

Lieta C-405/19**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2019. gada 24. maijs

Iesniedzējtiesa:*Hof van Cassatie* (Beļģija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2019. gada 26. aprīlis

Kasācijas sūdzības iesniedzēja:*Vos Aannemingen BVBA***Atbildētāja kasācijas tiesvedībā:***Belgische Staat***Pamatlietas priekšmets**

Kasācijas sūdzība attiecas uz strīdu starp *Vos Aannemingen BVBA* (kasācijas sūdzības iesniedzēja) un nodokļu administrāciju (Beļģijas valsts, atbildētāja kasācijas tiesvedībā) par PVN atskaitīšanu reklāmas un administratīvajām izmaksām, kā arī starpniecības maksām. Tā ir vērsta pret *Hof van beroep Gent* spriedumu (Ģentes Apelācijas tiesa, Beļģija), ar kuru tika apmierināta atbildētājas kasācijas tiesvedībā apelācijas sūdzība un kasācijas sūdzības iesniedzējas sākotnējā prasība tika atzīta tikai par daļēji pamatotu, proti, tikai attiecībā uz piemērotā administratīvā soda atmaksu. Pirmajā instancē kasācijas sūdzības iesniedzējai tika piespriesta arī tās samaksātā PVN atmaksa 92 313,99 EUR apmērā, ieskaitot procentus.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam par Padomes Sestās Direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami

dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 17. panta interpretāciju

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Direktīvas 77/388/EEK 17. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka apstāklis, ka izmaksas sniedz labumu trešajai personai, kā tas ir šajā gadījumā, kad attīstītājs, pārdodot dzīvokļus, sedz reklāmas un administratīvās izmaksas, kā arī starpniecības maksas, kas sniedz labumu arī zemes īpašniekiem, pieļauj to, ka uz izmaksām attiecināto PVN var pilnībā atskaitīt, ja tiek konstatēts, ka pastāv tieša un tūlītēja saikne starp nodokļa maksātāja izmaksām un saimniecisko darbību un labums trešajai personai attiecībā pret nodokļa maksātāja uzņēmuma vajadzībām ir sekundārs?

2) Vai šo principu piemēro arī tad, ja tās nav vispārējās izmaksas, bet gan izmaksas, kas ir attiecināmas uz ļoti konkrētiem vēlāk veiktiem darījumiem, kuriem piemēro PVN vai kuriem nepiemēro PVN, kā šajā gadījumā, no vienas puses, uz dzīvokļu, un, no otras puses, uz zemes pārdošanu?

3) Vai apstāklis, ka nodokļa maksātājam ir iespēja/tiesības daļu no izmaksām pieprasīt segt trešajai personai, kas [no tām] gūst labumu, taču tas to nedara, ietekmē jautājumu par PVN, kas piemērojams šīm izmaksām, atskaitāmību?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – Sestā direktīva 77/388/EEK)

Atbilstošās valsts tiesību normas

Grondwet (Beļģijas Konstitūcija) 149. pants;

Burgerlijk Wetboek (Civilkodekss) 1319., 1320. un 1322. pants;

Gerechtig Wetboek (Civilprocesa kodekss) 19. panta 1. un 2. punkts, 1068. panta 1. punkts un 1138. panta 3. punkts;

Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (1969. gada 3. jūlija Likums par pievienotās vērtības nodokļa kodeksa ieviešanu, turpmāk tekstā – “PVN kodekss”) 45. panta 1. punkts;

Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Karļa 1969. gada 10. decembra Dekrēts Nr. 3 par priekšnodokļa atskaitījumiem

PVN piemērošanai) 1. panta 2. punkts redakcijā, kas bija spēkā pirms tā grozīšanas ar 2015. gada 24. janvāra *Koninklijk Besluit*.

