TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2013. gada 18. jūlijā *

Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 2006/112/EK — 168. panta a) punkts un 176. punkts — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — Izdevumi saistībā ar personālam paredzētu preču iegādi un pakalpojumu sniegšanu — Nodokļa maksātāja, kas izmanto tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, rīcībā nodots personāls, kuru nodarbina cits nodokļa maksātājs

Lieta C-124/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Plovdiv* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 24. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 7. martā, tiesvedībā

AES-3C Maritza East 1 EOOD

pret

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv .

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja M. Bergere [*M. Berger*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] (referents),

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 10. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *AES - 3C Maritza East 1 EOOD* vārdā – *S. Garbolino*, *E. Evtimov* un *Y. Mateeva*, advokāti,

— *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, *Plovdiv*, vārdā – *V. Apostolov*, pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *C. Soulay*, kā arī *D. Roussanov*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 168. panta a) punktu un 176. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *AES - 3C Maritza East 1 EOOD* (turpmāk tekstā – "*AES*"), saskaņā ar Bulgārijas tiesībām dibinātu sabiedrību, un *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv* (Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes Plovdivas Sūdzību un izpildes pārvaldības direkcijas direktors; turpmāk tekstā – "direktors") par tiesībām atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN"), kas kā priekšnodoklis samaksāts par dažādu tādu preču piegādi un pakalpojumu saņemšanu, kas paredzēti darbiniekiem, kurus *AES* rīcībā ir nodevusi cita sabiedrība.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 168. pantā ir paredzēts:

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

[..]."

4 Direktīvas 176. pantā ir noteikts:

"[Eiropas Savienības] Padome pēc [Eiropas] Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana. Jebkurā gadījumā PVN nekādi nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad stājušies 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 [Eiropas] Kopienai pēc minētās dienas, aktos, kas bija spēkā to pievienošanās spēkā stāšanās dienā."

Bulgārijas tiesības

5 Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, 2006. gada 4. augusta *DV* [*Darzhaven vestnik*] Nr. 63; turpmāk tekstā – "*ZDDS*"), kas ir spēkā no dienas, kad stājies spēkā Akts par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanās nosacījumiem un pielāgojumiem līgumos, kas ir Eiropas Savienības pamatā (OV 2005, L 157, 203. lpp.), 69. panta 1. punktā ir noteikts:

"1. Ja preces un pakalpojumi tiek izmantoti ar nodokli apliekamām piegādēm, ko veic reģistrēts nodokļa maksātājs, tad tam ir tiesības atskaitīt:

1) nodokli par precēm un pakalpojumiem, ko tai piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs – kas tāpat ir saskaņā ar šo likumu reģistrēts nodokļa maksātājs – ir piegādājis vai kas tam ir jāpiegādā, vai arī ir sniedzis, vai tam ir jāsniedz;

[..]."

6 *ZDDS* 70. panta 1. un 3. punktā it īpaši ir paredzēts:

"1. Pat ja ir izpildīti 69. vai 74. pantā paredzētie nosacījumi, tiesību atskaitīt priekšnodokli nav, ja:

[..]

2) preces vai pakalpojumi ir paredzēti preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai bez atlīdzības vai darbībām, kas nav saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību;

[..]

3. 1. punkta 2. apakšpunkts nav piemērojams attiecībā uz:

1) [..] speciālo, darba apģērbu, formastērpiem un reprezentācijas apģērbu, kā arī uz individuālajiem aizsardzības līdzekļiem, kurus darba devējs savas saimnieciskās darbības mērķiem bez atlīdzības izsniedz darba ņēmējiem, ieskaitot tos, kuri ir nodarbināti uz vadības līguma pamata;

2) darba ņēmēju, ieskaitot tostarp tos, kuri ir nodarbināti uz vadības līguma pamata, transportēšanai no dzīvesvietas uz darbavietu un atpakaļ, ja darba devējs šo transportēšanas pakalpojumu savas saimnieciskās darbības mērķiem nodrošina bez atlīdzības;

[..]

7) transportu un uzturēšanos darba ņēmējiem, kurus nodokļa maksātājs ir norīkojis komandējumā;

[..]."

7 *ZDDS* 64. panta 1. punktā – redakcijā, kas bija piemērojama pirms Bulgārijas Republikas pievienošanās Eiropas Savienībai (1998. gada 23. decembra *DV* Nr. 153), – bija paredzēts:

"1. Personai, kas ir saņēmusi preci vai pakalpojumu, vai importētājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

[..]

