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2015. gada 22. aprīlī (1)

Lieta C-126/14

UAB “Sveda”

pret

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Lietuva) lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīvas 2006/112/EK 168. pants – Priekšnodokļa atskaitēšana par kapitālieguldījumu preču iegādi un izgatavošanu – Primāra izmantošana ar nodokli neapliekamos darījumos – Sekundāra izmantošana ar nodokli apliekamos darījumos

I – Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu attiecas uz baltu mitoloģijas izziņas taku saistību ar PVN piemērošanu. Lietuvas uzņēmums piedāvā apmeklētjiem izmantot šo taku bez maksas. Tāpēc nodokļu iestāde uzņēmumam ir atteikusi tiesības atskaitīt priekšnodokli par šīs takas ierīkošanas izmaksām. Uzņēmums tam nepiekrīt, jo apmeklētjiem galu galā kaut kas ir jāmaksā lai arī ne par pašas takas lietošanu, bet par tīrīšanu, suvenīriem un citiem uzņēmuma pakalpojumiem.

2. Tagad pamatlietas iznākums ir atkarīgs no tā, kā atbilstoši judikatūrai par priekšnodokļa atskaitēšanu ir jānosaka tieša un tīlītāja saikne starp saņemtajiem un sniegtajiem pakalpojumiem. Šīs saiknes abstraktie nosacījumi jau ir noskaidroti. Tomēr par to konkrētu piemērošanu – arī kā šajā lietā – vēl var būt neskaidrības.

II – Atbilstošās tiesību normas

3. Pamatlietai nozīmīgajā laikposmā Savienībā PVN reglamentēja Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

4. PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmajā daļā “nodokļu maksātājs” ir definēts kā persona, kas “patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta”. Šīs normas otrajā daļā ir papildināts:

“Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzāju darbību, tostarp kalnrūpniecību,

lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.

5. Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu PVN uzliek "preču piegādi" vai "pakalpojumu sniegšanai", "ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās".

6. PVN direktīvas 26. panta 1. punkts ir papildināts:

"Šāds darījums uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

a) gadījumā, ja nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privātajam vajadzībām lieto preces, kas ir tās saimnieciskās darbības aktīvā daļa, vai, plašāk nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām, ja PVN par šīm precēm bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

[..]."

7. PVN direktīvas 168. pantā nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli ir reglamentētas šādi:

"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 piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

8. Šī norma atbilst 17. panta 2. punktam Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (3), kura bija spēkā līdz 2006. gada 31. decembrim. Šajā saistībā pasludinātā Tiesas judikatūra tiks ņemta vērā arī šajā lietā.

9. Visbeidzot, par atskaitītā priekšnodokļa koriģēšanu PVN direktīvas 187. pantā ir paredzēts:

"1. Attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tās ir iegādātas vai ražotas.

[..]

2. Ikgadējo koriģēšanu veic tikai par vienu piektdaļu no PVN, kas maksājams par kapitālieguldījumu precēm [..].

Šī punkta pirmajā daļā minēto koriģēšanu veic, balstoties uz svērstības atskaitēšanas tiesībām nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā preces ir iegādātas, ražotas vai, attiecīgā gadījumā, pirmoreiz lietotas."

10. Lietuvas tiesību aktos ir iekļautas minētajiem PVN direktīvas noteikumiem atbilstošas normas.

III – Pamatlieta

11. Sabiedrība *Sveda UAB* (turpmāk tekstā – “*Sveda*”) ir prasījusi pamatliet. Šī lieta ir par tiesībām atskaitīt priekšnodokli.
12. 2012. gadā *Sveda* ierēkoja tās dāvātā atpūtas un baltu mitoloģijas izziņas taku (turpmāk tekstā – “atpūtas taka”). Šim nolīkam tās izveidoja celiņus, pakāpienus, skatu torņus, ugunsкура vietas, informācijas stendu un autostāvvietas.
13. Šīs atpūtas takas ierēkošanas darbi tika veikti, pamatojoties uz *Sveda* un Zemkopības ministrijas Valsts maksājumu aģentūras (turpmāk tekstā – “Valsts maksājumu aģentūra”) noslēgtajām līgumu noteiktajām saistībām. Saskaņā ar līgumu *Sveda* ir jānodrošina atpūtas takas bezmaksas pieejamība sabiedrībai. Līgumā bija paredzēts, ka *Sveda* “finanšu atbalsta” veidā tiks atlīdzinātas takas ierēkošanas izmaksas līdz 90 % apmērā.
14. Kā ir konstatējusi iesniedzējtiesa, turpmāk *Sveda* ir iecerējusi veikt patstāvīgu saimniecisko darbību tās risma jomā atbilstoši PVN direktīvas 9. panta 1. punktam. Turklāt atpūtas takas apmeklētājiem tiks sniegti maksas pakalpojumi, piemēram, tiks tirgota pirtika vai suvenīri.
15. Savā PVN deklarācijā *Sveda* iekļāva priekšnodokli, ko tās bija samaksājusi par saistībām ar atpūtas takas ierēkošanas darbiem iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem. Tomēr Lietuvas nodokļu iestāde atteicās atmaksāt šīs priekšnodokļa summas, jo neesot pierādīts, ka *Sveda* saņemtie pakalpojumi ir paredzēti, lai veiktu ar PVN apliekamu darbību.

