

62015CJ0378

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2016. gada 14. decembr? (*1)

“L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu — Nodok?i — Pievienot?s v?rt?bas nodoklis — Direkt?va 77/388/EEK — 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunkts — Piem?rošanas joma — Atskait?m?s da?as piem?rošana PVN, kas attiecas uz visu nodok?a maks?t?ja izmantoto pre?u un pakalpojumu ieg?di — Gad?juma rakstura dar?jumi — Apgroz?juma izmantošana par nor?di”

Lieta C?378/15

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Commissione tributaria regionale di Roma (Romas re?iona Nodok?u tiesa, It?lija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2015. gada 6. maij? un kas Ties? re?istr?ts 2015. gada 16. j?lij?, tiesved?b?

Mercedes Benz Italia SpA

pret

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 .

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen], tiesneši M. Vilars [M. Vilaras], J. Malenovskis [J. Malenovský] (referents), M. Safjans [M. Safjan] un D. Šv?bi [D. Šváby],

?ener?ladvok?ts H. Saugmandsgors ?e [H. Saugmandsgaard Øe],

sekret?rs I. Ill?ši [I. Illéssy], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2016. gada 14. apr??a tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

—

Mercedes Benz Italia SpA v?rd? – P. Centore, avvocato,

—

It?lijas vald?bas v?rd? – G. Palmieri, p?rst?ve, kam pal?dz E. De Bonis, G. De Bellis un M. Capolupo, avvocati dello Stato,

—

Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios un D. Recchia, p?rst?ves,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2016. gada 29. j?nija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz to, kā interpretēt 17. panta 5. punktu un 19. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), tās redakcijā, kas bija spēkā lietas faktu laikā.

2

Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp Mercedes Benz Italia SpA (turpmāk tekstā – “Mercedes Benz”) un Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (līdzīgumu dienesta Romas provinces 3. direkcija, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par Mercedes Benz veikto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitēšanu 2004. taksācijas gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

Sestās direktīvas preambulas septiņpadsmitajā apsvērumā bija noteikts:

“tā kā dalībvalstīm, ar dažiem ierobežojumiem un ievērojot dažus nosacījumus, būtu jāspēj veikt vai uzturēt spēkā pašus pasākumus, kas atkāpjās no šīs direktīvas, lai vienkāršotu nodokļu iekasēšanu vai nepieautu krāpšanu vai nodokļu apiešanu;

[..].”

4

Šīs direktīvas 13. panta B daļā bija noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo [..]:

d)

šādu darījumus:

1.

Kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, kā arī kredīta pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu;

[..].”

5

Saskaņā ar minētās direktīvas 17. panta 2. un 5. punktu:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt 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, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

[..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa 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 [daļā] noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;

e)

noteikt, ka gadījumā, ja pievienotās vērtības nodoklis, kas nodokļa maksātājam nav atskaitāms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli.”

6

Šīs pašas direktīvas 19. panta “Atskaitāmas daļas aprēķināšana” 1. un 2. punkta formulējums bija šāds:

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

—

par kura skait?tu ?em kop?jo gada apgroz?juma summu bez pievienot?s v?rt?bas nodok?a, kura attiecin?ma uz dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir atskait?ms [..],

—

par kura sauc?ju ?em kop?jo gada apgroz?juma summu bez pievienot?s v?rt?bas nodok?a, kura attiecin?ma uz dar?jumiem, kas iek?auti skait?t?j?, un uz dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis nav atskait?ms. [..].

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

2. Neatkar?gi no 1. punkta noteikumiem no atskait?m?s da?as apr??iniem izsl?dz apgroz?juma summas, kuras attiecin?mas uz [..] gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu un finans?liem dar?jumiem. [..]”

7

Sest? Direkt?va tika atcelta un aizst?ta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas st?j?s sp?k? 2007. gada 1. janv?r?.

It?lijas ties?bas

8

1972. gada 26. oktobradecreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (It?lijas Republikas prezidenta Dekr?ts Nr. 633, ar ko tiek iedibin?ts un reglament?ts pievienot?s v?rt?bas nodoklis) (1972. gada 11. novembraGURI Nr. 292) (turpm?k tekst? – “DPR Nr. 633/72”), 10. panta 1. punkt? ir noteikts:

“No aplikšanas ar nodokli ir atbr?voti:

Pakalpojumi saist?b? ar kred?ta pieš?iršanu un kred?ta starpniec?bu, t? pieš??rja veikt? kred?ta p?rvalde un finans?šanas oper?cijas [..].”

