Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES 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 vyriausiasis administracinis teismas (Lietuva) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīvas 2006/112/EK 168. pants — Priekšnodokļa atskaitīšana 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 nolēmumu attiecas uz baltu mitoloģijas izziņas taku saistībā ar PVN piemērošanu. Lietuvas uzņēmums piedāvā apmeklētājiem izmantot šo taku bez maksas. Tāpēc nodokļu iestāde uzņēmumam ir atteikusi tiesības atskaitīt priekšnodokli par šīs takas ierīkošanas izmaksām. Uzņēmums tam nepiekrīt, jo apmeklētājiem galu galā kaut kas ir jāmaksā lai arī ne par pašas takas lietošanu, bet par ēdināšanu, suvenīriem un citiem uzņēmuma pakalpojumiem.

2. Tagad pamatlietas iznākums ir atkarīgs no tā, kā atbilstoši judikatūrai par priekšnodokļa atskaitīšanu ir jānosaka tieša un tūlītēja 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 kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [2] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — OV L 347, 1. lpp.

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 sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku 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 piegādei" vai "pakalpojumu sniegšanai", "ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds".

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

"Šādus darījumus uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

a) gadījumu, ja nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, vai, plašākā 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 piegādēm 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 – Kopēja 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 [..].

3 — OV L 145, 1. lpp.

Šā punkta pirmajā daļā minēto koriģēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas 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 prasītāja pamatlietā. Šī lieta ir par tiesībām atskaitīt priekšnodokli.

12. 2012. gadā *Sveda* ierīkoja tā dēvēto atpūtas un baltu mitoloģijas izziņas taku (turpmāk tekstā – "atpūtas taka"). Šim nolūkam tā izveidoja celiņus, pakāpienus, skatu torņus, ugunskura vietas, informācijas stendu un autostāvvietas.

13. Šīs atpūtas takas ierīkošanas darbi tika veikti, pamatojoties uz *Sveda* un Zemkopības ministrijas Valsts maksājumu aģentūras (turpmāk tekstā – "Valsts maksājumu aģentūra") noslēgtajā līgumā noteiktajām saistībām. Saskaņā ar līgumu *Sveda* ir jānodrošina atpūtas takas bezmaksas pieejamība sabiedrībai. Līgumā bija paredzēts, ka *Sveda* "finanšu atbalsta" veidā tiks atlīdzinātas takas ierīkošanas izmaksas līdz 90 % apmērā.

14. Kā ir konstatējusi iesniedzējtiesa, turpmāk *Sveda* ir iecerējusi veikt patstāvīgu saimniecisko darbību tūrisma jomā atbilstoši PVN direktīvas 9. panta 1. punktam. Turklāt atpūtas takas apmeklētājiem tiks sniegti maksas pakalpojumi, piemēram, tiks tirgota pārtika vai suvenīri.

15. Savā PVN deklarācijā *Sveda* iekļāva priekšnodokli, ko tā bija samaksājusi par saistībā ar atpūtas takas ierīkošanas 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 *Lietuvos 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 tādu kapitālieguldījuma preču izgatavošanu vai iegādi, kuras ir paredzētas šajā lietā plānotās 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 apsvērumus iesniedza un 2015. gada 4. februāra tiesas sēdē piedalījās Lietuvas Republika, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas 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 šajā lietā tiesību atskaitīt priekšnodokli nav jau tāpēc vien, ka, lai arī *Sveda* principā ir nodokļa maksātāja, tomēr, ierīkojot atpūtas taku, tā nav rīkojusies kā nodokļa maksātāja.

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

22. Visbeidzot šis nosacījums nozīmē, ka precei pilnībā vai daļēji jābūt iekļautai nodokļa maksātāja uzņēmuma aktīvos, lai jau sākotnēji 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 maksātāja saimnieciskajai darbībai [7].