IV – Tiesvedība Tiesā

16. 2014. gada 17. martā lietu pašlaik izskatošā *Lietuvas vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) saskaņā ar LESD 267. panta trešo daļu uzdeva Tiesai šādu jautājumu:

“Vai PVN direktīvas 168. pantu var interpretēt tādējādi, ka ar to nodokļa maksātājam ir piešķirtas tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par tās kapitālieguldījuma preču izgatavošanu vai iegādi, kuras ir paredzētas šādai lietī plānots saimnieciskās darbības veikšanai un kuras ir tieši paredzētas, lai tās bez maksas izmantotu sabiedrība, bet kuras tomēr tiek izmantotas kā apmeklētāju piesaistes veids vietai, kurā nodokļa maksātājs, veicot savu saimniecisko darbību, plāno piegādāt preces un/vai sniegt pakalpojumus?”

17. Tiesvedībā Tiesā 2014. gada jūlijā rakstveida atbildes iesniedza un 2015. gada 4. februārā tiesas sēdē piedalījās Lietuvas Republika, Lielbritānijas un Ziemeļārijas Apvienotā Karaliste un Eiropas Komisija.

V – Juridiskais vērtējums

18. Uzdodot prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai pamatlietas situācijā nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu.
19. Saskaņā ar šo normu “nodokļa maksātājam” ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par saņemtajiem pakalpojumiem, ja tos “izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli”.

A – Kapitālieguldījumu preču iekļaušana uzņēmuma aktīvos

20. Lietuvas Republika uzskata, ka šādai lietī tiesību atskaitīt priekšnodokli nav jau tīpīcī vien, ka, lai arī *Sveda* principā ir nodokļa maksātāja, tomēr, ierēkojot atpūtas taku, tās nav rēkojusies kā

nodokļa maksājuma.

21. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tiesības atskaitīt priekšnodokli par iegādātu precī faktiski ir saistītas ar nosacījumu, ka, iegādājoties precī, nodokļa maksātājs rīkojas kā tās, proti, – kātrī ziņā ar – savas saimnieciskās darbības vajadzībām atbilstoši PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajai daļai (4). Tas pats attiecas uz gadījumiem, kad nodokļa maksātājs izgatavo precī (5).

22. Visbeidzot šis nosacījums nozīmē, ka precei pilnībā vai daļēji jābūt iekāutai nodokļa maksājuma uzņēmuma aktīvos, lai jau sīkotnēji nebūtu liegts atskaitīt priekšnodokli par preces iegādi vai izgatavošanu (6). Vai tas tā ir, atbilstoši judikatūrai jānovērtē, ņemot vērā visus lietas apstākļus, tostarp attiecīgās preces veidu un laikposmu no tās iegādes brīža līdz izmantošanai nodokļa maksājuma saimnieciskajai darbībai (7).

23. Pamatojoties uz šo apsvērumu, Lietuvas Republika apšaubā iesniedzējtiesas jau izdarīto secinājumu, ka lietā aplīkotās kapitālieguldījumu preces ietilpst *Sveda* uzņēmuma aktīvos. Tas tādēļ, ka atbilstoši ar Valsts maksājumu aģentūru nosīgtajam līgumam *Sveda* ir jānodrošina atpītas takas bezmaksas pieejamība sabiedrībai un tikai vīlīk to varīs izmantot saimnieciskajai darbībai. Tādējādi sīkotnēji *Sveda* nav rīkojusies kā nodokļa maksātājs.

24. Tomēr Tiesa jau vairākkārt ir nospriedusi, ka persona, kas iegādājas preces saimnieciskās darbības vajadzībām PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē, to veic nodokļa maksājuma statusā arī tad, ja preces uzreiz netiek izmantotas šai saimnieciskajai darbībai (8).

25. Tādējādi saskaņā ar juridiski pareizajiem iesniedzējtiesas secinājumiem *Sveda*, iegādājoties vai izgatavojot kapitālieguldījumu preces, ir rīkojusies kā nodokļa maksātājs, līdz ar to šīs kapitālieguldījumu preces ir iekāutas uzņēmuma aktīvos.

