



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2018. gada 18. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 168. un 173. pants – Priekšnodokļa atskaitīšana – Transportlīdzekļu izpirkumnomas darījumi – Ar nodokli apliekamiem darījumiem un no nodokļa atbrīvotiem darījumiem vienlaicīgi izmantotas preces un pakalpojumi – Atskaitīšanas tiesību rašanās un apjoms – Atskaitāmā daļa

Lieta C-153/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supreme Court of the United Kingdom* (Apvienotās Karalistes Augstākā tiesa) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 22. martā un kas Tiesā registrēts 2017. gada 27. martā, tiesvedībā

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

pret

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: piektās palātas priekšsēdētājs, kas pilda sestās palātas priekšsēdētāja pienākumus, J. Regans [*E. Regan*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents) un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretāre: L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 8. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Volkswagen Financial Services (UK) Ltd* vārdā – *N. Shaw, QC*, un *M. Jones, barrister*, kurus pilnvarojusi *A. Brown, solicitor*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *S. Brandon*, pārstāvis, kam palīdz *O. Thomas, QC*, un *A. Mannion, barrister*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *N. Gossement* un *R. Lyal*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2018. gada 3. maija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – angļu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. un 173. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) un *Volkswagen Financial Services (UK) Ltd* (turpmāk tekstā – “VWFS”) jautājumā par piemērojamo metodi, lai noteiktu pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko šī sabiedrība ir samaksājusi kā priekšnodokli tās savas darbības ietvaros, kas it īpaši ir saistīta ar mehānisko transportlīdzekļu izpirkumnomas pakalpojumu sniegšanu, atgūstamo daļu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 1. panta 2. punkta pirmajā un otrajā daļā ir noteikts:

“Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.”

- 4 No šīs direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta izriet, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa “kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, kā arī kredīta pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu”.
- 5 Minētās direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

“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;
- b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;
- c) PVN, kas maksājams par preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;
- d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;
- e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī.”

6 Šīs pašas direktīvas 173. pantā ir noteikts:

“1. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem saskaņā ar 168., 169. un 170. pantu PVN ir atskaitāms, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Atskaitāmo daļu saskaņā ar 174. un 175. pantu nosaka visiem darījumiem, kurus veic nodokļa maksātājs.

2. Dalībvalstis var veikt šādus pasākumus:

- 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 prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu saskaņā ar 1. punkta pirmajā daļā paredzēto noteikumu par visām precēm un pakalpojumiem, kas lietoti visiem tajā minētajiem darījumiem;
- e) nodrošināt to, ka, ja PVN, kas nodokļa maksātājam nav atskaitāms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli.”

Apvienotās Karalistes tiesības

- 7 PVN direktīvas noteikumi attiecībā uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu Apvienotajā Karalistē ir transponēti ar *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Likums par pievienotās vērtības nodokli) 26. pantu un *Value Added Tax Regulations 1995* (1995. gada Noteikumi par pievienotās vērtības nodokli) 101. un 102. pantu. Šo PVN noteikumu 101. panta 2. punkta d) apakšpunktā ir paredzēta standarta metode atskaitīšanas tiesību noteikšanai.
- 8 Atkāpe no šīs standarta metodes ir paredzēta minēto PVN noteikumu 102. pantā, kurā nodokļu iestādei ir atļauts apstiprināt īpašu metodi, lai noteiktu priekšnodokli samaksātā PVN atskaitāmo daļu.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 9 VWFS ir finanšu sabiedrība, kas pilnībā pieder *Volkswagen Financial Services AG* un ietilpst *Volkswagen AG* grupā. Šī grupa ražo un pārdod dažādu zīmolu mehāniskos transportlīdzekļus, piemēram, *Volkswagen*, *Audi* un *Škoda*.
- 10 VWFS piedāvātais finansējums ir paredzēts tikai minētās grupas zīmolu transportlīdzekļu iegādei. Papildus finansēšanas piedāvājumiem šī sabiedrība sniedz savu ieguldījumu arī šo zīmolu transportlīdzekļu tirdzniecībā, veicot izplatītāju pārdošanas personāla apmācību. Tomēr izdevumi, kas saistīti ar šo ieguldījumu, parasti tiek amortizēti visā VWFS darbības budžetā un nav jāmaksā citiem grupas uzņēmumiem, kuri, lai gan pieder pie tās pašas uzņēmumu grupas, neizmanto kopā ar VWFS grupas aplikšanas ar PVN režīmu.

