



Judikatūras krājums

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 ēkas izīrēšana komerc nolūkiem un dzīvošanai — Kritērijs PVN
atskaitāmās daļas aprēķināšanai

Lieta C-511/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija)
iesniedza ar lēmumu, 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 Barthet*],
M. Ilešičs [*M. Ilešič*], Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] (referents) un M. Bergere [*M. Berger*],

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

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

ņemot 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. aprīļa tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 trešo daļu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Finanzamt Hildesheim* (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) un saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātu sabiedrību *BLC Baumarkt GmbH & Co. KG* (turpmāk tekstā – “*BLC*”) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) priekšnodokļa, kurš samaksāts par dzīvojamo ēku, kas izmantota gan ar PVN apliekamiem darījumiem, gan no PVN atbrīvotiem darījumiem, atskaitāmās daļas aprēķināšanu.

Athilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

- 3 Sestās direktīvas preambulas divpadsmitā apsvēruma teksts ir šāds:

“tā kā noteikumi, kas regulē nodokļu atskaitījumus, jāaskaņo tiktāl, ciktāl tie iespaido faktiski iekasētās summas un tā kā atskaitāmā daļa visās dalībvalstīs būtu jāaprēķina vienādi”.
- 4 Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā ir paredzēts:

“Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem [PVN] 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.

Dalībvalstis tomēr var:

- a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaitē;
- 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 noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;
- e) noteikt, ka gadījumā, ja [PVN], kas nodokļa maksātājam nav atskaitāms, ir nenožīmīgs, to uzskata par nulli.”

- 5 Sestās direktīvas 19. panta 1. punktā ir noteikts:

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

- par kura skaitītāju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam;
- par kura saucēju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, kas iekļauti skaitītājā, un uz darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms. Dalībvalstis var iekļaut saucējā arī subsīdiju summu, izņemot tās, kas aprakstītas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā.

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

Vācijas tiesības

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

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

Pamattiesvedība un prejudiciālais jautājums

- 7 *BLC* 2003. un 2004. gada laikā uzcēla ēku, kurā ir gan dzīvojamā platība, gan komercplatība. Pēc šīs ēkas pabeigšanas *BLC* to izīrēja – īre daļēji bija atbrīvota no PVN un daļēji apliekama ar šo nodokli. Savā PVN deklarācijā par 2004. gadu *BLC* veica daļēju priekšnodokļa atskaitījumu par šo dzīvojamo ēku. Šim nolūkam *BLC* aprēķināja atskaitāmā PVN apmēru, piemērojot [atskaitāmo] daļu, kas tika noteikta, ņemot vērā attiecību starp apgrozījumu saistībā ar komercplatības īri un apgrozījumu no citām īres darbībām (turpmāk tekstā – “uz apgrozījumu balstīta metode”).
- 8 Veicot nodokļu pārbaudi, *Finanzamt* [Finanšu pārvalde] uzskatīja, ka atbilstoši *UStG* 15. panta 4. punktam priekšnodokli atskaitāmā PVN summa ir jānosaka, ņemot vērā attiecību starp komercnolūkiem un dzīvošanai atvēlēto platību. Šajā gadījumā sadalījuma, kurš tika veikts atbilstoši šai pēdējai minētajai metodei, rezultātā bija jāpārskata atskaitāmās PVN summas samazinājums. Tādējādi *Finanzamt* nosūtīja *BLC* paziņojumu par maksājamā nodokļa apmēru.
- 9 *BLC* apstrīdēja šo paziņojumu par maksājamā 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 daļā paredzētajām iespējām, konkrētāk, 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 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

