

Lieta C-25/03

Finanzamt Bergisch Gladbach

pret

HE

(Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – Dz?vojam?s m?jas b?vniec?ba, ko veic divi laul?tie, kuri veido vien?bu, kas pati neveic saimniecisku darb?bu – Vienas istabas izmantošana profesion?lai darb?bai, ko veic viens no kop?pašniekiem – Nodok?a maks?t?ja statuss – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – ?stenošanas noteikumi – Pras?bas attiec?b? uz fakt?rr??inu

?ener?ladvok?ta Antonio Ticano [*Antonio Tizzano*] secin?jumi, sniegti 2004. gada 11. novembr?

Tiesas spriedums (otr? pal?ta) 2005. gada 21. apr?l?.

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Nodok?a maks?t?ji — J?dziens — Persona, kas ir ieguvusi ?ku, lai taj? dz?votu kop? ar ?imeni, bet da?u no ?kas izmanto saimniecisk?s darb?bas veikšanai un ietver šo da?u sava uz??muma kapit?l? — Iek?aušana*

(Padomes Direkt?vas 77/388 2., 4. un 17. pants)

2. *Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Iepriekš samaks?ta nodok?a atskait?jums — Ražošanas l?dzek?a ieg?šana, ko veic vien?ba, kura izveidota, st?joties laul?b? — Laul?to kvalifik?cija par kop?pašniekiem k? ieguv?jiem no dar?juma, kas katram no vi?iem atseviš?i dod ties?bas uz atskait?šanu*

(Padomes Direkt?vas 77/388 17. pants)

3. *Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Iepriekš samaks?ta nodok?a atskait?jums — Ražošanas l?dzek?a ieg?šana, ko veic divi laul?tie, kuri veido vien?bu — ?pašuma da?as izmantošana uz??muma vajadz?b?m, ko veic viens no kop?pašniekiem — Š? kop?pašnieka ties?bas atskait?t visu nodokli, kas attiecas uz min?to da?u — Nosac?jums — Atskait?t? summa, kas nep?rsniedz dom?jamo da?u, kas nodok?a maks?t?jam pieder min?taj? kop?pašum?*

(Padomes Direkt?vas 77/388 17. pants)

4. Noteikumi par nodokšiem — Tiesību aktu saskaņošana — Apgrozījuma nodokši — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma — Iepriekš samaksāta nodokļa atskaitījums — Nodokļa maksātāja pienākumi — Faktiski, kur ietvertas atsevišķas norādes, esamība — Kas iegūšana, ko veic divi laulātie, kuri veido vienību — Kas daļas izmantošana, ko viens no koppašniekiem veic profesionāli darbībai — Prasība, lai pēdējam minētajam būtu faktiski, kas izdots uz vienu vārdu un kur norādīta cena un nodokļa daļa, kas atbilst viena domājama daļai koppašumam — Neesamība

(Padomes Direktīvas 77/388 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkts)

1. Persona, kas iegūst vai uzbūvē mājū, lai tajā dzīvotu kopā ar ģimeni, darbojas kā nodokļa maksātājs, un viņam līdz ar to ir tiesības uz atskaitīšanu atbilstoši Sestās direktīvas 17. pantam gan tās saskaņotajā redakcijā, gan redakcijā, kas izriet no Direktīvas 91/680, tiklīdz, ciklīdz šī persona vienu minētās kā istabu izmanto par biroju, lai – kaut vai papildus – veiktu saimniecisku darbību tās pašas direktīvas 2. un 4. panta nozīmē, un ciklīdz tā ietver šo kā daļu sava uzņēmuma kapitālā.

(sal. ar 52. punktu un rezolūciju daļu)

2. Tad, ja vienība, kas izveidota, stājas laulībā, un kam nav juridiskas personas statusa, un kas pati neveic saimniecisku darbību Sestās direktīvas 77/388 nozīmē gan tās saskaņotajā redakcijā, gan redakcijā, kas izriet no Direktīvas 91/680, veic pasākumu attiecībā uz ražošanas līdzekļiem, tad vienība ietilpst koppašniekiem, kas veido minēto vienību, šīs direktīvas nozīmē ir uzskatāmi par ieguvējiem no šī darījuma.

Ēmot vērā, ka šāda vienība nav nodokļa maksātāja, kā rezultātā tai nav tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu, saskaņā ar neitralitātes principu šādas tiesības uz atskaitīšanu ir jāatzīst katram laulātajam atsevišķi, ja vien tiem ir nodokļa maksātāju statuss.

(sal. ar 57. un 58. punktu un rezolūciju daļu)

3. Tad, ja divi laulātie, kas izveidojuši vienību, stājas laulībā, iegūst ražošanas līdzekļus, kura daļu profesionāli darbībai izmanto tikai viens no laulātajiem koppašniekiem, viņam ir tiesības uz visa pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu, kas attiecas uz pašuma daļu, ko viņš izmanto uzņēmuma vajadzībām, ja minētā atskaitītā summa nepārsniedz domājamo daļu, kas nodokļa maksātājam pieder minētajā koppašumā.

Ja attiecīgais uzņēmums varētu atskaitīt tikai daļu no nodokļa, ko tas ir maksājis par šo daļu, kuru viņš pilnībā izmanto darījumiem, par ko piemēro nodokli – daļu, kas noteikta pēc viena domājams daļas visa nama koppašumam, – minētais uzņēmums netiktu atbrīvots no visa nodokļa, kas piemērojams pašumam, kuru tas izmanto saimnieciskās darbības veikšanai; tas būtu pretrunā ar neitralitātes principu.

(sal. ar 71. un 74. punktu un rezolūciju daļu)

4. Sestās direktīvas 77/388 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkts gan saskaņā ar redakciju, gan redakciju, kas izriet no Direktīvas 91/680, iespējai izmantot tiesības uz atskaitīšanu neizvirza prasību, ka nodokļa maksātājam, kas kopā ar laulāto ir ieguvis īpašumu, kuram tas izmanto profesionālai darbībai, būtu vajadzīgs faktori, kas izdota uz viņa vārda un kurā norādīta cena un pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas atbilst viņa domājama daļai kopāpašumā. Šim nolīkam pietiek ar faktoriem, kas laulātajiem, kuriem pieder kopāpašums, izdota, nenorādot šādu sadalījumu.

(sal. ar 83. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2005. gada 21. aprīlī (*)

Sestā PVN direktīva – Dzīvojamās mājās būvniecība, ko veic divi laulātie, kuri veido vienību, kas pati neveic saimniecisku darbību – Vienas istabas izmantošana profesionālai darbībai, ko veic viens no kopāpašniekiem – Nodokļa maksātāja statuss – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Īstenošanas noteikumi – Prasības attiecībā uz faktoriem

Lieta C-25/03

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar 2002. gada 29. augusta līgumu un kas Tiesā reģistrēta 2003. gada 23. janvārī, tiesvedībā

Finanzamt Bergisch Gladbach

pret

HE.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], R. Šintgens [*R. Schintgen*] (referenti), Dž. Arestis [*G. Arestis*] un J. Klučka [*J. Klucka*],

ģenerālvokāls A. Ticano [*A. Tizzano*],

sekretāre K. Štranca [*K. Sztranc*], administratore,

ģemot viņa rakstveida procesū un tiesas sēdē 2004. gada 23. septembrī,

ģemot viņa apsvērumus, ko sniedza:

– *Finanzamt Bergisch Gladbach* (Bergišās Gladbahas Finanšu pārvalde), ko pārstāv A. Eihs [*A. Eich*], pārstāvis,

– HE [*HE*], ko pārstāv K. Fūrmans [*C. Fuhrmann*], *Rechtsanwalt*, un K. Kornš [*K. Korn*], *Steuerberater*

– Eiropas Kopienu Komisija, ko p?rst?v E. Traversa [*E. Traversa*] un K. Gross [*K. Gross*], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus tiesas s?d? 2004. gada 11. novembr?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz 2., 4., 17., 18. un 22. panta interpret?ciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 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 (OV L 145, 1. lpp.), gan s?kotn?j? redakcij?, gan redakcij?, kas izriet no Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vas 91/680/EEK, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388 nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV L 376, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

2 Šis l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu tika iesniegts saist?b? ar pr?vu starp *Finanzamt Bergisch Gladbach* (Bergišas Gladbahas Finanšu p?rvalde; turpm?k tekst? – “*Finanzamt*”) un HE, lai noskaidrotu, vai un – attiec?g? gad?jum? – k?d? apm?r? HE, kas kop? ar sievu ir dz?vojam?s m?jas l?dz?pašnieks un kas šaj? m?j? vienu istabu izmanto vien?gi profesion?liem m?r?iem, ir ties?bas uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) atskait?šanu, kas piem?rots saist?b? ar min?t?s ?kas b?vniec?bu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 2. pants, kas veido Sest?s direkt?vas II sada?u, kuras nosaukums ir “Darb?bas joma”, ir š?ds:

“Pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks?:

1. Par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas.

2. Par pre?u iev?šanu.”

4 4. pants, kas veido min?t?s direkt?vas IV sada?u, kuras nosaukums ir “Nodok?a maks?t?ji”, paredz:

“1. “Nodok?a maks?t?js” noz?m? visas personas, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru 2. punkt? nor?d?tu saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a un rezult?ta.

2. Š? panta 1. punkt? min?t? saimniecisk? darb?ba aptver visas ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas, ieskaitot kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bas. Ilglaic?ga materi?la vai nemateri?la ?pašuma [?ermeniskas vai bez?ermeniskas lietas] izmantošana nol?k? g?t no t?[s] ien?kumus ar? uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.

[..]”

5 T?s pašas direkt?vas 5. panta 1. punkts V sada??, kuras nosaukums ir “Ar nodokli apliekami

darījumi”, paredz:

“Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pašumu [ermeņu lietu] kā pašniekam.”

6 Sestās direktīvas 17. pants ar nosaukumu “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma”, kas iekļauts XI sadaļā, kuras nosaukums ir “Atskaitējumi”, ir šāds:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.

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

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..].

6. Ne ilgāk kā četras gadus no šīs direktīvas spēkā stāšanās dienas Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšana. Pievienotās vērtības nodoklis nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri [cieši] saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad iepriekšminētās normas stājas spēkā, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šī direktīva stājas spēkā.

[..]”

7 Laika posmā, uz kuru attiecas pamata lieta, spēkā stājusies Direktīva 91/680, kuras 3. panta daļā bvalstī ir uzlikts pienākums pielāgot savas PVN sistēmas minētās direktīvas noteikumiem un pieņemt pasākumus, kas vajadzīgi, lai šie pielāgojumi stātos spēkā 1993. gada 1. janvārī. Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts redakcijā, kas izriet no Direktīvas 91/680, paredz:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

[..].”

8 18. pants, kura nosaukums ir “Noteikumi, kas regulē atskaitēšanas tiesību stenošanu” un kas tūlīt ietilpst Sestās direktīvas XI sadaļā, ir šāds:

“1. Lai stēnotu savas atskaitēšanas tiesības, nodokļa maksātājam:

a) par atskaitējumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktārai [faktāriņam], kas sastādīts saskaņā ar 22. panta 3. punktu;

[..].”

9 Sestās direktīvas 22. pants ar nosaukumu “Pienākumi atbilstīgi iekšējai sistēmai”, kas iekļauts XIII sadaļā, kuras nosaukums ir “To personu pienākumi, kurām jāmaksā nodoklis”, ir

š?ds:

“[.]

3.a) Katrs nodok?a maks?t?js izdod fakt?ru [fakt?rr??inu] vai citu dokumentu fakt?ras [fakt?rr??ina] viet? par vis?m prec?m un pakalpojumiem, ko tas pieg?d?jis citam nodok?a maks?t?jam, un pats patur š? dokumenta kopiju.

[.]

b) fakt?ra [fakt?rr??ins] skaidri par?da cenu bez nodok?a un attiec?go nodokli katra[i] likme[i], k? ar? visus iz??mumus;

c) dal?bvalstis pie?em [izstr?d?] krit?rijus, lai noteiktu, vai dokuments der fakt?ras [fakt?rr??ina] viet?.

[.]

8. [.] dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi uzliktu un iekas?tu nodok?us un nov?rstu kr?pšanu.

[.]”

10 Min?tais 22. pants ar Direkt?vu 91/680 ir groz?ts š?di:

“[.]

3.a) Ikviens nodok?u maks?t?js izsniedz fakt?rr??inu vai citu dokumentu, kas aizst?j fakt?rr??inu, par prec?m un pakalpojumiem, ko tas ir pieg?d?jis vai sniedzis citam nodok?u maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?u maks?t?ja. [..] Nodok?u maks?t?js saglab? visu izsniegto dokumentu kopijas.

[.]

b) Fakt?rr??in? skaidri nor?da cenu bez nodok?a un attiec?go nodokli katrai likmei, k? ar? jebkurus atbr?vojumus.

[.]

c) Dal?bvalstis izstr?d? krit?rijus, k? noteikt, vai dokumentu var uzskat?t par fakt?rr??inu.

[.]

8. Dal?bvalstis var uzlikt citas saist?bas [citus pien?kumus], ko t?s uzskata par vajadz?g[iem], lai pareizi iekas?tu nodokli un nov?rstu nodok?u nemaks?šanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?u maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?das saist?bas [š?di pien?kumi] tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

[.]”

Valsts tiesiskais regul?jums

11 Atbilst?g?s normas V?cijas likum? par apgroz?juma nodokli (*Umsatzsteuergesetz*, turpm?k tekst? – “*UStG*”), redakcij?s, kas piem?rojamas 1991.–1993. taks?cijas gadam (skat. attiec?gi *BGBI*)

. 1991 I, 351. lpp., un *BGBI.* 1993 I, 566. lpp.), uz ko attiecas pamata lieta, bija šādas:

“14. pants Faktu izdevumu sadalīšana

1. Ja nodokļa maksātājs piegādā preces vai sniedz pakalpojumus, par ko atbilstoši 1. panta 1. punkta 1. un 3. apakšpunktam ir maksājams nodoklis, nodokļa maksātājs var un – gadījumā, ja tas šos darījumus veic cita nodokļa maksātāja uzdevumā labā – tam pārdotajam minētā nodokļa maksātāja pieprasījuma ir jāsadala faktu izdevumi, kuros atsevišķi ir norādīta nodokļa summa. Faktu izdevumos ir jāietver šādas ziņas:

- 1) tās nodokļa maksātāja uzvārds (nosaukums) un adrese, kas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus;
- 2) tās nodokļa maksātāja uzvārds (nosaukums) un adrese, kam tiek piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi;
- 3) piegādāto prešu daudzums un parastais komercapzīmējums vai sniegto pakalpojumu veids un apjoms;
- 4) prešu piegādes vai pakalpojumu sniegšanas diena;
- 5) maksa par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (10. pants) un
- 6) nodokļa, kas uzliedzams par minēto maksu, summa (5. punkts).