- 11 *VWFS* darbības ir sadalītas vairākās nozarēs, tostarp mazumtirdzniecības nozarē. Šajā nozarē šis uzņēmums piedāvā trīs veidu produktus gan profesionāļiem, gan privātpersonām, tostarp mehānisko transportlīdzekļu izpirkumnomu. Noslēdzot izpirkumnomas līgumu, *VWFS* iegādājas transportlīdzekli no izplatītāja un nodod to klientam, šajā līgumā paredzot, ka transportlīdzekļa īpašumtiesības tiek nodotas klientam tikai tad, kad ir veikti visi līgumā paredzētie maksājumi.
- 12 Saskaņā ar piemērojamo Apvienotās Karalistes tiesisko regulējumu *VWFS*, noslēdzot šādu līgumu, tiek uzskatīta par tā transportlīdzekļa piegādātāju, uz kuru attiecas minētais līgums, kam cita starpā ir jāietver nosacījums, ka attiecīgajam transportlīdzeklim ir apmierinoša kvalitāte. Tādējādi šis sabiedrības sniegtais pakalpojums neaprobežojas ar kredīta piešķiršanu, bet ietver arī atbalsta sniegšanu saistībā ar pašu transportlīdzekli, kā, piemēram, sūdzību par tā kvalitāti izskatīšanu.
- 13 Saskaņā ar šādu izpirkumnomas līgumu *VWFS* samaksātā cena transportlīdzekļa iegādei atbilst cenai, kuru *VWFS* maksā izplatītājam bez peļņas daļas. Turpretim, nosakot procentu likmi darījuma “finansēšanas” daļai, *VWFS* pievieno saviem finansēšanas izdevumiem vispārējo pieskaitāmo izmaksu daļu, peļņas daļu un samaksu par neatgūstamajām kredītsaistībām. Tādējādi saskaņā ar grāmatvedības sistēmu, ko *VWFS* izmanto šim darījumu veidam, atlīdzību daļa, kas atbilst procentiem, tiek iekļauta apgrozījumā, atšķirībā no daļas, kas atbilst transportlīdzekļa pirkuma cenas atlīdzībai.
- 14 Puses ir vienprātis, ka, lai gan tas ir viens komercdarījums, tomēr izpirkumnomas līgums atbilstoši Apvienotās Karalistes PVN tiesību aktiem aptver vairākus atsevišķus darījumus – to skaitā, pirmkārt, ar nodokli apliekamu transportlīdzekļa nodošanu izmantošanā un, otrkārt, ar nodokli neapliekamu kredīta piešķiršanu.
- 15 Runājot par *VWFS* samaksāto PVN priekšnodokli par visām tās darbībām, viena daļa no tā attiecas vai nu tikai uz darījumiem, kas apliekami ar nodokli, vai arī tikai uz darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, bet otra daļa attiecas uz abu veidu darījumiem. Šo pēdējo PVN Apvienotajā Karalistē sauc par “atlikušo” daļu. Konkrēti runājot, šis ir administrācijas vispārējās pieskaitāmās izmaksas [ar ikdienas administrāciju saistītas vispārējās izmaksas], piemēram, tās, kas ir saistītas ar personāla apmācību un pieņemšanu darbā, ēdināšanu un dzērieniem, informātikas infrastruktūras uzturēšanu un uzlabošanu, kā arī telpu un kancelejas preču izmaksas. Ņemot vērā *VWFS* no nodokļa daļēji atbrīvoto statusu, pusēm ir atšķirīgi viedokļi par to, ciktāl *VWFS* var atskaitīt šo atlikušo PVN.
- 16 Lai noteiktu atskaitāmā priekšnodokļa summu, *VWFS* vienojās ar nodokļu administrāciju par “īpašu daļējas atbrīvošanas metodi”. Saskaņā ar šo metodi priekšnodoklis, kas samaksāts par izdevumiem, kuri radušies tikai un vienīgi ar nodokli apliekamu darījumu veikšanai, ir atskaitāms, bet nodoklis par izdevumiem, kas radušies tikai un vienīgi no nodokļa atbrīvotu darījumu veikšanai, nav atskaitāms.
- 17 *VWFS* 2007. gada 2. februārī vērsās nodokļu administrācijā, ierosinot, ka saskaņā ar šo īpašo metodi priekšnodokli samaksātais atlikušais PVN ir jāsadala starp tās uzņēmējdarbības nozarēm, it īpaši saskaņā ar apgrozījumu katrā nozarē, taču tas tiktu aprēķināts, neņemot vērā to transportlīdzekļu vērtību, kas pārdoti tālāk saskaņā ar izpirkumnomas līgumiem. Pēc tam tikšot izmantota īpaša metode, lai aprēķinātu atlikušo PVN atskaitījumu katrai nozarei.
- 18 Strīds starp nodokļu administrāciju un *VWFS* attiecas uz to, ciktāl šādi mazumtirdzniecības sektoram piešķirtais atlikušais PVN saskaņā ar šādu īpašu metodi ir jāuzskata par *VWFS* “izmantotu vai izmantojamu”, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus šajā nozarē.
- 19 Šajā ziņā *VWFS* ierosina balstīties uz attiecību starp to darījumu skaitu, kas apliekami ar nodokli, un kopējo darījumu skaitu šajā nozarē. Saskaņā ar tās metodi izpirkumnomas darījumi esot jāuzskata par diviem atsevišķiem darījumiem, no kuriem viens ir apliekams ar nodokli, bet otrs – atbrīvots no nodokļa, un darījumu skaits atbilstot nevis līgumu skaitam, bet gan maksājumu skaitam, parasti vienreiz mēnesī, kas veikti saskaņā ar šiem līgumiem.

