

62016CC0132

ENERĢLADVOKĀTES

JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2017. gada 6. aprīlī (1)

Lieta C-132/16

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika " – Sofia

pret

"Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments " EOOD

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

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Tiesību akti pievienotās vērēbas nodokļa jomā –
Priekšnodokļa atskaitēšana – Pakalpojumi bez atlīdzības pašvaldības infrastruktūras labā –
Saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību – Ekonomiska piesaiste vai cēloņsakarība –
Izmaksu iegrāmatošana vispārējās izmaksas

I. Ievads

1.

Cik šaurai vai plašai no PVN viedokļa ir jābūt saiknei starp izmaksām, par kurām ir jāmaksā PVN
un kuras uzņēmājam rodas ieņēmumu gēšanas nolūkā, un šā uzņēmāja darījumiem, par kuriem
uzliek nodokli, lai būtu iespējams atskaitīt priekšnodokli? Vai šāji ziņi ir pietiekami, ka izmaksas
uzņēmumam bija lietderīgas vai nepieciešamas? Vai ir pietiekami ar to vien, ka izmaksu cēlonis ir
pilnotie ieņēmumi, vai arī izmaksas ir jābūt tieši un tīlāji piesaistām uzņēmuma
ieņēmumiem, par kuriem ir jāmaksā PVN?

2.

Piemēram, vai ir pietiekami, ja uzņēmums uzdod atjaunot pašvaldībai piederošu notekdeņu
infrastruktūru, lai saņemtu būvatļaujas savam ēkām, kas turpmāk tiks izīrētas, uzliekot nodokli?
Vai arī atjaunošanas izmaksas ir jābūt tieši un tīlāji piesaistām konkrētiem uzņēmuma
darījumiem? Pārējā minētajā gadījumā uzņēmuma atskaitētais priekšnodoklis par atjaunošanas
izmaksām ir atkarīgs no pašvaldībai sniegtā pakalpojuma novērtējuma. Tas tātad ir tādēļ, ka
uzņēmums atjaunošanas darbus tieši un tīlāji veic par labu pašvaldībai, kas pilda notekdeņu
novadēšanas funkciju.

3.

Šie pamatjautājumi Tiesai ir jāizvērtē šajā prejudiciālā nolikuma tiesvedībā. Sniedzot atbildes, ir
jāņem vērā arī Tiesas nesenis spriedums lietā Sveda (2). Tas daļēbvalstīs ir radījis zināmu
nedrošību par priekšnodokļa atskaitēšanas piemērojamību. Šajā tiesvedībā Tiesai ir iespēja
precizēt minētajā spriedumā paustos izteikumus.

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 sistēmu (3) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"). Šajā ziņā PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts:

"1.

Šāds darījums uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

a)

[..]

b)

pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privtajam vajadzībām, vai, plašāk? nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām."

5.

PVN direktīvas 168. pants attiecas uz priekšnodokļa atskaitēšanu:

"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 attiecas arī dalībvalstī maksātājam vai samaksāts par preču piegādi 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 stājusies 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 piegādi 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; [..].”

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 pieslīgtu pašreizējai notekdeņu sūkņu stacijai, kas pieder pašvaldībai, šī sūkņu stacija bija vispārīgi jāatjauno. Bez atjaunošanas nebija iespējams novadīt notekdeņus arī no iecerētajiem Iberdrola objektiem. Šajā saistībā Iberdrola un pašvaldība noslēdza līgumu, kurā Iberdrola par saviem līdzekļiem apņēms atjaunot pašvaldības notekdeņu infrastruktūru. Atjaunošanu Iberdrola uzdevumā veica būvuzņēmējs.

10.

Pēc pašvaldības notekdeņu 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 neatzina saskaņā ar ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunktu. Iberdrola pārsūdzāja 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 tiesā??ma vār?, ka, lai varētu atskaitīt priekšnodokli par saņemto būvuz??mja r??inu, taj? norādījumiem izdevumiem esot jābūt da?ai no lberdrola vispārīg?m izmaks?m un jābūt š? uz??muma veikto darījumu cenu veidojošam faktoram. Tiesas pieprasīt? eksperta atzinum? tika secin?ts, ka gr?matved?b? šie izdevumi tika uzskat?ti par atp?tas kompleksa projekta ?stenošanas izdevumiem. Tādēj?di esot konstat?ts, ka tie ir iek?auti uz uz??muma zemesgabaliem paredz?to būvobjektu būvniec?bas izdevumos un ir saist?ti ar lberdrola saimniecisko darb?bu.