B – Izmantošana ar nodokli apliekamiem darījumiem

26. Lai *Sveda* būtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, kapitālieguldījumu precēm jābūt ne tikai iekāutām uzņēmuma aktīvos, proti, lai tās vispārīgi varētu izmantot uzņēmuma saimnieciskajām vajadzībām, bet papildus saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu tās arī jāizmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem.

27. No šīs faktiskās vai paredzētās preču izmantošanas ir atkarīgs atskaitītā priekšnodokļa apmērs (9). Parasti šajā gadījumā galvenā nozīme ir *paredzētajai* izmantošanai, jo saskaņā ar PVN direktīvas 63. un 167. pantu tiesības atskaitīt priekšnodokli principā rodas jau brīdī, kad nodokļa maksātājs saņem precī vai pakalpojumu, proti, parasti pirms savu pakalpojumu sniegšanas (10).

28. Pamatlīetā jau ir konstatēta *Sveda* iegādāto vai izgatavoto kapitālieguldījumu preču paredzētā izmantošana.

29. No vienas puses, ir j?nodrošina atp?tas takas bezmaksas pieejam?ba sabiedr?bai. Š? darb?ba netiek aplikta ar nodokli. Nodok?a maks?šanas pien?kums neizriet ne no PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta, jo Sveda neprasa maksu no apmekl?t?jiem, ne no PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta a) apakšpunkta, jo kapit?lieguld?jumu preces netiek izmantotas ar t?s saimniecisko darb?bu nesaist?t?m vajadz?b?m š?s normas izpratn?. Izmantošana ar savu saimniecisko darb?bu nesaist?t?m vajadz?b?m katr? zi?? ir izsl?gta tad, ja kapit?lieguld?jumu preces lietošana ietilpst nodok?a maks?t?ja saimnieciskaj? darb?b? (11). Iesniedz?jtiesa jau ir konstat?jusi, ka, ier?kojot atp?tas taku, Sveda ir r?kojusies savas saimniecisk?s darb?bas ietvaros (12).

30. No otras puses, atp?tas takas m?r?im ir j?b?t ar? apmekl?t?ju piesaistei, lai Sveda vi?iem tur var?tu pied?v?t savas preces un pakalpojumus. Š?s darb?bas saska?? ar PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu tiktu apliektas ar nodokli.

31. T?d?j?di ir divi daž?di m?r?i, kuriem ir paredz?ta kapit?lieguld?jumu pre?u ieg?de vai izgatavošana. Priorit?rais m?r?is ir atp?tas takas bezmaksas pieejam?bas nodrošin?šana sabiedr?bai (prim?r? izmantošana), kas saska?? ar PVN direkt?vas 168. pantu nepieš?ir ties?bas atskait?t priekšnodokli. Tom?r otrs m?r?is ir atp?tas takas izmantošana k? veids, lai apmekl?t?jiem sniegtu ar nodokli apliekamus pakalpojumus (sekund?r? izmantošana), no k? izriet ties?bas atskait?t priekšnodokli. Kuram tad no šiem abiem m?r?iem ir galven? noz?me saist?b? ar PVN direkt?vas 168. pantu?

32. Par šo jaut?jumu spriedum? liet? *BLP Group* Tiesa ir visp?r?gi atzinusi, ka ieg?d?taj?m prec?m vai pakalpojumiem ir j?b?t tiešai un t?l?t?jai saiknei ar dar?jumiem, kas ir apliekami ar nodokli, un šaj? zi?? nodok?a maks?t?ja izvirz?tajam "galam?r?im" nav noz?mes (13). T?p?c Tiesa liedza piem?rot ties?bas atskait?t priekšnodokli situ?cij?, kur? nodok?a maks?t?jam ir sniegti pakalpojumi saist?b? ar sabiedr?bas kapit?lda?u p?rdošanu, nepiem?rojot nodok?us, lai gan š? p?rdošana bija l?dzeklis, lai nodok?a maks?t?js var?tu veikt ar nodok?iem apliekamu darb?bu. T?tad šeit Tiesa noš??ra sa?emt? pakalpojuma galveno prim?ro izmantošanu no t? sekund?r?s izmantošanas.