- 20 Savukārt nodokļu administrācija uzskata, ka katra atlikušā PVN summa, kas attiecas uz izpirkumnomas līgumiem, ir jāsadala starp darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli, un darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar šādu darījumu vērtību, bet neiekļaujot transportlīdzekļa sākotnējo vērtību tā piegādes brīdī. Ņemot vērā, ka izpirkumnomas darījuma vērtība tādējādi lielā mērā būtu saistāma ar finansējuma piešķiršanu, kas ir no nodokļa atbrīvots pakalpojums, atgūstama būtu tikai tā atlikušā PVN daļa, kas attiecas uz citu saskaņā ar šo līgumu veiktu ar nodokli apliekamu darījumu vērtību, piemēram, atlīdzībām pirmstermiņa atmaksas gadījumā un izpirkuma iespējas izmantošanas izdevumiem.
- 21 2008. gada 16. jūnijā nodokļu administrācija izsniedza paziņojumu par nodokļa aprēķinu attiecībā uz PVN, kas jāmaksā VWFS, pamatojoties uz tās atskaitīšanas tiesību interpretāciju. Pēc tam 2008. gada 30. septembrī nodokļu administrācija pieņēma lēmumu, nosakot ar nodokli apliekamo summu.
- 22 VWFS pārsūdzēja šo paziņojumu par nodokļa aprēķinu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste), kas ar 2011. gada 18. augusta spriedumu apmierināja tās prasību.
- 23 Nodokļu administrācija iesniedza apelācijas sūdzību *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesā (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste). Šī tiesa 2012. gada 12. novembrī pasludināja spriedumu, ar kuru apmierināja šo apelācijas sūdzību.
- 24 *Court of Appeal (England & Wales) (Civil division)* (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta), Apvienotā Karaliste) iesniegto VWFS apelācijas sūdzību šī tiesa apmierināja ar 2015. gada 28. jūlija spriedumu.
- 25 Iesniedzējtiesa *Supreme Court of the United Kingdom* (Apvienotās Karalistes Augstākā tiesa) atļāva nodokļu administrācijai iesniegt pārsūdzību 2015. gada 23. decembrī un to izskatīja 2016. gada 3. novembrī.
- 26 Šādos apstākļos *Supreme Court of the United Kingdom* (Apvienotās Karalistes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Gadījumā, ja vispārējās pieskaitāmās izmaksas, kas ir attiecināmas uz izpirkumnomas darījumiem (kurus veido no nodokļa atbrīvoti finansējuma piešķiršanas darījumi un ar nodokli apliekami transportlīdzekļu nodošanas izmantošanā darījumi), ir iekļautas tikai nodokļu maksātāja iesniegtā finansējuma, kas ir no nodokļa atbrīvots darījums, cenā, vai nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt visu vai daļu no priekšnodokļa par šīm izmaksām?
- 2) Kā pareizi interpretēt 2000. gada 8. jūnija sprieduma *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300) 31. punktu, it īpaši apgalvojumu, ka vispārējās pieskaitāmās izmaksas “ir daļa no nodokļu maksātāja vispārējām pieskaitāmajām izmaksām un tādēļ tās kā tādas veido daļu no šī uzņēmuma produktu cenas”?
- Jo īpaši:
- a) Vai šī frāze ir interpretējama tādējādi, ka dalībvalstij vienmēr ir jānosaka priekšnodokļa daļa katram darījumam ar jebkuru īpašu metodi, kas noteikta saskaņā ar PVN direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu?
- b) Vai tas tā ir arī gadījumā, ja faktiski vispārējās pieskaitāmās izmaksas nav iekļautas uzņēmuma ar nodokli apliekamo darījumu cenā?
- 3) Vai tas, ka vispārējās pieskaitāmās izmaksas faktiski, vismaz zināmā mērā, ir izlietas, lai veiktu ar nodokli apliekamus transportlīdzekļa pārdošanas darījumus,
- a) nozīmē, ka ir jāatskaita zināma priekšnodokļa daļa par šīm izmaksām;