5) uz importa vai ar nodokli apliekama darījuma pamata saņemtā prece vai uz darījuma, kas apliekams ar nodokli, pamata saņemtais pakalpojums ir ticis izmantots, tiek izmantots vai tiks izmantots ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai;

[..]."

8 Šīs *ZDDS* pēdējās redakcijas 65. panta 1. punktā bija noteikts:

"1. Pat ja ir izpildīti 64. vai 68. pantā paredzētie nosacījumi, tiesību atskaitīt priekšnodokli nav, ja:

1) prece vai pakalpojums ir paredzēts reprezentācijas mērķim;

2) tiek iegādāts motocikls vai vieglā pasažieru automašīna, kurā sēdvietu skaits, neskaitot transportlīdzekļa vadītāja vietu, nepārsniedz piecas vietas, izņemot gadījumus, kuros nodokļa maksātājs tos izmanto savas galvenās darbības veikšanai;

3) (papildināts, 2005. gada *DV* Nr. 100) prece vai pakalpojums ir paredzēts motociklu un pasažieru vieglo automašīnu 2. punkta izpratnē apkopei, remontam, uzlabošanai un ekspluatācijai;

4) prece vai pakalpojums tiek izmantots, lai veiktu ar nodokli neapliekamus darījumus 33. panta izpratnē;

5) prece tiek konfiscēta valsts labā vai ēka tiek nojaukta nelikumīgas celtniecības dēļ."

9 Saskaņā ar Darba kodeksa (*Kodeks na truda*, 1986. gada 1. aprīļa *DV* Nr. 26 un 1986. gada 4. aprīļa *DV* Nr. 27) Papildu noteikumu 1. panta 1. punktu – redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktu rašanās laikā, – šā kodeksa izpratnē "darba devējs" ir "jebkura fiziska persona, juridiska persona vai no tās atkarīga vienība, kā arī jebkura cita organizatoriski un saimnieciski autonoma vienība (uzņēmums, iestāde, organizācija, kooperatīvs, zemnieku saimniecība, ēdināšanas uzņēmums, mājsaimniecība, sabiedrība u.c.), kas patstāvīgi saskaņā ar darba līgumu nodarbina darba ņēmējus, arī saistībā ar darba veikšanu mājās un tāldarbu vai darba ņēmēju nosūtīšanu darba uzdevuma veikšanai citā uzņēmumā."

10 Likuma par veselības aizsardzību un darba drošību darba vietā (*Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud*; 1997. gada 23. decembra *DV* Nr. 124) Papildu noteikumu 1. pantā ir paredzēts, ka termins "darba devējs" atbilst Darba kodeksa Papildu noteikumu 1. panta 1. punktā definētajam jēdzienam, kā arī "darba devējs" ir ikviens, kas uzdod darbu kādam citam un kurš uzņemas pilnu atbildību par uzņēmumu, kooperatīvu vai organizāciju.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 *AES* ir elektrocentrāles īpašniece un apsaimniekotāja, un visa šī centrāle atrodas Galabovo (Bulgārija) pašvaldības teritorijā ārpus šīs pašvaldības apdzīvotajām vietām.

12 *AES* nav sava personāla, lai nodrošinātu minētās centrāles ekspluatāciju, tāpēc, izmantojot līgumu par nodrošināšanu ar personālu, kas noslēgts ar sabiedrību *AES Maritza East 1 Services EOOD* (turpmāk tekstā – "*AES Services*"), tai uz pilnu darba laiku ir jānomā darba ņēmēju pakalpojumi. Saskaņā ar šo līgumu *AES Services* meklē un pieņem darbā *AES* saimnieciskajai darbībai vajadzīgo personālu. Darba līgumi tiek slēgti starp darba ņēmējiem un *AES Services*, un *AES Services* darba ņēmējiem maksā darba samaksu.