13.

T?pēc administratīvā tiesā atc?la nodok?a apr??inu un l?mumu par nodok?a apr??ina grozījumiem. Par šo atcelšanu Varhoven administratīven sad (Bulg?rijas Republikas Augst?k? administratīvā tiesā) ir uzs?kta kas?cijas tiesved?ba. T? ir nol?musi apturēt tiesved?bu un ierosināt prejudiciāl? nol?muma tiesved?bu.

IV. Tiesved?ba Ties?

14.

Lietu izskatoš? Varhoven administratīven sad (Bulg?rijas Republikas Augst?k? administratīvā tiesā) ir uzdevusi Tiesai š?dus jautājumus:

“1)

Vai Direkt?vas 2006/112 26. panta 1. punkta b) apakšpunktam, 168. panta a) punktam un 176. pantam ir pret?js t?ds valsts tiesiskais regulējums, k?ds ir ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkts, kur? ir ierobežotas ties?bas atskaitīt priekšnodokli par treš?s personas ?pašum? esoša objekta ier?košanas vai p?rveidošanas pakalpojumiem, kas tiek veikti gan par labu pakalpojumu sa??m?jam, gan arī trešajai personai, tikai t?d?? vien, ka treš? persona sa?em pakalpojuma rezult?tu bez atl?dz?bas, ne?emot vār? to, ka pakalpojumi tiks izmantoti tos sa?emoš? nodok?u maks?t?ja saimnieciskajai darb?bai?

2)

Vai Direkt?vas 2006/112 26. panta 1. punkta b) apakšpunktam, 168. panta a) punktam un 176. pantam ir pret?ja nodok?u prakse, kur ties?bas atskaitīt priekšnodokli tiek atteiktas par pakalpojumiem, ja izdevumi to sniegšanai tika iegr?matoti k? nodok?u maks?t?ja kop?jo izdevumu da?a, pamatojoties uz to, ka tie tika veikti sveš? ?pašum? esoša objekta ier?košanai vai p?rveidošanai, un ne?emot vār? to, ka arī būvniec?bas pakalpojumu sa??m?js objektu izmanto savai saimnieciskajai darb?bai?”

15.

Tiesved?b? Ties? par šiem jautājumiem rakstveida apsv?rumus ir iesniegusi lberdrola, Bulg?rijas Republika un Eiropas Komisija. Turklāt 2016. gada 24. novembra s?d? piedalīj?s arī Bulg?rijas finanšu p?rvalde.

V. Juridiskais v?rtējums

A. Par PVN direkt?vas 176. pant? ietvert?s t? d?v?t?s “esoš? st?vok?a saglab?šanas” klauzulas piem?rošanu

16.

Vispirms ir j?noskaidro, vai, pamatojoties uz PVN direkt?vas 176. panta otraj? da?? paredz?to iesp?ju saglab?t l?dzšin?jos valstu iz??mumus no ties?b?m atskait?t priekšnodokli, ZDDS 70. pants per se nav pretrun? PVN direkt?vas pras?b?m. Proti, min?t? norma tika pie?emta br?d?, kad Bulg?rija pievienoj?s Savien?bai (4).

17.

Tom?r PVN direkt?vas 176. panta otraj? da?? paredz?t? t? d?v?t? “esoš? st?vok?a saglab?šanas” klauzula ne?auj jaunai dal?bvalstij, par iegānstu izmantojot pievienošanas Eiropas Savien?bai, groz?t savus ties?bu aktus, att?linot šos ties?bu aktus no š?s direkt?vas m?r?iem. Š?di groz?jumi b?tu pretrun? š?s klauzulas j?gai (5). T?d?? pamatliet? iesniedz?jtiesai, kas vien?g? ir kompetenta interpret?t valsts ties?bas, ir j?nov?rt?, vai ar ZDDS 70. pantu tika saglab?ts l?dzšin?js ierobežojums vai ar? tiesisk? situ?cija tika groz?ta (6). T? k?, ?emot v?r? pazi?otos faktus, nav nor?žu par labu pirmajam variantam, turpm?k tiks pie?emts, ka PVN direkt?vas 176. panta otr? da?a šaj? liet? nav piem?rojama.

B. Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

18.

Abi iesniedz?jtiesas jaut?jumi b?t?b? attiecas uz to pašu probl?mu. Runa ir par to, vai PVN direkt?v? ties?bas atskait?t priekšnodokli ir paredz?tas ar? tad, ja sa?emtais pakalpojums (šaj? liet? atjaunošana), lai gan ir saist?ts ar sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem uzliek nodokli (šaj? liet? iz?r?šanu), tom?r tieši un bez atl?dz?bas tiek sniegts trešajai personai (šaj? liet? pašvald?bai). Š? probl?ma it ?paši rodas tad, ja pašvald?ba izmanto pakalpojumu saviem m?r?iem, organiz?jot pašvald?bas notek?de?u novad?šanu.

19.

Uzdodot pirmo jaut?jumu, tiesa v?las zin?t, vai no š?da viedok?a valsts ties?bas ir pretrun? PVN direkt?vai. Uzdodot otro jaut?jumu, t? vaic?, vai no š?da viedok?a PVN direkt?va nepie?auj t?du nodok?u praksi, turkl?t šaj? gad?jum? noz?me tiek pieš?irta ar? “iegr?matošanas” veidam. Tom?r satura zi?? abi jaut?jumi ir tik cieši saist?ti, ka uz tiem var sniegt kop?ju atbildi.

20.

T?d?? vispirms tiks apl?kots konkr?t?s “iegr?matošanas” nenozm?gums (par to pirmaj? da??), lai p?c tam apl?kotu priekšnodok?a atskait?šanas nosac?jumus (par to otraj? da??). Turkl?t vispirms tiks raksturots sa?emta pakalpojuma tiešas piesaistes sniegtam pakalpojumam p?r?kums p?r plašu c?lo?sakar?bu (par to 2.a un 2.b da??). Šis p?r?kums jau ir apspriests Tiesas judikat?r? (par to 2.c da??). Apl?kojot s?k?k (par to 2.d da??), tam nav pretrun? spriedums Sveda (7). Visbeidzot es piev?rs?šos šaj? liet? izš?irošajai mijiedarb?bai starp nodok?a uzlikšanu bezatl?dz?bas pakalpojumiem (PVN direkt?vas 26. pants) un priekšnodok?a atskait?šanu (PVN direkt?vas 168. pants) (par to 2.e da??).

1. Iegr?matošanas veida nenozm?gums

21.

Vispirms ir j?nor?da, ka PVN tiesiskais regul?jums jau sist?miski – atš?ir?b? no Iberdrola viedok?a tiesas s?d? un Komisijas viedok?a t?s apsv?rumos – nevar b?t atkar?gs no konkr?ta

iegrāmatošanas veida, ko izmanto nodokļa maksātājs.

22.

Saskaņā ar Savienības tiesību aktiem PVN jomā nodoklis – ar to tas atšķiras no raksturīgā tiesiskā regulējuma ienākuma nodokļa jomā – netiek uzlikts aktīvā 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 maksājuma 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) pastāvīšanu. 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 formulējums 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 iespējamas 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 tādēļ mērķiem, kuri nav saimnieciska rakstura, tāu ir saimnieciskās darbības vajadzībām (8) (par to skatīt 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 cēlošakarību starp saņemtajiem pakalpojumiem un sniegtajiem saimnieciskā 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 saimnieciskā rakstura piesaiste ir pārka par saimnieciskā rakstura cēloni. Iberdrola un Komisijas pretējais uzskats pamatojas uz ienākuma nodokļa tiesiskā regulējuma un PVN tiesiskā regulējuma nepieaujamu sajaukšanu.

a) PVN direktīvas 168. panta formulējums

26.

Šādas piesaistes pārkums 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 saņēmšanu cēloniski ir izraisījis uzņēmums. Gluži otrādi, ir nepieciešams, ka uzņēmums tos konkrēti izmanto.