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Kasācijas sūdzības iesniedzējas vienīgā saimnieciskā darbība ir daudzdzīvokļu ēku būvniecība un pārdošana. Tā būvē dzīvokļus uz zemesgabaliem, kas pieder trešajām personām, un tad piedāvā dzīvokļus pārdošanai. Šajā sakarā tai rodas reklāmas un administratīvās izmaksas un tā veic starpniecības maksājumus. Dzīvokļa pārdošanas aktā kasācijas sūdzības iesniedzēja ir minēta kā ēkas pārdevēja, kamēr zemes īpašnieks ir minēts kā zemesgabala pārdevējs.
- 2 Kasācijas sūdzības iesniedzēja ir pilnībā atskaitījusi PVN no reklāmas un administratīvajām izmaksām, kā arī starpniecības maksām.
- 3 Pēc pārbaudes nodokļu administrācija uzskatīja, ka attiecībā uz laikposmu no 1999. gada 1. janvāra līdz 2001. gada 30. septembrim PVN esot atskaitāms tikai tiktāl, ciktāl tas esot attiecināms uz ēku pārdošanu, bet ne tiktāl, ciktāl tas esot attiecināms uz zemesgabala pārdošanu. Tiesības uz atskaitīšanu pastāvēt tikai kā procentuāla daļa, ko nosaka ar daļskaitli, kura skaitītājs ir ēkas cena un kura saucējs ir ēkas cena plus zemesgabala cena.
- 4 [Nodokļu] Administrācija izdeva maksājuma rīkojumu, pamatojoties uz ko kasācijas sūdzības iesniedzēja, saglabājot visas tiesības, samaksāja PVN summu 92 313,99 EUR apmērā, ieskaitot procentus un soda naudas.
- 5 Pēc tam kasācijas sūdzības iesniedzēja iesniedza sūdzību par maksājuma rīkojumu un pieprasīja samaksāto summu atmaksu.

Ar 2016. gada 21. marta spriedumu *Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent* (Austrumflandrijas pirmās instances tiesa, Ģentes nodaļa, Beļģija) apmierināja kasācijas sūdzības iesniedzējas prasību. Šajā sakarā tā būtībā norādīja, ka ēkas pārdošana un zemesgabala pārdošana veidojot vienu un to pašu piegādi, kā rezultātā esot jāpieņem, ka reklāmas un starpniecības pakalpojumi, ko kasācijas sūdzības iesniedzēja ir apmaksājusi, kopumā esot tās vienīgās saimnieciskās darbības vispārējo izmaksu daļa. Apstākļi, ka zemes īpašnieks varot izmantot priekšrocību, ko sniedz reklāmas izmaksas un starpniecības maksas, attiecībā pret kasācijas sūdzības iesniedzējas vajadzībām esot jāuzskata par sekundāru.

- 6 [Nodokļu] Administrācija par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Hof van beroep Gent* (Ģentes Apelācijas tiesa, Beļģija). Ar 2017. gada 28. novembra spriedumu apelācijas sūdzība tika apmierināta un kasācijas sūdzības iesniedzējas sākotnējā prasība tika atzīta tikai par daļēji pamatotu, proti, tikai attiecībā uz administratīvo sodu.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 7 Kasācijas sūdzības iesniedzēja uzskata, ka reklāmas un administrācijas izmaksām, kā arī starpniecības maksām pastāv tieša un tūlītēja saikne ar tās saimnieciskās darbības veikšanu, tādējādi priekšnodokļa pilnīga atskaitīšana ir pamatota.

Tā apgalvo, ka apelācijas tiesa neesot drīkstējusi liegt tiesības uz priekšnodokļa par šīm izmaksām pilnīgu atskaitīšanu, pamatojot, ka tās nevar piekrist tās apgalvojumam, ka atskaitīšanai ir pietiekami ar tiešu un tūlītēju saikni ar kasācijas sūdzības iesniedzējas ar nodokli apliekamiem darījumiem, ka tā šajā sakarā neesot ievērojusi, ka esot juridiski iespējams pārdot zemi un ēku atsevišķi un ka, lai gan pastāv zināma saikne starp ēku pārdošanu un zemes pārdošanu, tomēr tā neesot iepriekš minētā tiešā un tūlītējā saikne.

- 8 Kasācijas sūdzības iesniedzēja arī apgalvo, ka nodokļa maksātājs, ja sākotnējais darījums objektīvi tiek veikts nolūkā vēlāk īstenot konkrētus vai visus savus ar nodokli apliekamos darījumus, var atskaitīt priekšnodokli pilnībā pat tad, ja darījums sniedz labumu trešajai personai un tai parasti būtu bijis jāsedz daļa no izmaksām, ciktāl trešās personas personīgā priekšrocība attiecībā pret nodokļa maksātāja uzņēmuma vajadzībām ir sekundāra.

Apelācijas tiesa neesot izvērtējusi tās apgalvojumu, ka zemes īpašniekiem sniegtā netiešā priekšrocība attiecībā pret tās uzņēmuma vajadzībām ir sekundāra, tādējādi tā savu spriedumu arī nevarot pamatot tikai ar apsvērumu, ka tā varot pieprasīt daļu no izmaksām segt zemes īpašniekiem un ka tās esot izmaksas, kas parasti būtu jāsedz šiem zemes īpašniekiem.

- 9 Visbeidzot kasācijas sūdzības iesniedzēja norāda, ka nodokļa maksātājs, brīdī, kad tas pērk pakalpojumu, rīkojas kā tāds un šo pakalpojumu izmanto konkrētiem darījumiem, kas saistīti ar tā saimniecisko darbību, varot atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par šo pakalpojumu, pat tad, ja tās nav vispārējas, bet gan konkrētas izmaksas.