- b) un tas tā ir, pat ja vispārējās pieskaitāmās izmaksas faktiski nav iekļautas ar nodokli apliekamo transportlīdzekļu nodošanas izmantošanā darījumu cenā?
- 4) Vai būtībā ir tiesiski neņemt vērā ar nodokli apliekamos transportlīdzekļu pārdošanas darījumus (vai to vērtību), lai izmantotu īpašu metodi saskaņā ar PVN direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 27 Ar saviem četriem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 168. pants un 173. panta 2. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, pat ja vispārējās pieskaitāmās izmaksas, kas atbilst tādiem kustamo īpašumu izpirkumnomas pakalpojumiem, kādi ir pamatlietā, ir ietvertas nevis summā, kas klientam jāmaksā par attiecīgās preces nodošanu īpašumā, tas ir, ar nodokli apliekamajā darījuma daļā, bet gan procentu summā, kas jāmaksā saskaņā ar darījuma “finansēšanas” daļu, tas ir, no nodokļa atbrīvotajā darījuma daļā, šādas vispārējās pieskaitāmās izmaksas PVN nolūkā tomēr ir jāuzskata par elementu, kas veido šī nodošanas īpašumā darījuma cenu, un, otrkārt, dalībvalstis var piemērot sadalījuma metodi, kurā netiek ņemta vērā attiecīgās preces sākotnējā vērtība tās piegādes brīdī.

