

ENERĢLADVOKĀTA FILIPA LEŽĀ [PHILIPPE LÉGER] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 15. jūnijā 1(1)

Lieta C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

pret

Finanzamt Landshut

[*Finanzgericht München* (Vēcija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

Sestā PVN direktīvā – 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts – 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts – tās, kas kopumā nodokļa maksātāja uzņēmuma rēķinā, daļas izmantošana nodokļa maksātāja personīgām vajadzībām – Šīs izmantošanas pielīdzināšana pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību – Nodokļa bāzes noteikšana – Šo pakalpojumu sniegšanas “pilnu izmaksu” nodokļa maksātājam jādzied

1. Šā prejudiciālā nolikuma procesa priekšmets ir precizēt bāzi pievienotās vērtības nodoklim (PVN), kas jāmaksā nodokļu maksātājam par nekustamo īpašumu, kas ir pilnībā iekauts nodokļa maksātāja uzņēmuma aktīvos, daļas izmantošanu šā nodokļa maksātāja personīgām vajadzībām.
2. Ja kāds nodokļa maksātājs iegādājas vai uzbūvē nekustamo īpašumu, kuru viņš izvēlas pilnībā nodot savam uzņēmumam, bet ko viņš vēlas arī daļēji izmantot savām personīgām vajadzībām, viņam ir tiesības pilnībā atskaitīt saistību ar attiecīgo pirkumu vai bāzi priekšnodokļa samaksāto PVN.
3. Tomēr attiecībā uz tās daļu, kas tiek izmantota personīgām vajadzībām, nodokļa maksātājs atrodas situācijā, kas ir līdzīga gala patērētāja situācijai. Sestā direktīvā 77/388/EEK (2) šādu gadījumu paredz attiecīgu PVN, kura atskaitīšanu nodokļa maksātājs jau panācis, atgriešanas mehānismu.
4. Šajā sakarā Sestā direktīvā rada juridisku fikciju, saskaņā ar kuru šā personīgā izmantošana tiek pielīdzināta pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību, ko nodokļa maksātājs sniedz pats sev.
5. Šajā lietā Tiesai tiek lūgts precizēt, kāda ir PVN bāze par šādu pakalpojumu sniegšanu. *Finanzgericht München* [Minhenes Finanšu tiesa] (Vēcija) jautā, vai nodokļa bāze ir jānosaka, atsaucoties tikai uz vispārīgiem noteikumiem, kas ir piemērojami nekustamo īpašuma nolietošanas norakstīšanai, kas atspoguļotu tās pakāpenisku vērtības samazināšanos, vai arī atkarībā no PVN “atskaitījumu koriģēšanas” perioda ilguma.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

1) Sestā direktīva

6. PVN ir patērētāja nodoklis, kas piemērojams vispārīgi precēm vai pakalpojumiem. Kopienas PVN sistēma piemēro precēm un pakalpojumiem nodokli, kas ir tieši proporcionāls šo preču un pakalpojumu cenai, kas iekasājama katrā darījumā ražošanas vai izplatīšanas aprites ietvaros, bet kas jāiekasē tikai no gala patērētāja.

7. Lai nodokļa maksātāji, no kuriem tas tiek iekasēts, varētu paši nemaksēt šo nodokli, Sestā direktīva paredz atskaitīšanas mehānismu, kura uzdevums ir nodrošināt nodokļa “nediskriminājošo būtību” attiecībā uz šiem nodokļa maksātājiem

8. Tā ar paredz vairākus noteikumus, kuru mērķis ir garantēt šīs sistēmas piemērošanu, ja kāds nodokļa maksātājs vienu precī vienlaicīgi izmanto profesionālu un personīgu vajadzībām. Vissvarīgākās normas pamata prasības risināšanai ir šādas.

9. Sestās direktīvas 2. panta 1. apakšpunkts paredz, ka PVN jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rēķojams”.

10. Minētās 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? nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja [PVN] šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitīams”.

11. Šīs pašas direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts, kas ir izširošs šai prasībai, precīzē, kāda ir nodokļa bāze šajā gadījumā. