

Lieta C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

pret

Finanzamt Landshut

(Finanzgericht München l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts – Nekustam? ?pašuma, kas ir nodots uz??mumam, izmantošana nodok?a maks?t?ja person?g?m vajadz?b?m – Š?s izmantošanas piel?dzin?šana pakalpojumu sniegšanai par atl?dz?bu – Nodok?a b?zes noteikšana – Šo pakalpojumu sniegšanas pilnu izmaksu nodok?a maks?t?jam j?dziens

Sprieduma kopsavilkums

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 b?ze

(Padomes Direkt?vas 77/388 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts)

11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts Sestaj? direkt?v? 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, kur? groz?jumi ir izdar?ti ar Direkt?vu 95/7, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neiest?jas pret to, lai nekustam? ?pašuma, ko nodok?a maks?t?js ir piln?b? iek??vis sava uz??muma akt?vos, da?as izmantošanai person?g?m vajadz?b?m piem?rojam? pievienot?s v?rt?bas nodok?a b?ze tiek noteikta nekustam? ?pašuma ieg?des vai celtniec?bas izmaksu da?as apm?r?, kura ir noteikta atkar?b? no pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?jumu kori??šanas perioda ilguma, kurš ir noteikts atbilstoši min?t?s direkt?vas 20. pantam. Ja zemes, uz kuras ir uzcelts nekustamais ?pašums, ieg?des izmaksas tikušas apliktas ar šo nodokli un nodok?a maks?t?js ir sa??mis t? atskait?jumus, š?s izmaksas ir iek?aujamās min?t? nodok?a b?z?.

(sal. ar 53. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2006. gada 14. septembr? (*)

Sest? PVN direkt?va – 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts – Nekustam? ?pašuma, kas ir nodots uz??mumam, izmantošana nodok?a maks?t?ja person?g?m vajadz?b?m – Š?s izmantošanas piel?dzin?šana pakalpojumu sniegšanai par atl?dz?bu – Nodok?a b?zes noteikšana – Šo pakalpojumu sniegšanas pilnu izmaksu nodok?a maks?t?jam j?dziens

Lieta C-72/05

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Finanzgericht München* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2005. gada 1. febru?r? un kas Ties? re?istr?ts 2005. gada 15. febru?r?, tiesved?b?

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

pret

Finanzamt Landshut.

TIESA (pirm? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js P. Janns [*P. Jann*], tiesneši N. Kolnerika [*N. Colneric*], H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], K. L?nartss [*K. Lenaerts*] (referents) un E. Levits,

?ener?ladvok?ts F. Lež? [*P. Léger*],

sekret?re K. Štranca?Slavi?eka [*K. Sztranc?S?awiczek*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesas s?di 2006. gada 30. mart?,

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

– *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny* v?rd? – J. Volnijs [*J. Wollny*] un H. Volnijs [*H. Wollny*],

– *Finanzamt Landshut* v?rd? – D. Baumanis [*D. Baumann*], *Regierungsdirektor*,

– V?cijas vald?bas v?rd? – U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], p?rst?vis,

– Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,

– Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], p?rst?vis,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus tiesas s?d? 2006. gada 15. j?nij?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu 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.), kas groz?ta ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

2 Šis l?gums tika iesniegts pr?v? par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) b?zes noteikšanu attiec?b? uz nekustam? ?pašuma, kas ir piln?b? iek?auts nodok?a maks?t?ja uz??muma akt?vos, izmantošanu š? nodok?a maks?t?ja person?g?m vajadz?b?m.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN jāmaksā "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rēķojams".

4 Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā pakalpojumu sniegšanai par samaksu ir pielīdzināts "gadījum[s], kad nodokļa maksātājs savam vai tās personāla privātajam [personīgajam] vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašāk, nozīmi, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja [PVN] šim precēm ir pilnīga vai daļēji atskaitīamība".

5 Atbilstoši Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam summa, kurai uzliek nodokli [nodokļa bāze], "piegādājums, kas minētas 6. panta 2. punktā, [ir] pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam".

6 Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts paredz:

"Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]."

