TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2020. gada 1. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Sestā direktīva 77/388/EEK – 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts – Tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli – Pakalpojumi, no kuriem labumu guva arī trešās personas – Tiešas un tūlītējas saiknes ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību pastāvēšana – Tiešas un tūlītējas saiknes ar vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem pastāvēšana

Lietā C-405/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa, Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2019. gada 26. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 24. maijā, tiesvedībā

Vos Aannemingen BVBA

pret

Belgische Staat,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja L. S. Rossi [*L. S. Rosi*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents) un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Vos Aannemingen BVBA* vārdā – *H. Geinger* un *F. Vanbiervliet*, *advocaten*,

– Beļģijas valdības vārdā – *J.-C. Halleux* un *C. Pochet*, pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 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 (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV 1995, L 102, 18. lpp.) (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 17. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Vos Aannemingen BVBA* un *Belgische Staat* (Beļģijas valsts) par iespēju atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas piemērots nekustamā īpašuma starpniecības un reklāmas pakalpojumu iegādei, kā arī administratīvo pakalpojumu iegādei.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punktā, redakcijā, kāda izriet no šīs direktīvas 28.f panta, ir noteikts:

"2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas [iekšzemē] maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..].

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā [PVN] daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

[..]"

Beļģijas tiesības

4 *Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietas faktiem, 45. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Nodokļa maksātājs no nodokļa, kas tam jāmaksā, var atskaitīt nodokli par tam piegādātajām precēm un tam sniegtajiem pakalpojumiem, par precēm, ko tas ir importējis, un par precēm, ko tas ir nopircis Kopienā, ciktāl tas tās izmanto, lai veiktu:

1° ar nodokli apliekamus darījumus;

[..]."

5 1969. gada 10. decembra *koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde* (Karaļa dekrēts Nr. 3 par atskaitījumiem pievienotās vērtības nodokļa piemērošanai; 1969. gada 12. decembra *Belgisch Staatsblad*, 12006. lpp.) redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietas faktiem, 1. panta 2. punktā ir noteikts:

"Nekādā gadījumā nav atskaitāmi nodokļi par precēm un pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājs ir paredzējis privātai lietošanai vai citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām.

Ja preci vai pakalpojumu ir plānots daļēji paredzēt šādiem mērķiem, atskaitīšana nav pieļaujama, ciktāl tā attiecas uz šo paredzēto izlietojumu. To, ciktāl šis izlietojums ir tāds, nosaka nodokļa maksātājs un kontrolē nodokļu administrācija."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

6 *Vos Aannemingen* nodarbojas ar daudzdzīvokļu namu būvniecību un pārdošanu. Tā kā šīs ēkas ir uzceltas uz trešajām personām piederošiem zemesgabaliem, nedalītas zemesgabala daļas, kas atbilst *Vos Aannemingen* pārdotajiem dzīvokļiem, pārdod paši zemesgabalu īpašnieki.

7 *Vos Aannemingen* sedz reklāmas izmaksas, administratīvās izmaksas, kā arī nekustamo īpašumu aģentu komisijas maksas un pēc tam pilnībā atskaita attiecīgo PVN.

8 Pēc nodokļu revīzijas kompetentā Beļģijas administrācija attiecībā uz laikposmu no 1999. gada 1. janvāra līdz 2001. gada 30. septembrim uzskatīja, ka *Vos Aannemingen* var atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN tikai, ciktāl tas attiecas vienīgi uz tās uzbūvēto ēku pārdošanu. Tādējādi minētā administrācija ierobežoja šai sabiedrībai atzīto PVN atskaitīšanas tiesību apjomu, priekšnodoklī samaksātajai PVN summai piemērojot daļskaitli, kura skaitītāju veido ēkas cena un saucēju – zemesgabala cena, kurai pieskaitīta ēkas cena.

9 Līdz ar to *Vos Aannemingen* tika paziņots maksājuma rīkojums par summas 92 313,99 EUR apmērā samaksu kā PVN, kam pieskaitīti procenti, kā arī naudas sodi.

10 Pēc tam, kad *Vos Aannemingen*, ievērojot visas tiesības, bija veikusi nodokļu administrācijas pieprasīto summu samaksu, tā iesniedza iebildumus pret minēto maksājuma rīkojumu un pieprasīja atmaksāt šīs summas.

11 Ar 2016. gada 21. marta spriedumu *rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen* (Austrumflandrijas pirmās instances tiesa, Beļģija) apmierināja *Vos Aannemingen* prasību.

12 Šī tiesa uzskatīja – ņemot vērā to, ka ēkas un zemesgabala pārdošana ir viena un tā pati piegāde, *Vos Aannemingen* samaksātās reklāmas izmaksas, administratīvās izmaksas un nekustamo īpašumu aģentu komisijas maksas kopumā var tikt uzskatītas par tādām, kas ietilpst tās vienīgās saimnieciskās darbības, proti, dzīvokļu būvniecības un pārdošanas vispārējās izmaksās. Minētā tiesa turklāt uzskatīja, ka apstāklis, ka attiecīgo zemesgabalu īpašnieki varēja gūt labumu no reklāmas pakalpojumiem un pakalpojumiem, kurus sniedza nekustamo īpašumu aģenti, kuri saņēma komisijas maksas, ir jāuzskata par pakārtotu attiecībā pret *Vos Aannemingen* vajadzībām.

13 Nodokļu administrācija par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Hof van beroep te Gent* (Gentes apelācijas tiesa, Beļģija), kas ar 2017. gada 28. novembra spriedumu atzina to par pamatotu.

14 Minētā tiesa vispirms norādīja, ka netika apstrīdēts, ka PVN, kura atskaitīšanu daļēji ir noraidījusi nodokļu administrācija, attiecas gan uz trešajām personām piederošo zemesgabalu pārdošanu, gan uz *Vos Aannemingen* uzbūvēto ēku pārdošanu.

15 Turpinājumā tā norādīja, ka, lai gan patiešām pastāv zināma saikne starp ēku pārdošanu un zemesgabalu pārdošanu, šī saikne nav tieša un tūlītēja 2007. gada 8. februāra sprieduma *Investrand* (C-435/05, EU:C:2007:87) izpratnē.

16 Šajā ziņā šī pati tiesa uzskatīja, ka pamatlietā juridiski bija iespējams zemesgabalus un ēkas pārdot atsevišķi un ka *Vos Aannemingen* bija iespēja zemesgabalu īpašniekam izrakstīt rēķinu par daļu no reklāmas izmaksām, administratīvajām izmaksām un nekustamo īpašumu aģentu komisijas maksām.

17 Turklāt apelācijas tiesa uzskatīja, ka nevar tikt apgalvots, ka pamatlietā aplūkoto zemesgabalu īpašnieki tikai guva "labumu" 2013. gada 18. jūlija sprieduma *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488) izpratnē no tā, ka *Vos Aannemingen* uzņēmās segt izmaksas un komisijas maksas. Tā uzsvēra, ka šie izdevumi un komisijas maksas, ciktāl tie ir radušies saistībā ar zemesgabalu pārdošanu, principā bija jāsedz minētajiem īpašniekiem.

18 Visbeidzot šī tiesa norādīja, ka attiecīgās izmaksas un komisijas maksas tāpat neietilpst arī *Vos Aannemingen* segto vispārējo izdevumu kategorijā.

19 Par šo spriedumu *Vos Aannemingen* iesniedza kasācijas sūdzību *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa, Beļģija). Tā it īpaši apgalvo, ka tad, ja iepriekšējs darījums ir objektīvi veikts, lai veiktu noteiktas ar nodokli apliekamas vēlākas darbības vai to kopumu, nodokļa maksātājs var pilnībā atskaitīt priekšnodokli, pat ja trešā persona arī gūst labumu no šī darījuma un trešajai personai parasti būtu jāsedz daļa izdevumu, ja vien personīgais labums trešajai personai ir pakārtots attiecībā pret nodokļa maksātāja uzņēmuma vajadzībām.

20 Uzskatīdama, ka Tiesas judikatūra neļauj skaidri noteikt, vai tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā var pilnībā atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, *Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [Sestās direktīvas] 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?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

21 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstāklis, ka no izdevumiem, kas radušies nodokļa maksātājam – nekustamā īpašuma attīstītājam –, kā reklāmas izmaksas, administratīvās izmaksas un nekustamo īpašumu aģentu komisijas maksas saistībā ar dzīvokļu pārdošanu, labumu gūst arī trešā persona, ir šķērslis tam, lai nodokļa maksātājs varētu pilnībā atskaitīt PVN, kas saistībā ar šīm

izmaksām ir samaksāts priekšnodoklī, ja, pirmkārt, pastāv tieša un tūlītēja saikne starp minētajiem izdevumiem un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, un, otrkārt, labums trešajām personām ir pakārtots attiecībā pret nodokļa maksātāja uzņēmuma vajadzībām.