[..]

15. pants Priekšnodokļa atskaitīšana

1. Nodokļa maksātājs var atskaitīt no priekšnodokļa šādas summas:

- 1) nodokli, kas atsevišķi minēts faktu izdevumos 14. panta nozīmā, kurus tam par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu savu uzdevumā labā ir izsnieguši citi nodokļa maksātāji. Ja atsevišķi norādītā nodokļa summa attiecas uz tādējiem darījumiem, par kuriem ir samaksāts, bet kuri vēl nav izpildīti, tad tā ir atskaitāma brīdī, kad sadalīti faktu izdevumi un veikts maksājums;

[..].”

12. Tā kā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolikumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu ir norādījusi uz tiesisko stāvokli, kāds šajā jomā pastāv Austrijas Republikā, ir jāprecizē, ka minētajā dalībvalstī 12. panta 2. punkta 2. apakšpunkts 1994. gada likumā par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz, BGBI. 663/1994*) paredz:

“Par tādām, kas veiktas uzdevumā labā, nav uzskatāmas prešu piegādes, pakalpojumu sniegšana vai prešu ievadumi:

- a) kuru maksa neveido pamatizdevumus (izmaksas), kas atskaitāmi no nodokļa 20. panta 1. punkta 1. līdz 5. apakšpunkta nozīmā 1988. gada likumā par ienākumu nodokli (*Einkommensteuergesetz, BGBI. 100/1988*);

[..].”

13. Pārdotajam minētā norma ir izteikta šādā redakcijā:

“No nodokļa nevar atskaitīt šādus ievējumus:

[..]

2. [..]

d) izmaksas vai izdevumus, kas saistīti ar biroju, kurš atrodas dzīvesvietā, un šis biroja aprīkojumu, kā arī preces dzīvesvietas iekārtošanai. Ja birojs, kas atrodas dzīvesvietā, ir visas uzņēmuma darbības un nodokļa maksātāja profesionālās darbības galvenā vieta, tad izmaksas un izdevumi, kas ar to saistīti, to skaita izmaksas aprīkojumam, no nodokļa ir atskaitāmi.”

Pamata prava un prejudiciālie jautājumi

14 No pamata lietas materiāliem izriet, ka 1990. gadā HE koppašums ar sievu ieguva zemes gabalu. Vērs ieguva pašums vienu ceturto domājamo daļu, bet sieva – trīs ceturts domājams daļas. Pēc tam laulātie uzticēja dažādiem uzņēmumiem dzīvojamās mājās būvniecību uz minētā zemes gabala. Tiesas sēdē Eiropas Kopienų Tiesā HE pārstāvis precizēja, ka arī attiecībā uz minēto ūķu koppašnieku domājams daļas bija viena ceturtdomājams daļa vāram un trīs ceturts domājams daļas sievai. Visi faktoriņi attiecībā uz ūķas būvniecību bija adresēti HE kungam un kundzei, neminot atšīrības atkarību no katra koppašnieka domājams daļas.

15 Ir zināms, ka HE kungs izmantoja vienu minētās dzīvojamās mājās istabu kā biroju, lai tur vienlaikus ar algoto darbu veiktu papildu profesionālo darbību kā arī konkrētu nozari saistītu publikāciju autors.

16 PVN deklarācijas par laika posmu, uz kuru attiecas 1991., 1992. un 1993. taksācijas gads, HE kungs, balstoties uz faktoriņiem attiecībā uz ūķas būvniecību, veica attiecīgu nodokļa atskaitēšanu; pēc viāa uzskatiem atskaitēms daļa bija 12 %, kas atbilst biroja platības attiecībai pret ūķas kopījo dzīvojamo platību.

17 Tomēr *Finanzamt* atteicās veikt šo atskaitējumu, pamatojoties uz to, ka mājās pašnieks un ieguvējs no šiem būvniecības pakalpojumiem ir laulātie HE abi kopā, nevis HE kungs viens pats.

18 Prasību, ko pret šo atteikumu cēla HE kungs, pirmajā instancē daļēji apmierināja *Finanzgericht*.

19 Kā norādīja minētā tiesa, no civiltiesību viedokļa HE kungs saistībā ar biroju ir mājās pašnieks un būvdarbu pieņēmējs tikai daļēji, kas atbilst vienai ceturtajai daļai. Tā kā citu pierādījumu nebija, *Finanzgericht* balstījās uz nampašuma sadalījumu starp laulātajiem. Ēmot vērē, ka sievas pašums bija trīs ceturts domājams daļas, *Finanzgericht* atzina HE kunga tiesības saistībā ar biroju atskaitīt PVN tikai tādēļ apmērē, kas atbilst vienai ceturtajai daļai, proti, vienai ceturtajai daļai no 12 % no priekšnodokļa kopījs summas. Pēc minētās tiesas uzskatiem apstāklim, ka faktoriņi bija adresēti abiem laulātajiem kopā, šajā sakarē nav nozēmes.

20 Gan *Finanzamt*, gan HE kungs iesniedza kasācijas sēdzību [*Revision*] par minēto spriedumu *Bundesfinanzhof*.

21 *Finanzamt* uzskata, ka ir jānošīr, vai pamata prāvā aplēkotie pakalpojumi tika sniegti abiem koppašniekiem kopā vai tikai vienam no viņiem. Ja pēc pasētījuma nevar skaidri secinēt, kas ir mājās pašnieks, tad par ieguvējiem no būvdarbiem ir uzskatāmi abi koppašnieki. Šajā sakarē jautājumam par HE kunga un kundzes nampašuma attiecīgo sadalījumu daļējs nav nozēmes. Jebkurē gadījumā tas, ka PVN priekšnodokļa summa nav noteikta katram koppašniekam atsevišēi, kā arī tas, ka faktoriņi ir izsniegti uz abu laulāto vārdā, tos nenošīrot, liedz HE

kungam sa?emt jebk?dus atskait?jumus.

22 Turpret? HE kungs uzskata, ka, t? k? vi?am ir ekskluz?vas lietošanas ties?bas uz ?kas da?u, kas tiek izmantota k? birojs, tad vi?š ir uzskat?ms par vien?go m?jas ?pašnieku attiec?b? uz š?s da?as b?vdarbiem. K? nor?da HE kungs, atteikums pieš?irt piepras?to atskait?jumu, pamatojoties vien?gi uz valsts civilties?b?m, nav sader?gs ar kop?jo PVN sist?mu. Pret?ji tam, ko nospriedusi pirm?s instances tiesa, ties?bas uz atskait?šanu ir attiecin?mas uz visu PVN par biroja b?vniec?bu jeb 12 % no PVN kop?j?s summas, kas maks?jama par ?ku.

