

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2018. gada 18. oktobrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 168. un 173. pants – Priekšnodokļa atskaitošana – Transportlīdzekļu izpirkumnomas darījumi – Ar nodokli apliekamiem darījumiem un no nodokļa atbrīvotiem darījumiem vienlaicīgi izmantotas preces un pakalpojumi – Atskaitošanas tiesību rašanās un apjoms – Atskaites mēra daļa

Lieta C-153/17

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

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

pret

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd.

TIESA (sestā palāta)

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

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

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

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

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Volkswagen Financial Services (UK) Ltd* vērā – N. Shaw, QC, un M. Jones, barrister, kurus pilnvarojusi A. Brown, solicitor,

– Apvienotās Karalistes valdības vērā – S. Brandon, pārstāvis, kam palīdz O. Thomas, QC, un A. Mannion, barrister,

– Eiropas Komisijas vērā – N. Gossement un R. Ljal, pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. un 173. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes Iekšējumu un muitas dienests, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) un *Volkswagen Financial Services (UK) Ltd* (turpmāk tekstā – “VWFS”) jautājums par piemērojamo metodi, lai noteiktu pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko šā sabiedrība ir samaksājusi kā priekšnodokli tās savas darbības ietvaros, kas it īpaši ir saistīta ar mehānisko transportlīdzekļu izpirkumnomas pakalpojumu sniegšanu, atgāstamo daļu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

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

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

4 No šīs direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta izriet, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa “kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, k? arī kredīta pārvadi, ko veic persona, kura piešķir kredītu”.

5 Minētās direktīvas 168. pants ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

c) PVN, kas maksājams par preču iegādi Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī.”

6 Šīs pašas direktīvas 173. pants ir noteikts:

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

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

2. Dalībvalstis var veikt šādus pasākumus:

- a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaitē;
- b) likt nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veikt atsevišķu uzskaiti katrai nozarei;
- c) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;
- d) atļaut vai prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu saskaņā ar 1. punkta pirmajā daļā paredzēto noteikumu par visām precēm un pakalpojumiem, kas lietoti visiem tajā minētajiem darījumiem;
- e) nodrošināt to, ka, ja PVN, kas nodokļa maksātājam nav atskaitīams, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli."

Apvienotās Karalistes tiesības

7 PVN direktīvas noteikumi attiecībā uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu Apvienotajā Karalistē ir transponēti ar *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Likums par pievienotās vērtības nodokli) 26. pantu un *Value Added Tax Regulations 1995* (1995. gada Noteikumi par pievienotās vērtības nodokli) 101. un 102. pantu. Šo PVN noteikumu 101. panta 2. punkta d) apakšpunktā ir paredzēta standarta metode atskaitīšanas tiesību noteikšanai.

8 Atkarpe no šīs standarta metodes ir paredzēta minēto PVN noteikumu 102. pantā, kurā nodokļu iestādei ir atļauts apstiprināt pašu metodi, lai noteiktu priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīmo daļu.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 VWFS ir finanšu sabiedrība, kas pilnībā pieder *Volkswagen Financial Services AG* un ietilpst *Volkswagen AG* grupā. Šī grupa ražo un pārdod dažādu zīmolu mehāniskos transportlīdzekļus, piemēram, *Volkswagen*, *Audi* un *Škoda*.

10 VWFS piedāvātais finansējums ir paredzēts tikai minētās grupas zīmolu transportlīdzekļu iegādei. Papildus finansēšanas piedāvājumiem šī sabiedrība sniedz savu ieguldījumu arī šo zīmolu transportlīdzekļu tirdzniecībā, veicot izplatītāju pārdošanas personāla apmācību. Tomēr izdevumi, kas saistīti ar šo ieguldījumu, parasti tiek amortizēti visā VWFS darbības budžetā un nav jāmaksā citiem grupas uzņēmumiem, kuri, lai gan pieder pie tās pašas uzņēmumu grupas, neizmanto kopā ar VWFS grupas aplikšanas ar PVN režīmu.