13 Rezultātā attiecīgie darba ņēmēji tiek nodoti *AES* rīcībā. Saskaņā ar līgumu, kas *AES* saista ar *AES services*, *AES* maksā *AES Services* atlīdzību par personāla nodrošināšanas pakalpojumu. Šajā atlīdzībā ietilpst darba ņēmēju darba samaksa un sociālās apdrošināšanas iemaksas par darba ņēmējiem. *AES*

darba ņēmējus apgādā ar darba apģērbiem un individuālajiem aizsardzības līdzekļiem, kā arī nodrošina ar pakalpojumu, proti, minēto darba ņēmēju transportēšanu no elektrocentrāles uz viņu dzīvesvietu un atpakaļ. Izdevumi par šīm precēm un pakalpojumiem nav iekļauti *AES Services* maksātās atlīdzības summā. Ja darba ņēmējs tiek norīkots komandējumā, tad *AES* tieši sedz arī viņa ceļa un uzturēšanās izmaksas.

14 Laikposmā no 2008. gada augusta līdz 2010. gada septembrim *AES* no trešās personas saņēma pakalpojumus, kuru priekšmets bija transportēšana, darba apģērbu un individuālo aizsardzības līdzekļu nodošana [darba ņēmēju] rīcībā, kā arī pakalpojumi saistībā ar darba ņēmēju veiktajiem komandējumiem.

15 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka attiecībā uz personām, kas strādā elektrocentrālē un dzīvo apdzīvotajās teritorijās, kuras nav nodrošinātas ar sabiedrisko transportu, *AES* ir nolēmusi pati nodrošināt transportēšanas pakalpojumu, ievērojot darba ņēmēju darba grafikam atbilstošu sarakstu.

16 Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar noteikumiem, kas paredzēti Darba kodeksā un Likumā par veselības aizsardzību un darba drošību darba vietā, *AES* ir pienākums nodrošināt ar darba apģērbu un individuālajiem aizsardzības līdzekļiem personas, kuras strādā elektrocentrālē.

17 Ieņēmumu administrācija ir liegusi tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli 218 377 Bulgārijas levu (BGN) apmērā par *AES* saņemtajiem transportēšanas pakalpojumiem, darba apģērbu un individuālo aizsardzības līdzekļu nodošanu [darba ņēmēju] rīcībā, kā arī par izdevumiem, kas radušies par komandējumiem, to pamatojot ar to, ka saņemto preču piegāde un pakalpojumu sniegšana esot bijuši bezatlīdzības darījumi, kas paredzēti *AES Services* darbiniekiem. Minētā ieņēmumu administrācija nav ļāvusi piemērot *ZDDS* 70. panta 3. punkta 1., 2. un 7. apakšpunktā paredzētās atkāpes no šā tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežojuma, jo saskaņā ar Bulgārijas tiesībām *AES* neesot uzskatāma par darba devēju, kas nodarbina darba ņēmējus. Faktiski, piemērojot Darba kodeksu, šo personu darba devējs esot *AES Services*.

18 Direktors ir noraidījis par šo paziņojumu par nodokļa maksājumu apmēru iesniegto administratīvo sūdzību, un *AES* ir cēlusi prasību iesniedzējtiesā.

19 Šajā tiesā *AES* ir norādījusi, ka tā darba ņēmējiem esot "ekonomisks" darba devējs, jo tā gūstot labumu no viņu darba un sedzot ar šiem darba ņēmējiem saistītās izmaksas tiktāl, ciktāl tā maksā atlīdzību *AES services*. Turklāt saskaņā ar Likumu par veselības aizsardzību un darba drošību darba vietā tai piemītot darba devēja iezīmes, tāpēc ka tās pienākums esot nodrošināt ar darba apģērbu un radīt apstākļus, kas garantē darba ņēmēju [darba] drošību. Savukārt Direktors atkārtoti ir paudis no pārskatītā paziņojuma par nodokļa uzlikšanu izrietošo nostāju.

20 Iesniedzējtiesa uzskata, ka Tiesas 1997. gada 16. oktobra spriedums lietā C-258/95 *Fillibeck* (*Recueil*, I-5577. lpp.) nesniedz atbildi uz pamatlietā ierosinātajiem interpretācijas jautājumiem, jo lietā, kurā tika taisīts minētais spriedums, aplūkotie transportēšanas pakalpojumi bija piedāvāti nevis personālam, ko rīcībā bija nodevis cits nodokļa maksātājs, kurš nav tas, kas atsaucas uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli, bet gan saviem nodokļa maksātāja darbiniekiem.