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 cēlošakarības principu, lai panāktu vienkāršu nodokļa uzlikšanu atbilstoši attiecīgajam finansiālajam stāvoklim. Šajā gadījumā var būt pietiekami jau ar cēlošakarību – proti, vienkārši ar cēloša 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 cēloša jēdzienu. Komisijas izpratnes rezultātā bieži vien rastos ar nodokli neaplikts galapatērītājs. Tas ir pretrunā koncepcijai par PVN kā vispārēju patērētāja nodokli, kas principā attiecas uz visām precēm un pakalpojumiem.

29.

Ar nodokli neaplikta galapatērētāja risks rodas, ja, piemēram, pašvaldības rotaļlaukumu atjaunošana būtu citu būvatāju saņemšanas priekšnoteikums, lai pašvaldība varētu būvēt citas dzīvojamās ēkas. Saņēmējs un atjaunošanas pakalpojumu "izmanto" šajā gadījumā būtu pašvaldība, īstenojot savas valsts varas funkcijas. Ieguldītāja tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties vienkārši uz cēloniskiem apsvērumiem, samazinātu PVN iekasējumus, un saņēmējs (šajā piemērā pašvaldība) saņemtu pretēji sistēmai ar nodokli neapliktu galapatērētāju. Savukārt šāda situācija nerastos, ja pašvaldība pati pasētu 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 galapatērētājs (9), un nodokļa maksātājs (uzņēmums) to nemaksā (neitralitātes princips). Šajā ziņā nodokļa maksātājs visos posmos rēķojas tikai kā nodokļu iekasētājs valsts labā (10).

31.

Lai višķarētu veikt savu nodokļu iekasēšanu uzdevumu, principā (11) 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. Tādā priekšnodokļa atskaitīšana ir saistīta ar nākamajā stadijā iekasējamiem nodokļiem (12). Tomēr

Š? saist?ba var rasties, nevis pamatojoties uz neskaidru c?lo?a ideju, bet tikai pamatojoties uz sa?emt? pakalpojuma piesaisti konkr?tiem sniegtajiem pakalpojumiem. Š?s vajadz?g?s saist?bas nav, ja sa?emtie pakalpojumi tiek tieši izmantoti no nodok?a atbr?votiem vai ar nodokli neapliekamiem dar?jumiem.

c) Tiesas judikat?ra par saikni starp sa?emto pakalpojumu un sniegto saimnieciska rakstura pakalpojumu

32.

T?d?j?di atbilstoši past?v?gajai judikat?rai (13) sa?emts pakalpojums ar nodokli apliekamiem dar?jumiem tiek izmantots tikai tad, ja past?v tieša un t?l?t?ja saikne starp izmantošanu un nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu.

33.

Krit?rijs par preces vai pakalpojuma izmantošanu dar?jumiem, kas izriet no uz??muma saimniecisk?s darb?bas, atbilstoši jaun?kajai Tiesas judikat?rai satura zi?? atš?iras pat atkar?b? no t?, vai runa ir par pakalpojuma ieg?di vai ražošanas l?dzek?a ieg?di (14).

34.

Attiec?b? uz dar?jumu, ko veido t?da pakalpojuma ieg?de k? citai personai piederošas b?ves atjaunošana, lai nodok?a maks?t?jam b?tu ties?bas atskait?t priekšnodokli un var?tu noteikt šo ties?bu apjomu, princip? ir j?past?v tiešai un t?l?t?jai saiknei starp konkr?tu sa?emto pakalpojumu un vienu vai vair?kiem sniegtajiem pakalpojumiem, kuri ?auj izmantot ties?bas atskait?t priekšnodokli (15).

35.

Tom?r Tiesa ir paredz?jusi vienu iz??mumu. Ar? tad, ja nav tiešas un t?l?t?jas saiknes starp konkr?tu sa?emto pakalpojumu un vienu vai vair?kiem sniegtajiem pakalpojumiem, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli, ja attiec?go pakalpojumu izmaksas veido da?u no t? visp?rj?m izmaks?m un k? t?das ir t? pieg?d?to pre?u vai sniegto pakalpojumu cenu veidojošs elements. Tad š?das izmaksas ir tieši un t?l?t?ji saist?tas ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum? (16).