11 VWFS darbības ir sadalītas vairākos nozarēs, tostarp mazumtirdzniecības nozarē. Šajā nozarē šīs uzņēmums piedāvā trīs veidu produktus gan profesionāliem, gan privātpersonām, tostarp mehānisko transportlīdzekļu izpirkumnomu. Noslēdzot izpirkumnomas līgumu, VWFS iegādājas transportlīdzekli no izplatītāja un nodod to klientam, šajā līgumā paredzot, ka transportlīdzekļa īpašumtiesības tiek nodotas klientam tikai tad, kad ir veikti visi līgumā paredzētie maksājumi.

12 Saska?? ar piem?rojamo Apvienot?s Karalistes tiesisko regul?jumu VWFS, nosl?dzot š?du l?gumu, tiek uzskat?ta par t? transportl?dzek?a pieg?d?t?ju, uz kuru attiecas min?tais l?gums, kam cita starp? ir j?ietver nosac?jums, ka attiec?gajam transportl?dzeklim ir apmierinoša kvalit?te. T?d?j?di š?s sabiedr?bas sniegtais pakalpojums neaprobežojas ar kred?ta pieš?iršanu, bet ietver ar? atbalsta sniegšanu saist?b? ar pašu transportl?dzekli, k?, piem?ram, s?dz?bu par t? kvalit?ti izskat?šanu.

13 Saska?? ar š?du izpirkumnomas l?gumu VWFS samaks?t? cena transportl?dzek?a ieg?dei atbilst cenai, kuru VWFS maks? izplat?t?jam bez pe??as da?as. Turpretim, nosakot procentu likmi dar?juma “finans?šanas” da?ai, VWFS pievieno saviem finans?šanas izdevumiem visp?r?jo pieskait?mo izmaksu da?u, pe??as da?u un samaksu par neatg?stamaj?m kred?tsaist?b?m. T?d?j?di saska?? ar gr?matved?bas sist?mu, ko VWFS izmanto šim dar?jumu veidam, atl?dz?bu da?a, kas atbilst procentiem, tiek iek?auta apgroz?jum?, atš?ir?b? no da?as, kas atbilst transportl?dzek?a pirkuma cenas atl?dz?bai.

14 Puses ir vienispr?tis, ka, lai gan tas ir viens komercdar?jums, tom?r izpirkumnomas l?gums atbilstoši Apvienot?s Karalistes PVN ties?bu aktiem aptver vair?kus atseviš?us dar?jumus – to skait?, pirmk?rt, ar nodokli apliekamu transportl?dzek?a nodošanu izmantošan? un, otrk?rt, ar nodokli neapliekamu kred?ta pieš?iršanu.

15 Run?jot par VWFS samaks?to PVN priekšnodokli par vis?m t?s darb?b?m, viena da?a no t? attiecas vai nu tikai uz dar?jumiem, kas apliekami ar nodokli, vai ar? tikai uz dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a, bet otra da?a attiecas uz abu veidu dar?jumiem. Šo p?d?jo PVN Apvienotaj? Karalist? sauc par “atlikušo” da?u. Konkr?ti run?jot, š?s ir administr?cijas visp?r?j?s pieskait?m?s izmaksas [ar ikdienas administr?ciju saist?tas visp?r?j?s izmaksas], piem?ram, t?s, kas ir saist?tas ar person?la apm?c?bu un pie?emšanu darb?, ?din?šanu un dz?rieniem, inform?tikas infrastrukt?ras uztur?šanu un uzlabošanu, k? ar? telpu un kancelejas pre?u izmaksas. ?emot v?r? VWFS no nodok?a da??ji atbr?voto statusu, pus?m ir atš?ir?gi viedok?i par to, cik?l VWFS var atskait?t šo atlikušo PVN.

16 Lai noteiktu atskait?m? priekšnodok?a summu, VWFS vienoj?s ar nodok?u administr?ciju par “?pašu da??jas atbr?všanas metodi”. Saska?? ar šo metodi priekšnodoklis, kas samaks?ts par izdevumiem, kuri radušies tikai un vien?gi ar nodokli apliekamu dar?jumu veikšanai, ir atskait?ms, bet nodoklis par izdevumiem, kas radušies tikai un vien?gi no nodok?a atbr?votu dar?jumu veikšanai, nav atskait?ms.