7 Sestās direktīvas 20. pants paredz:

"Sākotnējo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kļuvis nosaka dalībvalstis, jo īpaši:

a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kļuvis nodokļa maksātājam bijušas tiesības;

b) ja pāc atmaksāšanas mainīgs faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitīamo summu, it īpaši ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi [..].

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svērstībām atskaitēšanas tiesību sākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

Atkāpjoties no iepriekšējās daļas, dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

Nekustamam pašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat 20 gadiem.

3. Ja ražošanas līdzekļus piegādā koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļa maksātājs tos vēl joprojām lieto tā uzņēmējdarbībai līdz koriģēšanas laika beigām. Ja šādu ražošanas līdzekļu piegādei ir uzliktas nodoklis, piemēram, ka šim uzņēmējdarbības darbībām pilnībā uzliek nodokli; ja piegāde ir atbrīvota no nodokļiem, piemēram, ka šīs darbības ir pilnībā atbrīvotas. Koriģēšanu veic tikai vienreiz visā vēl atlikušajā koriģēšanas laikā.

[..]."

Valsts tiesiskais regulējums

8 Saskaņā ar Apgrozījuma nodokļa likuma (*Umsatzsteuergesetz, BGBl.* 1993 I, 565. lpp.; turpmāk tekstā – “*UStG*”) 3. panta 9.a punkta 1) apakšpunktu pakalpojumu sniegšanai par samaksu ir pielīdzināta preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, nodokļa maksājuma veikšana izmantošana citiem mērķiem nekā uzņēmējdarbībai, ja priekšnodoklis šim precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms.

9 Minētajā 3. panta 9.a punkta 1) apakšpunktā norādīto pakalpojumu nodokļa bāze ir noteikta *UStG* 10. pantā. Redakcijā, kas bija spēkā līdz 2004. gada 30. jūnijam, minētais 10. pants noteica, ka šo pakalpojumu nodokļu bāzi veido “šiem darījumiem veiktais izmaksas, ja priekšnodoklis šiem darījumiem ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms”.

10 Redakcijā, kas stājās spēkā 2004. gada 1. jūlijā, *UStG* 10. panta 4. punkta 2) apakšpunktā paredzēts:

“Nodokļa bāzi veido [...] šo darījumu izpildei veikto izdevumu summa, ja priekšnodoklis šiem darījumiem ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms. Šie izdevumi ietver arī ražošanas līdzekļu, ja tie veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu un tiek izmantoti šo citu pakalpojumu sniegšanai, iegādes un ražošanas izmaksas. Iegādes un ražošanas izmaksas vismaz EUR 500 apmērā par periodu, kas atbilst ražošanas līdzekļiem piemērojama koriģēšanas periodam, kurš ir noteikts 15.a pantā, ir daļēji vienāds daļējs.”

11 *UStG* 15.a pants attiecas uz atskaitījumu koriģēšanu. Tā 1. punkts nosaka:

“Ja faktori, kas izmantoti, lai noteiktu sākotnēji atskaitāmo summu, piecu gadu laikā no pirmās ražošanas līdzekļu izmantošanas mainās – attiecībā uz katru šim izmaiņam atbilstošo kalendro gadu jāparedz kompensācija, koriģējot iegādes un ražošanas izmaksām piemērojamos nodokļu atskaitījumus. Nekustamajiem pašumiem, ieskaitot to būtiskās sastāvdaļas, korekcijām, kurām ir piemērojamas ar nekustamajiem pašumiem saistītās civiltiesību normas, un uz svešas zemes uzceltām ēkām piecu gadu termiņa vietā piemēro desmit gadu termiņu.”

12 Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 7. panta 4. punkta 2) apakšpunkta a) daļa attiecībā uz ēkām, kas tiek izmantotas kā dzīvjamās telpas un kas uzceltas pēc 1925. gada 1. janvāra, noteic, ka “norakstēšanas likme, kas ir piemērojama ēkām līdz to pilnīgai norakstēšanai, ir: [...] 2 % gadā”.

Pamata prasības rašanās fakti un prejudiciālais jautājums

13 2003. gada laikā *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny* – mājaimniecība, kurā ietilpst Volnijs un Volnija (turpmāk tekstā – “mājaimniecība”), uzcēla nekustamo pašumu, kas pilnībā iekāpota to uzņēmuma aktīvos. Šis nekustamais pašums ietver abu minētās mājaimniecības daļēnieku privāto dzīvokli, kā arī nodokļu konsultāciju biroju, kas ir iznomāts vienam no minētajiem daļēniekiem. Iznomātā daļa atbilst nekustamā pašuma 20,33 %. Šī noma ir apliekama ar PVN.

14 Iepriekš?j?s PVN deklar?cij?s par 2003. gada decembri un par 2004. gada janv?ri, febru?ri un martu m?jsaimniec?ba nor?d?ja visu PVN, kas tai bija j?maks? par nekustam? ?pašuma celtniec?bas izdevumiem. Pamatojoties uz nekustam? ?pašuma norakst?šanas likmi, kas noteikta EStG 7. panta 4. punkta 2) apakšpunkta a) da??, t? uzskat?ja, ka nekustam? ?pašuma 79,67 %, ko izmanto person?g?m vajadz?b?m, nodok?a b?ze atbilst ikm?neša summai 1/12 da?as apm?r? no 2 % person?g?m vajadz?b?m izmantot?s da?as celtniec?bas izmaks?m.

15 Pamatojoties uz *Bundesministerium für Finanzen* (V?cijas Finanšu ministrija) 2004. gada 13. apr??a v?stuli (BStBl. I 2004, 468. lpp.), *Finanzamt Landshut* [Landsh?tas Finanšu p?rvalde] savuk?rt uzskat?ja, ka min?t? nodok?a b?ze nosak?ma, atsaucoties uz UStG 15.a pant? paredz?to PVN atskait?jumu kori??šanas periodu, kas ir desmit gadi. T?d?j?di t? m?jsaimniec?bas apr??inu kori??ja un ikm?neša PVN b?zi par nekustam? ?pašuma da?as person?go izmantošanu noteica 1/12 apm?r? no 10 % š?s da?as celtniec?bas izmaksu.

16 P?c tam, kad *Finanzamt Landshut* bija noraid?jusi m?jsaimniec?bas s?dz?bas par iepriekš?jiem pazi?ojumiem par nodok?a samaksu, kuras tika sagatavotas atbilstoši iepriekš?j? punkt? nor?d?tajam apr??inam, m?jsaimniec?ba iesniedza pras?bu *Finanzgericht München* [Minhenes Finanšu tiesa].

17 Š? tiesa uzskat?ja, ka t?s izskat?m? str?da risin?jums ir atkar?gs no nodok?a b?zes, kas ir piem?rojama nekustam? ?pašuma, kurš piln?b? veido m?jsaimniec?bas uz??muma akt?vu da?u, person?gai izmantošanai, noteikšanas. T? k? Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts “pilnu izmaksu” j?dzienu nedefin?, šim j?dzienam pieš?irt? noz?me nav skaidra.

18 Šaj? sakar? t? atz?m?ja, ka Tiesas 1996. gada 26. septembra spriedums liet? C?230/94 *Enkler* (*Recueil*, I?4517. lpp.) un 2003. gada 8. maija spriedums liet? C?269/00 *Seeling* (*Recueil*, I?4101. lpp., 54. punkts) ietver apst?k?us, ar ko var pamatot gan pras?t?jas uzskatu, no vienas puses, gan ar? V?cijas nodok?u administr?cijas uzskatu, no otras puses.