21 Turklāt šī tiesa norāda, ka *ZDDS* redakcijā, kas tika piemērota līdz dienai, kad Bulgārijas Republika pievienojās [Eiropas] Savienībai, nebija ietverts tiesību uz PVN atskaitīšanu ierobežojums, kāds pašlaik ir paredzēts minētā likuma 70. panta 1. punkta 2. apakšpunktā. *ZDDS* 65. panta redakcijā, kas tika piemērota līdz 2007. gada 1. janvārim, izsmeļoši bija uzskaitīti tiesību uz PVN atskaitīšanu ierobežojumi un nevienam no šiem ierobežojumiem nebija saiknes ar subjektu, kurš ir bez atlīdzības veiktu preču piegāžu vai pakalpojumu saņēmējs.

22 Šādos apstākļos *Administrativen sad Plovdiv* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai tāds regulējums kā [*ZDDS*] 70. panta 1. punkta 2. apakšpunkts, saskaņā ar kuru nav atzīstamas nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt PVN par saņemtajiem transportēšanas pakalpojumiem, piegādātajiem darba apģērbiem un darba aizsardzības līdzekļiem, kā arī par komandējumu izdevumiem, jo ar šīm precēm un pakalpojumiem bez atlīdzības tiek nodrošinātas fiziskas personas, t.i., nodokļa maksātāja labā strādājoši darba ņēmēji, ir saderīgs ar Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu un 176. pantu, ņemot vērā šādus apstākļus:

— nodokļa maksātājs nav noslēdzis darba līgumus ar darba ņēmējiem, bet gan tos nodarbina, pamatojoties uz līgumu par "nodrošināšanu ar personālu", kas noslēgts ar citu nodokļa maksātāju, kurš ir nodarbināto personu darba devējs;

— saņemtie transportēšanas pakalpojumi tiek izmantoti darba ņēmēju transportēšanai no noteiktām pulcēšanās vietām, kas atrodas dažādās apdzīvotās vietās, uz darbavietu un atpakaļ, un darba ņēmējiem nav organizēta sabiedriskā transporta nokļūšanai uz darbavietu un tās tuvumā;

— pienākums nodrošināt ar darba apģērbu un darba aizsardzības līdzekļiem izriet no Darba kodeksa un Likuma par veselības aizsardzību un darba drošību darba vietā;

— attiecībā uz transportēšanas pakalpojumiem, darba apģērbu, darba aizsardzības līdzekļiem un komandējuma izdevumiem pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana nebūtu apstrīdama, ja šīs preces un pakalpojumus būtu nodrošinājis un sniedzis nodarbināto personu darba devējs. Taču izskatāmajā lietā attiecīgos pirkumus ir izdarījis nodokļa maksātājs, kurš gan nav darba devējs, bet, pamatojoties uz līgumu par nodrošināšanu ar personālu, tomēr gūst labumu no veiktā darba un sedz ar to saistītās izmaksas?

2) Vai Direktīvas 2006/112 176. pants ļauj [dalīb]valstij, pievienojoties Eiropas Savienībai, ieviest ierobežojošu nosacījumu attiecībā uz tiesību atskaitīt priekšnodokli izmantošanu, kā tas ir paredzēts *ZDDS* 70. panta 1. punkta 2. apakšpunktā attiecībā uz "precēm vai pakalpojumiem, [kas] ir paredzēti preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai bez atlīdzības", ja likumā, kurš bija spēkā līdz minētās pievienošanās dienai, šāds ierobežojums nebija paredzēts?

3) Ja atbilde uz iepriekš minēto jautājumu ir apstiprinoša, vai no tā izriet, ka saņemtās preces un pakalpojumi ir paredzēti "preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai bez atlīdzības", ja tie tikuši pirkti saimnieciskās darbības mērķiem, taču to specifikas dēļ, lai tos varētu izmantot, tie ir jānodod nodokļa maksātāja uzņēmumā strādājošo darba ņēmēju rīcībā?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

23 Vispirms ir jānorāda, ka iesniedzējtiesas skatījumā *AES* radušies izdevumi par pirmajā jautājumā minēto preču piegādi un pakalpojumu saņemšanu principā var tikt uzskatīti par daļu no vispārējām izmaksām saistībā ar *AES* saimniecisko darbību kopumu un ka problēma attiecībā uz šo izdevumu atskaitīšanas iespējamību pastāv vienīgi tāpēc, ka atšķirībā no situācijas lietā *Fillibeck*, kurā tika taisīts iepriekš minētais spriedums, saskaņā ar Bulgārijas tiesībām nodokļa maksātājs, kas atsaucas uz tiesībām atskaitīt nodokli, nav darba devējs personām, kuras strādā tā ražotnē, bet gan vienīgi – to "ekonomiskais darba devējs".