17 VWFS 2007. gada 2. febru?r? v?rs?s nodok?u administr?cij?, ierosinot, ka saska?? ar šo ?pašo metodi priekšnodokl? samaks?tais atlikušais PVN ir j?sadala starp t?s uz??m?jdarb?bas nozar?m, it ?paši saska?? ar apgroz?jumu katr? nozar?, ta?u tas tiktu apr??in?ts, ne?emot v?r? to transportl?dzek?u v?rt?bu, kas p?rdoti t?l?k saska?? ar izpirkumnomas l?gumiem. P?c tam tikšot izmantota ?paša metode, lai apr??in?tu atlikušo PVN atskait?jumu katrai nozare.

18 Str?ds starp nodok?u administr?ciju un VWFS attiecas uz to, cik?l š?di mazumtirdzniec?bas sektoram pieš?irtais atlikušais PVN saska?? ar š?du ?pašu metodi ir j?uzskata par VWFS “izmantotu vai izmantojamu”, lai veiktu ar nodokli apliekamus dar?jumus šaj? nozar?.

19 Šaj? zi?? VWFS ierosina balst?ties uz attiec?bu starp to dar?jumu skaitu, kas apliekami ar nodokli, un kop?jo dar?jumu skaitu šaj? nozar?. Saska?? ar t?s metodi izpirkumnomas dar?jumi esot j?uzskata par diviem atseviš?iem dar?jumiem, no kuriem viens ir apliekams ar nodokli, bet otrs – atbr?vots no nodok?a, un dar?jumu skaits atbilstot nevis l?gumu skaitam, bet gan maks?jumu skaitam, parasti vienreiz m?nes?, kas veikti saska?? ar šiem l?gumiem.

20 Savukārt nodokļu administrācija uzskata, ka katrā atlikušā PVN summa, kas attiecas uz izpirkumnomas līgumiem, ir jāsadala starp darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli, un darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar šādu darījumu vērību, bet neiekļaujot transportlīdzekļa sūtītāja vērību tādēļ, ka piegādes brīdī. Ņemot vērā, ka izpirkumnomas darījuma vērība tādējādi lielā mērā būtu saistīta ar finansējuma piešķiršanu, kas ir no nodokļa atbrīvots pakalpojums, atgāstama būtu tikai tā atlikušā PVN daļa, kas attiecas uz citu saskaņā ar šo līgumu veiktu ar nodokli apliekamu darījumu vērību, piemēram, atlīdzības pirmstermiņa atmaksas gadījumā un izpirkuma iespējas izmantošanas izdevumiem.

21 2008. gada 16. jūnijā nodokļu administrācija izsniedza paziņojumu par nodokļa aprēķinu attiecībā uz PVN, kas jāmaksā VWFS, pamatojoties uz tās atskaitēšanas tiesību interpretāciju. Pēc tam 2008. gada 30. septembrī nodokļu administrācija pieņēma lēmumu, nosakot ar nodokli apliekamo summu.

22 VWFS pārsūdzēja šo paziņojumu par nodokļa aprēķinu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste), kas ar 2011. gada 18. augusta spriedumu apmierināja tās prasību.

23 Nodokļu administrācija iesniedza apelācijas sūdzību *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste). Šī tiesa 2012. gada 12. novembrī pasludināja spriedumu, ar kuru apmierināja šo apelācijas sūdzību.

24 *Court of Appeal (England & Wales) (Civil division)* (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta), Apvienotā Karaliste) iesniegto VWFS apelācijas sūdzību šī tiesa apmierināja ar 2015. gada 28. jūlija spriedumu.

25 Iesniedzējtiesa *Supreme Court of the United Kingdom* (Apvienotās Karalistes Augstākā tiesa) atzina, ka nodokļu administrācijai iesniegt pārsūdzību 2015. gada 23. decembrī un to izskatīja 2016. gada 3. novembrī.

26 Šādos apstākļos *Supreme Court of the United Kingdom* (Apvienotās Karalistes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Gadījumā, ja vispārīgās pieskaitāmās izmaksas, kas ir attiecināmas uz izpirkumnomas darījumiem (kurus veido no nodokļa atbrīvoti finansējuma piešķiršanas darījumi un ar nodokli apliekami transportlīdzekļu nodošanas izmantošanā darījumi), ir iekļautas tikai nodokļu maksātāja izsniegtā finansējuma, kas ir no nodokļa atbrīvots darījums, cenā, vai nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt visu vai daļu no priekšnodokļa par šīm izmaksām?