22 Ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu nodokļa maksātājiem no nodokļa, kas viņiem jāmaksā, ir atļauts atskaitīt PVN, kas iekšzemē maksājams vai samaksāts par precēm, kuras tiem ir piegādājis vai piegādās, un par pakalpojumiem, kurus tiem ir sniedzis vai sniegs, cits nodokļa maksātājs, ja šīs preces un šos pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.

23 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru šajā tiesību normā paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips, tāpēc minētās tiesības veido PVN mehānisma neatņemamu sastāvdaļu un principā nevar tikt ierobežotas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 33. punkts, kā arī 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 39. punkts).

24 Ar Sesto direktīvu iedibinātās atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no saistībā ar visu tā veikto saimniecisko darbību maksājamā vai samaksātā PVN sloga. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa slogu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem – ar nosacījumu, ka pašām minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2019. gada 3. jūlijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 22. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

25 Lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN un lai noteiktu šo tiesību apjomu, principā ir jāpastāv tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas rada 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 atskaitījumu (spriedumi, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28. punkts, kā arī 2019. gada 24. janvāris, *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Tomēr atskaitīšanas tiesības nodokļa maksātājam tiek atzītas 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 nodokļa maksātāja vispārējiem izdevumiem un kā tādas tās veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Proti, šādām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa, kas balstās uz pieņēmumu, ka pastāv tieša un tūlītēja saikne starp pamatlietā aplūkotajiem izdevumiem un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā, vēlas noskaidrot, vai apstāklis, ka trešā persona arī gūst labumu no šiem izdevumiem, rada šķērsli tam, lai šis nodokļa maksātājs varētu pilnībā atskaitīt par minētajiem izdevumiem priekšnodoklī samaksāto PVN.

28 Šajā ziņā, tā kā ir konstatēts, ka pastāv tieša un tūlītēja saiknes starp nodokļa maksātājam sniegtajiem pakalpojumiem un tā saimniecisko darbību, apstāklis, ka trešā persona arī gūst labumu no šiem pakalpojumiem, nevar pamatot to, ka tiesības uz atskaitīšanu, kas atbilst šiem pakalpojumiem, šim nodokļa maksātājam tiek atteiktas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 35. punkts), tomēr ar nosacījumu, ka labums, ko trešā persona gūst no šīs pakalpojumu sniegšanas, ir pakārtots salīdzinājumā ar nodokļa maksātāja vajadzībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Tomēr šī sprieduma 24. punktā minētajam PVN neitralitātes principam būtu pretrunā likt nodokļa maksātājam uzņemties segt PVN par izdevumiem, kuri ir veikti viņa ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām, tā iemesla dēļ vien, ka trešās personas no tiem gūst pakārtotu labumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 36. punkts).

30 Turklāt ir jāprecizē – lai labumu varētu kvalificēt kā pakārtotu, labumam, ko gūst trešā persona, ir jāizriet no pakalpojumu sniegšanas, kas veikta paša nodokļa maksātāja interesēs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Gadījumā, ja izrādās – kā šajā gadījumā –, ka izdevumi, kas ir saistīti ar reklāmas izmaksām, administratīvajām izmaksām un nekustamo īpašumu aģentu komisijas maksām, ir radušies nodokļa maksātāja interesēs, labums, ko arī trešās personas ir guvušas no šiem izdevumiem, ņemot vērā šī sprieduma iepriekšējā punktā minēto judikatūru, var tikt kvalificēts kā pakārtots.

32 No tā izriet, ka tāds apstāklis kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru trešā persona saistībā ar tai piederoša zemesgabala pārdošanu arī gūst labumu no nodokļa maksātājam sniegtajiem pakalpojumiem, nevar ierobežot šī nodokļa maksātāja rīcībā esošo tiesību uz PVN atskaitīšanu apjomu.

33 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstāklis, ka no izdevumiem, kas radušies nodokļa maksātājam – nekustamā īpašuma attīstītājam –, kā reklāmas izmaksas, administratīvās izmaksas un nekustamo īpašumu aģentu komisijas maksas saistībā ar dzīvokļu pārdošanu, labumu gūst arī trešā persona, nav šķērslis tam, lai šis nodokļa maksātājs varētu pilnībā atskaitīt PVN, kas saistībā ar šīm izmaksām ir samaksāts priekšnodoklī, ja, pirmkārt, pastāv tieša un tūlītēja saikne starp minētajiem izdevumiem un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, un, otrkārt, labums trešajām personām ir pakārtots attiecībā pret nodokļa maksātāja uzņēmuma vajadzībām.

