

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2008. gada 18. decembrī *

Lieta C-488/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Court of Session (Scotland)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 31. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 5. novembrī, tiesvedībā

Royal Bank of Scotland Group plc

pret

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*] un Dž. Arestis [*G. Arestis*],

* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 8. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Royal Bank of Scotland Group plc* vārdā — K. Tairs [*C. Tyre*], QC, un D. Smols [*D. Small*], *advocate*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — Z. Braienstone-Krosa [*Z. Bryanston-Cross*] un S. Osovskis [*S. Ossowski*], pārstāvji, kam palīdz I. Hatons [*I. Hutton*], *barrister*,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- ¹ Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 17. panta 5. punkta trešo daļu un 19. panta 1. punkta otro daļu 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 (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).
- ² Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Royal Bank of Scotland Group plc* (turpmāk tekstā — “*Royal Bank of Scotland*”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (turpmāk tekstā — “*Commissioners*”), kas ir kompetentā iestāde par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) iekasēšanu Apvienotajā Karalistē, par tiesībām uz PVN, kas jāmaksā šai sabiedrībai, atskaitīšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesības

- ³ Saskaņā ar Sestās direktīvas divpadsmito apsvērumu “[..] atskaitāmā daļa visās dalībvalstīs būtu jāaprēķina vienādi”.

4 Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā ir noteikts:

“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 pievienotās vērtības nodoklis 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.

Dalībvalstis tomēr var:

- a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaite;
- b) likt nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veikt atsevišķu uzskaiti katrai nozarei;
- c) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;

- d) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā [daļā] noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;
- e) noteikt, ka gadījumā, ja pievienotās vērtības nodoklis, kas nodokļa maksātājam nav atskaitāms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli.”

5 Sestās direktīvas 19. panta 1. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

“Daļu, kas atskaitāma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

- par kura skaitītāju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,
- par kura saucēju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekļauti skaitītājā, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms. [...]

Šo daļu nosaka ik gadu, fiksē procentos un noapaļo līdz ciparam, kas nepārsniedz nākamo vienību.”

Valsts tiesības

- ⁶ Atbilstoši 1995. gada noteikumu par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Regulations 1995*) 101. pantam:

“1. Ņemot vērā 102. pantu [..], nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli tādā apmērā [..], kas atbilstoši šim noteikumam ir attiecināms uz ar nodokli apliekamām darbībām.

2. Attiecībā uz katru noteikto atskaites periodu —

[..]

- d) uz ar nodokli apliekamām darbībām ir jāattiecina tāda priekšnodokļa daļa par tām precēm vai pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto vai plāno izmantot, veicot ar nodokļiem apliekamas un no nodokļiem atbrīvotas darbības, kuras proporcija pret visu priekšnodokļa kopējo summu ir tāda pati kā viņa veikto ar nodokli apliekamo darbību vērtības proporcija pret visu viņa šajā laika posmā veikto darbību vērtību.

[..]

4. Proporcija, kas tiek aprēķināta šī noteikuma 2. punkta d) apakšpunktā minētajā nolūkā, ir jāizteic procentos un, ja šis procentu apjoms nav vesels skaitlis, tas ir jānoapaļo uz augšu līdz nākamajam veselajam skaitlim.

[..”

7 Šo noteikumu 102. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ņemot vērā šī noteikuma 2. punktu un 103., 103.A un 103.B panta noteikumus, *Commissioners* var piekrist vai pieprasīt, lai nodokļu maksātājs izmanto metodi, kas atšķiras no 101. pantā minētās [..].”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

8 *Royal Bank of Scotland* ir tādas sabiedrību grupas pārstāve, kuras galvenā uzņēmējdarbība ir banku pakalpojumu un citu finanšu pakalpojumu sniegšana. Savas

darbības ietvaros šī sabiedrība veic gan ar nodokļiem apliekamas, gan no nodokļiem atbrīvotas darbības. Preces vai pakalpojumi, par kuru iegādi *Royal Bank of Scotland* bija jāmaksā PVN, ir lietoti gan ar nodokļiem apliekamām, gan no nodokļiem atbrīvotām darbībām.