2) Kā pareizi interpretēt 2000. gada 8. jūnija sprieduma *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300) 31. punktu, it īpaši apgalvojumu, ka vispārīgās pieskaitāmās izmaksas “ir daļa no nodokļu maksātāja vispārīgā pieskaitāmā izmaksā un tādēļ tās kā tās veido daļu no šā uzņēmuma produktu cenām”?

Jo īpaši:

a) Vai šī frāze ir interpretējama tādējādi, ka dalībvalstij vienmēr ir jānosaka priekšnodokļa daļa katram darījumam ar jebkuru īpašu metodi, kas noteikta saskaņā ar PVN direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu?

b) Vai tas tā ir arī gadījumā, ja faktiski vispārīgās pieskaitāmās izmaksas nav iekļautas uzņēmuma ar nodokli apliekamo darījumu cenā?

3) Vai tas, ka vispārīgās pieskaitāmās izmaksas faktiski, vismaz zinām mērī, ir izlietas, lai veiktu ar nodokli apliekamus transportlīdzekļa pārvietošanas darījumus,

a) nozīmē, ka ir jāatskaita zināma priekšnodokļa daļa par šīm izmaksām;

b) un tas tātad ir, pat ja vispārīgās pieskaitāmās izmaksas faktiski nav iekļautas ar nodokli apliekamo transportlīdzekļu nodošanas izmantošanā darījumu cenā?

4) Vai būtībā ir tiesiski neņem vērā ar nodokli apliekamos transportlīdzekļu pārvietošanas darījumus (vai to vērā būtu), lai izmantotu šādu metodi saskaņā ar PVN direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

27 Ar saviem trijiem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzātāja būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 168. pants un 173. panta 2. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, pat ja vispārīgās pieskaitāmās izmaksas, kas atbilst tādām kustamo pašumu izpirkumnomas pakalpojumiem, kādi ir pamatliet, ir ietvertas nevis summā, kas klientam jāmaksā par attiecīgās preces nodošanu pašumā, tas ir, ar nodokli apliekamajā darījuma daļā, bet gan procentu summā, kas jāmaksā saskaņā ar darījuma "finansēšanas" daļu, tas ir, no nodokļa atbrīvotajā darījuma daļā, šādas vispārīgās pieskaitāmās izmaksas PVN nolūkā tomēr ir jāuzskata par elementu, kas veido šā nodošanas pašumā darījuma cenu, un, otrkārt, dalībvalstis var piemērot sadalījuma metodi, kurā netiek ņemta vērā attiecīgās preces saskotnējā vērāba tās piegādes brīdis.

Ievada apsvērumi

28 Vispirms ir jānosaka, vai no PVN viedokļa dažādi darījumi, kas saistīti ar izpirkumnomas pakalpojumiem, tādā kā pamatliet apskatāmie darījumi, proti, finansējuma piešķiršana un transportlīdzekļu nodošana pašumā, ir jāvērtē kā atšķirīgi ar nodokli apliekami darījumi vai kā vienoti kompleksi darījumi, kurus veido vairāki elementi.

29 Kā izriet no Tiesas judikatūras, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai noteiktu, vai PVN nolūkos šis darījums ir divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums (spriedums, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Tiesa ir arī nospriedusi, ka, pirmkārt, no PVN direktīvas 2. panta 1. punkta otrās daļas izriet, ka katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un neatkarīgu un, ka, otrkārt, darījumu, kas ir tikai ekonomiska rakstura pakalpojums, lai neizkropotu PVN sistēmas darbību, nedrīkst mēģināt sadalīt. Ir jāuzskata, ka vienots darījums ir tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs ir īstenojis attiecībā pret klientu, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalīmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mērķīga (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2016. gada 14. aprīlis, *Gabarel*, C-555/15, nav publicēts, EU:C:2016:272, 44. punkts, kā arī spriedumu, 2017. gada 4. oktobris, *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 37. un 38. punkts un tajos minētā judikatūra).