Par otro jautājumu

34 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstāklis, ka no nodokļa maksātāja veiktajiem izdevumiem labumu gūst arī trešā persona, ir šķērslis tam, lai šis nodokļa maksātājs varētu pilnībā atskaitīt saistībā ar šiem izdevumiem priekšnodoklī samaksāto PVN gadījumā, ja šie izdevumi nav saistīti ar nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām, bet ir izdevumi, kas ir attiecināmi uz konkrētiem vēlāk veiktiem darījumiem.

35 Vispirms ir jāatgādina, ka atskaitīšanas tiesības pastāv par labu nodokļa maksātājam ne tikai tad, ja konkrēto pakalpojumu izmaksas ir daļa no vispārējām izmaksām saistībā ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā, bet arī, un galvenokārt tad, ja pastāv tieša un tūlītēja saikne starp iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 60. punkts, un 2013. gada 30. maijs, X, C-651/11, EU:C:2013:346, 55. punkts).

36 Otrā jautājuma formulējumā iesniedzējtiesa skaidri atsaucas uz gadījumu, kad izmaksas, kas saistītas ar iepriekš sniegtajiem pakalpojumiem, nav daļa no vispārējām izmaksām, bet ir attiecināmas uz konkrētiem vēlāk veiktiem darījumiem, no kuriem dažus veic nodokļa maksātājs, bet citus – trešā persona.

37 Šajā ziņā, kā ir atgādināts šī sprieduma 22. punktā, no Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izriet, ka nodokļa maksātāji no nodokļa, kas tiem jāmaksā, var atskaitīt PVN, kas iekšzemē maksājams vai samaksāts par pakalpojumiem, kurus tiem ir sniedzis cits nodokļa maksātājs, tikai tad, ja šie pakalpojumi tiek izmantoti viņu pašu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.

38 Līdz ar to šādas tiesības nevar radīt izdevumu daļa, kas ir saistīta nevis ar nodokļa maksātāja veiktajiem darījumiem, bet ar trešās personas veiktiem darījumiem, kā, piemēram, – kā tas ir pamatlietā – ar zemesgabalu pārdošanu.

39 Konkrētajā gadījumā, ja izrādītos, ka daļa no pakalpojumiem, saistībā ar kuriem bija radušies pamatlietā aplūkotie izdevumi, tika izmantoti nevis nodokļa maksātājam piederošo ēku būvniecības un pārdošanas darījumu vajadzībām, bet trešo personu veiktu zemesgabalu pārdošanas darījumu vajadzībām, starp šiem pakalpojumiem un šīs sabiedrības ar nodokli apliekamajiem darījumiem pastāvošā tiešā un tūlītējā saikne tiktu daļēji pārrauta un tādējādi atskaitīšanas tiesības šai sabiedrībai būtu jāatzīst tikai attiecībā uz PVN, kas attiecas uz šo izdevumu daļu (skat. pēc analoģijas spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 39. punkts).

40 Lai noteiktu nodokļa maksātāja atskaitīšanas tiesību apjomu, iesniedzējtiesai ir jānosaka, kādā mērā attiecīgie pakalpojumi faktiski ir sniegti, lai nodokļa maksātājs varētu veikt savus ar nodokli apliekamos darījumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 34. punkts). Tikai tiktāl priekšnodoklī samaksātais PVN tiks uzskatīts par tādu, kas ir samaksāts par nodokļa maksātājam sniegtajiem pakalpojumiem, kā tas ir prasīts Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā.

41 Šajā nolūkā par pamatu ir jāņem nodokļa maksātāja sniegto pakalpojumu objektīvais saturs un jāņem vērā visi apstākļi, kādos norisinājušies attiecīgie darījumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 31. punkts, un 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 28. punkts).

42 Tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie nozīme it īpaši ir līgumiem par pakalpojumu sniegšanu, kā arī ekonomiskajai un komerciālajai realitātei, kuras ņemšana vērā saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir uzskatāma par pamatkritēriju kopējās PVN sistēmas piemērošanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, 61. punkts).