24 Šādos apstākļos iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir jāsaprot tā, ka tā mērķis būtībā ir noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts un 176. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts tiesību akts, kuru piemērojot, nodokļa maksātājam, kam rodas izmaksas par transportēšanas pakalpojumiem, darba apģērbiem, darba aizsardzības līdzekļiem un minētā nodokļa maksātāja labā nodarbinātu personu komandējumiem, nav tiesību atskaitīt PVN attiecībā uz šiem izdevumiem, jo minētās personas tā rīcībā ir nodevis cits tiesību subjekts, un tāpēc šā tiesību akta izpratnē šīs personas nevar tikt uzskatītas par nodokļa maksātāja darbiniekiem, pat ja var tikt uzskatīts, ka minētajiem izdevumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vispārējām izmaksām, kas saistītas ar šā nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumu.

25 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā paredzētās tiesības atskaitīt nodokli ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti kā priekšnodoklis (šajā ziņā skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF* (Krājums, I-10413. lpp., 55. punkts).

26 Faktiski iedibinātās atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN (it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *SKF*, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Lai saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un tiktu noteikts šo tiesību apjoms, principā ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saiknes esamība starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir tiesības uz nodokļa 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 atskaitīšanu (iepriekš minētais spriedums lietā *SKF*, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Nodokļa maksātājam tiek atzītas tiesības atskaitīt priekšnodokli arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā maksātāja vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no maksātāja pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Faktiski šādas izmaksas ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumu (it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *SKF*, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), ir jāinterpretē tādējādi, ka darba devēja nodrošināta darbinieku transportēšana ar uzņēmumam piešķirtu transportlīdzekli no dzīvesvietas uz darbavietu principā ir paredzēta darbinieku privātām vajadzībām un līdz ar to – ar uzņēmumu nesaistītiem mērķiem. 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 (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Fillibeck*, 34. punkts).

30 Otrkārt, ir jāpārbauda, vai, ievērojot apstākli, ka nodokļa maksātājs saskaņā ar valsts tiesību aktu netiek uzskatīts par darba devēju tā uzņēmumā strādājošajām personām, var tikt apšaubīta tiešas un tūlītējas saiknes esamība starp izmaksām par šo personu darbu, kuras radušās iepriekš, un vispārējām izmaksām saistībā ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumu.

31 Šajā ziņā vispirms ir jāsecina, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu nosacījums tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu ir tikai tas, ka piegādātās preces un saņemtie pakalpojumi tiek izmantoti nodokļa maksātāja veiktajiem darījumiem, par kuriem uzliek nodokli. Saskaņā ar šā sprieduma 25.–29. punktā citēto judikatūru ir jāpastāv vienkārši ekonomiskai saiknei.

32 Kā norādīts šā sprieduma 23. punktā, pamatlietā nav strīda par to, ka attiecīgie izdevumi var tikt uzskatīti par tādiem, kam ir ekonomiska saikne ar *AES* saimniecisko darbību kopumu.

33 Otrkārt, ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka personālam dotā iespēja izmantot darba devēja piedāvātos, taču uzņēmuma interesēs sniegtos pakalpojumus ir jāuzskata par pakārtotu salīdzinājumā ar uzņēmuma vajadzībām (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Fillibeck*, 30. punkts).

34 Tomēr atbilde uz jautājumu, vai preces piegāde vai pakalpojuma sniegšana bez atlīdzības personām, kas strādā nodokļa maksātāja labā, tiek veikta uzņēmuma vajadzībām, nav atkarīga no tā, kādas tiesiskās attiecības pastāv starp nodokļa maksātāju un šīm personām.

35 Turklāt, kā izriet no šā sprieduma 26. punkta, kopējā PVN sistēma ar atskaitījumu režīma palīdzību nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN.

36 Tomēr pretrunā PVN neitralitātes principam būtu nodokļa maksātājam likt uzņemties segt PVN par izdevumiem, kādi tiek aplūkoti pamatlietā [un] par kuriem, kā izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, nav strīda, ka tie nav tikuši veikti tādas saimnieciskās darbības vajadzībām, kam tiek piemērots PVN, jo valsts tiesību akta izpratnē nodokļa maksātājs nav darba devējs personām, kuras strādā nodokļa maksātāja uzņēmuma labā un par kuru darbu šie izdevumi ir radušies.