Ievada apsvērumi

- 28 Vispirms ir jānosaka, vai no PVN viedokļa dažādi darījumi, kas saistīti ar izpirkumnomas pakalpojumiem, tādi kā pamatlietā apskatāmie darījumi, proti, finansējuma piešķiršana un transportlīdzekļu nodošana īpašumā, ir jāvērtē kā atšķirīgi ar nodokli apliekami darījumi vai kā vienoti kompleksi darījumi, kurus veido vairāki elementi.
- 29 Kā izriet no Tiesas judikatūras, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai noteiktu, vai PVN nolūkos šis darījums ir divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums (spriedums, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Tiesa ir arī nospriedusi, ka, pirmkārt, no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas izriet, ka katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un neatkarīgu un, ka, otrkārt, darījumu, kas ir tikai ekonomiska rakstura pakalpojums, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību, nedrīkst mākslīgi sadalīt. Ir jāuzskata, ka vienots darījums ir tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs ir īstenojis attiecībā pret klientu, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2016. gada 14. aprīlis, *Gabarel*, C-555/15, nav publicēts, EU:C:2016:272, 44. punkts, kā arī spriedumu, 2017. gada 4. oktobris, *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 37. un 38. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 31 Turklāt vienots pakalpojums ir tad, ja viena vai vairākas sastāvdaļas veido galveno pakalpojumu, bet savukārt pārējās sastāvdaļas ir uzskatāmas par vienu vai vairākiem papildpakalpojumiem, uz kuriem attiecas tāds pats nodokļu režīms kā uz galveno pakalpojumu. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (spriedums, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 32 Saskaņā ar LESD 267. pantu izveidotās sadarbības ietvaros valsts tiesām pašām ir jānosaka, vai konkrētajā lietā ir šāds gadījums, un šajā ziņā jāveic galīgs vērtējums par faktiem (spriedums, 2011. gada 10. marts, *Bog u.c.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, EU:C:2011:135, 55. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 33 Tādējādi, lai noteiktu, vai komercdarījums sastāv no vairākiem neatkarīgiem pakalpojumiem vai arī vienota pakalpojuma attiecībā uz PVN, valsts tiesai ir jānoskaidro elementi, kas raksturo konkrēto darījumu, ņemot vērā šī darījuma saimniecisko mērķi un tā adresātu intereses (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 8. decembris, *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, 28. un 29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 34 Šajā lietā iesniedzējtiesa uzskata, ka katrs automašīnas izpirkumnomas līgums sastāv no vairākiem atšķirīgiem pakalpojumiem, proti, no vienas puses, transportlīdzekļa nodošanas īpašumā un, no otras puses, kredīta piešķiršanas. Šajā ziņā ir jākonstatē, ka ne no iesniedzējtiesas nolēmuma, ne no Tiesā iesniegtajiem apsvērumiem neizriet, ka šāda kvalifikācija nav tikusi veikta atbilstoši iepriekš minētajiem kritērijiem.
- 35 It īpaši, kā to apgalvo Apvienotās Karalistes valdība, šis izpirkumnomas darījuma sadalījums šķiet saderīgs ar Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru, lai arī PVN direktīvas 135. pantā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa tiek interpretēti šauri, tomēr, neesot skaidrai norādei par aizdevēja vai aizņēmēja identitāti, frāze “kredīta piešķiršana un kredīta starpniecība” šī panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē nevar attiekties tikai uz banku un finanšu iestāžu piešķirtiem aizdevumiem un kredītiem.
- 36 Līdz ar to aktīvu pirkuma cenas atliktais maksājums, samaksājot attiecīgās procentu summas, var tikt uzskatīts par kredīta piešķiršanu, kas saskaņā ar šo noteikumu ir no nodokļa atbrīvots darījums, ar nosacījumu, ka procentu maksājums ir nevis daļa no atlīdzības, kas saņemta par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, bet gan atlīdzība par šo kredītu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1993. gada 27. oktobris, *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, EU:C:1993:855, 12., 13. un 19. punkts).