19 Šajos apst?k?os *Finanzgericht München* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“K? interpret?t [Sest?s direkt?vas] 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkt? nor?d?to “pilnu izmaksu” j?dzienu? Vai pilnas izmaksas person?g?m vajadz?b?m izmantojamam dz?voklim, kas atrodas nekustamaj? ?pašum?, kurš veido uz??muma akt?vu da?u, (blakus k?rt?jiem izdevumiem) ietver ar? ikgad?jo ?ku nolietošanas norakst?šanu, kas tiek veikta atbilstoši attiec?gajam valsts regul?jumam, un/vai saist?b? ar atskait?jumu kori??šanas valsts periodu apr??in?to ikgad?jo ieg?des un celtniec?bas izmaksu da?u, kas dod ties?bas uz atskait?jumu?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

20 Vispirms ir j?atg?dina, ka atbilstoši ar Sesto direkt?vu izveidot?s sist?mas lo?ikai nodok?i, kas samaks?ti par prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto ar nodok?iem apliekamos dar?jumus, var tikt atskait?ti. Iepriekš samaks?tu nodok?u atskait?jumi ir saist?ti ar v?l?k iekas?jamiem nodok?iem. Ja preces vai pakalpojumi tiek izmantoti dar?jumiem, kas v?l?k tiek aplikti ar nodokli, to iepriekš samaks?t? nodok?a atskait?jumi ir nepieciešami, lai nov?rstu dubultu aplikšanu ar nodokli. Savuk?rt, ja nodok?a maks?t?ja ieg?t?s preces vai pakalpojumi tiek izmantoti t?du dar?jumu vajadz?b?m, kas ir atbr?voti no nodok?a un kam netiek piem?rots PVN, v?l?ks nodoklis netiek iekas?ts un iepriekš samaks?tais nodoklis netiek atskait?ts (skat. 2006. gada 30. marta spriedumu liet? C?184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Kr?jums, I?3039. lpp., 24. punkts).

21 Gad?jum?, kad ražošanas l?dzekli lieto gan profesion?l?m, gan person?g?m vajadz?b?m, ieinteres?t? persona saist?b? ar PVN var izv?l?ties, vai piln?b? iek?aut šo mantu sava uz??muma kapit?l?, vai ar? to piln?b? saglab?t sav? person?gaj? ?pašum?, t?d?j?di to piln?b? izsl?dzot no PVN sist?mas, vai ar? iek?aut to uz??muma akt?vos tikt?l, cikt?l to faktiski lieto profesion?los nol?kos (2005. gada 14. j?lija spriedums liet? C?434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens*, Kr?jums, l?7037. lpp., 23. punkts).

22 Ja nodok?a maks?t?js izv?las uzskat?t ražošanas l?dzekli, ko vienlaic?gi lieto profesion?l?m un person?g?m vajadz?b?m, par uz??muma ?pašumu, par šo ražošanas l?dzek?a pirkumu vai ražošanu k? priekšnodoklis maks?jamais PVN princip? ir nekav?joties un piln?b? atskait?ms (iepriekš min?tais spriedums liet? *Seeling*, 41. punkts, k? ar? spriedums liet? *Charles* un *Charles-Tijmens*, 24. punkts).

23 Tom?r no Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkta izriet, ka tad, ja prece, kas veido uz??m?jdarb?bas akt?vu da?u, dod ties?bas piln?b? vai da??ji atskait?t k? priekšnodokli samaks?to PVN, t?s izmantošana nodok?a maks?t?ja vai person?la person?g?m vajadz?b?m vai ar uz??mumu nesaist?tos nol?kos ir piel?dzin?ma pakalpojumu sniegšanai pret atl?dz?bu. Šo izmantošanu, kas t?d?j?di veido ar nodokli apliekamu dar?jumu š?s pašas direkt?vas 17. panta 2. punkta izpratn?, saska?? ar t?s 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu apliek ar nodokli, ?emot par b?zi izdevumu summu, kas izlietota pakalpojuma sniegšanai (iepriekš min?tais spriedums liet? *Charles* un *Charles-Tijmens*, 25. punkts).

24 T?d?j?di nodok?a maks?t?js, kas izv?las nodot visu ?ku savam uz??mumam un izmanto š?s ?kas da?u person?g?m vajadz?b?m, ir, no vienas puses, ties?gs atskait?t PVN, kas k? priekšnodoklis ir samaks?ts par vis?m š?s ?kas celtniec?bas izmaks?m, un, no otras puses, tam ir atbilstošs pien?kums maks?t PVN par izdevumu, kas ir veikti š?s izmantošanas izpildei, summu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Seeling*, 43. punkts).