37 Visbeidzot, ir jānorāda, ka interpretācija, saskaņā ar kuru, pamatlietā aplūkotajā situācijā piemērojot Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu un 176. pantu, nodokļa maksātājs var iegūt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par izdevumiem, kas radušies nodokļa maksātāja uzņēmuma vajadzībām, ir visatbilstošākā PVN sistēmas mērķiem – nodrošināt tiesisko noteiktību un pareizu un vienkāršu minētās direktīvas piemērošanu (šajā ziņā skat. 2001. gada 9. oktobra spriedumu lietā C-108/99 *Cantor Fitzgerald International*, *Recueil*, I-7257. lpp., 33. punkts).

38 Faktiski interpretācija, saskaņā ar kuru tiesības atskaitīt PVN, kas kā priekšnodoklis samaksāts saistībā ar izdevumiem nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vajadzībām, tiek nodalītas no juridiskās saiknes, kas nodokļa maksātāju saista ar personām, kuras strādā nodokļa maksātāja uzņēmuma labā un par kuru darbu šie izdevumi ir radušies, ļauj vienkārši pārvaldīt ar PVN kopējo sistēmu ieviesto nodokļa atskaitīšanas shēmu un nodrošināt uzticamu un atbilstošu PVN iekasēšanu (šajā ziņā skat. 2011. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-421/10 *Stoppelkamp*, Krājums, I-9309. lpp., 34. punkts, un 2012. gada 26. janvāra spriedumu lietā C-218/10 *ADV Allround*, 31. punkts).

39 Ņemot vērā šos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts un 176. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts tiesību akts, kuru piemērojot, nodokļa maksātājam, kam rodas izmaksas par šā nodokļa maksātāja labā nodarbinātu personu transportēšanas pakalpojumiem, darba apģērbiem, darba aizsardzības līdzekļiem un komandējumiem, nav tiesību atskaitīt PVN attiecībā uz šiem izdevumiem, jo tā rīcībā minētās personas ir nodevis cits tiesību subjekts, un tāpēc šā tiesību akta izpratnē tās nevar tikt uzskatītas par nodokļa maksātāja darbiniekiem, pat ja var tikt uzskatīts, ka minētajiem izdevumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vispārējām izmaksām, kas saistītas ar minētā nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumu.

Par otro jautājumu

40 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas Nr. 2006/112 176. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tai pretrunā ir situācija, kurā [dalīb]valsts, pievienojoties [Eiropas] Savienībai, attiecībā uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu ievieš ierobežojumu, piemērojot valsts tiesību normu, kurā attiecībā uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu par precēm un pakalpojumiem, kuru piegāde vai sniegšana ir paredzēta bez atlīdzības, vai par darbībām, kas nav saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, ir paredzēts izņēmums, kaut gan tiesību aktā, kas bija spēkā līdz minētās pievienošanās dienai, šāds izņēmums nebija paredzēts.

41 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāsecina, ka valsts tiesību aktu interpretācija, lai noteiktu to saturu dienā, kad jauna [dalīb]valsts pievienojas [Eiropas] Savienībai, un to, vai šo tiesību aktu rezultātā pēc šīs pievienošanās dienas tikusi paplašināta esošo izņēmumu piemērošanas joma, principā ir iesniedzējtiesas kompetencē (šajā ziņā skat. 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-414/07 *Magoora*, Krājums, I-10921. lpp., 32. punkts).

42 Otrkārt, ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā paredzētās procedūras ietvaros, kuras pamatā ir funkciju sadale starp valsts tiesām un Tiesu, jebkurš lietas apstākļu vērtējums ir valsts tiesas kompetencē. Tomēr, lai valsts tiesai sniegtu lietderīgu atbildi, Tiesa var sadarbības kontekstā ar valsts tiesām tai sniegt visas norādes, ko tā uzskata par vajadzīgām (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Magoora*, 33. punkts).

43 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 176. panta otrajā daļā ir ietverta "standstill" klauzula [par atturēšanos no jebkādas darbības], kura attiecībā uz valstīm, kas pievienojas Savienībai, paredz paturēt spēkā valsts izņēmumus no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kuri bija piemērojami pirms šo valstu pievienošanās dienas (šajā ziņā skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu apvienotajās lietās C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance* un *Sanofi*, *Recueil*, I-7013. lpp., 5. punkts). Tomēr Direktīvas 2006/112 176. panta otrajā daļā paredzētā "standstill" klauzula neļauj jaunai dalībvalstij, par ieganstu izmantojot iestāšanos Savienībā, grozīt savus tiesību aktus, attālinot šos tiesību aktus no šīs direktīvas mērķiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Magoora*, 39. punkts).