Par PVN atskaitāmās daļas aprēķināšanas metodi

- 37 Lai atbildētu uz uzdotajiem jautājumiem, kas ir pārformulēti šī sprieduma 27. punktā, ir jāatgādina Tiesas judikatūra attiecībā uz PVN atskaitīšanas tiesību rašanos un apjomu.
- 38 Tiesa jau ir nospriedusi, ka no PVN direktīvas 168. panta izriet, ka nodokļu maksātājam principā ir tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, ja tiek konstatēts, ka preces vai pakalpojumi, uz kuru pamata tiek apgalvotas šīs tiesības, nodokļu maksātājam turpmāk ir jāizmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem un ka šīs preces ir piegādājis vai pakalpojumus sniedzis kāds cits nodokļu maksātājs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 34. un 35. punkts).
- 39 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru šis nodokļu maksātāju tiesības ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips, tāpēc tās veido PVN mehānisma neatņemamu sastāvdaļu un principā nevar tikt ierobežotas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 30. un 31. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 40 Faktiski iedibinātās atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Kopējā PVN sistēma tādējādi nodrošina, ka jebkura saimnieciska darbība neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētā saimnieciskā darbība pati ir apliekama ar PVN, tiek aplikta ar nodokli pilnīgi neitrāli (spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 32. punkts).
- 41 Tāpat no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai nodokļu maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un tiktu noteikts šo tiesību apjoms, principā ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saiknes starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, esamība. 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 (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 42 Tiesības uz atskaitīšanu nodokļu maksātājam tomēr 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 viņa vispārējām pieskaitāmajām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no viņa pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Šādi izdevumi ir tieši un tūlītēji saistīti ar nodokļu 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).
- 43 Šajā lietā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka pamatlietā aplūkotajām vispārējām pieskaitāmajām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar visām VWFS darbībām, nevis tikai dažām no tām. Šajā ziņā fakts, ka VWFS nolēma šīs izmaksas iekļaut nevis ar nodokli apliekamo darījumu cenā, bet tikai ar nodokli neapliekamo darījumu cenā, nekādi nevar ietekmēt šādu faktu konstatāciju.
- 44 Tādējādi, ciktāl šīs vispārējās pieskaitāmās izmaksas faktiski, vismaz zināmā mērā, ir radušās, lai nodrošinātu transportlīdzekļu nodošanu īpašumā, kas ir ar nodokli apliekami darījumi, minētās izmaksas kā tādas ir daļa no šo darījumu cenas. Līdz ar to principā var runāt par tiesībām atskaitīt PVN saskaņā ar apsvērumiem, kas izklāstīti šī sprieduma 38.–42. punktā.
- 45 Attiecībā uz faktu, ka pamatlietā apskatītās vispārējās pieskaitāmās izmaksas skaidri neparādās to transportlīdzekļu nodošanas izmantošanā darījumu cenā, kas tiek aplikti ar nodokli, ir jāatgādina, ka šo saimniecisko darījumu rezultāts neietekmē atskaitīšanas tiesības, ar nosacījumu, ka šai darbībai pašai ir piemērojams PVN (spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 Kā Tiesa jau ir nospriedusi, ir jānodrošina tiesības uz PVN atskaitīšanu, tās nepakļaujot kritērijam, it īpaši, par nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības rezultātu, kā noteikts PVN direktīvas 9. panta 1. punktā, proti, ka nodokļu maksātājs ir “jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta” (spriedums, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 44. punkts).
- 47 Tomēr šo atskaitīšanas tiesību apjoms atšķiras atkarībā no attiecīgo preču un pakalpojumu paredzētās izmantošanas. Proti, kamēr attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas domāti vienīgi ar nodokli apliekamu darījumu īstenošanai, ir paredzēts, ka nodokļu maksātāji var atskaitīt visu nodokli, kas samaksāts par iegādi vai piegādi, attiecībā uz dažādiem darījumiem paredzētām precēm un pakalpojumiem, PVN direktīvas 173. panta 1. punktā ir paredzēts, ka tiesības atskaitīt nodokli ir aprobežotas ar to PVN daļu, kas ir samērīga to darījumu summai, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un kuri īstenoti, izmantojot šīs preces vai šos pakalpojumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 9. jūnijs, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, 25. punkts).
- 48 Šajā lietā, tā kā VWFS mazumtirdzniecības nozarē radušās vispārējās pieskaitāmās izmaksas attiecas uz precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti, lai veiktu gan darījumus, attiecībā uz kuriem var izmantot atskaitīšanas tiesības, gan arī darījumus, kas atskaitīšanas tiesības nerada, saskaņā ar attiecīgajiem šīs direktīvas noteikumiem ir jānosaka atskaitāma daļa.
- 49 Parasti saskaņā ar PVN direktīvas 173. panta 1. punkta otro daļu atskaitāmā daļa atbilstoši šīs direktīvas 174. un 175. pantam visiem darījumiem, ko veic nodokļu maksātājs, tiek noteikta, ņemot vērā apgrozījumu.