25 Uzdodot jaut?jumu, iesniedz?jtiesa šaj? kontekst? v?las uzzin?t, k? interpret?t “pilnu pakalpojumu sniegšanas izmaksu” j?dzienu Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkta izpratn?. Min?t? tiesa b?t?b? jaut?, vai š? summa ir nosak?ma, atsaucoties uz valsts noteikumiem, kas ir piem?rojami nekustam? ?pašuma nolietošanas norakst?šanai, vai ar? atkar?b? no PVN atskait?jumu kori??šanas perioda ilguma, kas valsts ties?b?s ir noteikts atbilstoši Sest?s direkt?vas 20. pantam.

26 Attiec?gais j?dziens ietverts Kopien? ties?bu norm?, kas t?s izpratnes un piem?rošanas jomas noteikšanai nenor?da uz dal?bvalstu ties?b?m. No t? izriet, ka š? j?dziena interpret?cija princip? nav atst?ta katras dal?bvalsts zi?? (šaj? sakar? skat. 1977. gada 1. febru?ra spriedumu liet? 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, *Recueil*, 113. lpp., 10. un 11. punkts).

27 Visp?r?g? veid? šis j?dziens atbilst izdevumiem, kas ir saist?ti ar pašu prec? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Enkler*, 36. punkts). Tas ietver t?dus izdevumus k? min?t?s preces ieg?des vai ražošanas izmaksas, kas ir bijušas pamats PVN atskait?jumiem un bez kur?m attiec?g? person?g? izmantošana nevar?tu notikt.

28 Tom?r, t? k? Sest? direkt?va neietver nor?des, k?das ir vajadz?gas vienotai un prec?zai attiec?go izdevumu summas apr??in?šanas noteikumu defin?cijai, ir j?pie?auj, ka, ja vien dal?bvalstis nep?rprot attiec?g? noteikuma m?r?i un vietu Sest?s direkt?vas sist?m?, attiec?b? uz šiem noteikumiem t?m ir noteikta diskrecion?r? vara (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 16. un 17. punkts).

29 T?d?j?di šaj? liet? j?p?rbauda, vai min?to izdevumu summas noteikšanai valsts ties?b?s

paredzēt? atsauce uz atskaitījumu koriģēšanas perioda ilgumu, kas ir noteikts atbilstoši Sestās direktīvas 20. pantam, ir saderīga ar minētās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta mērķi un tās vietu direktīvas sistēmā.

30 Minētās normas mērķis ir noteikt preces, ko nodokļa maksātājs ir iekāvis sava uzņēmuma aktīvos, personīgās izmantošanas vai, aplūkojot vispārīgāk, izmantošanas citiem mērķiem, nevis savai uzņēmējdarbībai nodokļa bāzi, it paši tādēļ, ka minētās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts šādu izmantošanu pielīdzina pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību, kura attiecīgi ir apliekama ar PVN.

31 Šīs pielīdzināšanas mērķis ir neaut nodokļa maksātājam, kas drīkstēja atskaitīt preces, kura veido tās uzņēmuma aktīvā daļu, iegādes vai ražošanas izmaksas piemērojamo PVN, izvairīties no šā nodokļa samaksas gadījuma, ja šo precī vai tās daļu tas izmanto personīgām vajadzībām (skat. 1989. gada 27. jūnija spriedumu lietā 50/88 *Kühne, Recueil*, 1925. lpp., 8. punkts).

32 Kā norāda Vācijas valdība un tiesas sēdē – Apvienotās Karalistes valdība, runa ir par mehānismu, lai, no vienas puses, nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļa maksātāju un gala patērētāju, liedzot nodokļa maksātājam gūt nepamatotas priekšrocības attiecībā pret gala patērētāju, kas iegādājas precī, maksājot PVN (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Enkler*, 33. un 35. punkts, kā arī 2005. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck*, Krājums, I-743. lpp., 23. punkts).

33 No otras puses, mērķis ir atbilstoši Sestās direktīvas ieviestās sistēmas loģikai (skat. šā sprieduma 20. punktu) nodrošināt atbilstību starp PVN priekšnodokļa atskaitījumiem un šo nodokli, kas tiek iekasēts vālk (šajā sakarā skat. ģenerālvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] secinājumus iepriekš minētajā lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 60. punkts).