33. Tom?r Tiesa ir pilnveidojusi savu judikat?ru. Lai var?tu piem?rot PVN direkt?vas 168. pantu, joproj?m ir j?konstat? tieša un t?l?t?ja saikne starp liet? apl?koto sa?emto pakalpojumu un vienu vai vair?kiem sniegtajiem pakalpojumiem, kas dod ties?bas atskait?t priekšnodokli (14). Tom?r š?da saikne var b?t ar? ar visu nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu, ja sa?emto pakalpojumu izmaksas veido da?u no nodok?a maks?t?ja visp?r?j?m izmaks?m, k? ar? da?u no vi?a pieg?d?to pre?u vai sniegto pakalpojumu izmaks?m (15).

34. Atbilstoši jaun?kajai judikat?rai attiec?b? uz tiešu un t?l?t?ju saikni galven? noz?me vienm?r ir tam, lai sa?emto pakalpojumu izmaksas b?tu iek?autas atseviš?u vai visu nodok?a maks?t?ja sniegto pakalpojumu izmaks?s (16). Tas t? ir neatkar?gi no t?, vai nodok?a maks?t?js izmanto preces vai pakalpojumus (17).

35. T?tad šaj? liet? ties?bas atskait?t priekšnodokli ir tad, ja atp?tas takas kapit?lieguld?jumu pre?u ieg?des vai izgatavošanas izmaksas judikat?ras izpratn? ir iek?autas to sniegto pakalpojumu cen?, kurus apliek ar nodokli saska?? ar PVN direkt?vu.

36. Pamatlietas situ?cij? šaj? gad?jum? ir j??em v?r? daž?di sniegtie pakalpojumi. Pirmk?rt, tie var b?t ar nodokli apliekami pakalpojumi, kurus Sveda grib sniegt atp?tas takas apmekl?t?jiem un par kuriem ir prejudici?lais jaut?jums (par to v?l?k otraj? da??). Otrk?rt, noz?m?gs ar nodokli apliekams sniegtais pakalpojums var?tu b?t ar? pati atp?tas takas ier?košana. L?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu iesniedz?jtiesa nav ??musi v?r? šo iesp?ju. Tom?r t? ir j?p?rbauda

vispirms, jo rezultātā atbildei uz konkrēto prejudiciālo jautājumu varētu nebūt nozīmes pamatlietā (par to tīlīt pirmajā daļā).

1) Atpētas takas ierēkošana kā ar nodokli apliekams sniegtais pakalpojums

37. Tiesības atskaitēt priekšnodokli pamatlietā – neatkarīgi no atbildes uz konkrēto prejudiciālo jautājumu – varētu apstiprināt, ja jau atpētas takas ierēkošana, ko veikusi *Sveda*, būtu ar nodokli apliekams sniegtais pakalpojums. Atpētas takas ierēkošana varētu būt Valsts maksājumu aģentūrai sniegts maksas pakalpojums, kas būtu apliekams ar nodokli saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta a) vai c) punktu.

38. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai darījumu kvalificētu kā darījumu par atlīdzību, pietiek tikai konstatēt, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko par tiem faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs (18). Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums (19), un saņemta samaksa ir faktiskā atlīdzība par sniegto pakalpojumu (20). Konstatējot tiešu saikni starp pakalpojumu un faktisko atlīdzību, nav nozīmes arī tam, ka pakalpojums tiek sniegts par cenu, kas ir zemāka par pašizmaksu (21).

39. Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju *Sveda* apņēmās ierēkot atpētas taku, pamatojoties uz līgumu ar Valsts maksājumu aģentūru. Šim nolūkam *Sveda* saņēma no sava pasūtītāja maksājumu 90 % apmērā no ierēkošanas izmaksām, kas tiek dēvēts par “finanšu atbalstu”. Tomēr, nezinot līguma konkrēto saturu, nevar tikt galīgi novērtēts, vai pastāv tieša saikne starp atpētas takas ierēkošanu un “finanšu atbalstu” minētās judikatūras izpratnē.

40. Ja iesniedzējtiesas veiktās pārbaudes rezultātā tiks konstatēts, ka, jau ierēkojot atpētas taku, *Sveda* ir sniegusi ar nodokli apliekamu pakalpojumu saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta a) vai c) punktu, atpētas takas kapitālieguldījumu preču iegādei vai izgatavošanai būtu tieša un tīlītāja saikne ar šo sniegto pakalpojumu, kas ir apliekams ar nodokli. Tas tādēļ, ka šo saņemto pakalpojumu izmaksas neapšaubami ir iekāutas cenā, jo Valsts maksājumu aģentūras maksājums tiek aprēķināts, tieši pamatojoties uz šīm izmaksām.