9

DPR Nr. 633/72 19. panta 5. punkt? ir paredz?ts:

“Attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem, kuri veic vienlaikus gan darb?bas, kas rada dar?jumus, kuri dod ties?bas uz atskait?šanu, vai darb?bas, kas rada no nodok?a atbr?votus dar?jumus [..], ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir tikai uz to PVN da?u, kas proporcion?la summai par pirm? veida dar?jumiem, un attiec?g? summa tiek apr??in?ta, piem?rojot atskait?mo da?u, kas paredz?ta 19.bis pant?.”

10

No Tiesai iesniegtajiem lietās materi?liem izriet, ka DPR Nr. 633/72 19. panta 5. punkt? paredz?t? ties?bu uz atskait?šanu noteikšanas metode ir piem?rojama vis?m prec?m un pakalpojumiem, kurus ir ieg?d?jušies nodok?a maks?t?ji, kuri veic dar?jumus, kuri dod ties?bas uz atskait?šanu, vai darb?bas, kas rada no nodok?a atbr?votus dar?jumus.

Saskaņā ar DPR Nr. 633/72 19.bis pantu:

“1. 19. panta 5. punkts minētais atskaitējs daļa tiek aprēķināta, pamatojoties uz attiecību starp gada laikā veikto darījumu summu, kuri sniedz tiesības uz atskaitēšanu, un šo pašu summu, kas palielināta par to paša gada laikā veiktajiem no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem. Atskaitējs daļa tiek noapaļota līdz nākamajam vai iepriekšējam skaitlim atkarībā no tā, vai decimāldaļa ir lielāka vai mazāka par pieciem decimāļiem.”

2. Aprēķinot 1. punkta minēto atskaitējo daļu, netiek ņemti vērā [...] [DPR Nr. 633/72 10. panta] 1.–9. punkta minētie no nodokļa atbrīvotie darījumi, ja tie nav nodokļu maksātāja galvenais darbības priekšmets vai ir ar nodokli apliekamu darījumu palīgdarbības, neietekmējot to, ka nodoklis, kas saistīts ar precēm un pakalpojumiem, kuri izmantoti vienīgi šo peldēju darījumu veikšanai, nav atskaitēms.”

DPR Nr. 633/72 36. panta redakcija ir šāda:

“(1) Attiecībā uz nodokļa maksātjiem, kuri veic vairākas darbības, nodoklis tiek piemērots kopā un kumulatīvi visām darbībām, atsaucoties uz kopējo apgrozījumu un neskarot nākamajos punktos noteikto.

(2) Ja nodokļa maksātjs veic uzņēmējdarbību un vienlaicīgi strādā kādā profesijā, nodoklis tiek piemērots atsevišķi uzņēmējdarbībai un profesijas veikšanai saskaņā ar attiecīgajām piemērojamajām tiesību normām un atsaucoties uz apgrozījumu.

(3) Nodokļa maksātji, kuriem ir vairāki uzņēmumi vai kuri viena uzņēmuma ietvaros veic vairākas darbības, vai kas strādā vairākās profesijās, var izvēlēties atsevišķi piemērot nodokli dažām no to veiktajām darbībām, par to paziņojot nodokļu administrācijai savā deklarācijā par iepriekšējo gadu vai darbības sākuma deklarācijā. Šajā gadījumā 19. pants paredzētais atskaitējums tiek piešķirts ar nosacījumu, ka par šo darbību tiek kārta atsevišķa grāmatvedība, bet tas, atkāpjoties no iepriekšējā punkta nosacījumiem, ir izslēgts attiecībā uz nodokli par neamortizējamā jaukti izmantotā precēm. Šīs izvēles sekas pastāv, ja tā netiek atsaukta, un katrā ziņā vismaz trīs gadus. [...] Šā punkta tiesību normas ir piemērojamas arī nodokļa maksātjiem [...], kuri veic atbrīvotas darbības 10. panta 1. punkta izpratnē.

(4) Nodoklis katrā ziņā ir piemērojams atsevišķi saskaņā ar attiecīgi piemērojamajām tiesību normām un atsaucoties uz katras no šīm darbībām kopējo apgrozījumu [...].