34 Lai gan ar Sestās direktīvas 20. pantu ieviestās atskaitījumu koriģēšanas sistēmas piemērošanas joma pilnībā neatbilst minētās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta piemērošanas jomai, šā sistēma, tātāt kā pārdējais noteikums, ir piemērojama situācijām, kad prece, kuras izmantošana dod tiesības uz atskaitījumiem, vālk tiek izmantota tādēļ veidā, kas nedod tiesības uz atskaitījumiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Uudenkaupungin kaupunki*, 30. punkts). Kā savu secinājumu 98. punktā norāda ģenerālvokāts, gan Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts, gan arī 20. pants regulā situācijās, kurās precī vienlaicīgi izmanto gan profesionāli, gan arī personīgām vajadzībām.

35 Turklāt koriģēšanas sistēmas mērķis ir analoģisks PVN piemērošanas ražošanas līdzekļu izmantošanai personīgām vajadzībām mērķim. No vienas puses, runa ir par to, lai, liekot nodokļa maksātājam samaksāt summas, kas atbilst atskaitījumiem, uz kuriem tam nav bijis tiesību, novērstu nodokļa maksātāja nepamatotu saimniecisku priekšrocību gēšanu, salīdzinot ar gala patērētāju (šajā sakarā skat. 2004. gada 29. aprīlā spriedumu apvienotajā lietā C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, *Recueil*, I-5337. lpp., 90. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Uudenkaupungin kaupunki*, 30. punkts).

36 No otras puses, jābūt nodrošinātai atbilstībai starp priekšnodokļa atskaitījumiem un vālk maksājamo nodokli (skat. ģenerālvokāta Džeikobsa secinājumus iepriekš minētajā lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 60. punkts).

37 Ēmot v?r? kop?jo m?r?i, k? ar? papildinošo lomu, kas 6. un 20. panta noteikumiem šaj? sakar? ir paredz?ta Sest?s direkt?vas sist?m?, dal?bvalsts, paredzot atskait?jumu kori??šanas noteikumu piem?rošanu preces, kas veido uz??muma akt?vu da?u, person?g?s izmantošanas nodok?a b?zes noteikšanai, nep?rsniedz tai pieš?irto diskrecion?ro varu.

38 K? V?cijas vald?ba ir nor?d?jusi tiesas s?d? un k? Ēener?ladvok?ts nor?da savu secin?jumu 95. punkt?, šis risin?jums turkl?t pal?dz samazin?t naudas l?dzek?u izmantošanas priekšroc?bu, ko PVN sadal?t? piem?rošana rada nodok?a maks?t?jam, kas uz??muma akt?vos ietilpstošu precu izmanto person?g?m vajadz?b?m, sal?dzin?jum? ar gala pat?r?t?ju, kam, ieg?d?joties vai uzb?v?jot š?du nekustamo Ēpašumu, ir j?samaks? visa PVN summa.

39 Turkl?t, k? ir nor?d?jusi V?cijas vald?ba un tiesas s?d? – Apvienot?s Karalistes vald?ba, šis risin?jums Ēauj izvair?ties no situ?cij?m, kad gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli, kuras rodas, ja no PVN atbr?votu nekustamo Ēpašumu atsavina p?c atskait?jumu kori??šanas perioda beig?m. Piel?dzinot periodu, kur? PVN piem?rojams attiec?g? nekustam? Ēpašuma person?gajai izmantošanai, min?t? kori??šanas perioda ilgumam, šis risin?jums saist?b? ar min?to izmantošanu nodrošina pilnas š? nodok?a summas, kas atbilst iepriekš veiktajiem atskait?jumiem, samaksu pirms iesp?jamas no PVN atbr?vota nekustam? Ēpašuma atk?rtotas p?rdošanas, kas notiek p?c š? perioda beig?m.

40 No iepriekš min?t? izriet, ka attiec?gaj? valsts likumdošan? izmantotais risin?jums atbilst Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta m?r?im.