23 *Bundesfinanzhof* nor?da, ka, piem?rojot V?cijas ties?bas, gad?jum?, ja pas?t?jumu kop?gi veic vair?kas personas, darbojoties k? vienk?rša faktiskā vien?ba, nevis k? patst?v?ga juridiskā vien?ba – person?lsabiedr?ba vai kapit?lsabiedr?ba, – katra no š?s faktisk?s vien?bas person?m ir ieguv?ja no sa?emtajiem pakalpojumiem attiec?b? uz da?u, par ko ir vienošanas š?s personas lab?. Šaj? gad?jum? saist?b? ar PVN attiec?g?s personas ner?koj?s k? vien?ba, t?p?c ir uzskat?ms, ka abi laul?tie ir ieguv?ji no sniegtajiem pakalpojumiem.

24 T?pat min?t? tiesa nor?da – *Finanzgericht* ir atzinusi, ka biroj?, kas atrad?s kop?gi uzb?v?taj? ?k?, profesion?lu darb?bu veica tikai HE kungs. Atbilstoši *Bundesfinanzhof* judikat?rai ties?bas uz atskait?šanu ieguv?ju sabiedr?bu [*Erwerbsgemeinschaften*] gad?jum? ir katram no uz??m?jiem, kurš ieg?d?jas k?du lietu izmantošanai profesion?laj? darb?b? atbilstoši savai da?ai vien?b?. Gad?jum?, ja laul?tie ?r? telpas profesion?lai darb?bai, ko tikai viens no vi?iem izmanto sava uz??muma vajadz?b?m, tad – ?emot v?r?, ka citu pier?d?jumu nav – *Bundesfinanzhof* ir j?balst?s uz V?cijas Civilkodeksa (*Bürgerliches Gesetzbuch*) 742. pantu, saska?? ar kuru ties?bas un pien?kumi starp vien?bas dal?bniekiem ir dal?mi uz pus?m, un ir j?nosprīž, ka atskait?jums viena attiec?g? dal?bnieka lab?, kurš izmanto lietu profesion?laj? darb?b?, attiecas tikai uz pusi no priekšnodok?a kop?j?s summas.

25 Ar? *Finanzgericht* šaj? gad?jum? non?ca pie t?da paša secin?juma, pareizi nospriežot – apst?klis, ka fakt?rr??ini bija noform?ti uz abu laul?to v?rda, izn?kumu neskar.

26 Tom?r *Bundesfinanzhof* nav p?rliecin?ta, ka šis risin?jums ir sader?gs ar Sesto direkt?vu.

27 Pirmk?rt, nav iesp?jams droši atbild?t, vai t?das dz?vojam?s m?jas b?vniec?ba, kur? ir iek?rtots birojs, ir notikusi HE kunga “k? nodok?a maks?t?ja” vajadz?b?m un ar m?r?i veikt “ar nodokli apliekamus dar?jumus” Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta noz?m? vai ar? š?da dz?vojam?s m?jas b?vniec?ba ir notikusi priv?t?m vajadz?b?m, v?l jo vair?k t?p?c, ka, piem?ram, Austrijas iest?des t?d? gad?jum? liedz ties?bas uz atskait?jumu.

28 T?pat šaj? sakar? ir j?nosaka, vai izdevumiem saist?b? ar biroja b?vniec?bu dz?vesviet? ir “izteikti profesion?ls raksturs” vai nav, jo p?d?j? gad?jum? uz šiem izdevumiem atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta otrajam teikumam neattiecas ties?bas uz atskait?šanu.

29 Pie?emot, ka ties?bas uz atskait?šanu š?dos gad?jumos princip? ir sp?k?, ir j?lemj par izpildes noteikumiem, saska?? ar kuriem Kopien? ties?b?s tiek ?stenotas š?s ties?bas uz atskait?jumu, vien?bai ieg?d?joties ražošanas l?dzekli, ja t? ir nedal?ma vien?ba vai laul?ba un pati ner?kojas k? nodok?a maks?t?js.

30 Visbeidzot, jaut?jum? par to, k? piem?rot Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkt? un 22. panta 3. punkta a) un c) apakšpunkt? izkl?st?tos nosac?jumus, rodas šaubas sakar? ar valsts judikat?ru, saska?? ar kuru pras?bas sniegt fakt?rr??in? papildu nor?des par attiec?gaj?m dom?jam?m da??m, nav b?tiskas.

31 Šajos apst?k?os *Bundesfinanzhof* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus

prejudici?lus jaut?jumus:

“1. Vai persona, kas ieg?d?jas vai uzb?v? dz?vojamo m?ju, lai taj? dz?votu, min?to m?ju ieg?d?joties vai b?v?jot, r?kojas k? nodok?a maks?t?js, ja vienu no istab?m šaj? ?k? t? ir paredz?jusi izmantot k? biroju neatkar?gai papildu darb?bai?

2. Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstipriņošā,

vai tad, ja nedal?ma vien?ba vai laul?tie – gad?jum?, ja pati vien?ba neveic profesion?lu darb?bu – veic pas?t?jumu attiec?b? uz ražošanas l?dzekli, ir uzskat?ms, ka ieguv?js ir persona, kura nav nodok?a maks?t?ja un kurai nav ties?bu uz PVN priekšnodok?a, kas samaks?ts ieg?des laik?, atskait?šanu, vai ar? j?uzskata, ka ieguv?ji no darb?juma ir visi kop?pašnieki?

3. Ja atbilde uz otro jaut?jumu ir apstipriņošā,

vai tad, ja laul?tie ieg?d?jas nedal?mu ražošanas l?dzekli un ja šo ?pašumu profesion?lai darb?bai izmanto tikai viens no kop?pašniekiem sava uz??muma lab?, atskait?šanas ties?bas var izmantot

a) šis kop?pašnieks vien?gi t?d? apjom?, kas atbilst priekšnodok?a da?ai, kura vien?da ar ieguv?ja dom?jamo da?u,

vai

b) šis kop?pašnieks atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam var atskait?t priekšnodok?a summu, kas atbilst da?ai, k?du no visas lietas vi?š izmanto profesion?lajai darb?bai (?emot v?r? ceturtaj? jaut?jum? paredz?tos fakt?rr??ina sast?d?šanas nosac?jumus)?

4. Vai, izmantojot atskait?šanas ties?bas atbilstoši Sest?s direkt?vas 18. pantam, fakt?rr??ins min?t?s direkt?vas 22. panta 3. punkta noz?m? ir j?izdod tikai uz š? viena kop?pašnieka/laul?t? v?rda – un j?nor?da cenas un attiec?g? nodok?a da?as, kas atbilst vi?a dom?jamai da?ai, – vai ar? pietiek ar fakt?rr??inu, kas izdods kop?pašniekiem/laul?tajiem, nenor?dot š?du sadal?jumu?”