31 Turklāt vienots pakalpojums ir tad, ja viena vai vairākas sastāvdaļas veido galveno pakalpojumu, bet savukārt pārējās sastāvdaļas ir uzskatāmas par vienu vai vairākiem papildpakalpojumiem, uz kuriem attiecas tās pats nodokļu režīms kā uz galveno pakalpojumu. It šādi pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visārtīgāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno

pakalpojumu (spriedums, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Saskaņā ar LESD 267. pantu izveidotās sadarbības ietvaros valsts tiesāma pašā ir jānosaka, vai konkrētajā lietā ir šāds gadījums, un šajā ziņā jāveic galīgās vērējums par faktiem (spriedums, 2011. gada 10. marts, *Bog u.c.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09, EU:C:2011:135, 55. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

33 Tādējādi, lai noteiktu, vai komercdarījums sastāv no vairākiem neatkarīgiem pakalpojumiem vai arī vienota pakalpojuma attiecībā uz PVN, valsts tiesai ir jānoskaidro elementi, kas raksturo konkrēto darījumu, ņemot vērā šā darījuma saimniecisko mērķi un tā adresātu intereses (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 8. decembris, *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, 28. un 29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

34 Šajā lietā iesniedzējtiesa uzskata, ka katrs automašīnas izpirkumnomas līgums sastāv no vairākiem atšķirīgiem pakalpojumiem, proti, no vienas puses, transportlīdzekļa nodošanas pašam un, no otras puses, kredīta piešķiršanas. Šajā ziņā ir jākonstatē, ka ne no iesniedzējtiesas nolūma, ne no Tiesā iesniegtajiem apsvērumiem neizriet, ka šāda kvalifikācija nav tikusi veikta atbilstoši iepriekš minētajiem kritērijiem.

35 It paši, kā to apgalvo Apvienotās Karalistes valdība, šis izpirkumnomas darījuma sadalījums šiet saderīgs ar Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru, lai arī PVN direktīvas 135. pantā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa tiek interpretēti šauri, tomēr, neesot skaidrai norādei par aizdevēja vai aizņēmēja identitāti, frāze "kredīta piešķiršana un kredīta starpniecība" šā panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē nevar attiekties tikai uz banku un finanšu iestāžu piešķirtiem aizdevumiem un kredītiem.

36 Līdz ar to aktīvu pirkuma cenas atliktais maksājums, samaksājot attiecīgās procentu summas, var tikt uzskatīts par kredīta piešķiršanu, kas saskaņā ar šo noteikumu ir no nodokļa atbrīvots darījums, ar nosacījumu, ka procentu maksājums ir nevis daļa no atlīdzības, kas saņemta par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, bet gan atlīdzība par šo kredītu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 1993. gada 27. oktobris, *Muys' en De Winter's Bouw' en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, EU:C:1993:855, 12., 13. un 19. punkts).

Par PVN atskaitīšanas daļas aprēķināšanas metodi

37 Lai atbildētu uz uzdotajiem jautājumiem, kas ir pārformulēti šā sprieduma 27. punktā, ir jāatgādina Tiesas judikatūra attiecībā uz PVN atskaitīšanas tiesību rašanos un apjomu.

38 Tiesa jau ir nospriedusi, ka no PVN direktīvas 168. panta izriet, ka nodokļu maksātājam principā ir tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, ja tiek konstatēts, ka preces vai pakalpojumi, uz kuru pamata tiek apgalvots šīs tiesības, nodokļu maksātājam turpmāk ir jāizmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem un ka šīs preces ir piegādājis vai pakalpojumus sniedzis kāds cits nodokļu maksātājs (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 34. un 35. punkts).

39 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru šīs nodokļu maksātāju tiesības ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips, tāpēc tās veido PVN mehānismā neatņemamu sastāvdaļu un principā nevar tikt ierobežotas (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 22. jūnijs, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, 30. un 31. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

40 Faktiski iedibinātās atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN,

kas tam jāmaks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. Kop?j? PVN sist?ma t?d?j?di nodrošina, ka jebkura saimnieciskā darb?ba neatkar?gi no š?s saimniecisk?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka min?t? saimniecisk? darb?ba pati ir apliekama ar PVN, tiek aplikta ar nodokli piln?gi neitr?li (spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, *Gemeente Woerden*, C?267/15, EU:C:2016:466, 32. punkts).

