

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 8. novembrī (*)

Sestā PVN direktīva – 17. panta 5. punkta trešā daļa – Tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli – Ar nodokli apliekamiem darījumiem un no nodokļa atbrīvotiem darījumiem vienlaicīgi izmantotas preces un pakalpojumi – Dzīvojamās telpas izīrēšana komerc nolūkiem un dzīvošanai – Kritērijs PVN atskaitīšanas daļas aprēķināšanai

Lieta C-511/10

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2010. gada 22. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 27. oktobrī, tiesvedībā

Finanzamt Hildesheim

pret

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*], Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kiesel*] (referents) un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerālvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

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

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *J. Möller*, pārstāvji,
- Grieķijas valdības vārdā – *F. Dedousi* un *G. Kotta*, kā arī *K. Boskovits*, pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *C. Murrell*, pārstāve,
- Eiropas Komisijas vārdā – *C. Soulay* un *B.-R. Killmann*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2012. gada 26. aprīlī a tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. panta 5. punkta trešā daļa.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Finanzamt Hildesheim* (turpmāk tekstā

– “Finanzamt”) un saska?? ar V?cijas ties?b?m dibin?tu sabiedr?bu *BLC Baumarkt GmbH & Co. KG* (turpm?k tekst? – “BLC”) par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) priekšnodok?a, kurš samaks?ts par dz?vojamo ?ku, kas izmantota gan ar PVN apliekamiem dar?jumiem, gan no PVN atbr?votiem dar?jumiem, atskait?m?s da?as apr??in?šanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas tiesiskais regul?jums

3 Sest?s direkt?vas preambulas divpadsmit? apsv?ruma teksts ir š?ds:

“t? k? noteikumi, kas regul? nodok?u atskait?jumus, j?saska?o tikt?l, cik?l tie iespaido faktiski iekas?t?s summas un t? k? atskait?m? da?a vis?s dal?bvalst?s b?tu j?apr??ina vien?di”.

4 Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkts ir paredz?ts:

“Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem dar?jumiem, par kuriem [PVN] ir atskait?ms, gan dar?jumiem, par kuriem [PVN] nav atskait?ms, atskait?ma ir tikai t? [PVN] da?a, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem.

Šo da?u saska?? ar 19. pantu nosaka visiem dar?jumiem, ko veic nodok?a maks?t?js.

Dal?bvalstis tom?r var:

- a) at?aut nodok?a maks?t?jam noteikt š?du da?u katrai savas uz??m?jdarb?bas nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atseviš?a uzskaites;
- b) likt nodok?a maks?t?jam noteikt š?du da?u katrai savas uz??m?jdarb?bas nozarei un veikt atseviš?u uzskaiti katrai nozarei;
- c) at?aut vai likt nodok?a maks?t?jam veikt atskait?šanu, pamatojoties uz visu pre?u un pakalpojumu vai to da?as izmantojumu;
- d) at?aut vai likt nodok?a maks?t?jam veikt atskait?šanu saska?? ar pirmaj? apakšpunkt? noteiktajiem noteikumiem par vis?m taj? min?taj?m prec?m un pakalpojumiem;
- e) noteikt, ka gad?jum?, ja [PVN], kas nodok?a maks?t?jam nav atskait?ms, ir nenoz?m?gs, to uzskata par nulli.”

5 Sest?s direkt?vas 19. panta 1. punkts ir noteikts:

“Da?u, kas atskait?ma atbilst?gi 17. panta 5. punkta pirmajai da?ai, veido da?skaitlis:

– par kura skait?t?ju ?em kop?jo gada apgroz?juma summu bez [PVN], kura attiecin?ma uz dar?jumiem, par kuriem [PVN] ir atskait?ms atbilst?gi 17. panta 2. un 3. punktam;

– par kura sauc?ju ?em kop?jo gada apgroz?juma summu bez [PVN], kura attiecin?ma uz dar?jumiem, kas iek?auti skait?t?j?, un uz dar?jumiem, par kuriem [PVN] nav atskait?ms. Dal?bvalstis var iek?aut sauc?j? ar? subs?diju summu, iz?emot t?s, kas aprakst?tas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkt?.

Šo da?u nosaka ik gadu, fiks? procentos un noapa?o l?dz ciparam, kas nep?rsniedz n?kamo vien?bu.”