Ievada apsv?rumi

32 Ies?kum? ir j?atg?dina, ka no lietas materi?liem izriet:

- laul?tie HE kop?gi ieguva zemes gabalu, uz kura k? kop?pašumu uzb?v?ja dz?vojamo m?ju;
- vien?b?, ko laul?tie HE izveidojuši, st?joties laul?b?, gan attiec?b? uz zemes gabalu, gan m?ju v?ra dom?jam? da?a atbilst vienai ceturtajai da?ai, bet sievas dom?jam? da?a – trij?m ceturtaj?m da??m;
- l?dz?s algotam darbam HE kungs papildus veic neatkar?gu profesion?lo darb?bu k? ar konkr?tu nozari saist?tu publik?ciju autors;
- min?t?s papildu darb?bas vajadz?b?m vi?š kop?gaj? m?j? vienu istabu izmanto k? biroju; ir zin?ms, ka š? istaba atbilst 12 % no ?kas kop?j?s dz?vojam?s plat?bas;
- HE kunga sieva neveic nek?du saimniecisko darb?bu Sest?s direkt?vas noz?m? un nevienu br?di nav izmantojusi šo biroju;

- ar? vien?ba, ko laul?tie HE izveidojuši, st?joties laul?b?, neveic nek?du saimniecisku darb?bu Sest?s direkt?vas noz?m?, un šai vien?bai nav juridiskas personas statusa, t?pat tai nav pilnvaru darboties patst?v?gi;
- t? k? rezult?t? ne HE kundzei, ne min?tajai vien?bai nav nodok?a maks?t?ju statusa, tiem nav ties?bu uz atskait?šanu saska?? ar Sesto direkt?vu;
- fakt?rr??ini, kas saist?ti ar m?jas b?vniec?bu, tika adres?ti abiem laul?tajiem HE kop?, nepreciz?jot ne cenas da?as, ne PVN apm?ru, kas atbilst katra laul?t? dom?jamai da?ai kop?pašum?;
- HE kungs l?dz pieš?irt PVN priekšnodok?a atskait?jumu par visu biroju, ko viš izmanto tikai profesion?laj? darb?b?, proti – 12 %, lai gan vi?am pieder nekustam? kop?pašuma dom?jam? da?a 25 % apjom?.

33 Uz prejudici?lajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ?emot v?r? š?s pamata lietas paz?mes.

34 J?piebilst – lai atbild?tu uz min?tajiem jaut?jumiem par Sest?s direkt?vas 17. un 22. pantu, nav atseviš?i j?apl?ko šo noteikumu s?kotn?j? redakcija un redakcija, kas izriet no Direkt?vas 91/680, jo, sniedzot interpret?ciju, kas Tiesai j?veic šaj? liet?, ir uzskat?ms, ka šie noteikumi p?c b?t?bas ir identiski.

Par pirmo jaut?jumu

35 Šaj? jaut?jum? iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas v?las zin?t, vai persona, kas ieg?d?jas vai uzb?v? m?ju, lai taj? dz?votu kop? ar ?imeni, darbojas k? nodok?a maks?t?js un vai tai l?dz ar to ir ties?bas uz atskait?šanu atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. pantam, ja š? persona vienu min?t?s ?kas istabu izmanto k? biroju, lai papildus veiktu saimniecisku darb?bu t?s pašas direkt?vas 2. un 4. panta noz?m?.

36 Šaj? sakar? uzreiz j?atg?dina, ka Sest? direkt?va izveido kop?ju PVN sist?mu, kas ?paši balst?ta uz vienotu defin?ciju dar?jumiem, kuriem uzliek nodok?us (skat. 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Recueil*, l?6729. lpp., 38. punkts).

37 No min?t?s direkt?vas 2. panta, kur? noteikta PVN piem?rošanas joma, kop? ar t?s pašas direkt?vas 4. pantu izriet, ka min?tos nodok?us piem?ro tikai darb?b?m, kam ir saimniecisks raksturs, ja t?s dal?bvalsts iekšien? veic nodok?a maks?t?js, kas darbojas š?d? status?.

38 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 4. panta 1. punktam nodok?a maks?t?ji ir visas personas, kas patst?v?gi veic jebkuru š? panta 2. punkt? nor?d?tu saimniecisku darb?bu.

39 J?dziens “saimniecisk? darb?ba” min?taj? 2. punkt? ir defin?ts k? t?ds, kas aptver “visas” ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas, to skait? ilglaic?gu ?ermeniskas vai bez?ermeniskas lietas izmantošanu nol?k? g?t no t?s ien?kumus. Šis “izmantošanas” j?dziens atbilstoši kop?j?s PVN sist?mas neitralit?tes principam attiecas uz visiem min?tajiem dar?jumiem neatkar?gi no to juridisk?s formas (skat. 2004. gada 21. oktobra spriedumu liet? C?8/03 *BBL, Recueil*, l?10157. lpp., 36. punkts).

40 Saska?? ar past?v?go judikat?ru Sest?s direkt?vas 4. pants t?d?j?di nosaka ?oti plašu PVN piem?rošanas jomu, aptverot visus ražošanas, tirdzniec?bas un pakalpojumu sniegšanas posmus (it ?paši skat. 1990. gada 4. decembra spriedumu liet? C?186/89 *Van Tiem, Recueil*, l?4363. lpp., 17. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, 42. punkts).

- 41 Pamatojoties uz kritērijiem, kas izklāstīti minētās direktīvas 4. pantā un kas ir vienīgais pamats, lai novērtētu, vai personai ir nodokļa maksātāja statuss (skat. iepriekš minētos spriedumus lietās *Van Tiem*, 25. punkts, un *BBL*, 36. punkts), ir uzskatāms, ka tādai personai, kuras ir HE kungs, ir šāds statuss.
- 42 No lietas materiāliem izriet, ka laika posmā, uz kuru attiecas pamata prāva, t.i., no 1991. līdz 1993. gadam, ieinteresētā persona – kaut arī tikai kā papildu darbību – faktiski veica neatkarīgu saimniecisku darbību minētā 4. panta nozīmē.
- 43 Turklāt no Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta izriet, ka tad, ja nodokļa maksātājs, darbojoties šādā statusā, izmanto pašumu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto pašumu. Savukārt, ja pašums netiek izmantots nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības veikšanai tās pašas direktīvas 4. panta nozīmē, bet nodokļa maksātājs izmanto šo pašumu privātam patēriņam, tad nevar rasties nekādas tiesības uz atskaitīšanu (šajā sakarā skat. 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā *C/97/90 Lennartz, Recueil*, I-3795. lpp., 8. un 9. punkts).
- 44 Šajā sakarā no lietas materiāliem izriet, ka laika posmā, uz kuru attiecas pamata lieta, HE kungs, veicot neatkarīgu saimniecisko darbību kā ar konkrētu nozāri saistītu publikāciju autors, viens pats izmantoja vienu istabu, kuru uzbūvēja sievai un sev un kuras kopāšnieks viņš ir.
- 45 Apstāklis, ka šajā gadījumā ieinteresētā persona saimnieciskās darbības veikšanai izmantoja tikai daļu no minētās tās, nav nozīmīga.
- 46 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru gadījumā, ja ražošanas līdzeklis tiek izmantots gan profesionāliem, gan privātiem mērķiem, saistībā ar PVN ieinteresētā persona var izvēlēties ietvert visu šo pašumu sava uzņēmuma kapitālā, vai arī visu šo pašumu saglabāt kā privātā pašumu, tādējādi to pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, vai arī – kā pamata lieta – ietvert to savā uzņēmumā tikai tādā mērķī, kādā tas tiek izmantots faktiskai profesionālai darbībai (šajā sakarā it īpaši skat. 2001. gada 8. marta spriedumu lietā *C/415/98 Bakcsi, Recueil*, I-1831. lpp., 24.–34. punkts, un 2003. gada 8. maija spriedumu lietā *C/269/00 Seeling, Recueil*, I-4101. lpp., 40. un 41. punkts).
- 47 Tādējādi pārdotajam gadījumā ir uzskatāms, ka attiecīgais uzņēmums ir rīkojies kā nodokļa maksātājs tikai daļēji, kas attiecas uz pašuma izmantošanu profesionālai darbībai, iegādājoties vai būvējot ēku, kas šajā daļēji ir uzskatāma par tādā, ko šis uzņēmums izmanto darījumiem, kuriem piemēro nodokli, Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē.
- 48 Iepriekš sniegto interpretāciju apstiprina neitralitātes princips, atbilstoši kuram attiecīgajai personai ir jāmaksā PVN tikai tad, ja PVN attiecas uz precēm vai pakalpojumiem, ko šā persona izmanto privātam patēriņam, nevis profesionālai darbībai, kurai piemēro nodokli.
- 49 Kā Komisija pareizi uzsver, šaubas, ko iesniedzējtiesa paudusi attiecībā uz to, vai tās darījums, par kuru ir pamata lieta, ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, nav pamatotas.
- 50 Apstāklis, ka cita daļēbvalsts (kā šajā gadījumā Austrijas Republika) neattiecinā tiesības uz atskaitīšanu uz gadījumiem, kad birojs atrodas dzīvesvietā, nav nozīmīga, ņemot vērā PVN sistēmas vienoto raksturu, kā arī saskaņošanas mērķi, kas izvirzīti minētajā sistēmā un no kura izriet, ka atkāpes no tiesībām uz atskaitīšanu ir atļautas tikai gadījumos, kas skaidri noteikti Sestajā direktīvā, lai nodrošinātu to vienādu piemērošanu visās daļēbvalstīs.