41 T?pat no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, lai nodok?u maks?t?jam tiktu atz?tas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu un tiktu noteikts šo ties?bu apjoms, princip? ir nepieciešama tiešas un t?l?t?jas saiknes starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas pieš?ir ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, esam?ba. Ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, paredz, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no t?du dar?jumu cenās, par kuriem n?kotn? jāmaks? PVN, kas dod ties?bas veikt atskait?jumu (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 Ties?bas uz atskait?šanu nodok?u maks?t?jam tom?r tiek atz?tas ar? tad, ja, pat nepast?vot tiešai un t?l?t?jai saiknei starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, attiec?go pakalpojumu izmaksas veido da?u no vi?a visp?r?j?m pieskait?maj?m izmaks?m un k? t?das t?s veido da?u no vi?a p?rdoto pre?u vai sniegto pakalpojumu cenās. Š?di izdevumi ir tieši un t?l?t?ji saist?ti ar nodok?u maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum? (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 Šaj? liet? no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka pamatliet? apl?kotaj?m visp?r?j?m pieskait?maj?m izmaks?m ir tieša un t?l?t?ja saikne ar vis?m VWFS darb?b?m, nevis tikai daž?m no t?m. Šaj? zi?? fakts, ka VWFS nol?ma š?s izmaksas iek?aut nevis ar nodokli apliekamo dar?jumu cen?, bet tikai ar nodokli neapliekamo dar?jumu cen?, nek?di nevar ietekm?t š?du faktu konstat?ciju.

44 T?d?j?di, cikt?l š?s visp?r?j?s pieskait?m?s izmaksas faktiski, vismaz zin?m? m?r?, ir raduš?s, lai nodrošin?tu transportl?dzek?u nodošanu ?pašum?, kas ir ar nodokli apliekami dar?jumi, min?t?s izmaksas k? t?das ir da?a no šo dar?jumu cenās. L?dz ar to princip? var run?t par ties?b?m atskait?t PVN saska?? ar apsv?rumiem, kas izkl?st?ti š? sprieduma 38.–42. punkt?.

45 Attiec?b? uz faktu, ka pamatliet? apskat?t?s visp?r?j?s pieskait?m?s izmaksas skaidri nepar?d?s to transportl?dzek?u nodošanas izmantošan? dar?jumu cen?, kas tiek aplikti ar nodokli, ir j?atg?dina, ka šo saimniecisko dar?jumu rezult?ts neietekm? atskait?šanas ties?bas, ar nosac?jumu, ka šai darb?bai pašai ir piem?rojams PVN (spriedums, 2016. gada 22. j?nijs, *Gemeente Woerden*, C?267/15, EU:C:2016:466, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

46 K? Tiesa jau ir nospriedusi, ir j?nodrošina ties?bas uz PVN atskait?šanu, t?s nepak?aujot krit?rijam, it ?paši, par nodok?u maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas rezult?tu, k? noteikts PVN direkt?vas 9. panta 1. punkt?, proti, ka nodok?u maks?t?js ir “jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta” (spriedums, 2018. gada 5. j?lijs, *Marle Participations*, C?320/17, EU:C:2018:537, 44. punkts).

47 Tom?r šo atskait?šanas ties?bu apjoms atš?iras atkar?b? no attiec?go pre?u un pakalpojumu paredz?t?s izmantošanas. Proti, kam?r attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, kas dom?ti vien?gi ar nodokli apliekamu dar?jumu ?stenošanai, ir paredz?ts, ka nodok?u maks?t?ji var atskait?t visu nodokli, kas samaks?ts par ieg?di vai pieg?di, attiec?b? uz daž?diem dar?jumiem paredz?t?m prec?m un pakalpojumiem, PVN direkt?vas 173. panta 1. punkt? ir

paredz?ts, ka ties?bas atskait?t nodokli ir aprobežotas ar to PVN da?u, kas ir sam?r?ga to dar?jumu summai, kuri dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu un kuri ?stenoti, izmantojot š?s preces vai šos pakalpojumus (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 9. j?nijs, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C?332/14, EU:C:2016:417, 25. punkts).

48 Šaj? liet?, t? k? VWFS mazumtirdzniec?bas nozar? raduš?s visp?r?j?s pieskait?m?s izmaksas attiecas uz prec?m un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti, lai veiktu gan dar?jumus, attiec?b? uz kuriem var izmantot atskait?šanas ties?bas, gan ar? dar?jumus, kas atskait?šanas ties?bas nerada, saska?? ar attiec?gajiem š?s direkt?vas noteikumiem ir j?nosaka atskait?ma da?a.

49 Parasti saska?? ar PVN direkt?vas 173. panta 1. punkta otro da?u atskait?m? da?a atbilstoši š?s direkt?vas 174. un 175. pantam visiem dar?jumiem, ko veic nodok?u maks?t?js, tiek noteikta, ?emot v?r? apgroz?jumu.

50 Tom?r saska?? ar min?t?s direkt?vas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktu dal?bvalstis var at?aut vai pras?t nodok?u maks?t?jam veikt atskait?šanu, pamatojoties uz visu pre?u un pakalpojumu vai to da?as izmantošanas m?r?i.

51 No Tiesas judikat?ras izriet, ka dal?bvalstis, pateicoties šim noteikumam, var attiec?gajam dar?jumam piem?rot metodi vai sadales krit?riju, kas atš?iras no metodes, kura ir balst?ta uz apgroz?jumu, ar nosac?jumu, ka š? metode garant? prec?z?ku PVN priekšnodok?a atskait?m?s da?as noteikšanu par to, kas izriet no metodes, kura ir balst?ta uz apgroz?jumu, piem?rošanas (spriedums, 2012. gada 8. novembr?, *BLC Baumarkt*, C?511/10, EU:C:2012:689, 24. punkts).

52 T?d?j?di jebkurai dal?bvalstij, kas nolemj at?aut vai uzlikt nodok?u maks?t?jam pien?kumu veikt atskait?jumu, pamatojoties uz visu pre?u vai pakalpojumu vai to da?u izmantojumu, ir j?nodrošina, ka atskait?šanas ties?bu apr??in?šanas metodes ar visaugst?ko precizit?i ?auj konstat?t to da?u no PVN, kas attiecas uz dar?jumiem, kuri dod ties?bas uz atskait?jumu. Nodok?u neitralit?tes princips, kas ir rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai, prasa, lai atskait?m? nodok?a summas apr??in?šanas noteikumi objekt?vi atspogu?otu to izdevumu par jaukta veida dar?jumus izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem faktisko da?u, kas ir saist?ti ar dar?jumiem, no kuriem var atskait?t nodokli (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 10. j?lijs, *Banco Mais*, C?183/13, EU:C:2014:2056, 30. un 31. punkts).

53 Tom?r šaj? zi?? Tiesa ir skaidri nor?d?jusi, ka izv?l?tajai metodei nav j?b?t iesp?jami prec?zai, bet, k? tas izriet no š? sprieduma 51. punkta, tai j?sp?j garant?t prec?z?ku rezult?tu par to, k?ds tas b?tu tad, ja tiktu piem?rots sadales krit?rijs, kura pamat? ir apgroz?jums (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 9. j?nijs, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C?332/14, EU:C:2016:417, 33. punkts).

54 J?atz?st, ka Tiesa 2014. gada 10. j?lija sprieduma liet? *Banco Mais* (C?183/13, EU:C:2014:2056) 33. punkt? attiec?b? uz banku iest?di, kas iesaist?ta l?zinga dar?jumus autotransporta nozar?, atzina, ka, ?emot v?r? valsts tiesas p?rbaudi, ja š?du dar?jumu veikšana no bankas var pras?t izmantot noteiktas jaukta veida dar?jumus izmantojamas preces un pakalpojumus, piem?ram, ?kas, elektroener?ijas pat?ri?u vai noteiktus transvers?lus pakalpojumus, visbiež?k š?da izmantošana ir saist?ta galvenok?rt ar finans?šanu vai l?gumu, ko iznom?t?js nosl?dzis ar t? klientiem, p?rvald?bu, nevis ar transportl?dzek?u nodošanu izmantošan?.

55 Š?dos ?pašos apst?k?os Tiesa min?t? sprieduma 34. punkt? uzskat?ja, ka atskait?m? nodok?a apr??in?šana, piem?rojot uz apgroz?jumu balst?tu metodi, saska?? ar kuru tiek ?emtas v?r? summas saist?b? ar to klientu samaks?to nomas maksas da?u, ar kuru tiek kompens?ta

transportlīdzekļa nodošana izmantošanai, neapņēmt PVN priekšnodokļa atskaiti, ja tas ir tik precīzi kā atbilstoši metodei, kas ir balstīta tikai uz to, ka maksas daļa, kura atbilst procentiem un ir kā atlīdzība par iznomātāja finansēšanu un līgumu pārvaldības izmaksām, jo šo divu pārdarbo uzdevumu veikšanu visvairāk tiek izmantotas jauktā veida darījumu izmantojamās preces un pakalpojumi, lai īstenotu līguma darījumu automašīnu nozari.

56 Tomēr no Tiesas pamatojuma attiecībā uz līguma darījumiem, par kuriem bija strīds 2014. gada 10. jūlija spriedumā lietā *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056), nevar secināt, ka PVN direktīvas 173. panta 2. punkta c) apakšpunktā dalībvalstīm visiem līgumu darījumu veidiem automašīnu nozari, piemēram, pamatlietā aplūkotajiem izpirkumnomas darījumiem, kopumā ir tāds pirms noteikto sadalījuma metodi, kurā netiek ņemta vērā transportlīdzekļa vērtība tā piegādes brīdī.

57 It īpaši, ņemot vērā šo sprieduma 39. punktā minēto atskaitēšanas tiesību pamatprincipa raksturu, ja atskaitējuma aprēķinā netiek ņemta vērā faktiskā un nozīmīgā daļa no vispārīgiem atskaitīmiem izdevumiem attiecībā uz tādām darījumiem, kas rada atskaitēšanas tiesības, tad šādi noteikumi nebūtu uzskatāmi par tādām, kas objektīvi atspoguļo to izdevumu par jauktā veida darījumu izmantojamām precēm un pakalpojumiem faktisko daļu, kas ir saistīti ar darījumiem, no kuriem var atskaitīt nodokli. Līdz ar to šādi noteikumi nav tādi, kas garantētu precīzāku sadalījumu par to, kāds tas būtu tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums.

58 Tādēļ šajā lietā attiecībā uz nodokļu administrācijas piemēroto PVN atskaitējuma daļas aprēķināšanas metodi valsts tiesai ir jāpārbauda, vai ar šo metodi tiek ņemta vērā faktiskā un nozīmīgā daļa no vispārīgiem pieskaitīmiem izdevumiem attiecībā uz tādām darījumiem, kas rada atskaitēšanas tiesības.

59 ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. pants un 173. panta 2. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, pat ja vispārīgās pieskaitāmās izmaksas, kas atbilst tādām kustamo pašumu izpirkumnomas darījumiem, kādi ir pamatlietā, ir ietvertas nevis summā, kas klientam jāmaksā par attiecīgās preces nodošanu izmantošanai, tas ir, ar nodokli apliekamajam darījumam daļēji, bet gan procentu summā, kas jāmaksā saskaņā ar darījuma "finansēšanu" daļu, tas ir, no nodokļa atbrīvotajam darījumam daļēji, šādas vispārīgās pieskaitāmās izmaksas PVN nolūkā tomēr ir jāuzskata par elementu, kas veido šā nodošanas izmantošanai darījuma cenu, un, otrkārt, dalībvalstis nevar piemērot sadalījuma metodi, kurā netiek ņemta vērā attiecīgās preces saskaitījuma vērtība piegādes brīdī, jo šā metode nenodrošina precīzāku sadalījumu par to, kāds tas būtu tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums.

Par tiesāšanas izdevumiem

60 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība 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 šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospiež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. pants un 173. panta 2. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, pirmkārt, pat ja vispārīgās pieskaitāmās izmaksas, kas atbilst tādām kustamo pašumu izpirkumnomas darījumiem, kādi ir pamatlietā, ir ietvertas nevis summā, kas klientam jāmaksā par attiecīgās preces nodošanu izmantošanai, tas ir, ar nodokli apliekamajam darījumam daļēji, bet gan procentu summā, kas jāmaksā saskaņā ar darījuma "finansēšanu" daļu, tas ir, no nodokļa atbrīvotajam darījumam daļēji, šādas vispārīgās pieskaitāmās izmaksas pievienotās vērtības nodokļa (PVN) nolūkā tomēr ir jāuzskata par

elementu, kas veido šīs nodošanas izmantošanā darījuma cenu, un, otrkārt, daļēbvalstis nevar piemērot sadalījuma metodi, kurā netiek ņemta vērā attiecīgās preces sākotnējā vērtība piegādes brīdī, jo šī metode nenodrošina precīzāku sadalījumu par to, kāds tas būtu tad, ja tiktu piemērots sadales kritērijs, kura pamatā ir apgrozījums.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.