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

Par prejudiciālo jautājumu

- 12 Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā ļauj dalībvalstīm, nosakot sadales kritēriju atskaitāmās daļas no PVN priekšnodokļa par dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecību aprēķināšanai, 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 tiesībām uz PVN atskaitīšanu, ja tās attiecas uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto “gan 2. un 3. punktā norādītajiem darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms”. Tādā gadījumā atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajai daļai atskaitīšana 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 atskaitīšanu 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 sākas ar vārdiem “[dalībvalstis] tomēr”, ir noteikta atkāpe no šī minētā 17. panta 5. punkta pirmajā un otrajā daļā paredzētā noteikuma, ar kuru dalībvalstīm ļauts paredzēt kādu no citām metodēm tiesību uz nodokļa atskaitīšanu noteikšanai, kas uzskaitītas šīs tiesību normas trešajā daļā, proti – atsevišķas daļas noteikšanu katrai uzņēmuma darbības nozarei vai nodokļa atskaitīšanu atkarībā no visu vai daļas no preču un pakalpojumu piesaistes kādai precīzai darbībai, vai noteiktos gadījumos pat paredzot izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu.
- 16 Ciktāl Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešā daļa tādējādi ir jāuzskata par noteikumu, ar kuru ir paredzēta atkāpe 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 tādas tiesību aktus, kādus apraksta iesniedzējtiesa, ar kuriem būtu noteikta vispārēja 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 atskaitāmā 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, ņemot vērā katras nodokļa maksātāja darbības īpašo raksturu, ir ļaut dalībvalstīm iegūt daudz precīzākus atskaitāmās daļas aprēķināšanas rezultātus (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Royal Bank of Scotland*, 24. punkts).
- 19 No tā izriet, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts ļauj dalībvalstij, ievērojot principus, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatā, saistībā ar attiecīgo darījumu, kāda ir dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecība, dot priekšroku kādai no šīs tiesību normas trešajā daļā paredzētajai atskaitāmās daļas aprēķināšanas metodei.
- 20 Attiecībā uz atskaitāmās daļas aprēķināšanas noteikumiem, kas ir jāpiemēro šāda veida situācijā, ir jāprecizē, ka atšķirībā no noteikumiem, kuri ir jāizmanto gadījumā, ja tiek piemērots Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts, kurā ir tieša atsauce uz šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā paredzēto aprēķināšanas noteikumu, šīs direktīvas 19. panta 1. punktā paredzētie noteikumi nav piemērojami, ciktāl konkrētais gadījums ir pakļauts kādam no citiem speciālajiem režīmiem, kas paredzēti minētās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Royal Bank of Scotland*, 21. punkts).
- 21 No Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta un 19. panta 1. punkta formulējuma izriet, ka šī pēdējā tiesību norma attiecas tikai uz atskaitāmo daļu, kas paredzēta šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā, un līdz ar to nosaka detalizētus aprēķina noteikumus tikai attiecībā uz daļu, kas minēta pirmajā no šīm abām tiesību normām (iepriekš minētais spriedums lietā *Royal Bank of Scotland*, 22. punkts), kā arī, to paplašinot, atskaitījumam, kurš ir jāveic, piemērojot minētās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktu.
- 22 Gadījumā, ja Sestajā direktīvā nav dotas norādes, dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, kā arī principus, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatā, ir jānosaka metodes un noteikumi, kas regulē PVN priekšnodokļa atskaitāmās daļas aprēķināšanu. Īstenojot šīs pilnvaras, minētajām valstīm ir jāņem vērā šīs direktīvas mērķis un struktūra (šajā ziņā skat. 2008. gada 13. marta spriedumu lietā C-437/06 *Securenta*, Krājums, I-1597. lpp., 34. un 35. punkts).
- 23 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka, ņemot vērā, pirmkārt, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas mērķi, kurš, kā tas tika atgādināts šī sprieduma 18. punktā, ir ļaut dalībvalstīm iegūt precīzākus atskaitāmās daļas aprēķināšanas rezultātus, otrkārt, šīs direktīvas 17. panta 5. punkta sistēmu un, treškārt, nodokļu neitralitātes principu, uz kuru balstās kopējā PVN sistēma un attiecībā uz kuru var tikt uzskatīts, ka tas tiek īstenots ar 17. panta 5. punkta trešo daļu, dalībvalstīm, izpildot šajā pēdējā tiesību normā atzītās prerogatīvas, ir jānodrošina, lai PVN priekšnodokļa atskaitāmās daļas aprēķināšana būtu pēc iespējas precīzāka (pēc analogijas attiecībā uz atskaitāmās daļas noteikšanu starp saimnieciskajām darbībām un darbībām, kam nav saimnieciska rakstura, skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Securenta*, 37. punkts).
- 24 Tādējādi Sestā direktīva pieļauj, ka, izpildot minētās pilnvaras, dalībvalstis attiecīgajai darbībai piemēro metodi vai sadales kritēriju, kas atšķiras no metodes, kas balstīta uz apgrozījumu, tostarp tādu metodi, kas ir pamatota ar pamatlietā aplūkoto platību, ar nosacījumu, ka izmantotā metode garantē precīzāku PVN priekšnodokļa atskaitāmās daļas noteikšanu, nekā tā, kas izrietētu, piemērojot metodi, kura balstīta uz apgrozījumu.
- 25 Pamatlietā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda šo nosacījumu ievērošana.
- 26 Tādējādi uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā ļauj dalībvalstīm dot priekšroku tādām PVN priekšnodokļa atskaitāmās daļas aprēķināšanas sadales kritērijiem saistībā ar attiecīgo darījumu, kurš ir dažādiem mērķiem

izmantojamas ēkas celtniecība, kas atšķiras no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums un kurš ir norādīts šīs direktīvas 19. panta 1. punktā, ar nosacījumu, ka izmantotā metode garantē precīzāku minētās atskaitāmās daļas noteikšanu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- ²⁷ Attiecībā uz pamatlietas 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 (pirmā palāta) nospriež:

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, 17. panta 5. punkta trešā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā ļauj dalībvalstīm dot priekšroku tādām sadales kritērijam pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitāmās daļas aprēķināšanas sadales kritērijam saistībā ar attiecīgo darījumu, kurš ir dažādiem mērķiem izmantojamas ēkas celtniecība, kas atšķiras no sadales kritērija, kura pamatā ir apgrozījums un kurš ir norādīts šīs direktīvas 19. panta 1. punktā, ar nosacījumu, ka izmantotā metode garantē precīzāku minētās atskaitāmās daļas noteikšanu.

[Paraksti]