51 Turklīt, t? k? iesniedz?jtiesa balst?s uz Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punktu, vispirms ir j?nor?da, ka saska?? ar Kopienas ties?bu aktu pašreiz?jo nost?dņi Padome nav izdevusi nevienu ties?bu aktu, kas izsl?gtu no atskait?šanas ties?b?m izdevumus, kuri nav cieši saist?ti ar uz??m?jdarb?bu, piem?ram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumus. Turklīt V?cijas ties?bu akti, kas bija piem?rojami br?d?, kad st?j?s sp?k? min?t? direkt?va, attiec?b? uz birojiem, kuri atrodas dz?vesviet?, neietv?ra nek?dus iz??mumus no ties?b?m uz atskait?šanu. Visbeidzot, V?cijas Federat?vajai Republikai netika at?auts ieviest ?pašus pas?kumus, lai atk?ptos no min?t?s direkt?vas noteikumiem, t?s 27. panta noz?m?.

52 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka persona, kas ieg?d?jas vai uzb?v? m?ju, lai taj? dz?votu kop? ar ?imeni, darbojas k? nodok?a maks?t?js un tai l?dz ar to ir ties?bas uz atskait?šanu atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. pantam, ja š? persona vienu min?t?s ?kas istabu izmanto par biroju, lai – kaut vai papildus – veiktu saimniecisku darb?bu t?s pašas direkt?vas 2. un 4. panta noz?m?, un ja t? ietver šo ?kas da?u sava uz??muma kapit?l?.

Par otro jaut?jumu

53 Šis jaut?jums p?c b?t?bas ir par to, vai gad?jum?, ja vien?ba, kas izveidota, st?joties laul?b?, un kam nav juridiskas personas statusa, un kas pati neveic saimniecisku darb?bu Sest?s direkt?vas noz?m?, veic pas?t?jumu attiec?b? uz ražošanas l?dzekli, tad vien?b? ietilpstošie kop?pašnieki, kas veido min?to vien?bu, min?t?s direkt?vas noz?m? ir uzskat?mi par ieguv?jiem no š? dar?juma.

54 Šaj? sakar? no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem izriet, ka vien?ba, ko laul?tie HE izveidojuši, st?joties laul?b?, pati neveica saimniecisku darb?bu k? sabiedr?ba civilties?bu noz?m?, kam b?tu juridiskas personas statuss, vai k? vien?ba, kam, lai ar? nav juridiskas personas statusa, faktiski ir ties?bas patst?v?gi r?koties. Min?tie laul?tie, ieg?d?joties zemes gabalu un b?v?jot ?ku, faktiski r?koj?s kop?gi.

55 T?d?j?di no PVN viedok?a min?t? vien?ba nav iesaist?jusies attiec?gajos dar?jumos un t?p?c to nevar uzskat?t par nodok?a maks?t?ju Sest?s direkt?vas noz?m?.

56 Šajos apst?k?os un, t? k? nav citu atbilst?gu pier?d?jumu, ir uzskat?ms, ka saska?? ar Sesto direkt?vu laul?tie HE k? ražošanas l?dzek?a kop?pašnieki ir ieguv?ji no min?t?s lietās ieg?des.

57 Šis risin?jums atbilst ar? neitralit?tes principam. ?emot v?r?, ka t? ir vien?ba, ko izveidojuši min?tie laul?tie un kas nav nodok?a maks?t?ja, k? rezult?t? tai nav ties?bu uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu, š?das ties?bas uz atskait?šanu ir j?atz?st katram laul?tajam atseviš?i, ja vien tiem ir nodok?a maks?t?ju statuss.

58 T?d?? uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka tad, ja vien?ba, kas izveidota, st?joties laul?b?, un kam nav juridiskas personas statusa, un kas pati neveic saimniecisku darb?bu Sest?s direkt?vas noz?m?, veic pas?t?jumu attiec?b? uz ražošanas l?dzekli, tad vien?b? ietilpstošie kop?pašnieki, kas veido min?to vien?bu, min?t?s direkt?vas noz?m? ir uzskat?mi par ieguv?jiem no š? dar?juma.

Par trešo jaut?jumu

59 Šaj? jaut?jum? iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas v?las zin?t, vai tad, ja divi laul?tie, kas izveidojuši vien?bu, st?joties laul?b?, ieg?d?jas ražošanas l?dzekli, kura da?u profesion?lai darb?bai izmanto tikai viens no laul?tajiem kop?pašniekiem, vi?am ir ties?bas uz visa PVN

priekšnodokļa atskaitīšanu, kas uzlikts ražošanas līdzekļa daļai, ko viš izmanto uzņēmuma vajadzībām, vai arī višam ir tiesības tikai uz tās PVN priekšnodokļa daļas atskaitīšanu, kas vienāda ar ieguvēja domājamo daļu.

60 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāatgādina – valsts pirmās instances tiesa nosprieda, ka no Vācijas civiltiesību viedokļa HE kungs ir ieguvējs no bēvdarbiem tikai ar biroju saistītajā daļā, kas atbilst vienai ceturtajai daļai. Minētā valsts tiesa šajā sakarā balstījās uz zemes īpašuma sadalījumu starp laulātajiem kopīpašniekiem, saskaņā ar kuru vāra domājamo daļa atbilst tikai 25 % no kopīpašuma. Tāpēc minētā tiesa HE kungam atzina tikai tiesības atskaitīt vienu ceturto daļu no priekšnodokļa, kas maksājams par biroju, kuru izmanto uzņēmuma vajadzībām, proti, vienai ceturtajai daļai no 12 % no kopējā PVN priekšnodokļa.