Tāpēc apelācijas tiesa neesot drīkstējusi liegt pilnīgu priekšnodokļa atskaitīšanu par iepriekš minētajām izmaksām, pamatojoties uz to, ka tās esot izmaksas, kas radušās saistībā ar konkrētu ēku un zemesgabalu pārdošanu.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 10 Saskaņā ar PVN kodeksa 45. panta 1. punkta 1. apakšpunktu, ar ko transponē Sestās Direktīvas 77/388/EEK 17. panta 2. punktu, ikviens nodokļa maksātājs drīkst atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs, nodokli, kas iekasēts par viņam piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ciktāl šīs preces un pakalpojumus tas izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem.
- 11 Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un tiktu noteikts šo

tiesību apjoms, principā ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saiknes starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem esamība, kas dod tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu. Tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (skat., piemēram, spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:08, 57. punkts).

Tiesības uz atskaitīšanu nodokļa maksātājam tomēr tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no viņa vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Proti, šādas izmaksas ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (skat., piemēram, 2009. gada 29. oktobris spriedumu, *SKF*, C-29/08, 58. punkts).

- 12 Savā 2013. gada 18. jūlija spriedumā lietā *AES-3C* (C-124/12), atsaucoties uz 1996. gada 16. oktobra spriedumu lietā *Fillibeck* (C-258/95), Tiesa nosprieda, ka Sestā Direktīva 77/388/EEK ir jāinterpretē tādējādi, ka darba devēja nodrošināta darbinieku transportēšana no dzīvesvietas uz darbavietu principā ir paredzēta darbinieku privātām vajadzībām un līdz ar to – ar uzņēmumu nesaistītiem mērķiem, tā, ka PVN, ko piemēro šiem transporta pakalpojumiem, principā nevar tikt atskaitīts kā priekšnodoklis. Tomēr, ja uzņēmuma vajadzības, ņemot vērā tādus īpašus apstākļus kā, piemēram, neiespējamību izmantot citus piemērotus satiksmes līdzekļus un mainīgas darba veikšanas vietas, prasa, lai darbinieku transportēšanu nodrošinātu darba devējs, tad nevar tikt uzskatīts, ka šis pakalpojums tiek sniegts ar uzņēmumu nesaistītiem mērķiem (29. punkts). Turklāt Tiesa ir atgādinājusi, ka personālam dotā iespēja izmantot darba devēja piedāvātos, taču uzņēmuma interesēs sniegtos pakalpojumus ir jāuzskata par sekundāru salīdzinājumā ar uzņēmuma vajadzībām (33. punkts).
- 13 Savā 2017. gada 14. septembra spriedumā lietā *Iberdrola* (C-132/16) Tiesa nosprieda, ka Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts, kas ir identisks Sestās Direktīvas 77/388/EEK 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam, ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli attiecībā uz tādu pakalpojumu sniegšanu, ko veido trešajai personai piederoša nekustamā īpašuma objekta būvniecība vai labiekārtošana, ja šī trešā persona bez maksas gūst labumu no šo pakalpojumu rezultāta un ja tos savā saimnieciskajā darbībā izmanto gan nodokļa maksātājs, gan šī trešā persona, ciktāl minētie pakalpojumi nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai minētajam nodokļa maksātājam ļautu veikt ar nodokli nākamajā posmā apliktos darījumus, un ciktāl to izmaksas ir iekļautas šo darījumu cenā.
- 14 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai gan šie spriedumi attiecas arī uz gadījumiem, kad trešā persona gūst priekšrocību no sākotnējā pakalpojuma, tomēr nav iespējams skaidri noteikt, vai kasācijas sūdzības iesniedzējas juridiskā nostāja tādā situācijā,

kāda tā ir pamatlietā, ir pamatota un ka PVN, ko piemēro reklāmas un administratīvajām izmaksām, kā arī starpniecības maksām, kuras tā veikusi, pārdodot dzīvokļus, var pilnībā atskaitīt arī tad, ja šīs izmaksas sniedz labumu arī zemes īpašniekiem un tiem varētu pieprasīt tās daļēji segt, ciktāl tiek konstatēts, ka priekšrocības šīm trešajām personām attiecībā pret kasācijas sūdzības iesniedzējas uzņēmuma vajadzībām ir sekundāras.

- 15 Tādēļ iesniedzējtiesai ir nepieciešams iesniegt Tiesai iepriekš minētos jautājumus prejudiciāla nolēmuma sniegšanai.

DARBA VERSIJA