2) Par atbildi uz prejudiciālo jautājumu

41. Tomēr, ja iesniedzējtiesa konstatēs, ka *Sveda* veiktā atpētas takas ierēkošana nav ar nodokli apliekams, Valsts maksājumu aģentūrai sniegts pakalpojums, tiesības atskaitēt priekšnodokli būs atkarīgas tikai no tā, vai atpētas takas kapitālieguldījumu preces atbilstoši PVN direktīvas 168. pantam tiek izmantotas, lai ņemot vērā sniegtu maksas pakalpojumus saviem apmeklētājiem. Tāpēc ir jānoskaidro, vai šo kapitālieguldījumu preču iegādes un izgatavošanas izmaksas ietilpst minēto pakalpojumu cenā.

a) Objektīvu izmaksu jēdziens

42. Šis jautājums – pretēji Apvienotās Karalistes viedoklim – nav atkarīgs no nodokļa maksātāja gribas iekāut attiecīgās izmaksas savu sniegto pakalpojumu cenā.

43. Atbilstoši spriedumam lietā *Becker* tiešu un tīlītāju saikni starp saņēmtajiem un sniegtajiem pakalpojumiem nosaka, ņemot vērā attiecīgo saņemto pakalpojumu objektīvo saturu (22). Šajā ziņā jau spriedumā lietā *BLP Group* Tiesa ir atzinusi, ka starp saņēmtajiem un sniegtajiem pakalpojumiem nepieciešamo saikni nevar noteikt, pamatojoties uz nodokļa maksātāja nodomu (23).

44. Jāpiebilst, ka kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēmā ar nodokli apliek arī

pakalpojums, kurus sniedz par cenu, kas ir zemāka par pašizmaksu (24). Šajā gadījumā nodokļa maksātājs subjektā vienos par cenu, neņemot vērā visas pakalpojuma sniegšanas izmaksas. Tomēr šajā gadījumā nav šaubu, ka visi saņemtie pakalpojumi, kuri saskaņā ar PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otro daļu – objektāvi vērtēti – pieder pie sniegto pakalpojumu izmaksu sastāvam, dod arī tiesības atskaitīt priekšnodokli. Proti, atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tiesību atskaitīt priekšnodokli mērķis ir *pilnībā* atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar savu saimniecisko darbību (25), jo galu galā kopējā pievienotā vērtības nodokļa sistēmā ar PVN ir jāapliek nevis nodokļa maksātājs uzņēmums, bet gan galapatērētājs (26).

45. Tādējādi jautājums, vai izmaksas judikatūras izpratnē ietilpst pakalpojuma cenā, galvenā nozīme ir objektīvai ekonomiskai saiknei starp saņemtajiem un sniegtajiem pakalpojumiem (27). Šajā ziņā nepietiek vienkārši ar cēloņsakarību (28). Tomēr, ja saņemtais pakalpojums objektāvi ir paredzēts konkrētai vai visu nodokļa maksātāja pakalpojumu sniegšanas mērķim, starp abiem šiem pakalpojumiem ir tieša un tīlā tīlā saikne judikatūras izpratnē. Tas tādējādi, ka šāds gadījums saņemtais pakalpojums no ekonomiskā viedokļa veido daļu no attiecīgā sniegto pakalpojumu izmaksām. Tādējādi, kā liecina jau PVN direktīvas 168. panta teksts, svarīgs ir saņemtais pakalpojuma izmantošanas objektāvais mērķis.

46. Šajā lietā saskaņā ar iesniedzējtiesas konstatējumiem atpētas takas ierīkošanas mērķis ir piesaistīt apmeklētājus, lai viņiem sniegtu maksas pakalpojumus. Līdz ar to no ekonomiskā viedokļa atpētas takas ierīkošana veido daļu no šo pakalpojumu izmaksām.

47. Tādējādi starp atpētas takas kapitālieguldījumu preču iegādi vai izgatavošanu un apmeklētājiem sniegtiem maksas pakalpojumiem principā pastāv tieša un tīlā tīlā saikne judikatūras izpratnē.

b) Primāra izmantošana ar nodokli neapliekamos sniegtajos pakalpojumos

48. Apstāklis, ka atpētas taka apmeklētājiem ir pieejama bez maksas, nav pretrunā tiesībām atskaitīt priekšnodokli.

49. Tā ir atpētas takas kapitālieguldījumu preču primārā izmantošana. Tomēr attiecībā uz sniegtajiem pakalpojumiem, kas apliekami ar nodokli, primāra izmantošana var pārturēt tiešu un tīlā tīlā saikni ar sekundāro izmantošanu tikai divos gadījumos (29).