(5) Visos gadījumos, kad nodoklis tiek piemērots atsevišķi kādai noteiktai darbībai, ja 19. pants paredzētais atskaitējums tiek samazināts, piemērojot to paša panta 3. punktu, vai tiek piemērots fiksētas summas veids, tas tiek piešķirts attiecībā uz nodokli par jaukti izmantotā precēm un pakalpojumiem uz darbības veikšanu attiecināms daļas ietvaros; pakalpojumu nodošana darbībai, kurai tiek piemērots samazināts atskaitējums vai fiksētas summas veids noteikts atskaitējums, ir pakalpojumu sniegšana 3. panta izpratnē, un tā tiek uzskatīta par veiktu, pamatojoties uz tās parasto vērtību, datumu, kurā šie pakalpojumi ir sniegti. [...]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

Mercedes Benz atbild par Daimler-Chrysler grupas stratēģisko vadību un tās preču tirdzniecību Itālijā.

14

Savā PVN deklarācijā par 2004. gada taksācijas gadu Mercedes Benz bija kvalificējusi savas finanšu darbības, proti, aizdevumu izsniegšanu saviem meitasuzņēmumiem, kā ar nodokli apliekamu darījumu "palīdzdarbības", kā rezultātā tā izslēdza par šiem aizdevumiem uzkrātos procentus no daļskaitļa, kas tiek izmantots, lai noteiktu DPR Nr. 633/72 19.bis pantā paredzēto atskaitamo daļu, saucējā aprēķina.

15

Pēc 2008. gada veiktas nodokļu kontroles par 2004. gadu ar nodokļu administrācijas lēmumu Mercedes Benz tika noteikts PVN parāds EUR 1755882 apmērā ar pamatojumu, ka par šiem aizdevumiem saņemtie procenti bija nepamatoti izslēgti no atskaitamās daļas noteikšanai izmantotā daļskaitļa saucējā, ciktāl šo aizdevumu izsniegšana bija viena no Mercedes Benz galvenajām darbībām, jo par šiem aizdevumiem uzkrātie procenti veidoja 71,64 % no tās kopējā apgrozījuma.

16

Mercedes Benz par šo lēmumu cēla prasību Commissione tributaria provinciale di Roma (Romas provinces Nodokļu tiesa, Itālija), kas to noraidīja. Pēc tam Mercedes Benz par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību Commissione tributaria regionale di Roma (Romas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija).

17

Šajā strīdā Mercedes Benz apgalvoja, ka tai bija tiesības uzkrātos procentus par veiktajiem aizdevumiem izslēgt no PVN atskaitamās daļas noteikšanai izmantotā daļskaitļa saucējā, un it īpaši norādīja, ka valsts likumdevējs katrā ziņā ir nepareizi transponējis Direktīvas 2006/112 168. un 173.–175. pantu, nosakot, ka DPR Nr. 633/72 19.bis pantā paredzēti atskaitamā daļa tiek bez atšķirībām piemērota visām nodokļu maksātāja iegādātajām precēm un pakalpojumiem neatkarīgi no tā, vai šīs preces un pakalpojumi ir paredzēti darbībām, kas rada tiesības uz atskaitījumu, vai darbībām, kas šādas tiesības nerada, vai uz abu šo veidu darbībām.

18

Šādos apstākļos Commissione tributaria regionale di Roma (Romas reģiona Nodokļu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai tiesību uz atskaitēšanu īstenošanai Itālijas tiesiskais regulējums (konkrēti, [DPR Nr. 633/72] 19. panta 5. punkts un 19.bis pants) un valsts nodokļu administrācijas prakse, ar ko tiek prasīts atsaukties uz saimnieciskās darbības subjekta apgrozījuma sastāvu ar tāpēc, lai noteiktu tā sauktos palīdzdarījumus, neparedzot aprēķina metodi, kura būtu balstīta uz iegāžu sastāvu un faktisko izmantošanas mērķi un kura objektīvi atspoguļotu nodokļu maksātāja izdevumu faktisko daļu, kura attiecināma attiecīgi uz ar nodokli apliekamajām un neapliekamajām darbībām, nepieļauj tādū Direktīvas [2006/112] 168. un 173.–175. panta interpretāciju, kas balstīta uz samērīguma, efektivitātes un neitralitātes principiem, kā tie noteikti Savienības tiesībās?"

Par prejudiciālo jautājumu

Ievada apsvērumi

19

Pirmkārt, lai gan iesniedzējtiesa savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolikumu ir formāli atsaukusies uz Direktīvas 2006/112 168. un 173.–175. pantu, jēnordā, ka finanšu gadā, par kuru ir runa pamatlietā, nodokļu maksātāju tiesības uz atskaitījumu galvenokārt bija reglamentētas Sestās direktīvas 17. un 19. pantā.