61 HE kungs turpretī uzskata, ka višam saskaņā ar Sesto direktīvu ir tiesības atskaitīt no PVN priekšnodokļa summu, kas atbilst daļai, kādā višs profesionāli darbībai izmanto īpašumu kopumu, proti 12 % no kopējās priekšnodokļa summas.

62 Šajā sakarā uzreiz jāatgādina – kā izriet jau no nosaukuma, Sesto direktīvas mērķis ir izveidot kopēju PVN sistēmu, vienoti un atbilstīgi Kopienas tiesību aktiem nosakot darījumus, kam uzliek nodokļus (skat. šis sprieduma 36. punktu un šajā spriedumā minēto judikatūru).

63 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet – tā kā Sesto direktīvas normās nav skaidras norādes uz dalībvalstu tiesībām, tad, nosakot to jēgu un piemērojamību, visā Kopienā ir jāvadās pēc patstāvīgas un vienotas interpretācijas, lai novērstu, ka dažādu dalībvalstu PVN sistēma tiek piemērota atšķirīgi (skat. 2003. gada 27. novembra spriedumu lietā C-497/01 *Zita Modes, Recueil*, l.14393. lpp., 34. punkts).

64 Konkrēti, attiecībā uz Sesto direktīvas 5. panta 1. punktu, saskaņā ar kuru “preču piegāde” nozīmē tiesību rēķoties ar ģermēnisku lietu kā īpašniekam nodošanu, no Tiesas judikatūras izriet, ka piegādes jēdziens nenorāda uz īpašuma nodošanu tādās formās, kas paredzētas piemērojamās valsts tiesībās, bet ietver jebkādu darījumu, ar kuriem viena persona nodod ģermēnisku lietu otrai personai, dodot tai tiesības to faktiski izmantot, it kā šis pārdējis minētā persona būtu šīs lietas īpašnieks. Ja konstatējums, ka ir notikusi preču piegāde, kas ir viens no trijiem darījumiem, kuriem piemēro nodokli, būtu atkarīgs no nosacījumu izpildes, kas dažādu dalībvalstu civiltiesībās atšķirtos, tad minētās direktīvas mērķis būtu apdraudēts (šajā sakarā skat. 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, l.285. lpp., 7. un 8. punkts; 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 *Armbrecht, Recueil*, l.2775. lpp., 13. un 14. punkts, kā arī 2003. gada 6. februāra spriedumu lietā C-185/01 *Auto Lease Holland, Recueil*, l.1317. lpp., 32. un 33. punkts).

65 Tādējādi nevar piekrist ne valsts pirmās instances tiesas nostājai, kuras pamatojums balstēts uz īpašumtiesību sistēmu Vācijas civiltiesībās, ne arī nostājai, ko rakstveida apsvērumos paudusi Komisija, saskaņā ar kuru HE kunga līgumu nevar apmierināt, ja atbilstoši valsts tiesību normām īpašumtiesību jomā višam nav tiesību uz visu ražošanas līdzekli.

66 Turklāt, lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, nav svarīgi, kurš no kopīpašniekiem ir faktiski maksājis fakturētinus par tās būvniecību, jo no Sesto direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta izriet, ka atlīdzību var maksāt arī trešā persona.

67 Lai atbildētu uz trešo jautājumu, ir – gluži otrādi – jāatgādina, ka šajā gadījumā HE kungs pats izmanto biroju, kas atrodas dzīvojamajā mājā, turklāt simtprocentīgi saimnieciskās darbības veikšanai, un ka viņš ir nolēmis šo istabu pilnībā pievienot uzņēmuma kapitālam. Tādējādi ir redzams, ka faktiski ieinteresētā persona rīkojas ar šo istabu kā pašnieks un tādā atbilst nosacījumam, kas izriet no judikatūras, kura minēta šī sprieduma 64. punktā.

68 Jāpiebilst, ka HE kungs lūdz atskaitēt no PVN priekšnodokļa summu, kas ir vienāda ar summu, kura atbilst lietas daļai, ko viņš izmanto tikai profesionālai darbībai, un ka viņš ir nolēmis uzskatīt to par uzņēmuma pašumu.

69 Turklāt apstākļos, kādi ir pamata lietā, saistībā ar biroju tiesības uz atskaitēšanu nevar rasties nevienam citam uzņēmumam kā tikai HE kungam, un tādēļ šajā gadījumā nav iespējams, ka būtu notikusi krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana.

70 HE kunga lūgums nolikt saņemta visa PVN atskaitējumu, kas attiecas uz šo biroju, šajos apstākļos ir uzskatāms par atbilstošu atskaitēšanas sistēmai, kuras mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no tā, vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN (it pašā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Zita Modes*, 38. punkts).

71 Var secināt, ka uzņēmums, kāds ir HE kungs, kas visu istabu, kuru viņš izmanto par biroju, ir iekāvis uzņēmuma kapitālā, ir jābūt tiesībām saņemta visa PVN atskaitējumu, kas tieši piemērojams izmaksām par dažādiem elementiem, kuri veido šīs tās daļas vērtību. Ja viņš varētu atskaitīt tikai daļu no PVN, ko viņš ir maksājis par šo istabu, kuru viņš pilnībā izmanto darījumiem, par ko piemēro nodokli – daļu, kas noteikta pēc viņa domājamo daļas visa nama kopējās vērtības, – minētais uzņēmums netiktu atbrīvots no visa nodokļa, kas piemērojams pašumam, kuru viņš izmanto saimnieciskās darbības veikšanai; tas būtu pretrunā ar neitralitātes principu.

72 Iepriekš sniegtā interpretācija atbilst arī vienlīdzīgas attieksmes principam, kas ir neitralitātes principa sekas.

73 Tādā pret diviem nodokļa maksājumiem, kas objektīvi atrodas vienādā stāvoklī tādā ziņā, ka katrs no tiem pilnībā izmanto vienādu procentuālo daļu no tās kā biroju, ko ir ietvēruši savos uzņēmumos, ir vienāda attieksme, jo abiem ir tiesības atskaitīt no PVN priekšnodokļa vienādu summu. Atšķirīga stāvokļa gadījumā tiek ņemta vērā šī atšķirība – ja vienam pieder viss namāpašums, bet otram – tikai domājamo daļa – sakarā ar to, ka pirmajam no minētajiem ir iespēja 100 % apmērā atskaitīt PVN priekšnodokli, jo viņš nolēmis pilnībā iekāpt tās, kas tiek izmantota dažādām vajadzībām, savā uzņēmumā, turpretim otrs var saņemta PVN atskaitējumu tikai daļēji, kādā viņam tas faktiski piemērots, t.i., daļēji, kas attiecas uz viņa domājamo daļu kopējās vērtības (kas pamata prāvā aplūkots šajā gadījumā atbilst 25 %).

74 Ēmot vērā iepriekš izklāstītos argumentus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka tad, ja divi laulātie, kas izveidojuši vienību, stājoties laulībā, iegādājas ražošanas līdzekli, kura daļu profesionālai darbībai izmanto tikai viens no laulātajiem kopējās vērtības, viņam ir tiesības uz visa PVN priekšnodokļa atskaitēšanu, kas attiecas uz pašuma daļu, ko viņš izmanto uzņēmuma vajadzībām, ja minētā atskaitītā PVN summa nepārsniedz domājamo daļu, kas nodokļa maksājuma pieder minētajā kopējās vērtības.

