

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 (likumumu 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 atkāpjas 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 direktivas 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 skaitījumu kopā gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms [...],

—

par kura saucējumu kopā gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekārti skaitījumi, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms. [...].

Šo daļu nosaka ik gadu, fiksā procentos un noapaļo līdz ciparam, kas nepārsniedz nekāmo vienību.

2. Neatkarīgi no 1. punkta noteikumiem no atskaitēmās daļas aprēķiniem izslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz [...] gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finansīliem darījumiem. [...]"

7

Sestā Direktīva tika atcelta un aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī.

Itālijas tiesības

8

1972. gada 26. oktobra dekreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Itālijas Republikas prezidenta Dekrēts Nr. 633, ar ko tiek iedibināts un reglamentēts pievienotās vērtības nodoklis) (1972. gada 11. novembra GURI Nr. 292) (turpmāk tekstā – "DPR Nr. 633/72"), 10. panta 1. punkts ir noteikts:

"No aplikšanas ar nodokli ir atbrīvoti:

Pakalpojumi saistībā ar kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, tādā piešķiršanā veikta kredīta pārvalde un finansēšanas operācijas [...]."

9

DPR Nr. 633/72 19. panta 5. punkts ir paredzēts:

"Attiecībā uz nodokļa maksātjiem, kuri veic vienlaikus gan darbības, kas rada darījumu, kuri dod tiesības uz atskaitēšanu, vai darbības, kas rada no nodokļa atbrīvotus darījumus [...], tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir tikai uz to PVN daļu, kas proporcionāla summai par pirmo veida darījumiem, un attiecīgā summa tiek aprēķināta, piemērojot atskaitēmo daļu, kas paredzēta 19.bis pantā."

10

No Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka DPR Nr. 633/72 19. panta 5. punkts paredzētās tiesības uz atskaitēšanu noteikšanas metode ir piemērojama visām precēm un pakalpojumiem, kurus ir iegādājušies nodokļa maksātji, kuri veic darījumus, kuri dod tiesības uz atskaitēšanu, vai darbības, kas rada no nodokļa atbrīvotus darījumus.

Saska?? ar DPR Nr. 633/72 19.bis pantu:

“1. 19. panta 5. punkt? min?t? atskait?m? da?a tiek apr??in?ta, pamatojoties uz attiec?bu starp gada laik? veikto dar?jumu summu, kuri sniedz ties?bas uz atskait?šanu, un šo pašu summu, kas palielin?ta par t? paša gada laik? veiktajiem no nodok?a atbr?votajiem dar?jumiem. Atskait?m? da?a tiek noapa?ota l?dz n?kamajam vai iepriekš?jam skaitlim atkar?b? no t?, vai decim?lda?a ir liel?ka vai maz?ka par piec?m decim?lda??m.

2. Apr??inot 1. punkt? min?to atskait?mo da?u, netiek ?emti v?r? [..] [DPR Nr. 633/72 10. panta] 1.–9. punkt? min?tie no nodok?a atbr?votie dar?jumi, ja tie nav nodok?u maks?t?ja galven?s darb?bas priekšmets vai ir ar nodokli apliekamu dar?jumu pal?gdarb?bas, neietekm?jot to, ka nodoklis, kas saist?ts ar prec?m un pakalpojumiem, kuri izmantoti vien?gi šo p?d?jo dar?jumu veikšanai, nav atskait?ms.”

DPR Nr. 633/72 36. panta redakcija ir š?da:

“(1) Attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem, kuri veic vair?kas darb?bas, nodoklis tiek piem?rots kop? un kumulat?vi vis?m darb?b?m, atsaucoties uz kop?jo apgroz?jumu un neskarot n?kamajos punktos noteikto.

(2) Ja nodok?a maks?t?js veic uz??m?jdarb?bu un vienlaic?gi str?d? k?d? profesij?, nodoklis tiek piem?rots atseviš?i uz??m?jdarb?bai un profesijas veikšanai saska?? ar attiec?gaj?m piem?rojamaj?m ties?bu norm?m un atsaucoties uz apgroz?jumu.

(3) Nodok?a maks?t?ji, kuriem ir vair?ki uz??mumi vai kuri viena uz??muma ietvaros veic vair?kas darb?bas, vai kas str?d? vair?k?s profesij?s, var izv?l?ties atseviš?i piem?rot nodokli daž?m no to veiktaj?m darb?b?m, par to pazi?ojot nodok?u administr?cijai sav? deklar?cij? par iepriekš?jo gadu vai darb?bas s?kuma deklar?cij?. Šaj? gad?jum? 19. pant? paredz?tais atskait?jums tiek pieš?irts ar nosac?jumu, ka par šo darb?bu tiek k?rtota atseviš?a gr?matved?ba, bet tas, atk?pjoties no iepriekš?j? punkta nosac?jumiem, ir izsl?gts attiec?b? uz nodokli par neamortiz?jam?m jaukti izmantot?m prec?m. Š?s izv?les sekas past?v, ja t? netiek atsaukta, un katr? zi?? vismaz tr?s gadus. [..]. Š? punkta ties?bu normas ir piem?rojamas ar? nodok?a maks?t?jiem [..], kuri veic atbr?votas darb?bas 10. panta 1. punkta izpratn?.

(4) Nodoklis katr? zi?? ir piem?rojams atseviš?i saska?? ar attiec?gi piem?rojamaj?m ties?bu norm?m un atsaucoties uz katras no š?m darb?b?m kop?jo apgroz?jumu [..].

(5) Visos gad?jumos, kad nodoklis tiek piem?rots atseviš?i k?dai noteiktai darb?bai, ja 19. pant? paredz?tais atskait?jums tiek samazin?ts, piem?rojot t? paša panta 3. punktu, vai tiek piem?rots fiks?tas summas veid?, tas tiek pieš?irts attiec?b? uz nodokli par jaukti izmantot?m prec?m un pakalpojumiem uz darb?bas veikšanu attiecin?m?s da?as ietvaros; pakalpojumu nodošana darb?bai, kurai tiek piem?rots samazin?ts atskait?jums vai fiks?tas summas veid? noteikts atskait?jums, ir pakalpojumu sniegšana 3. panta izpratn?, un t? tiek uzskat?ta par veiktu, pamatojoties uz t?s parasto v?rt?bu, datum?, kur? šie pakalpojumi ir sniegti. [..]”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

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, jēnora, 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 lietās 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 maksātājiem 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 tādēļ aiz pirmās daļas un sākas ar vārdiem “šo daļu”, tādējādi atsaucoties uz pirmajā daļā paredzēto atskaitāmo 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 atskaitāma daļa ir jānosaka, pamatojoties uz daļskaitli, par kura skaitījumu apgrozījuma summu, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, un par kura saucēju apgrozījuma summu, kura attiecināma uz šiem darījumiem un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms.

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

37

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

38

Nepastāvot šādam precizījumam, Sestās direktīvas 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 atskaitāms, gan darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, 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, šīet, 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 atskaitāmo 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 šī tiesvedība ir stadijā 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.