- 9 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka, ja daļu priekšnodokļa, kas *Royal Bank of Scotland* ir jāmaksā, nevar pilnībā attiecināt uz ar nodokļiem apliekamām vai no nodokļiem atbrīvotām darbībām, tad pamata lietas dalībnieki uz šo daļu atsaucas kā uz priekšnodokļa “atlikumu”.
- 10 2002. gada 31. maijā pamata lietas dalībnieki noslēdza vienošanos par daļēja atbrīvojuma speciālo metožu apstiprinājumu un *Royal Bank of Scotland* PVN grupas priekšnodokļa atlikumu. Šī vienošanās noteica noteiktus parametrus, kuru robežās ar šo sabiedrību varēja vienoties par speciālu metodi katrai tās uzņēmējdarbības nozarei. Precīzāk, ar šo vienošanos tika paredzēts, ka, ja kādai *Royal Bank of Scotland* komercdarbības nozarei vai nozares daļai piemērojamā metode paredz, ka priekšnodokļa atmaksa ir jābalsta uz aprēķinātu procentu daļu, tad šī daļa ir jānoapaļo līdz divām zīmēm aiz komata un nav jāpiemēro 1995. gada noteikumu par pievienotās vērtības nodokli 101. panta 4. punkts.
- 11 Pēc tam *Royal Bank of Scotland* uzskatīja, ka šis 2002. gada 31. maija vienošanās pants bija pretrunā Sestās direktīvas 17. un 19. pantam un tādēļ nebija spēkā. Tā uzskatīja, ka šī direktīva paredz noapaļošanu līdz nākamajam veselajam skaitlim un lūdza *Commissioners* apstiprināt tādu iedalījuma aprēķinu, lai aprēķinātu atskaitāmo PVN priekšnodokļa atlikumu attiecībā uz noteiktu tās uzņēmējdarbības nozari, kas iekļāva noapaļošanu līdz nākamajam veselajam skaitlim. *Commissioners* izdodot lēmumu, ar kuru tie atteicās pieņemt šādu metodi, *Royal Bank of Scotland* šo lēmumu pārsūdzēja *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesā], kas ar 2006. gada 20. janvāra lēmumu atzina, ka speciālā metode, par kuru bija panākta vienošanās, kas paredzēja noapaļošanu līdz divām zīmēm aiz komata, bija saderīga ar Apvienotās Karalistes likumdošanu, kā arī ar Sesto direktīvu.

- 12 *Royal Bank of Scotland* par šo lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Court of Session* (Skotija). Uzskatot, ka risinājums strīdam ir atkarīgs no Sestās direktīvas interpretācijas, šī tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [Sestās direktīvas] 19. panta 1. punkta otrā daļa uzliek par pienākumu katru gadu noteikt daļu, ko nodokļa maksātājs var atskaitīt atbilstoši [Sestās direktīvas] 17. panta 5. punktam, izsakot to procentos un noapaļojot līdz ciparam, kas nepārsniedz nākamo vienību, ja:

- a) šī daļa ir daļa, kas ir tikusi noteikta nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības nozarei atbilstoši [šīs direktīvas] 17. panta 5. punkta trešās daļas a) vai b) apakšpunktam; un/vai
- b) šī daļa ir daļa, kas ir tikusi noteikta, pamatojoties uz nodokļa maksātāja visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu atbilstoši [minētās direktīvas] 17. panta 5. punkta trešās daļas c) apakšpunktam; un/vai
- c) šī daļa ir daļa, kas ir tikusi noteikta par visām precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs ir izmantojis visiem [Sestās direktīvas] 17. panta 5. punkta pirmajā daļā minētajiem darījumiem atbilstoši [tās pašas direktīvas] šī punkta trešās daļas d) apakšpunktam?