36.

Š?s judikat?ras konteksts ir t?ds, ka šajos gad?jumos nodok?a maks?t?js r?kojas k? to pakalpojumu "pat?r?t?js", kuru izmaksas vi?š sedz. T?d?j?di, ja nav citu krit?riju, PVN atvieglojums ir j?nosaka, ?emot v?r? visu nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu. Tom?r, ja past?v tieša saikne ar konkr?tu sniegto pakalpojumu, š? sniegt? pakalpojuma ?emšana v?r? ir prec?z?ka metode ties?bu atskait?t priekšnodokli noteikšanai. Š? prec?z?k? metode ir p?r?ka par kop?j? apgroz?juma visp?rju v?rt?jumu.

37.

Tādēļ, ja ir tieša un tīlība saikne ar sniegtu pakalpojumu, kuram nodoklis netiek piemērots saimnieciskās darbības neesamības dēļ, nav tiesību atskaitīt priekšnodokli. Par to Tiesa ir lūmusi vairākkārt (17). Tas tātad ir arī tad, ja uzņēmums saņem pakalpojumu, lai netieši nostiprinātu visu savu saimniecisko darbību, kura tam dod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tas tātad ir tādēļ, ka nav nozīmes nodokļa maksātāja iecerētajam galīgajam mērķim (18). Tādējādi nevar pietikt tikai ar nodokļa maksātāja ekonomisko motivāciju.

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 privātm vajadzībām. Tikai ar “netiešu saikni” nevar pietikt, lai pakalpojumu bez atlīdzības pielīdzinātu pakalpojumam par atlīdzību (19), 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.

Līdz 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 notekdeju novadīšanai tieši izmanto tikai pašvaldība (20). Tātad uztur un apsaimnieko pašlaik atjaunoto infrastruktūru (21).

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.

Sākot ar aplūkojot, šim secinājumam nav pretrunā arī 2015. gada spriedums Sveda (22). Ar 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 darbību (23).

44.

Tomēr abas lietas – saskaņā ar Bulgārijas valdības viedokli, taču atšķirībā no tiesas šādā paustā līderdrola viedokļa – nav salīdzināmas. Pirmkārt, lietā Sveda ir strādāji, vai nodokļa maksātājs faktiski jau izmantojot pastaigu taku trešajam personam bez atlīdzības, ja par to ir samaksāta valsts subsīdija. Tomēr šo jautājumu Tiesa šķķķ nav aplūkojusi.

45.

Otrkārt, pastaigu taku nodokļa maksātājs izmantoja pats, lai veiktu savu saimniecisko pārdošanas darbību. Ar to, ka ir iesaistīta patstāvīgā trešā persona – pašvaldība, kura saņemtos pakalpojumus vēl las izmantot saviem īdensapgādes mērķiem, šī lieta atšķiras no lietas Sveda. Takas izmantošanas pieaušana savas uzņēmējdarbības vajadzībām (kā lietā Sveda) ir nevis patstāvīgs pakalpojums trešajai personai, bet tikai daļa no pārdošanas pakalpojumiem, par kuriem uzliek nodokli (24).

46.

Tomēr trešās personas infrastruktūras atjaunošana bez atlīdzības nav nepatstāvīgs papildpakalpojums attiecībā uz plašnotajiem izrīšanas pakalpojumiem, par kuriem uzliek nodokli. Pakalpojumu var uzskatīt par nepatstāvīgu papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet tikai veids, kā visrītāk saņemt galveno pakalpojumu (25). Tomēr nevar būt runa par to, ka citai personai piederošu objektu atjaunošana pašvaldības labā vai notekdeju novadīšana, ko veic pašvaldība, tikai papildinātu līderdrola izrīšanas pakalpojumus saviem īrniekiem.

47.