Vērtējuma tiesības

6 Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz* 1999, *BGBI.* 1999 1, 1270. lpp.) redakcijā ar grozījumiem, kas veikti ar 2003. gada Nodokļu reformas likumu (*Steueränderungsgesetz* 2003, *BGBI.* 2003 I, 2645. lpp.; turpmāk tekstā – “*UStG*”), 15. panta 4. punkts ir paredzēts:

“Ja uzņēmums savai uzņēmējdarbībai izmanto preces, kas piegādātas, importētas vai iegādātas Kopienā, vai tam sniegto pakalpojumu tikai daļēji, lai veiktu darījumus, attiecībā uz kuriem nepastāv atskaitēšanas tiesības, nav iespējama tās priekšnodokļa daļas atskaitēšana, kura saimnieciskā ziņā attiecas uz minētajiem darījumiem. Uzņēmums neatskaitāmo summu var aprēķināt, veicot objektīvu novērtējumu. Priekšnodokļa neatskaitāmas summas aprēķināšana atbilstoši apgrozījuma, kurš izslēdz priekšnodokļa atskaitēšanu, attiecībā pret apgrozījumu, par kuru priekšnodokli var atskaitīt, ir pieļaujama tikai tad, ja nav iespējas ekonomiski pamatoti iekāut to kaut kur citur.”

Pamattiesvedība un prejudiciālais jautājums

7 *BLC* 2003. un 2004. gada laikā uzskatīja, kurā ir gan dzīvotspējīga platība, gan komercplatība. Pēc šīs prasības pabeigšanas *BLC* to izvērtēja – vai daļēji bija atbrīvota no PVN un daļēji pieliekama ar šo nodokli. Savā PVN deklarācijā par 2004. gadu *BLC* veica daļēju priekšnodokļa atskaitījumu par šo dzīvotspējīgo zemi. Šim nolikam *BLC* aprēķināja atskaitāmo PVN apmēru, piemērojot [atskaitāmo] daļu, kas tika noteikta, ņemot vērā attiecību starp apgrozījumu saistībā ar komercplatības zemi un apgrozījumu no citām zemes daļēm (turpmāk tekstā – “uz apgrozījumu balstīta metode”).

8 Veicot nodokļu pārbaudi, *Finanzamt* [Finanšu pārvalde] uzskatīja, ka atbilstoši *UStG* 15. panta 4. punktam priekšnodokli atskaitāmo PVN summa ir jānosaka, ņemot vērā attiecību starp komercnolīkiem un dzīvotspējīgai atvērībai platību. Šajā gadījumā sadalījuma, kurš tika veikts atbilstoši šai pārdēļīgai minētajai metodei, rezultātā bija jāpārskata atskaitāmas PVN summas samazinājums. Tādējādi *Finanzamt* nosūtīja *BLC* paziņojumu par maksājamo nodokļa apmēru.

9 *BLC* apstrīdēja šo paziņojumu par maksājamo nodokļa apmēru *Finanzgericht* [Finanšu tiesā]. Šī tiesa apmierināja minēto prasību, pamatojoties uz to, ka *UStG* 15. panta 4. punkta trešais teikums esot pretrunā Savienības tiesībām. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas c) apakšpunkts neļaujot dalībvalstij kā primāro sadales kritēriju noteikt citu metodi, kā vien uz apgrozījumu balstītu metodi.

10 *Finanzamt* iesniedza *Revision* prasību *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] par *Finanzgericht* lēmumu. *Bundesfinanzhof* uzskata, ka ir jāaplūko jautājums par to, vai kāda no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļēji paredzētajām iespējām, konkrēti, iespēja, kas paredzēta šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas c) apakšpunktā, ļauj dalībvalstīm ierobežot sadali, kas panākta, piemērojot uz apgrozījumu balstītu metodi, tādējādi, ka šī metode var tikt izmantota tikai tad, ja nav iespējama nekāda cita veida ekonomiskā piesaiste.

11 Šīdos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [...] Sestās direktīvas [...] 17. panta 5. punkta trešā daļa ir interpretējama tādējādi, ka šā tiesību norma ļauj dalībvalstīm, lai sadalītu PVN priekšnodokli par dažādiem mērķiem izmantojamas tās celtniecību, dot priekšroku sadales formulai, kas atšķiras no sadales, [kura izriet no metodes, kas balstīta uz apgrozījumu]?”

Par prejudiciālo jautājumu

12 Uzdotot savu jautājumu, iesniedzītiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā ļauj dalībvalstīm, nosakot sadales kritēriju atskaitmes daļas no PVN priekšnodokļa par dažādiem mērķiem izmantojamas tās celtniecību aprītināšanai, dot priekšroku citam sadales kritērijam, nevis tam, kurš ir balstīts uz apgrozījumu un ir norādīts šīs direktīvas 19. panta 1. punktā.