23. Pamatojoties uz šo apsvērumu, Lietuvas Republika apšauba iesniedzējtiesas jau izdarīto secinājumu, ka lietā aplūkotās kapitālieguldījumu preces ietilpst *Sveda* uzņēmuma aktīvos. Tas tādēļ, ka atbilstoši ar Valsts maksājumu aģentūru noslēgtajam līgumam *Sveda* ir jānodrošina atpūtas takas bezmaksas pieejamība sabiedrībai un tikai vēlāk to varēs izmantot saimnieciskajai darbībai. Tādējādi sākotnēji *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 maksātāja 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 iekļautas uzņēmuma aktīvos.

B – *Izmantošana ar nodokli apliekamiem darījumiem*

26. Lai *Sveda* būtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, kapitālieguldījumu precēm jābūt ne tikai iekļautām 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.

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 secinājumus lietā *X* (C-334/10, EU:C:2012:108, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

6 — Šajā ziņā 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. arī PVN direktīvas 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 Moineşti* (C-257/11, EU:C:2012:759, 25. punkts).

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 preci vai pakalpojumu, proti, parasti pirms savu pakalpojumu sniegšanas [10].

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

29. No vienas puses, ir jānodrošina atpūtas takas bezmaksas pieejamība sabiedrībai. Šī darbība netiek aplikta ar nodokli. Nodokļa maksāšanas pienākums neizriet ne no PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta, jo *Sveda* neprasa maksu no apmeklētājiem, ne no PVN direktīvas 26. panta 1. punkta a) apakšpunkta, jo kapitālieguldījumu preces netiek izmantotas ar tās saimniecisko darbību nesaistītām vajadzībām šīs normas izpratnē. Izmantošana ar savu saimniecisko darbību nesaistītām vajadzībām katrā ziņā ir izslēgta tad, ja kapitālieguldījumu preces lietošana ietilpst nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā [11]. Iesniedzējtiesa jau ir konstatējusi, ka, ierīkojot atpūtas taku, *Sveda* ir rīkojusies savas saimnieciskās darbības ietvaros [12].

30. No otras puses, atpūtas takas mērķim ir jābūt arī apmeklētāju piesaistei, lai *Sveda* viņiem tur varētu piedāvāt savas preces un pakalpojumus. Šīs darbības saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu tiktu apliektas ar nodokli.

31. Tādējādi ir divi dažādi mērķi, kuriem ir paredzēta kapitālieguldījumu preču iegāde vai izgatavošana. Prioritārais mērķis ir atpūtas takas bezmaksas pieejamības nodrošināšana sabiedrībai (primārā izmantošana), kas saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu nepiešķir tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tomēr otrs mērķis ir atpūtas takas izmantošana kā veids, lai apmeklētājiem sniegtu ar nodokli apliekamus pakalpojumus (sekundārā izmantošana), no kā izriet tiesības atskaitīt priekšnodokli. Kuram tad no šiem abiem mērķiem ir galvenā nozīme saistībā ar PVN direktīvas 168. pantu?

32. Par šo jautājumu spriedumā lietā *BLP Group* Tiesa ir vispārīgi atzinusi, ka iegādātajām precēm vai pakalpojumiem ir jābūt tiešai un tūlītējai saiknei ar darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli, un šajā ziņā nodokļa maksātāja izvirzītajam "galamērķim" nav nozīmes [13]. Tāpēc Tiesa liedza piemērot tiesības atskaitīt priekšnodokli situācijā, kurā nodokļa maksātājam ir sniegti pakalpojumi saistībā ar sabiedrības kapitāldaļu pārdošanu, nepiemērojot nodokļus, lai gan šī pārdošana bija līdzeklis, lai nodokļa maksātājs varētu veikt ar nodokļiem apliekamu darbību. Tātad šeit Tiesa nošķīra saņemtā pakalpojuma galveno primāro izmantošanu no tā sekundārās izmantošanas.

33. Tomēr Tiesa ir pilnveidojusi savu judikatūru. Lai varētu piemērot PVN direktīvas 168. pantu, joprojām ir jākonstatē tieša un tūlītēja saikne starp lietā aplūkoto saņemto pakalpojumu un vienu vai vairākiem sniegtajiem pakalpojumiem, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli [14]. Tomēr šāda saikne var būt arī ar visu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, ja saņemto pakalpojumu izmaksas veido daļu no nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām, kā arī daļu no viņa piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu izmaksām [15].