41 Lai gan ir taisn?ba, k? nor?da m?jsaimniec?ba, ka iepriekš min?t? sprieduma liet? *Enkler* 36. punkt? Tiesa 6. panta 2. punkta un 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkta kontekst? ir nor?d?jusi uz t?diem izdevumiem “k? preces v?rt?bas samazin?šan?s norakst?šana”.

42 Tom?r, lai nep?rk?ptu dal?bvalst?m šaj? sakar? pieš?irto diskrecion?ro varu, šo nor?di nevar interpret?t k? t?du, kas noz?m?, ka, lai noteiktu uz??muma akt?vos ietilpstoša nekustam? Ēpašuma izmantošanai person?g?m vajadz?b?m PVN b?zi, dal?bvalst?m nav citas izv?les k? piem?rot valsts noteikumus par nekustam? Ēpašuma v?rt?bas samazin?šan?s norakst?šanu, izsl?dzot visas citas metodes, kas t?pat k? attiec?gaj? valsts likumdošan? izmantot? metode tom?r ir sader?gas ar Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta m?r?i.

43 Pret?ji tam, ko nor?da m?jsaimniec?ba, ar iepriekš min?to spriedumu liet? *Seeling* nevar atsp?kot iepriekš nor?d?to anal?zi.

44 Liet?, kas bija pamat? šim spriedumam un kas ar? ietv?ra nekustam? Ēpašuma, kas veido nodok?a maks?t?ja uz??muma akt?vu da?u, jauktas izmantošanas gad?jumu, V?cijas vald?ba atbalst?ja viedokli par š? nekustam? Ēpašuma izmantošanas piel?dzin?šanu nekustam? Ēpašuma nomai, kas atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) apakšpunktam ir atbr?vota no PVN un t?tad nedod ties?bas uz priekšnodok?a atskait?jumiem. Sava uzskata pamatojumam t? it Ēpaši nor?d?ja, ka atš?ir?b? no risin?juma at?aut š? nodok?a, kas ir piem?rojams vis?m nekustam? Ēpašuma celtniec?bas izmaks?m, atskait?jumus un nodokli nekustam? Ēpašuma person?gajai izmantošanai piem?rot sadal?t? veid?, vald?bas atbalst?tais risin?jums Ēautu izvair?ties no ar nodokli neapliekamam gala izmantošanas gad?jumiem, kas rodas tad, ja no PVN samaksas atbr?vots nekustamais Ēpašums tiek atk?rtoti p?rdots p?c Sest?s direkt?vas 20. pant? paredz?t? kori??šanas perioda beig?m.

45 Tiesa tomēr uzskatīja, ka šāda personīgā izmantošana nav uzskatāma par nomu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkta nozīmē (iepriekš minētais spriedums lietā *Seeling*, 49.–52. punkts).

46 Šajā kontekstā Tiesa iepriekš minēto sprieduma lietā *Seeling* 54. punktā apstiprināja, ka, lai gan tas, ka nodokļa maksātājam ir atļauts pilnībā nodot šķiņķi savam uzņēmumam un attiecīgi atskaitīt PVN priekšnodokli par visiem celtniecības izdevumiem, var izraisīt gala izmantošanas neaplikšanu ar nodokli, jo Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzējais koriģēšanas periods priekšnodokļa atskaitījumi, kas ir veikti celtniecības laikā, var tikt koriģēti tikai daļēji, tas ir Kopienā likumdevēja apzinātās izvēles rezultāts un tas neuzliek pienākumu interpretēt šīs direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu paplašināti.

47 Tādējādi Tiesa konstatēja, ka, pieņemot, ka uzņēmuma aktīvos ietilpst nekustamā pašu izmantošanai personīgām vajadzībām piemērojamo PVN iespejams sadalīt ilgākā laikā nekā Sestās direktīvas 20. pantā paredzētais koriģēšanas periods, ar šādu periodu ir ierobežotas iespējas novērst ar nodokli neapliekama gala patēriņa gadījumus.