13 Lai atbildētu uz šo jautājumu, jāatgādina, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu ir noteikts režīms, kas ir piemērojams tiesībā uz PVN atskaitēšanu, ja tās attiecas uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto “gan 2. un 3. punktā norādītajiem darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitīms, gan darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitīms”. Tādēļ gadījumā atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajai daļai atskaitēšana ir atļauta tikai par PVN daļu, kas ir samērīga ar pirmo ar nodokli apliekamo darījumu summu (2008. gada 18. decembra spriedums lietā C-488/07 *Royal Bank of Scotland*, Krājums, I-10409. lpp., 17. punkts).

14 Atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta otrajai daļai tiesības uz nodokļa atskaitēšanu tiek noteiktas atbilstoši daļai, kuru aprēķina saskaņā ar šīs direktīvas 19. pantu (iepriekš minētais spriedums lietā *Royal Bank of Scotland*, 18. punkts).

15 Tomēr, kā tas izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Royal Bank of Scotland* 19. punkta, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā, kas saskaņā ar vārdiem “[dalībvalstis] tomēr”, ir noteikta atkāpe no šā minētā 17. panta 5. punkta pirmajā un otrajā daļā paredzētā noteikuma, ar kuru dalībvalstīm ļauns paredzēt kļūdu no citām metodēm tiesību uz nodokļa atskaitēšanu noteikšanai, kas uzskaitītas šīs tiesību normas trešajā daļā, proti – atsevišķas daļas noteikšanu katrai uzņēmuma darbības nozarei vai nodokļa atskaitēšanu atkarībā no visu vai daļas no preču un pakalpojumu piesaistes kādai precīzai darbībai, vai noteiktos gadījumos pat paredzot izslēgšanu no tiesībā uz nodokļa atskaitēšanu.

16 Ciktāl Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešā daļa tādējādi ir jāuzskata par noteikumu, ar kuru ir paredzētas atkāpes no minētā 17. panta 5. punkta pirmās un otrās daļas, dalībvalstīm, īstenojot tām ar šo tiesību normu piešķirtās pilnvaras, ir jāievēro Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmās daļas lietderīgā iedarbība, kā arī principi, uz kuriem ir balstīta kopējā PVN sistēma, proti, nodokļu neitralitātes un samērīguma principi.

17 Tādējādi, ja dalībvalstij tiktu atļauts pieņemt tādus tiesību aktus, kādus apraksta iesniedzītiesa, ar kuriem būtu noteikta vispārējā atkāpe no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā un otrajā daļā, kā arī 19. panta 1. punktā ieviestajiem noteikumiem, tas būtu pretrunā šai direktīvai. Ar šādiem tiesību aktiem tiktu apdraudēts Sestās direktīvas mērķis, kurš ir norādīts tās preambulas divpadsmitajā apsvērumā, saskaņā ar kuru atskaitme daļa visās dalībvalstīs ir jāaprēķina vienādi.

18 Šāda interpretācija turklāt atbilst Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas mērķim, kuras noteikumus var piemērot noteiktos gadījumos, jo to mērķis tostarp, ģemot vērā katras nodokļa maksātāja darbības ģpašo raksturu, ir ļaut dalībvalstīm iegūt daudz precīzākus atskaitmes daļas aprēķināšanas rezultātus (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Royal Bank of Scotland*

, 24. punkts).

19 No t? izriet, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkts ?auj dal?bvalstij, iev?rojot principus, kas ir kop?j?s PVN sist?mas pamat?, saist?b? ar attiec?go dar?jumu, k?da ir da?diem m?r?iem izmantojamas ?kas celtniec?ba, dot priek?roku k?dai no š?s ties?bu normas trešaj? da?? paredz?tajai atskait?m?s da?as apr??in?šanas metodei.

20 Attiec?b? uz atskait?m?s da?as apr??in?šanas noteikumiem, kas ir j?piem?ro š?da veida situ?cij?, ir j?preciz?, ka atš?ir?b? no noteikumiem, kuri ir j?izmanto gad?jum?, ja tiek piem?rots Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunkts, kur? ir tieša atsauce uz š?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmaj? da?? paredz?to apr??in?šanas noteikumu, š?s direkt?vas 19. panta 1. punkt? paredz?tie noteikumi nav piem?rojami, cikt?l konkr?tais gad?jums ir pak?auts k?dam no citiem speci?lajiem rež?miem, kas paredz?ti min?t?s direkt?vas 17. panta 5. punkta trešaj? da?? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Royal Bank of Scotland*, 21. punkts).