50. Pirmkārt, tā ir tad, ja primārā izmantošana notiek no PVN atbrīvotos darījumos, ko veic par atlīdzību. Tad saņemtie pakalpojumi ir no nodokļa atbrīvoto sniegto pakalpojumu izmaksu sastāvā un līdz ar to ietilpst to cenā. Tādu šādiem darījumiem PVN direktīvas 168. un nākamajos pantos principā nav paredzētas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šādu situācijā atbilstoši judikatūrai nav nozīmes, ka saņemtajiem pakalpojumiem ir vēl cits, "galīgs" mērķis, kā rezultātā rodas arī ar nodokli apliekami sniegtie pakalpojumi (30).

51. Tomēr šajā lietā lietā primārā izmantošana notiek nevis no nodokļa atbrīvotos maksas darījumos, bet gan bezmaksas lietošanā.

52. Otrkārt, tieša un tīlā tīlā saikne starp saņemtajiem pakalpojumiem un maksas pakalpojumu sniegšanu apmeklētājiem būtu pārturēta arī tad, ja atpētas takas primārā izmantošana, lai to bez maksas lietotu apmeklētāji, būtu Svēdā darbībā, kam nav saimnieciska rakstura. Proti, atbilstoši judikatūrai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par nodokļa maksātāja izdevumiem, kuri ir saistīti ar tādā darbībā veikšanu, kam nav saimnieciska rakstura (31).

53. Tomēr saskaņā ar iesniedzējtiesas secinājumiem šis nav šāds gadījums (32). Tikai

apstāklis vien, ka pakalpojums tiek sniegts bez maksas, vāļ nepamato – pretāji Komisijas viedoklim – nodokļa maksājā darbābu, kam nav saimnieciska rakstura. Šāā ziāā Apvienotā Karaliste tiesas sādā ir pareizi minājusi piemāru par tirdzniecābas centru, kas saviem klientiem nodrošina bezmaksas autostāvvietas.

c) Lāguma ar Valsts maksājumu aāentāru pārkāpums

54. Attiecābā uz tiesābām atskaitāt priekānodokli nav nozāmes arā apstāklim, ka atpātas takas ierākoāanas izmaksu āemāšana vārā, nosakot cenu plānotājiem, apmeklātājiem paredzātajiem maksas pakalpojumiem, varātu bāā lāguma ar Valsts maksājumu aāentāru pārkāpums. Šādu iespāju ir apsvārusi iesniedzājtiesa.

55. Tomāā nav arā redzams, kā šāds pārkāpums varātu ietekmāā novārtājumu PVN ziāā, un – kā redzājām (33) – arā attiecābā uz priekānodokļa atskaitāāšanu nav nozāmes tam, vai Sveda faktiski āem vārā izmaksas, nosakot savu cenu.

d) Regulas (EK) Nr. 1698/2005 pārkāpums

56. Šās lietas novārtājumu PVN ziāā neietekmā arā iesniedzājtiesas mināāā Padomes 2005. gada 20. septembra Regula (EK) Nr. 1698/2005 par atbalstu lauku attāstābai no Eiropas Lauksaimniecābas fonda lauku attāstābai (ELFLA) (34).

57. Pat ja Sveda izmantotu atpātas taku pretāji iesniedzājtiesas minātajiem šās regulas 36. panta b) punkta vii) apakāpunkta noteikumiem, uz kā pamata tika pieāāirts atbalsts “neienesāgāām investācijām”, tas neskartu tiesābas atskaitāāt priekānodokli. Tas tādāā, ka atbilstošā pastāvāgāai judikatārai nodokļu neitralitātes princips aizliedz noāāirt likumāgas un nelikumāgas darbābas (35).

e) Koriāāāšanas laikposma ietekme

58. Arā Lietuvas Republikas iebildums, kas attiecas uz noteikumiem par atskaitāāāt priekānodokļa koriāāāšanu, neliedz šāā lietā izmantot tiesābas atskaitāāt priekānodokli.

59. Saskaāā ar PVN direktāvas 187. pantu sākotnāji atskaitāāto priekānodokli par kapitālieguldājumu preāu iegādi vai izgatavoāšanu koriāāā, ja piecu gadu laikā rodas izmaiāas, kurām ir nozāme attiecābā uz tiesābām atskaitāāt priekānodokli.

60. āemot to vārā, Lietuvas Republika secina, ka kapitālieguldājumu prece ir jāāizmanto saimnieciskā darbābā piecu gadu laikā pāc tā sā iegādes vai izgatavoāšanas. Pretājā gadājumā neesot tiesābu atskaitāāt priekānodokli.