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. arī manus secinājumus lietā *X* (C-334/10, EU:C:2012:108, 81. punkts un tajā minētā judikatūra).

11 — Šajā ziņā skat. spriedumu *BCR Leasing IFN* (C-438/13, EU:C:2014:2093, 26. punkts); vēl plašāk 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); arī nesenais 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 — Šajā ziņā 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).

34. Atbilstoši jaunākajai judikatūrai attiecībā uz tiešu un tūlītēju saikni galvenā nozīme vienmēr ir tam, lai saņemto pakalpojumu izmaksas būtu iekļautas atsevišķu vai visu nodokļa maksātāja sniegto pakalpojumu izmaksās [16]. Tas tā ir neatkarīgi no tā, vai nodokļa maksātājs izmanto preces vai pakalpojumus [17].

35. Tātad šajā lietā tiesības atskaitīt priekšnodokli ir tad, ja atpūtas takas kapitālieguldījumu preču iegādes vai izgatavošanas izmaksas judikatūras izpratnē ir iekļautas to sniegto pakalpojumu cenā, kurus apliek ar nodokli saskaņā ar PVN direktīvu.

36. Pamatlietas situācijā šajā gadījumā ir jāņem vērā dažādi sniegtie pakalpojumi. Pirmkārt, tie var būt ar nodokli apliekami pakalpojumi, kurus *Sveda* grib sniegt atpūtas takas apmeklētājiem un par kuriem ir prejudiciālais jautājums (par to vēlāk otrajā daļā). Otrkārt, nozīmīgs ar nodokli apliekams sniegtais pakalpojums varētu būt arī pati atpūtas takas ierīkošana. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa nav ņēmusi vērā šo iespēju. Tomēr tā ir jāpārbauda vispirms, jo rezultātā atbildei uz konkrēto prejudiciālo jautājumu varētu nebūt nozīmes pamatlietā (par to tūlīt pirmajā daļā).

1) Atpūtas takas ierīkošana kā ar nodokli apliekams sniegtais pakalpojums

37. Tiesības atskaitīt priekšnodokli pamatlietā – neatkarīgi no atbildes uz konkrēto prejudiciālo jautājumu – varētu apstiprināt, ja jau atpūtas takas ierīkošana, ko veikusi *Sveda*, būtu ar nodokli apliekams sniegtais pakalpojums. Atpūtas takas ierīkošana 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 saņemtā 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 ierīkot atpūtas taku, pamatojoties uz līgumu ar Valsts maksājumu aģentūru. Šim nolūkam *Sveda* saņēma no sava pasūtītāja maksājumu 90 % apmērā no ierīkošanas izmaksām, kas tiek dēvēts par "finanšu atbalstu". Tomēr, nezinot līguma konkrēto saturu, nevar tikt galīgi novērtēts, vai pastāv tieša saikne starp atpūtas takas ierīkošanu un "finanšu atbalstu" minētās judikatūras izpratnē.

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

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); šajā ziņā skat. jau spriedumu *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 36. punkts).

17 — Šajā saistībā skat. manus secinājumus lietā *TETS Haskovo* (C-234/11, EU:C:2012:352, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 — Skat. tikai spriedumu *Serebryannay vek* (C-283/12, EU:C:2013:599, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

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. arī ģenerāladvokātes K. Štiksas-Haklas [*C. Stix-Hackl*] secinājumus lietā *Bertelsmann* (C-380/99, EU:C:2001:129, 32. punkts).

21 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 22. punkts).

2) Par atbildi uz prejudiciālo jautājumu

41. Tomēr, ja iesniedzējtiesa konstatēs, ka *Sveda* veiktā atpūtas takas ierīkošana nav ar nodokli apliekams, Valsts maksājumu aģentūrai sniegts pakalpojums, tiesības atskaitīt priekšnodokli būs atkarīgas tikai no tā, vai atpūtas takas kapitālieguldījumu preces atbilstoši PVN direktīvas 168. pantam tiek izmantotas, lai nākotnē 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 iekļaut attiecīgās izmaksas savu sniegto pakalpojumu cenā.