20

Otrkārt, no Tiesai nodotajiem lietas materiāliem izriet, ka, pieņemot DPR Nr. 633/72 19. panta 5. punktu un 19.bis pantu, valsts likumdevējs ir vēlējies izmantot Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā paredzēto atkāpes metodi.

21

Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos nav aizliegts tās valsts tiesiskais regulējums un prakse kā pamatlietā, ar kuriem nodokļu maksātājam tiek likts:

—

visām tās iegādātajām precēm un pakalpojumiem piemērot atskaitīmo daļu, kuras pamatā ir apgrozījums, neparedzot aprēķina metodi, kas būtu balstīta uz katras no iegādātajām precēm un pakalpojumiem raksturu un faktisko izmantošanas mērķi un kas objektīvi atspoguļotu izdevumu faktisko daļu, kura attiecināma uz ar nodokli apliekamajām un neapliekamajām darbībām, un

—

atsaukties uz sava apgrozījuma sastāvu, lai noteiktu darījumus, kuri ir kvalificējami kā “gadījuma rakstura”.

Tiesas atbilde

22

Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu nodokļa maksājumiem ir iespēja atskaitīt nodokli, kas attiecas uz tādū preču vai pakalpojumu iegādi, kuri ir paredzēti izmantošanai vienīgi ar nodokli apliekamiem darījumiem.

23

Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas paredzēti gan darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā ir noteikts, ka atskaitāma ir tikai tās PVN daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

24

Tomēr Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā dalībvalstīm ir atļauts izmantot

specifiskas tiesību uz atskaitījumu noteikšanas metodes ar atkāpes raksturu, un starp tām ir šīs tiesību normas d) apakšpunktā paredzētā (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, BLC Baumann, C-511/10, EU:C:2012:689, 24. punkts).

25

Saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktu dalībvalstīs drīkst atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitījumu saskaņā ar šīs direktivas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā noteiktajiem noteikumiem par visiem tajā norādītajiem darījumiem.

26

Pirmkārt, ir jāpārbauda, vai Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts, to skatot tās kontekstā, nav jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētā tiesību uz PVN atskaitījumu aprēķināšanas metode paredz uz apgrozījumu balstītas atskaitīšanas daļas izmantošanu.

27

Šajā ziņā jānorāda, ka – pretēji citām Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētajām atkāpes rakstura aprēķina metodēm – tās d) apakšpunktā paredzētā metode skaidri paredz tās piemērošanas atbilstību šīs direktivas 17. panta 5. punkta pirmās [daļas] noteikumiem.

28

Kā izriet no šī sprieduma 23. punkta, Sestās direktivas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā paredzētajā noteikumā nav precizēts, kāda veidā tās PVN daļa, kas attiecināma uz darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitīams, ir konkrēti jānosaka.

29

Taču Sestās direktivas 17. panta 5. punkta otrajā daļā, kas seko tūlīt aiz pirmās daļas un sākas ar vārdiem “šo daļu”, tādējādi atsaucoties uz pirmajā daļā paredzēto atskaitīamo daļu, ir precizēts, ka šī daļa ir jānosaka saskaņā ar šīs direktivas 19. pantu.

30

Sestās direktivas 19. panta 1. punkts ir noteikts, ka šīs direktivas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā paredzētā atskaitīamā daļa ir jānosaka, pamatojoties uz daļskaitli, par kura skaitītāju ir apgrozījuma summa, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitīams, un par kura saucēju ir apgrozījuma summa, kura attiecināma uz šiem darījumiem un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitīams.

31

Tādējādi Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā ietvertā atsauce atbilstoši šī punkta pirmajā daļā minētajam noteikumam ir jāizprot kā tāda, kas paredz, ka, īstenojot šo tiesību normu, tiek izmantota uz apgrozījumu balstīta atskaitīamā daļa.

32

No tā izriet, ka Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts, to skatot kopsakarā ar šīs direktivas 17. panta 5. punkta pirmo un otro daļu, kā arī ar 19. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētā tiesību uz PVN atskaitījumu aprēķināšanas metode

paredz uz apgrozījumu balstītas daļas izmantošanu.

33

Otrkārt, ir jāpārbauda, vai Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts nepieļauj to, ka dalībvalsts nodokļa maksātājam liek visām tās iegūtajām precēm un pakalpojumiem piemērot uz apgrozījumu balstītu atskaitēmo daļu, neņemot vērā katras no iegūtajām precēm un pakalpojumiem raksturu un faktisko izmantošanas mērī.