61. Tomāā, pirmkārt, atbilstošā judikatārai koriāāāšanas laikposms neietekmā secinājumu, vai nodokļa maksāājs preces iegādes vai izgatavoāšanas brādā rākojas savas saimnieciskās darbābas vajadzābām (36). Otrkārt, šāā lietā nav arā acāmredzams, ka kapitālieguldājumu preces koriāāāšanas laikposmā tiek izmantotas māāriem, kas liedz atskaitāāt priekānodokli. Pat ja atpātas takas apmeklātājiem vispirms netiktu piedāvāāti maksas pakalpojumi, tas nemainātu faktu, ka kapitālieguldājumu preces tiek izmantotas Sveda saimnieciskāā darbābā, ja, pamatojoties uz objektāviem apstākāiem, var tikt secināāts, ka šādi piedāvājumi ir iecerāāti arā turpmāā.

f) Atskaitāāāt priekānodokļa apmāārs

62. Visbeidzot v?l j?p?rbauda, vai apst?klis, ka Valsts maks?jumu a?ent?ra Sveda atl?dzina l?dz 90 % no liet? apl?koto kapit?lieguld?jumu pre?u ieg?des vai izgatavošanas izmaks?m, ietekm? atskait?t? priekšnodok?a apm?ru.
63. Apvienot? Karaliste uzskata šo apst?kli par b?tisku, nov?rt?jot jaut?jumu, cik liel? m?r? sa?emto pakalpojumu izmaksas ir da?a no sniegto pakalpojumu cenās.
64. Tom?r, t?pat k? Lietuvas Republika un Komisija, es uzskatu, ka tas, ka Valsts maks?jumu a?ent?ra da??ji atl?dzina izmaksas, neietekm? atskait?t? priekšnodok?a apm?ru. Tas t?d??, ka saska?? ar PVN direkt?vas 168. pantu galven? noz?me ir tikai tam, vai sa?emtās pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamiem sniedzamiem pakalpojumiem. Turpretim nek?das noz?mes nav sa?emto pakalpojumu finans?šanas veidam.
65. Attiec?gi Tiesa jau ir nospriedusi, ka dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, kas ierobežo ties?bas atskait?t priekšnodokli, ja preces ieg?de ir finans?ta ar valsts subs?diju, nav sader?gs ar Savien?bas ties?bu aktiem par PVN (37).
66. T?d?j?di pamatlietas situ?cij? nodok?a maks?t?jam ir ties?bas piln?b? atskait?t priekšnodokli par sa?emtajiem pakalpojumiem, kas saist?ti ar liet? apl?koto kapit?lieguld?jumu pre?u ieg?di vai izgatavošanu.

VI – Secin?jumi

67. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, iesaku atbild?t uz prejudici?lo jaut?jumu š?di:

PVN direkt?vas 168. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli, kas samaks?ts par t?du kapit?lieguld?jumu pre?u izgatavošanu vai ieg?di, kuras ir tieši paredz?tas, lai t?s bez maksas izmantotu sabiedr?ba, bet tom?r tiek izmantotas k? apmekl?t?ju piesaistes veids vietai, kur? nodok?a maks?t?js, veicot savu saimniecisko darb?bu, pl?no pieg?d?t preces un/vai sniegt pakalpojumus.

1 – Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 – OV L 347, 1. lpp.

3 – OV L 145, 1. lpp.

4 – Skat. spriedumus *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 15. punkts), *Bakcsi* (C?415/98, EU:C:2001:136, 29. punkts), *Eon Aset Menidjmunt* (C?118/11, EU:C:2012:97, 57. un 58. punkts) un *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163, 39. un 40. punkts).

5 – Skat. manus secin?jumus liet? X (C?334/10, EU:C:2012:108, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

6 – Šaj? zi?? skat. spriedumus *Bakcsi* (C?415/98, EU:C:2001:136, 28. un 29. punkts) un *Eon Aset Menidjmunt* (C?118/11, EU:C:2012:97, 56.–59. punkts); skat. ar? PVN direkt?vas 168.a pantu.

7 – Spriedumi *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 21. punkts), *Bakcsi* (C?415/98, EU:C:2001:136, 29. punkts), *Eon Aset Menidjmunt* (C?118/11, EU:C:2012:97, 58. punkts) un *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163, 39. un 40. punkts).

8 – Spriedumi *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 14. punkts), *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163,

44. punkts) un *Gran Via Moine?ti* (C?257/11, EU:C:2012:759, 25. punkts).

9 – Skat. tostarp spriedumus *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 15. punkts), *X* (C?334/10, EU:C:2012:473, 17. punkts) un *FIRIN* (C?107/13, EU:C:2014:151, 49. punkts).

10 – Skat. spriedumu *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163, 36. punkts); skat. ar? manus secin?jumus liet? *X* (C?334/10, EU:C:2012:108, 81. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

11 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *BCR Leasing IFN* (C?438/13, EU:C:2014:2093, 26. punkts); v?i plaš?k skat. spriedumus *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C?515/07, EU:C:2009:88, 38. punkts) un *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C?92/13, EU:C:2014:2188, 25. punkts).