43. Atbilstoši spriedumam lietā *Becker* tiešu un tūlītēju saikni starp saņemtajiem un sniegtajiem pakalpojumiem nosaka, ņemot vērā attiecīgo saņemto pakalpojumu objektīvo saturu [22]. Šajā ziņā jau spriedumā lietā *BLP Group* Tiesa ir atzinusi, ka starp saņemtajiem 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 pakalpojumus, kurus sniedz par cenu, kas ir zemāka par pašizmaksu [24]. Šajā gadījumā nodokļa maksātājs subjektīvi nosaka 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 – objektīvi vērtējot – pieder pie sniegto pakalpojumu izmaksu sastāvdaļām, 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 pievienotās vērtības nodokļa sistēmā ar PVN ir jāapliek nevis nodokļa maksātājs uzņēmums, bet gan galapatērētājs [26].

45. Tādēļ jautājumā, 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 objektīvi ir paredzēts konkrētu vai visu nodokļa maksātāja pakalpojumu sniegšanas mērķim, starp abiem šiem pakalpojumiem ir tieša un tūlītēja saikne judikatūras izpratnē. Tas tādēļ, ka šādā gadījumā saņemtais pakalpojums no ekonomiskā viedokļa veido daļu no attiecīgo sniegto pakalpojumu izmaksām. Tādējādi, kā liecina jau PVN direktīvas 168. panta teksts, svarīgs ir saņemtā pakalpojuma izmantošanas objektīvais mērķis.

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

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

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).

b) Primāra izmantošana ar nodokli neapliekamos sniegtajos pakalpojumos

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

49. Tā ir atpūtas takas kapitālieguldījumu preču primārā izmantošana. Tomēr attiecībā uz sniegtajiem pakalpojumiem, kas apliekami ar nodokli, primāra izmantošana var pārtraukt tiešu un tūlītēju 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 sastāvdaļa un līdz ar to ietilpst to cenā. Taču šādiem darījumiem PVN direktīvas 168. un nākamajos pantos principā nav paredzētas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šādā 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 primārā izmantošana notiek nevis no nodokļa atbrīvotos maksas darījumos, bet gan bezmaksas lietošanā.

52. Otrkārt, tieša un tūlītēja saikne starp saņemtajiem pakalpojumiem un maksas pakalpojumu sniegšanu apmeklētājiem būtu pārtraukta arī tad, ja atpūtas takas primārā izmantošana, lai to bez maksas lietotu apmeklētāji, būtu *Sveda* darbība, kam nav saimnieciska rakstura. Proti, atbilstoši judikatūrai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par nodokļa maksātāja izdevumiem, kuri ir saistīti ar tādu darbību 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, vēl nepamato – pretēji Komisijas viedoklim – nodokļa maksātāja darbību, kam nav saimnieciska rakstura. Šajā ziņā Apvienotā Karaliste tiesas sēdē ir pareizi minējusi piemēru par tirdzniecības centru, kas saviem klientiem nodrošina bezmaksas autostāvvietas.

c) Līguma ar Valsts maksājumu aģentūru pārkāpums

54. Attiecībā uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli nav nozīmes arī apstāklim, ka atpūtas takas ierīkošanas izmaksu ņemšana vērā, nosakot cenu plānotajiem, apmeklētājiem paredzētajiem maksas pakalpojumiem, varētu būt līguma ar Valsts maksājumu aģentūru pārkāpums. Šādu iespēju ir apsvērusi iesniedzējtiesa.

55. Tomēr nav arī redzams, kā šāds pārkāpums varētu ietekmēt novērtējumu PVN ziņā, un – kā redzējām [33] – arī attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu nav nozīmes tam, vai *Sveda* faktiski ņem vērā izmaksas, nosakot savu cenu.

29 — Par iespēju pārtraukt 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.

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

56. Šīs lietas novērtējumu PVN ziņā neietekmē arī iesniedzējtiesas minētā Padomes 2005. gada 20. septembra Regula (EK) Nr. 1698/2005 par atbalstu lauku attīstībai no Eiropas Lauksaimniecības fonda lauku attīstībai (ELFLA) [34].