Šajā lietā – atšķirībā no lietas Sveda – līderdrola neizmanto atjaunoto infrastruktūru, sniedzot savus izrīšanas pakalpojumus. Tie ir neatkarīgi no pašvaldības organizētās notekdeju novadīšanas. Pietiekamas komunālās infrastruktūras esamība ir tikai izrīšanas pakalpojumu sniegšanai paredzētā atpūtas kompleksa būvniecības priekšnoteikums. Tāpēc – atšķirībā no lietas Sveda – nevar runāt par to, ka nav tiešas un tīlītājas 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 tādā, par kuru jāmaksā nodoklis saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, vai arī bez atlīdzības, bet kā tādā, kas ir apliekams ar nodokli (un par kuru jāmaksā nodoklis) saskaņā ar PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunktu. Tikai tad līderdrola varētu atskaitīt priekšnodokli. Turpretim nav iespējams atskaitīt priekšnodokli par tādā darbību izmaksām, par kurām nav jāmaksā PVN (26).

49.

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

50.

No š?da viedok?a var pie?emt, ka uz??mums reti kaut ko pieš?ir citai trešajai personai, ja tas no š?s treš?s personas necer sa?emt atbilst?gu priekšroc?bu. Šaj? liet? t? b?tu iesp?ja sa?emt b?vat?auju. V?rt?jot no š?da viedok?a, b?tu sniegts pakalpojums par atl?dz?bu, kurš, lai ar? dod ties?bas atskait?t priekšnodokli, tom?r rada ar? pien?kumu samaks?t tikpat lielu nodokli par atjaunošanu, kas veikta par atl?dz?bu.

51.

Tom?r, ja faktiski ir sniegts pakalpojums bez atl?dz?bas, ir j?lemj, vai tam uzliek nodokli saska?? ar PVN direkt?vas 26. pantu. Tiesas judikat?r? par t? d?v?taj?m ties?b?m izv?l?ties piesaisti (27) gan ir pie?autas iesp?jas piln?b? atskait?t priekšnodokli, kaut ar? preces tiek da??ji izmantotas priv?t?m vajadz?b?m. Tom?r, pirmk?rt, jau ir apšaub?mi, vai š? judikat?ra attiecas ar? uz pakalpojumiem (28). Turkl?t, otrk?rt, ir str?d?gi, vai attiec?b? uz juridisk?m person?m visp?r var run?t par izmantošanu "priv?t?m vajadz?b?m" (29). Katr? zi?? šaj? liet? š?das izmantošanas nav.

52.

T? k? šaj? liet? atjaunošana bez atl?dz?bas netika veikta citiem m?r?iem nek? saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m, ar? PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts nerada nodok?a maks?šanas pien?kumu. T?d?j?di atjaunošanas izmaksas ir tieši saist?tas nevis ar pakalpojumiem, par kuriem uzliek nodokli, bet ar pakalpojumiem, par kuriem neuzliek nodokli (atjaunošanu bez atl?dz?bas pašvald?bas lab?). T?p?c ar? nav iesp?jams atskait?t priekšnodokli.

VI. Secin?jumi

53.

L?dz ar to es iesaku uz abiem Varhoven administrativen sad (Bulg?rijas Republikas Augst?k? administrat?v? tiesa) uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem sniegt š?du kop?ju atbildi:

PVN direkt?vas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 168. panta a) punkts un 176. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tajos nav ?auts atskait?t priekšnodokli par pakalpojumiem, kuri bez atl?dz?bas tiek tieši sniegti trešajai personai t?s vajadz?b?m, pat ja tie ir saimnieciski motiv?ti. Tas t? ir neatkar?gi no nodok?a maks?t?ja izv?l?t? iegrmatošanas veida saska?? ar valsts ties?b?m. T?p?c min?t?s normas pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu k? ZDDS 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkts un atbilst?gu valsts administrat?vo praksi.

(1) Ori?in?lvaloda – v?cu.

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

(3) OV 2006, L 347, 1. lpp.

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

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

(6) Šaj? noz?m? ar? 2013. gada 18. j?lija 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).

(8) No š?da viedok?a skat. Tiesas judikat?ru spriedumos, 2012. gada 16. febru?ris, Eon Aset Menidjmunt (C?118/11, EU:C:2012:97, 44. un 70. punkts), 2009. gada 12. febru?ris, 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).