12 – Skat. iepriekš 23.–25. punktu.

13 – Spriedums *BLP Group* (C?4/94, EU:C:1995:107, 19. punkts); ar? nesenaš spriedums *Portugal Telecom* (C?496/11, EU:C:2012:557, 38. punkts).

14 – Skat. tostarp spriedumus *Midland Bank* (C?98/98, EU:C:2000:300, 24. punkts), *Halifax u.c.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 79. punkts) un *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, 34. punkts).

15 – Šaj? zi?? skat. tostarp spriedumus *Midland Bank* (C?98/98, EU:C:2000:300, 30. un 31. punkts), *Investrand* (C?435/05, EU:C:2007:87, 24. punkts), *SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 58. un 60. punkts), *Becker* (C?104/12, EU:C:2013:99, 20. punkts) un *Malburg* (C?204/13, EU:C:2014:147, 38. punkts).

16 – Skat. tostarp spriedumus *SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 60. punkts), *X* (C?651/11, EU:C:2013:346, 55. punkts) un *PPG Holdings* (C?26/12, EU:C:2013:526, 23. punkts); šaj? zi?? skat. jau spriedumu *Kretztechnik* (C?465/03, EU:C:2005:320, 36. punkts).

17 – Šaj? saist?b? skat. manus secin?jumus liet? *TETS Haskovo* (C?234/11, EU:C:2012:352, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

18 – Skat. tikai spriedumu *Serebryannay vek* (C?283/12, EU:C:2013:599, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

19 – Skat. tostarp spriedumus *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, 14. punkts), *MKG?Kraftfahrzeuge-Factoring* (C?305/01, EU:C:2003:377, 47. punkts) un *Le Rayon d'Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, 29. punkts).

20 – Skat. tostarp spriedumus *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, 13.–20. punkts) un *Fillibeck* (C?258/95, EU:C:1997:491, 12.–17. punkts); skat. ar? ?ener?ladvok?tes K. Štiksas-Haklas [C. Stix-Hackl] secin?jumus liet? *Bertelsmann* (C?380/99, EU:C:2001:129, 32. punkts).

21 – Šaj? zi?? skat. spriedumu *Hotel Scandic Gåsabäck* (C?412/03, EU:C:2005:47, 22. punkts).

22 – Spriedums *Becker* (C?104/12, EU:C:2013:99, 22., 23. un 33. punkts).

23 – Skat. spriedumu *BLP Group* (C?4/94, EU:C:1995:107, 24. punkts).

24 – Skat. iepriekš 38. punktu.

25 – Skat. tostarp spriedumus *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts), *Ghent Coal Terminal* (C?37/95, EU:C:1998:1, 15. punkts), *Halifax u.c.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 78. punkts), *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts) un *Idexx Laboratories Italia*

(C?590/13, EU:C:2014:2429, 32. punkts).

26 – Skat. tostarp spriedumus *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), *Pelzl* u.c. (C?338/97, C?344/97 un C?390/97, EU:C:1999:285, 21. punkts), *KÖGÁZ* u.c. (C?283/06 un C?312/06, EU:C:2007:598, 51. punkts) un *Lebara* (C?520/10, EU:C:2012:264, 25. punkts).

27 – Skat. spriedumu *AES?3C Maritza East 1* (C?124/12, EU:C:2013:488, 31. punkts).

28 – Skat. spriedumu *Becker* (C?104/12, EU:C:2013:99, 31. punkts).

29 – Par iespēju p?rtraukt šo saikni skat. spriedumu *TETS Haskovo* (C?234/11, EU:C:2012:644, 34. punkts).

30 – Skat. spriedumus *BLP Group* (C?4/94, EU:C:1995:107, 19. punkts), *SKF* (C?29/08, EU:C:2009:665, 62. un 71. punkts) un *X* (C?651/11, EU:C:2013:346, 56. punkts).

31 – Spriedumi *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 30. punkts) un *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C?515/07, EU:C:2009:88, 37. punkts).

32 – Skat. iepriekš 23.–25. punktu.

33 – Skat. iepriekš 42.–45. punktu.

34 – OV L 277, 1. lpp.

35 – Skat. tikai spriedumus *Fischer* (C?283/95, EU:C:1998:276, 28. punkts), *CPP* (C?349/96, EU:C:1999:93, 33. punkts) un *GfBk* (C?275/11, EU:C:2013:141, 32. punkts).

36 – Skat. spriedumu *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 20. punkts).

37 – Skat. spriedumu Komisija/Francija (C?243/03, EU:C:2005:589, 33. punkts).