- 50 Tomēr saskaņā ar minētās direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu dalībvalstis var atļaut vai prasīt nodokļu maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantošanas mērķi.
- 51 No Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstis, pateicoties šim noteikumam, var attiecīgajam darījumam piemērot metodi vai sadales kritēriju, kas atšķiras no metodes, kura ir balstīta uz apgrozījumu, ar nosacījumu, ka šī metode garantē precīzāku PVN priekšnodokļa atskaitāmās daļas noteikšanu par to, kas izriet no metodes, kura ir balstīta uz apgrozījumu, piemērošanas (spriedums, 2012. gada 8. novembrī, *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, 24. punkts).
- 52 Tādējādi jebkurai dalībvalstij, kas nolemj atļaut vai uzlikt nodokļu maksātājam pienākumu veikt atskaitījumu, pamatojoties uz visu preču vai pakalpojumu vai to daļu izmantojumu, ir jānodrošina, ka atskaitīšanas tiesību aprēķināšanas metodes ar visaugstāko precizitāti ļauj konstatēt to daļu no PVN, kas attiecas uz darījumiem, kuri dod tiesības uz atskaitījumu. Nodokļu neitralitātes princips, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai, prasa, lai atskaitāmā nodokļa summas aprēķināšanas noteikumi objektīvi atspoguļotu to izdevumu par jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem faktisko daļu, kas ir saistīti ar darījumiem, no kuriem var atskaitīt nodokli (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 10. jūlijs, *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, 30. un 31. punkts).
- 53 Tomēr šajā ziņā Tiesa ir skaidri norādījusi, ka izvēlētajai metodei nav jābūt iespējami precīzai, bet, kā tas izriet no šī sprieduma 51. punkta, tai jāspēj garantēt precīzāku rezultātu par to, kāds tas būtu tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 9. jūnijs, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, 33. punkts).
- 54 Jāatzīst, ka Tiesa 2014. gada 10. jūlija sprieduma lietā *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056) 33. punktā attiecībā uz banku iestādi, kas iesaistīta lizinga darījumos autotransporta nozarē, atzina, ka, ņemot vērā valsts tiesas pārbaudi, ja šādu darījumu veikšana no bankas var prasīt izmantot noteiktas jaukta veida darījumos izmantojamas preces un pakalpojumus, piemēram, ēkas, elektroenerģijas patēriņu vai noteiktus transversālus pakalpojumus, visbiežāk šāda izmantošana ir saistīta galvenokārt ar finansēšanu vai līgumu, ko iznomātājs noslēdzis ar tā klientiem, pārvaldību, nevis ar transportlīdzekļu nodošanu izmantošanā.
- 55 Šādos īpašos apstākļos Tiesa minētā sprieduma 34. punktā uzskatīja, ka atskaitāmā nodokļa aprēķināšana, piemērojot uz apgrozījumu balstītu metodi, saskaņā ar kuru tiek ņemtas vērā summas saistībā ar to klientu samaksāto nomas maksas daļu, ar kuru tiek kompensēta transportlīdzekļa nodošana izmantošanā, neļauj noteikt PVN priekšnodokļa atskaitāmo daļu tik precīzi kā atbilstoši metodei, kas ir balstīta tikai uz to nomas maksas daļu, kura atbilst procentiem un ir kā atlīdzība par iznomātāja finansēšanas un līgumu pārvaldības izmaksām, jo šo divu pēdējo uzdevumu veikšanā visvairāk tiek izmantotas jaukta veida darījumos izmantojamās preces un pakalpojumi, lai īstenotu lizinga darījumus automašīnu nozarē.
- 56 Tomēr no Tiesas pamatojuma attiecībā uz lizinga darījumiem, par kuriem bija strīds 2014. gada 10. jūlija spriedumā lietā *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056), nevar secināt, ka PVN direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktā dalībvalstīm visiem līdzīgu darījumu veidiem automašīnu nozarē, piemēram, pamatlietā aplūkotajiem izpirkumnomas darījumiem, kopumā ir ļauts piemērot tādu sadalījuma metodi, kurā netiek ņemta vērā transportlīdzekļa vērtība tā piegādes brīdī.
- 57 It īpaši, ņemot vērā šī sprieduma 39. punktā minēto atskaitīšanas tiesību pamatprincipa raksturu, ja atskaitījuma aprēķinā netiek ņemta vērā faktiskā un nozīmīga daļa no vispārējiem atskaitāmiem izdevumiem attiecībā uz tādiem darījumiem, kas rada atskaitīšanas tiesības, tad šādi noteikumi nebūtu uzskatāmi par tādiem, kas objektīvi atspoguļo to izdevumu par jaukta veida darījumos izmantojamām