44 Šīs normas mērķis ir atļaut dalībvalstīm, kamēr Padome izstrādā Kopienu režīmu attiecībā uz izslēgšanu no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, saglabāt spēkā visus valsts tiesību noteikumus, kas ietver izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kurus to valsts iestādes piemēroja Direktīvas 2006/112 spēkā stāšanās brīdī (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Magoora*, 35. punkts).

45 Savukārt ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru dalībvalsts tiesiskais regulējums nav atkāpe, kas atļauta ar Direktīvas 2006/112 176. panta otrā daļu, ja tā rezultātā pēc šīs dalībvalsts pievienošanās dienas tiek paplašināta pastāvošo un faktiski piemērojamo izņēmumu piemērošanas joma un tādējādi tas attālinās no minētās direktīvas mērķa (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Magoora*, 37. un 38. punkts).

46 Šādos apstākļos valsts tiesību normu atcelšana dienā, kad Bulgārijas Republika pievienojās [Eiropas] Savienībai, un tajā pašā datumā veikta šo normu aizstāšana ar citām valsts tiesību normām kā tādas neļauj prezumēt, ka attiecīgā dalībvalsts nebūtu ievērojusi Direktīvas 2006/112 176. panta otro daļu, tomēr ar nosacījumu, ka tā rezultātā minētajā datumā nav notikusi agrāko valsts izņēmumu paplašināšana.

47 Pamatlietā iesniedzējtiesai, kas, kā ir ticis atgādināts šā sprieduma 41. punktā, ir vienīgā, kuras kompetencē ietilpst savas valsts tiesību interpretācija, ir jāvērtē, vai ar grozījumiem, kas attiecīgajos valsts tiesību aktos tikuši ieviesti laikā, kad Bulgārijas Republika pievienojās [Eiropas] Savienībai, salīdzinājumā ar iepriekšējām valsts tiesību normām nav tikusi paplašināta joma, kurā tiek piemērotas

tiesības uz samaksātā un par preču un pakalpojumu iegādi aprēķinātā PVN atskaitīšanu un var tikt uzskatīts, ka darījumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vispārējām izmaksām, kas saistītas ar šā nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumu.

48 Tomēr šajā ziņā ir jānorāda, ka saskaņā ar pašu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ar grozījumu *ZDDS*, kas tika ieviests dienā, kad Bulgārijas Republika pievienojās [Eiropas] Savienībai, salīdzinājumā ar situāciju, kāda pastāvēja pirms šīs pievienošanās, ierobežojumu piemērošanas joma ir tikusi paplašināta, jo nevienam no *ZDDS* izsmeļoši uzskaitītajiem ierobežojumiem, kas bija spēkā pirms attiecīgās pievienošanās, nebija saiknes ar subjektu, kurš ir bez atlīdzības veiktu preču piegāžu vai pakalpojumu saņēmējs; tas, ņemot vērā šā sprieduma 44. punktā minēto judikatūru, ir pretrunā Direktīvas 2006/112 176. panta otrajai daļai.

49 Apstāklis, ka Tiesa sava 2012. gada 16. februāra sprieduma lietā C-118/11 *Eon Aset Menidjmunt* 72. punktā ir nospriedusi, ka *ZDDS* 70. panta 1. punkts neierobežo atskaitīšanas tiesības Direktīvas 2006/112 176. panta izpratnē, būtībā nav tāds, lai tiktu apšaubīts šis konstatējums.

50 Faktiski, pirmkārt, Tiesa minētā sprieduma 73. punktā ir precizējusi, ka dalībvalsts nevar atteikt nodokļa maksātājiem, kas ir izvēlējušies par uzņēmuma mantu uzskatīt ražošanas līdzekļus, kas vienlaicīgi tiek lietoti gan profesionālos, gan privātos nolūkos, pilnībā un tūlītēji atskaitīt PVN, kas kā priekšnodoklis jāmaksā par šo preču iegādi, uz ko viņiem ir tiesības saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru.