(9) Spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), un 2013. gada 7. novembris, Tulic? un Plavo?in (C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), k? ar? r?kojums, 2011. gada 9. decembris, Connoisseur Belgium (C?69/11, nav public?ts, 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. febru?ris, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts).

(11) Iz??mumi PVN direkt?vas 169. pant? princip? ir paredz?ti p?robežu dar?jumiem, lai nov?rstu neizdev?gus konkurences apst?k?us eksport?jošiem uz??mumiem.

(12) Tas nep?rprotami ir nor?d?ts 2006. gada 30. marta spriedum? Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, 24. punkts).

(13) Skat. tikai spriedumus, 2012. gada 16. febru?ris, Eon Aset Menidjmunt (C?118/11, EU:C:2012:97, 44. un n?kamie punkti), 2009. gada 12. febru?ris, 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. febru?ris, Eon Aset Menidjmunt (C?118/11, EU:C:2012:97, 45. punkts).

(15) Spriedumi, 2012. gada 16. febru?ris, Eon Aset Menidjmunt (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 taj? min?t? judikat?ra).

(16) Spriedumi, 2012. gada 16. febru?ris, Eon Aset Menidjmunt (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. febru?ris, 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 taj? min?t? judikat?ra).

(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 taj? min?t? judikat?ra).

(18) Spriedumi, 1995. gada 6. apr?lis, BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, 19. punkts), 2000. gada 8. j?nijs, 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. febru?ris, Abbey National (C?408/98, EU:C:2001:110, 25. punkts).

(19) Tas nep?rprotami ir nor?d?ts 2012. gada 16. febru?ra spriedum? Eon Aset Menidjmunt (C?118/11, EU:C:2012:97, 51. punkts), šaj? zi?? skat. 1997. gada 16. oktobra spriedumu Fillibeck

(C-258/95, EU:C:1997:491, 27. punkts).

(20) Ar to šķiņt lieta bērtiski atēēiras no tiesas sēdē Komisijas minēto piemēra par taksometra uzēēmēju, kurē viēam uzticēto (citai personai piederoēo) taksometru aprēko ar iebēvēto mēierēcēm. Minētajē gadējumē taksometra uzēēmējs izmanto iebēvētas ierēces. Tēpēc arē tikai viēē drēkst atskaitēto priekēnodokli par ēēm iebēvētajē mēierēcēm. Atdodot taksometru atpakaē, iebēvēto ēierēces viēē parasti principē var arē izēemt, ja viēam netiek atlēdzinēta iebēvēto ierēēu vērtēba. Tomēr ēajē lietē tē visa nav.

(21) Tēdēē Vēcijē pastēv nostiprinēta judikatēra, saskaēē ar kuru infrastruktēras objektu bēvniecēba sabiedrēbas (proti, valsts) labē rezultēto nedod ieguldēto ējam tiesēbas atskaitēto priekēnodokli, pat ja tas tikai tē var ēstenot savu bēvprojektu, par kuru uzliek nodokli. No ēēda viedokēa skat. spriedumus, BFH [Federēlē Finanēu tiesa], 2011. gada 13. janvēris, 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) Tēdēē neapstrēdami drēkst atskaitēto priekēnodokli par uzēēmuma klientu stēvvietas atēaunoēanu, pat ja klienti to it kē izmanto bez atlēdzēbas.

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

(26) Spriedumi, 2012. gada 16. februēris, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 44. un 70. punkts), 2009. gada 12. februēris, Vereniging Noordelijke Landē 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. ēēlija spriedums Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 17. punkts), apstiprinēts 1995. gada 4. oktobra spriedumē Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, 20. punkts).

(28) Par to ir ēaubas, jo pakalpojums nevar ēpiesaistēto nevienam uzēēmumam un ē atēēirēbē no precēm ē arē principē uzreiz patērēto, tēpēc nav pamatoējuma uzlikt nodokli vēlēk (kreditēto ar atskaitēto priekēnodokli).

(29) No ēēda viedokēa Tiesa runē par citiem mērēēiem nekē saimnieciskēs darbēbas vajadzēbēm. Skat. spriedumus, 2012. gada 16. februēris, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 74. punkta beigēs), 2009. gada 23. aprēlis, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, 39. punkts), un 1991. gada 11. ēēlijs, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 26. punkts).