- 2) Vai [Sestās direktīvas] 19. panta 1. punkta otrā daļa ļauj dalībvalstīm pieprasīt, lai daļa, ko nodokļa maksātājs drīkst atskaitīt atbilstoši [šīs pašas direktīvas] 17. panta 5. punktam, tiktu noapaļota līdz skaitlim, kas ir atšķirīgs no nākamā augstākā veselā skaitļa?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- ¹³ Ar pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai dalībvalstīm ir jāpiemēro Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta otrajā daļā paredzētā noapaļošana, ja daļa, uz ko attiecas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir aprēķināta atbilstoši kādai no šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas a), b), c) vai d) apakšpunkta speciālajām metodēm.
- ¹⁴ Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Sestās direktīvas 17. pantā un turpmākajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu veido neatņemamu PVN mehānisma sastāvdaļu un tās principā nevar tikt ierobežotas (2005. gada 6. oktobra spriedums lietā C-243/03 Komisija/Francija, Krājums, I-8411. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- ¹⁵ Atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmējam visas saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksāto PVN uzlikto nastu. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti,

neatkarīgi no tās mērķiem vai tās rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētā saimnieciskā darbība kā tāda ir principā apliekama ar PVN (skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National, Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 16 Tādējādi, ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kam netiek piemērots PVN, nodoklis netiek iekasēts un priekšnodoklis netiek atskaitīts (skat. 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-72/05 *Wollny*, Krājums, I-8297. lpp., 20. punkts).
- 17 Ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu ir noteikts režīms, kas ir piemērojams tiesībām uz PVN atskaitīšanu, ja tās attiecas 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 pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms”. Tādā gadījumā atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajai daļai atskaitīšana ir atļauta tikai par PVN daļu, kas ir proporcionāla pirmo, ar nodokli apliekamo darījumu summai (iepriekš minētais spriedums lietā *Abbey National*, 37. punkts, un 2001. gada 27. septembra spriedums lietā C-16/00 *Cibo Participations, Recueil*, I-6663. lpp., 34. punkts).
- 18 Atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta otrajai daļai tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tiek noteiktas atbilstoši atskaitāmai daļai, kuru aprēķina saskaņā ar šīs direktīvas 19. pantu.
- 19 Tomēr minētā 17. panta 5. punkta trešajā daļā ir noteikta atkāpe no šī noteikuma, kura ļauj dalībvalstīm paredzēt vienu no citām metodēm tiesību uz nodokļa atskaitīšanu noteikšanai, kas minētas šajā daļā, proti — atsevišķas atskaitāmās daļas noteikšanu katrai uzņēmuma darbības nozarei vai nodokļa atskaitīšanu atkarībā no visu vai daļas

preču un pakalpojumu piesaistes kādai precīzai darbībai, vai noteiktos gadījumos pat paredzot izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu.

- 20 Šajā pēdējā tiesību normā nav ietverts neviens konkrēts noteikums attiecībā uz jautājumu, atbilstoši kurai metodei dalībvalstīm ir jānoapaļo tā noteikto atskaitāmo summu.
- 21 Pretēji tam, ko uzsver *Royal Bank of Scotland* Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta otrajā daļā paredzētais noapaļošanas noteikums nav piemērojams tiktāl, ciktāl konkrētais gadījums ir pakļauts speciālam režīmam, kas paredzēts minētās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā.
- 22 Kā tas skaidri izriet no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta un 19. panta 1. punkta formulējuma, šī pēdējā norma attiecas tikai uz atskaitāmajām daļām, kas paredzētas šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā, un līdz ar to nosaka detalizētus aprēķina noteikumus tikai attiecībā uz daļu, kas minēta šajā pēdējā normā.
- 23 Turklāt šis rezultāts izriet arī no aplūkotās tiesību normu sistēmas. Lai gan minētā 17. panta 5. punkta otrajā daļā ir paredzēts, ka, lai aprēķinātu atskaitāmo summu, minētā 19. panta piemērošana ir pamata noteikums, tā trešajā daļā, kas sākas ar vārdu

“tomēr”, dalībvalstīm ir atļauts paredzēt lielāka vai mazāka apmēra atkāpes no šī noteikuma, tajā skaitā pat izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu.