51 Otrkārt, kā izriet no šā sprieduma 45. un 46. punkta, ir arī jāņem vērā, ka efektīvi ir jāpiemēro valsts tiesību normas attiecībā uz tiesību uz PVN atskaitīšanu ierobežojumiem, un ietekme, ko tās rada nodokļa maksātājiem.

52 Tomēr, kā izriet no šā sprieduma 39. punkta, Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tai pretrunā ir pirmajā jautājumā minētais valsts tiesību akts, ar kuru nodokļa maksātājam liegtas tiesības atskaitīt samaksāto PVN attiecībā uz aprēķinātajiem izdevumiem, kas var tikt uzskatīti par tādiem, kam ir tieša un tūlītēja saikne ar vispārējām izmaksām, kuras saistītas ar minētā nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumu.

53 Iesniedzējtiesas pienākums ir interpretēt valsts tiesības, cik vien iespējams, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 tekstu un mērķi, lai sasniegtu tajā noteiktos rezultātus, dodot priekšroku tādai valsts tiesību normu interpretācijai, kas vislielākajā mērā atbilst šim mērķim, lai līdz ar to nonāktu – cik vien iespējams – pie risinājuma, kas ir saderīgs ar šīs direktīvas noteikumiem (šajā ziņā skat. 2006. gada 4. jūlija spriedumu lietā C-212/04 *Adeneler* u.c., Krājums, I-6057. lpp., 124. punkts), un pēc vajadzības atstājot nepiemērotu jebkuru tiesību normu, kas ir pretēja valsts tiesībām (šajā ziņā skat. 2005. gada 22. novembra spriedumu lietā C-144/04 *Mangold*, Krājums, I-9981. lpp., 77. punkts).

54 Ņemot vērā visus šos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas Nr. 2006/112 176. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā, ka dalībvalsts, pievienojoties [Eiropas] Savienībai, attiecībā uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu ievieš ierobežojumu, piemērojot valsts tiesību normu, kurā attiecībā uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu par precēm un pakalpojumiem, kuru piegāde vai sniegšana ir paredzēta bez atlīdzības, vai par darbībām, kas nav saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, ir paredzēts izņēmums, kaut gan tiesību aktā, kas bija spēkā līdz minētās pievienošanās dienai, šāds izņēmums nebija paredzēts.

Valsts tiesas pienākums ir interpretēt pamatlietā aplūkotos valsts noteikumus, ciktāl iespējams, saskaņā ar Savienības tiesībām. Gadījumā, ja šāda interpretācija izrādītos neiespējama, valsts tiesai nav jāpiemēro šie noteikumi, jo tie ir pretrunā Direktīvas Nr. 2006/112 176. panta otrajai daļai.

Par trešo jautājumu

55 Ņemot vērā uz otro jautājumu sniegto atbildi, uz trešo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

56 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts un 176. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts tiesību akts, kuru piemērojot, nodokļa maksātājam, kam rodas izmaksas par šā nodokļa maksātāja labā nodarbinātu personu transportēšanas pakalpojumiem, darba apģērbiem, darba aizsardzības līdzekļiem un komandējumiem, nav tiesību atskaitīt pievienotās vērtības nodokli attiecībā uz šiem izdevumiem, jo tā rīcībā minētās personas ir nodevis cits tiesību subjekts, un tāpēc šā tiesību akta izpratnē tās nevar tikt uzskatītas par nodokļa maksātāja darbiniekiem, pat ja var tikt uzskatīts, ka minētajiem izdevumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vispārējām izmaksām, kas saistītas ar minētā nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumu.

2) Direktīvas Nr. 2006/112 176. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā, ka dalībvalsts, pievienojoties Eiropas Savienībai, attiecībā uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu ievieš ierobežojumu, piemērojot valsts tiesību normu, kurā attiecībā uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu par precēm un pakalpojumiem, kuru piegāde vai sniegšana ir paredzēta bez atlīdzības, vai par darbībām, kas nav saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, ir paredzēts izņēmums, kaut gan tiesību aktā, kas bija spēkā līdz minētās pievienošanās dienai, šāds izņēmums nebija paredzēts.

Valsts tiesas pienākums ir interpretēt pamatlietā aplūkotos valsts noteikumus, ciktāl iespējams, saskaņā ar Savienības tiesībām. Gadījumā, ja šāda interpretācija izrādītos neiespējama, valsts tiesai nav jāpiemēro šie noteikumi, jo tie ir pretrunā Direktīvas Nr. 2006/112 176. panta otrajai daļai.

[Paraksti]