48 Kā norāda Vācijas valdība un kā enerģētiskās uzskaites sistēmas secinājumu 90. punktā, šo konstatējumu tomēr nevar uzskatīt par tādā, kas šādas personīgās izmantošanas nodokļa bāzes noteikšanai daļēji atļauj izmantot metodi, kas tādā gadījumā nodokļa piemērošanas attiecināšanas uz periodu, kurš atbilst atskaitījumu koriģēšanas perioda ilgumam, metode tiktāl, ciktāl tas ir iespējams un, rēķinoties par vienlīdzību starp nodokļa maksātājiem un gala patēriņiem, ļauj izvērsties no ar nodokli neapliekamas gala izmantošanas situācijām, nodokļa maksātājam atsavinot no PVN atbrīvotu preci.

49 Visbeidzot, lai iesniedzītajai sniegtu lietderīgu atbildi par jautājumu, kas tika minēts dažos rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē, kā to norāda Eiropas Kopienā Komisija un Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, vēl ir jāprecizē, ka, pieņemot, ka zemes, uz kurām tika uzcelts nekustamais pašums, kuru daļēji izmanto personīgām vajadzībām, iegādes izmaksas ir apliekamas ar PVN un ka nodokļa maksātājs, iekāpjot šo zemi sava uzņēmuma aktīvos, ir saņēmis šo nodokļa atskaitījumu, šīs izmaksas ir iekāpjamas PVN, ar kuru ir apliekama šā izmantošana personīgām vajadzībām, aprēķinā bāzē.

50 No vienas puses, pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē ir jāsaprot kā tādā, kas ietver visas šim nolīkam radušās izmaksas, ieskaitot tās, kas ir saistītas ar zemes iegādi, bez kuru attiecīgā izmantošana personīgām vajadzībām nebūtu varējusi notikt.

51 No otras puses, zemes iegādes izmaksu, kam varētu piemērot PVN atskaitījumu, izslēgšana no PVN pārtrauktu savstarpējo saistību starp priekšnodokli un turpmāko nodokļa piemērošanu.

52 Šajā lietā valsts tiesai ir jāizvērtē, vai prasītājas veikta zemes, uz kurām tika uzcelts attiecīgais nekustamais pašums, iegāde tika apliekta ar PVN un vai tā ir saņēmusi šo nodokļa atskaitījumu.

53 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neiestrīd pret to, lai nekustamā pašu, ko nodokļa maksātājs ir pilnībā iekāpis sava uzņēmuma aktīvos, daļu izmantošanai personīgām vajadzībām piemērojamo PVN bāzē tiek noteikta nekustamā pašu iegādes vai celtniecības izmaksu daļa apmērā, kura ir noteikta atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, kurš ir noteikts atbilstoši minēto direktīvas 20.

pantam. Ja zemes, uz kuras ir uzcelts nekustamais ?pašums, ieg?des izmaksas tikušas apliktas ar PVN un nodok?a maks?t?js ir sa??mis t? atskait?jumus, š?s izmaksas ir iek?aujamas min?t? nodok?a b?z?.

Par ties?šan?s izdevumiem

54 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata pr?v? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies saist?b? ar apsv?rumu iesniegšanu Tiesai, iz?emot tos, kuri radušies min?tajiem lietas dal?bniekiem, nav atl?dzin?mi.

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

11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts 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, kas groz?ta ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neiest?jas pret to, lai nekustam? ?pašuma, ko nodok?a maks?t?js ir piln?b? iek??vis sava uz??muma akt?vos, da?as izmantošanai person?g?m vajadz?b?m piem?rojam? pievienot?s v?rt?bas nodok?a b?ze tiek noteikta nekustam? ?pašum? ieg?des vai celtniec?bas izmaksu da?as apm?r?, kura ir noteikta atkar?b? no pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?jumu kori??šanas perioda ilguma, kurš ir noteikts atbilstoši min?t?s direkt?vas 20. pantam.

Ja zemes, uz kuras ir uzcelts nekustamais ?pašums, ieg?des izmaksas tikušas apliktas ar pievienot?s v?rt?bas nodokli un nodok?a maks?t?js ir sa??mis t? atskait?jumus, š?s izmaksas ir iek?aujamas min?t? nodok?a b?ze.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.