57. Pat ja *Sveda* izmantotu atpūtas taku pretēji iesniedzējtiesas minētajiem šīs regulas 36. panta b) punkta vii) apakšpunkta noteikumiem, uz kā pamata tika piešķirts atbalsts "neienesīgajām investīcijām", tas neskartu tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tas tādēļ, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai nodokļu neitralitātes princips aizliedz nošķirt likumīgas un nelikumīgas darbības [35].

e) Koriģēšanas laikposma ietekme

58. Arī Lietuvas Republikas iebildums, kas attiecas uz noteikumiem par atskaitītā priekšnodokļa koriģēšanu, neliedz šajā lietā izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli.

59. Saskaņā ar PVN direktīvas 187. pantu sākotnēji atskaitīto priekšnodokli par kapitālieguldījumu preču iegādi vai izgatavošanu koriģē, ja piecu gadu laikā rodas izmaiņas, kurām ir nozīme attiecībā uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli.

60. Ņemot to vērā, Lietuvas Republika secina, ka kapitālieguldījumu prece ir jāizmanto saimnieciskā darbībā piecu gadu laikā pēc tās iegādes vai izgatavošanas. Pretējā gadījumā neesot tiesību atskaitīt priekšnodokli.

61. Tomēr, pirmkārt, atbilstoši judikatūrai koriģēšanas laikposms neietekmē secinājumu, vai nodokļa maksātājs preces iegādes vai izgatavošanas brīdī rīkojas savas saimnieciskās darbības vajadzībām [36]. Otrkārt, šajā lietā nav arī acīmredzams, ka kapitālieguldījumu preces koriģēšanas laikposmā tiek izmantotas mērķiem, kas liedz atskaitīt priekšnodokli. Pat ja atpūtas takas apmeklētājiem vispirms netiktu piedāvāti maksas pakalpojumi, tas nemainītu faktu, ka kapitālieguldījumu preces tiek izmantotas *Sveda* saimnieciskajā darbībā, ja, pamatojoties uz objektīviem apstākļiem, var tikt secināts, ka šādi piedāvājumi ir iecerēti arī turpmāk.

f) Atskaitītā priekšnodokļa apmērs

62. Visbeidzot vēl jāpārbauda, vai apstāklis, ka Valsts maksājumu aģentūra *Sveda* atlīdzina līdz 90 % no lietā aplūkoto kapitālieguldījumu preču iegādes vai izgatavošanas izmaksām, ietekmē atskaitītā priekšnodokļa apmēru.

63. Apvienotā Karaliste uzskata šo apstākli par būtisku, novērtējot jautājumu, cik lielā mērā saņemto pakalpojumu izmaksas ir daļa no sniegto pakalpojumu cenas.

64. Tomēr, tāpat kā Lietuvas Republika un Komisija, es uzskatu, ka tas, ka Valsts maksājumu aģentūra daļēji atlīdzina izmaksas, neietekmē atskaitītā priekšnodokļa apmēru. Tas tādēļ, ka saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu galvenā nozīme ir tikai tam, vai saņemtos pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamiem sniedzamiem pakalpojumiem. Turpretim nekādas nozīmes nav saņemto pakalpojumu finansēšanas veidam.

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).

65. Attiecīgi Tiesa jau ir nospriedusi, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas ierobežo tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja preces iegāde ir finansēta ar valsts subsīdiju, nav saderīgs ar Savienības tiesību aktiem par PVN [37].

66. Tādējādi pamatlietas situācijā nodokļa maksātājam ir tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli par saņemtajiem pakalpojumiem, kas saistīti ar lietā aplūkoto kapitālieguldījumu preču iegādi vai izgatavošanu.

VI – **Secinājumi**

67. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku atbildēt uz prejudiciālo jautājumu šādi:

PVN direktīvas 168. pants ir interpretējams tādējādi, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par tādu kapitālieguldījumu preču izgatavošanu vai iegādi, kuras ir tieši paredzētas, lai tās bez maksas izmantotu sabiedrība, bet tomēr tiek izmantotas kā apmeklētāju piesaistes veids vietai, kurā nodokļa maksātājs, veicot savu saimniecisko darbību, plāno piegādāt preces un/vai sniegt pakalpojumus.

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