precēm un pakalpojumiem faktisko daļu, kas ir saistīti ar darījumiem, no kuriem var atskaitīt nodokli. Līdz ar to šādi noteikumi nav tādi, kas garantētu precizāku sadalījumu par to, kāds tas būtu tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums.

- 58 Tādēļ šajā lietā attiecībā uz nodokļu administrācijas piemēroto PVN atskaitījuma daļas aprēķināšanas metodi valsts tiesai ir jāpārbauda, vai ar šo metodi tiek ņemta vērā faktiskā un nozīmīga daļa no vispārējiem pieskaitāmiem izdevumiem attiecībā uz tādiem darījumiem, kas rada atskaitīšanas tiesības.
- 59 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. pants un 173. panta 2. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, pat ja vispārējās pieskaitāmās izmaksas, kas atbilst tādiem kustamo īpašumu izpirkumnomas darījumiem, kādi ir pamatlietā, ir ietvertas nevis summā, kas klientam jāmaksā par attiecīgās preces nodošanu izmantošanā, tas ir, ar nodokli apliekamajā darījuma daļā, bet gan procentu summā, kas jāmaksā saskaņā ar darījuma “finansēšanas” daļu, tas ir, no nodokļa atbrīvotajā darījuma daļā, šādas vispārējās pieskaitāmās izmaksas PVN nolūkā tomēr ir jāuzskata par elementu, kas veido šī nodošanas izmantošanā darījuma cenu, un, otrkārt, dalībvalstis nevar piemērot sadalījuma metodi, kurā netiek ņemta vērā attiecīgās preces sākotnējā vērtība piegādes brīdī, jo šī metode nenodrošina precizāku sadalījumu par to, kāds tas būtu tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 60 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 (sestā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. pants un 173. panta 2. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, pat ja vispārējās pieskaitāmās izmaksas, kas atbilst tādiem kustamo īpašumu izpirkumnomas darījumiem, kādi ir pamatlietā, ir ietvertas nevis summā, kas klientam jāmaksā par attiecīgās preces nodošanu izmantošanā, tas ir, ar nodokli apliekamajā darījuma daļā, bet gan procentu summā, kas jāmaksā saskaņā ar darījuma “finansēšanas” daļu, tas ir, no nodokļa atbrīvotajā darījuma daļā, šādas vispārējās pieskaitāmās izmaksas pievienotās vērtības nodokļa (PVN) nolūkā tomēr ir jāuzskata par elementu, kas veido šī nodošanas izmantošanā darījuma cenu, un, otrkārt, dalībvalstis nevar piemērot sadalījuma metodi, kurā netiek ņemta vērā attiecīgās preces sākotnējā vērtība piegādes brīdī, jo šī metode nenodrošina precizāku sadalījumu par to, kāds tas būtu tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums.

[Paraksti]