21 No Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta un 19. panta 1. punkta formul?juma izriet, ka š? p?d?j? ties?bu norma attiecas tikai uz atskait?mo da?u, kas paredz?ta š?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmaj? da??, un l?dz ar to nosaka detaliz?tus apr??ina noteikumus tikai attiec?b? uz da?u, kas min?ta pirmaj? no š?m ab?m ties?bu norm?m (iepriekš min?tais spriedums liet? *Royal Bank of Scotland*, 22. punkts), k? ar?, to paplašinot, atskait?jumam, kurš ir j?veic, piem?rojot min?t?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunktu.

22 Gad?jum?, ja Sestaj? direkt?v? nav dotas nor?des, dal?bvalst?m, iev?rojot Savien?bas ties?bas, k? ar? principus, kas ir kop?j?s PVN sist?mas pamat?, ir j?nosaka metodes un noteikumi, kas regul? PVN priekšnodok?a atskait?m?s da?as apr??in?šanu. ?stenojot š?s pilnvaras, min?taj?m valst?m ir j??em v?r? š?s direkt?vas m?r?is un strukt?ra (šaj? zi?? skat. 2008. gada 13. marta spriedumu liet? C-437/06 *Securenta*, Kr?jums, I-1597. lpp., 34. un 35. punkts).

23 Šaj? gad?jum? ir j?konstat?, ka, ?emot v?r?, pirmk?rt, Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as m?r?i, kurš, k? tas tika atg?din?ts š? sprieduma 18. punkt?, ir ?aut dal?bvalst?m ieg?t prec?z?kus atskait?m?s da?as apr??in?šanas rezult?tus, otrk?rt, š?s direkt?vas 17. panta 5. punkta sist?mu un, trešk?rt, nodok?u neitralit?tes principu, uz kuru balst?s kop?j? PVN sist?ma un attiec?b? uz kuru var tikt uzskat?ts, ka tas tiek ?stenots ar 17. panta 5. punkta trešo da?u, dal?bvalst?m, izpildot šaj? p?d?j? ties?bu norm? atz?t?s prerogat?vas, ir j?nodrošina, lai PVN priekšnodok?a atskait?m?s da?as apr??in?šana b?tu p?c iesp?jas prec?z?ka (p?c analo?ijas attiec?b? uz atskait?m?s da?as noteikšanu starp saimnieciskaj?m darb?b?m un darb?b?m, kam nav saimnieciska rakstura, skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Securenta*, 37. punkts).

24 T?d?j?di Sest? direkt?va pie?auj, ka, izpildot min?t?s pilnvaras, dal?bvalstis attiec?gajai darb?bai piem?ro metodi vai sadales krit?riju, kas atš?iras no metodes, kas balst?ta uz apgroz?jumu, tostarp t?du metodi, kas ir pamatota ar pamatliet? apl?koto plat?bu, ar nosac?jumu, ka izmantot? metode garant? prec?z?ku PVN priekšnodok?a atskait?m?s da?as noteikšanu, nek? t?, kas izriet?tu, piem?rojot metodi, kura balst?ta uz apgroz?jumu.

25 Pamatliet? iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda šo nosac?jumu iev?rošana.

26 T?d?j?di uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? ?auj dal?bvalst?m dot priek?roku t?dam PVN priekšnodok?a atskait?m?s da?as apr??in?šanas sadales krit?rijam saist?b? ar attiec?go dar?jumu, kurš ir da?diem m?r?iem izmantojamas ?kas celtniec?ba, kas atš?iras no sadales krit?rija, kura pamat? ir apgroz?jums un kurš ir nor?d?ts š?s direkt?vas 19. panta 1. punkt?, ar nosac?jumu, ka

izmantot? metode garant? prec?z?ku min?t?s atskait?m?s da?as noteikšanu.

Par ties?šan?s izdevumiem

27 Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 17. panta 5. punkta treš? da?a ir j?interpret?t?d?j?di, ka t? ?auj dal?bvalst?m dot priekšroku t?dam sadales krit?rijam pievienot?s v?rt?bas nodok?a priekšnodok?a atskait?m?s da?as apr??in?šanas sadales krit?rijam saist?b? ar attiec?go dar?jumu, kurš ir daž?diem m?r?iem izmantojamas ?kas celtniec?ba, kas atš?iras no sadales krit?rija, kura pamat? ir apgroz?jums un kurš ir nor?d?ts š?s direkt?vas 19. panta 1. punkt?, ar nosac?jumu, ka izmantot? metode garant? prec?z?ku min?t?s atskait?m?s da?as noteikšanu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.