24 Visbeidzot, tas atbilst arī Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas a) līdz d) apakšpunkta mērķim, kas, kā to uzsvēra Komisija, ņemot vērā nodokļa maksātāja darbību īpašo raksturu, ļauj dalībvalstīm nonākt pie daudz precīzākiem rezultātiem. Tātad šīm valstīm ir jāvar piemērot precīzākus noapaļošanas noteikumus nekā tos, kas ir paredzēti Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta otrajā daļā. Uzlikt dalībvalstīm pienākumu vienkāršošanas iemeslu dēļ veikt noapaļošanu atbilstoši šai pēdējai metodei, lai gan tā ir mazāk precīza, būtu pretēji minēto atkāpju mērķim.

25 No tā izriet, ka tiktāl, ciktāl konkrētais gadījums ir pakļauts tādām speciālam režīmam, tas ir izslēgts no Sestās direktīvas 19. panta noteikuma par atskaitāmās daļas aprēķināšanu. Tādējādi dalībvalstīm nav jāpiemēro noapaļošanas noteikums, kas ir ietverts šajā pēdējā normā, ja tās izmanto šīs pašas direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas a), b), c) vai d) apakšpunktā paredzētās aprēķina metodes, bet var pieņemt savus noapaļošanas noteikumus, ievērojot principus, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatā (skat. 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā *C-484/06 Koninklijke Ahold*, Krājums, I-5097. lpp., 33. punkts).

26 Pretēji tam, ko uzsver *Royal Bank of Scotland*, šo konstatējumu nevar apšaubīt, pamatojoties uz Sestās direktīvas mērķi, kas ir paredzēti tās divpadsmitajā apsvērumā, saskaņā ar kuru atskaitāmā daļa visās dalībvalstīs būtu jāaprēķina līdzīgi. Pirmkārt, šajā apsvērumā nav prasības, ka atskaitāmā daļa visās dalībvalstīs būtu jāaprēķina identiski. Otrkārt, skaidri paredzot dalībvalstīm iespēju ar atšķirīgām metodēm atkāpties no

aprēķina metodes, kas paredzēta 19. panta 1. punktā, ar direktīvu ir atļauts, ka daļas, uz kuru attiecas tiesības uz atskaitīšanu, aprēķināšana dalībvalstīs notiek dažādi.

²⁷ Turklāt arī nodokļu neitralitātes princips, kas atspoguļo vienlīdzīgas attieksmes principu, kā arī samērīguma principu, neprasa tikai vienas noapaļošanas metodes piemērošanu visām šīm aprēķināšanas metodēm (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Koninklijke Ahold*, 37. un 41. punkts).

²⁸ Visbeidzot un pretēji tam, ko uzsver *Royal Bank of Scotland*, šo konstatējumu nevar apšaubīt, pamatojoties uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) interpretāciju, jo tā stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī, tātad pēc pamata lietas apstākļu rašanās, un līdz ar to nav piemērojama.

²⁹ Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka dalībvalstīm nav jāpiemēro Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta otrajā daļā paredzētā noapaļošana, ja daļa, uz ko attiecas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir aprēķināta atbilstoši kādai no šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas a), b), c) vai d) apakšpunkta speciālajām metodēm.

Par otro jautājumu

- 30 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta otrā daļa ļauj dalībvalstīm pieprasīt, lai atskaitāmā daļa tiktu noapaļota līdz skaitlim, kas ir atšķirīgs no nākamā augstākā veselā skaitļa, ja tā ir noteikta atbilstoši tās pašas direktīvas 17. panta 5. punktam.
- 31 Šis jautājums par Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta otrās daļas interpretāciju nevar tikt iztīrīts, ņemot vērā, ka dalībvalstīm nav pienākuma piemērot šajā pēdējā normā paredzēto noapaļošanas noteikumu, ja tās izmanto aprēķina metodes, kas ir paredzētas šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā.
- 32 Līdz ar to, ņemot vērā atbildi uz pirmo jautājumu un visu iepriekš minēto, uz otro prejudiciālo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 33 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

dalībvalstīm nav jāpiemēro 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, 19. panta 1. punkta otrajā daļā paredzētā noapaļošana, ja daļa, uz ko attiecas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir aprēķināta atbilstoši kādai no šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas a), b), c) vai d) apakšpunkta speciālajām metodēm.

[Paraksti]