34

Šajā ziņā, pirmkārt, no Sestās direktivas 17. panta 5. punkta pirmās daļas formulējuma izriet, ka atskaitēmās PVN summas noteikšanai izmantojamās atskaitēmās daļas aprēķins principā attiecas vienīgi uz precēm un pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs izmanto, lai vienlaicīgi veiktu saimnieciskos darījumus, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, un saimnieciskos darījumus, kas nedod tiesības uz atskaitēšanu (šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 40. punkts, un 2016. gada 9. jūnijs, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, 25. punkts).

35

Otrkārt, saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktu dalībvalstis drīkst atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu "saskaņā ar pirmajā apakšpunktā [daļā] noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem".

36

Tā kā Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā skaidri paredzētajā šīs direktivas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā ir atsauce gan uz darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitēms, gan uz darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitēms, vērdi "visas tajā minētās preces un pakalpojumi [visi tajā minētie darījumi]" ir jāizprot tādējādi, ka tie attiecas uz abiem šīs direktivas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā minētajiem darījumu veidiem.

37

Pretēji Sestās direktivas 17. panta 5. punkta pirmajai daļai šī paša 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā nav izmantoti vērdi "gan [...], gan".

38

Nepastāvot šādam precizējumam, Sestās direktivas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts ir jāizprot tādējādi, ka tas ietver atsauci uz visām precēm un pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājs izmanto, lai veiktu gan darījumus, par kuriem nodoklis ir atskaitēms, gan darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitēms, un nav nepieciešams, lai šīs preces un pakalpojumi tiktu izmantoti šo abu darījumu veidu veikšanai.

39

Jāatgādina, ka, ja Savienības tiesību norma var tikt dažādi interpretēta, priekšroka ir dodama interpretācijai, ar kuru tiek saglabāta tās lietderīgā iedarbība (it īpaši skat. spriedumu, 2000. gada 9. marts, EKW un Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, 41. punkts).

Interpretēt Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktu kā tādū, kas ir piemērojams vienīgi precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti “gan” darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, “gan” darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, nozīmētu šai tiesību normai piešķirt tādū pašu piemērošanas jomu kā šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, lai gan šī tiesību norma ir paredzēta kā atkāpe no pēdējās minētās.

Taisnība, šī iet, ka iesniedzējtiesai ir šaubas par šī sprieduma 38. punkta izklāstītās interpretācijas saderību ar atskaitījumu samērīguma, tiesību uz atskaitījumu efektivitātes un PVN neitralitātes principiem.

Tomēr, nepastāvot vajadzībai pārbaudīt, kāda ir šo principu precīza ietekme uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas interpretāciju, jāatzīst, ka šo principu – kuri regulē PVN sistēmu, bet no kuriem likumdevējs drīkst likumīgi atkāpties – ņemšana vērē katrē ziņā nevar pamatot tādū interpretāciju, ar kuru šai likumdevēja skaidri paredzētajai atkāpei tiktu atēmta jebkāda lietderīga iedarbība.

Šī sprieduma 38. punkta ietvertos apsvērumus turklāt apstiprina viens no Sestās direktīvas mērķiem, kas, kā izriet no tās preambulas septīpadsmitā apsvēruma, ir ņaut izmantot salīdzinoši vienkāršus piemērošanas noteikumus (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. marts, Komisija/Portugāle, C-524/10, EU:C:2012:129, 35. punkts).

Piemērojot Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktu paredzēto aprēķina noteikumu, nodokļa maksājumiem nav pienākuma to iegādātās preces un pakalpojumus novirzīt vai nu darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, vai darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, vai abu šo veidu darījumiem, un tādējādi valsts nodokļu administrācijām nav jāpārbauda, vai šī novirzīšana ir veikta pareizi.

Treškārt, ir jānosaka, vai, ņemot vērā Sestās direktīvas 19. panta 2. punktu, dalībvalstij ir atļauts šim nodokļa maksātajam likt atsaukties arī uz tās apgrozījuma sastāvu, lai no veiktajiem darījumiem noteiktu tos, kas ir kvalificējami kā “gadījuma rakstura darījumi”.

Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 19. panta 2. punktu, lai noteiktu šī panta 1. punkta paredzēto daļu, ir jāizslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz “gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finansiāliem darījumiem”. Taču Sestajā direktīvā nav definēts “gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finansiālu darījumu” jēdziens.