43 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstāklis, ka no nodokļa maksātāja veiktajiem izdevumiem labumu gūst arī trešā persona, nav šķērslis tam, lai šis nodokļa maksātājs varētu pilnībā atskaitīt saistībā ar šiem izdevumiem priekšnodoklī samaksāto PVN gadījumā, ja šie izdevumi nav saistīti ar nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām, bet ir izdevumi, kas ir attiecināmi uz konkrētiem vēlāk veiktiem darījumiem, ja vien pastāv tieša un tūlītēja saikne starp minētajiem izdevumiem un vēlākiem ar nodokli apliekamiem nodokļa maksātāja darījumiem, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus apstākļus, kādos ir norisinājušies šie darījumi.

Par trešo jautājumu

44 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstāklim, ka nodokļa maksātājam ir iespēja daļu no izdevumiem, kas tam radušies, pārnest uz trešo personu, kas no tiem gūst labumu, ir nozīme attiecībā uz šī nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt PVN par šiem izdevumiem.

45 Kā izriet no atbildes uz otro jautājumu un it īpaši no šī sprieduma 43. punkta, tas, ka daļa no nodokļa maksātāja izdevumiem ir radušies nevis viņa paša ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, bet trešās personas veikta darījuma vajadzībām, daļēji pārrauj tiešu un tūlītēju saikni, kurai ir jāpastāv starp iepriekš sniegtu pakalpojumu iegādi un vēlāku darījumu, tādējādi liedzot nodokļa maksātājam pilnībā atskaitīt ar tiem saistīto PVN.

46 Apstāklis, ka nodokļa maksātājam ir iespēja pārnest uz trešo personu daļu no izdevumiem, kas tam radušies saistībā ar minētajiem pakalpojumiem, protams, ir norāde par labu secinājumam, ka šī izdevumu daļa attiecas nevis uz nodokļa maksātāja veikto vēlāko darījumu, bet gan uz minētās trešās personas veikto darījumu.

47 Tomēr šis elements pats par sevi nav pietiekams, lai noteiktu nodokļa maksātāja rīcībā esošo tiesību uz PVN atskaitīšanu apjomu, jo, kā izriet no šī sprieduma 41. punktā atgādinātās judikatūras, piemērojot tiešas saiknes kritēriju, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros ir norisinājušies attiecīgie darījumi, un šis vērtējums ir jāveic iesniedzējtiesai.

48 Līdz ar to uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja trešā persona gūst labumu no nodokļa maksātāja izdevumiem, tas, ka viņam ir iespēja daļu šādi radušos izdevumu pārnest uz trešo personu, ir viens no elementiem kopā ar citiem apstākļiem, kādos ir norisinājušies attiecīgie darījumi, un tas iesniedzējtiesai ir jāņem vērā, nosakot nodokļa maksātāja rīcībā esošo tiesību uz PVN atskaitīšanu apjomu.

Par tiesāšanās izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

1) **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, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstāklis, ka no izdevumiem, kas radušies nodokļa maksātājam – nekustamā īpašuma attīstītājam –, kā reklāmas izmaksas, administratīvās izmaksas un nekustamo īpašumu aģentu komisijas maksas saistībā ar dzīvokļu pārdošanu, labumu gūst arī trešā persona, nav šķērslis tam, lai šis nodokļa maksātājs varētu pilnībā atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas saistībā ar šīm izmaksām ir samaksāts priekšnodoklī, ja, pirmkārt, pastāv tieša un tūlītēja saikne starp minētajiem izdevumiem un nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, un, otrkārt, labums trešajām personām ir pakārtots attiecībā pret nodokļa maksātāja uzņēmuma vajadzībām.**

2) **Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 95/7, 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstāklis, ka no nodokļa maksātāja veiktajiem izdevumiem labumu gūst arī trešā persona, nav šķērslis tam, lai šis nodokļa maksātājs varētu pilnībā atskaitīt saistībā ar šiem izdevumiem priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli gadījumā, ja šie izdevumi nav saistīti ar nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām, bet ir izdevumi, kas ir attiecināmi uz konkrētiem vēlāk veiktiem darījumiem, ja vien pastāv tieša un tūlītēja saikne starp minētajiem izdevumiem un vēlākiem ar nodokli apliekamiem nodokļa maksātāja darījumiem, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus apstākļus, kādos ir norisinājušies šie darījumi.**

3) **Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 95/7, 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja trešā persona gūst labumu no nodokļa maksātāja izdevumiem, tas, ka viņam ir iespēja daļu šādi radušos izdevumu pārnest uz trešo personu, ir viens no elementiem kopā ar citiem apstākļiem, kādos ir norisinājušies attiecīgie darījumi, un tas iesniedzējtiesai ir jāņem vērā, nosakot nodokļa maksātāja rīcībā esošo tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu apjomu.**

Paraksti