Par ceturto jautājumu

75 Šis jautājums pārbūtas ir par to, vai Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkts iespējai izmantot tiesības uz atskaitēšanu tādās apstākļos, kādi ir pamata lietā, izvirza prasību, ka nodokļa maksātājam vajadzīgs faktoriāls, kas izdots uz vieta vārda un kurā norādītas cenas un PVN daļas, kas atbilst vieta domājama daļai kopāpašumam, vai arī šim nolīkam pietiek ar faktoriālu, kas laulātajiem, kuriem pieder kopāpašums, izdots, nenorādot šādu sadalījumu.

76 Šajā sakarā jānorāda, ka no Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta – gan sīkotnā redakcijā, gan redakcijā atbilstoši Direktīvai 91/680 – izriet, ka faktoriāls skaidri parāda cenu bez nodokļa un attiecīgo nodokli katrai likmei, kā arī visus izņēmumus.

77 No tā var secināt, ka, izņemot minētās minimālās prasības, Sestā direktīva neparedz nekādas citas obligātus noteikumus, kas attiektos uz ceturto prejudiciālo jautājumu.

78 Saskaņā ar Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta c) apakšpunktu dalībvalstis var izstrādāt kritērijus, lai noteiktu, vai dokuments der faktoriāla vietā, un atbilstoši tā pašā panta 8. punktam dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu.

79 Vācijas Federatīvā Republika ir izmantojusi pārdējo minēto iespēju. Tādējādi šajā dalībvalstī *UStG* paredz, ka faktoriāls ir jānorāda tās personas uzvārds un adrese, kas gūst labumu no darījuma, piegādāto preču daudzums un parastais komercapziņums vai sniegto pakalpojumu veids un apjoms, kā arī maksa par darījumu.

80 Tomēr, kā atgādina Komisija, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka pārjēgm prasībām, kas izvirzītas atskaitēšanas tiesību izmantošanai, attiecībā uz norādīto faktoriālu, izņemot norādes, kuras minētas Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā, ir jāaprobežojas ar to, kas ir vajadzīgs, lai nodokļu iestāde varētu iekasēt PVN un veikt kontroli. Turklāt šādas norādes to skaita vai tehniskās sarežģītības dēļ nedrīkst padarīt atskaitēšanas tiesību izmantošanu praktiski neiespējamu vai pārsmēģi sarežģītu (1988. gada 14. jūlija spriedums apvienotajās lietās 123/87 un 330/87 *Jeunehomme* un *EGL, Recueil*, 4517. lpp., 17. punkts). Arī pasākumi, ko dalībvalstis var pieņemt atbilstoši tās pašas direktīvas 22. panta 8. punktam, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tātad tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmē PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, ko ievieš Kopienas tiesību akti šajā jomā (2000. gada 21. marta spriedums apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa u.c.*, *Recueil*, l-1577. lpp., 52. punkts, un 2000. gada 19. septembra spriedums lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth* un *Strobel, Recueil*, l-6973. lpp., 59. punkts).

81 Tādā gadījumā, par kādu ir pamata lieta, nav iespējams, ka būtu notikusi krāpšana vai āunprātīga izmantošana, jo šā lieta attiecas uz pašu vienības veidu, proti, faktiskū kopāpašumu, kas pieder laulātajiem; pašai vienībai nav nodokļa maksātāja statusa, un tikai viens no laulātajiem tajā veic saimniecisku darbību, tādējādi faktoriālus, pat ja tie izdoti uz "HE kunga un kundzes" vārda, nenorādot cenu un PVN daļas, kas atbilst katra laulātā domājama daļai kopāpašumam, nevar izmantot laulātais, kurš nav nodokļa maksātājs, vai vienība, lai atkal saņemtu tādā pašā PVN summas atskaitējumu.

82 Šajos apstākļos tiesību uz atskaitēšanu liegšana laulņtajam, kas ir nodokļa maksātājs, pamatojot šo atteikumu tikai ar to, ka faktiski neietver norādes, kas prasītas piemērojamos valsts tiesību aktos, būtu nesaderīga ar samērīguma principu.

83 Tādējādi uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkts iespējai izmantot tiesības uz atskaitēšanu tādās apstākļos, kādi ir pamata prāvā, neizvirza prasību, ka nodokļa maksātājam vajadzīgs faktiskais, kas izdots uz viena vārda un kurā norādīta cena un PVN daļa, kas atbilst viena domājama daļai koppašumam. Šim nolīkam pietiek ar faktiski, kas laulņtajiem, kuriem pieder koppašums, izdots, nenorādot šādu sadalījumu.

Par tiesāšanas izdevumiem

84 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šīs tiesvedības ir stadija procesā, ko izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies sakarā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesai, izņemot tādus tiesāšanas izdevumus, kas radušies lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palīgtā) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprīsināšana – gan tās saskaņotā redakcijā, gan redakcijā, kas izriet no Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvas 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļa kopīgo sistēmu un groza Direktīvu 77/388 nolīkāt atcelt fiskālās robežas, ir jāinterpretē šādi:

- persona, kas iegādājas vai uzbūvē mājā, lai tajā dzīvotu kopā ar ģimeni, darbojas kā nodokļa maksātājs, un tai līdz ar to ir tiesības uz atskaitēšanu atbilstoši Sestās direktīvas 77/388 17. pantam, ja šī persona vienu minētās ģimenes istabu izmanto par biroju, lai – kaut vai papildus – veiktu saimniecisku darbību tās pašas direktīvas 2. un 4. panta nozīmē, un ja tā ietver šo ģimenes daļu sava uzņēmuma kapitālā;
- tad, ja vienība, kas izveidota, stājoties laulībā, un kam nav juridiskas personas statusa, un kas pati neveic saimniecisku darbību Sestās direktīvas 77/388 nozīmē, veic pasākējumu attiecībā uz ražošanas līdzekļi, tad vienība ietilpstošie koppašnieki, kas veido minēto vienību, šīs direktīvas nozīmē ir uzskatāmi par ieguvējiem no šā darījuma;
- tad, ja divi laulņtie, kas izveidojuši vienību, stājoties laulībā, iegādājas ražošanas līdzekļi, kura daļu profesionāli darbībā izmanto tikai viens no laulņtajiem koppašniekiem, viņam ir tiesības uz visa pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitēšanu, kas attiecas uz ģimenes daļu, ko viņš izmanto uzņēmuma vajadzībām, ja minētā atskaitētā summa nepārsniedz domājamo daļu, kas nodokļa maksātājam pieder minētajā koppašumā;
- Sestās direktīvas 77/388 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkts iespējai izmantot tiesības uz atskaitēšanu tādās apstākļos, kādi ir pamata prāvā, neizvirza prasību, ka nodokļa maksātājam vajadzīgs faktiskais, kas izdots uz viena vārda un kurā norādīta cena un pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas atbilst viena domājama daļai koppašumam. Šim nolīkam pietiek ar faktiski, kas laulņtajiem, kuriem pieder koppašums, izdots, nenorādot šādu sadalījumu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.