Tomēr Tiesa jau ir precizējusi, ka, lai arī ienākumi, kas gūti no šādiem finanšu darījumiem, kuri

ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, var būt norāde par to, ka šādi darījumi nevar tikt uzskatīti par “gadījuma rakstura darījumiem” šīs direktīvas 19. panta 2. punkta izpratnē, tas, ka attiecīgais uzņēmums no šādām darbībām gūst lielus ienākumus nekā no darbības, ko uzņēmums norādījis kā pamata darbību, pats par sevi vien nenozīmē, ka šādas darbības nevar tikt kvalificētas kā “gadījuma rakstura darījumi” šīs tiesību normas izpratnē (šajā ziņā skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, 77. punkts).

48

Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka saimnieciska darbība nevar tikt kvalificēta kā “gadījuma rakstura” Sestās direktīvas 19. panta 2. punkta nozīmē, ja tā ir tiešs, pastāvīgs un nepieciešams turpinājums uzņēmuma ar nodokli apliekamajai darbībai vai ja tā ietver būtisku preču un pakalpojumu, par kuriem jāmaksā PVN, izmantošanu (šajā ziņā skat. spriedumus, 1996. gada 11. jūlijs, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, 22. punkts; 2004. gada 29. aprīlis, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, 76. punkts, un 2009. gada 29. oktobris, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, 31. punkts).

49

Tādējādi jāatzīst, ka nodokļu maksātāja apgrozījuma sastāvs ir atbilstošs aspekts, lai noteiktu, vai daži no darījumiem ir uzskatāmi par “gadījuma rakstura” darījumiem Sestās direktīvas 19. panta 2. punkta otrā teikuma nozīmē, bet ka šai nolūkā ir jāņem vērā arī šo darījumu attiecības ar šo nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajām darbībām un – vajadzības gadījumā – tas, kādu izmantojumu tās paredz precēm un pakalpojumiem, par ko ir jāmaksā PVN.

50

No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos nav aizliegts tādā valsts tiesiskais regulējums un prakse kā pamatlietā, ar kuriem nodokļu maksātājam tiek likts:

visām tās iegādātajām precēm un pakalpojumiem piemērot atskaitīmo daļu, kuras pamatā ir apgrozījums, neparedzot aprēķina metodi, kas būtu balstīta uz katras no iegādātajām precēm un pakalpojumiem raksturu un faktisko izmantošanas mērķi un kas objektīvi atspoguļotu izdevumu faktisko daļu, kura attiecināma uz ar nodokli apliekamajām un neapliekamajām darbībām, un

atsaukties uz sava apgrozījuma sastāvu, lai noteiktu darījumus, kuri ir kvalificējami kā “gadījuma rakstura” darījumi, ciktāl šajā nolūkā veiktajā vērtējuma tiek ņemtas vērā arī šo darījumu attiecības ar šo nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajām darbībām un – vajadzības gadījumā – tas, kādu izmantojumu tās paredz precēm un pakalpojumiem, par ko ir jāmaksā PVN.

Par tiesāšanas izdevumiem

51

Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

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

Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunkts un 19. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tajos nav aizliegts t?ds valsts tiesiskais regul?jums un prakse k? pamatliet?, ar kuriem nodok?u maks?t?jam tiek likts:

—

vis?m t? ieg?d?taj?m prec?m un pakalpojumiem piem?rot atskait?mo da?u, kuras pamat? ir apgroz?jums, neparedzot apr??ina metodi, kas b?tu balst?ta uz katras no ieg?d?taj?m prec?m un pakalpojumiem raksturu un faktisko izmantošanas m?r?i un kas objekt?vi atspogu?otu izdevumu faktisko da?u, kura attiecin?ma uz ar nodokli apliekamaj?m un neapliekamaj?m darb?b?m, un

—

atsaukties uz sava apgroz?juma sast?vu, lai noteiktu dar?jumus, kuri ir kvalific?jami k? “gad?juma rakstura” dar?jumi, cikt?l šaj? nol?k? veiktaj? v?rt?jum? tiek ?emtas v?r? ar? šo dar?jumu attiec?bas ar š? nodok?u maks?t?ja ar nodokli apliekamaj?m darb?b?m un – vajadz?bas gad?jum? – tas, k?du izmantojumu t?s paredz prec?m un pakalpojumiem, par ko ir j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis.

[Paraksti]

(*1) Tiesved?bas valoda – it??u.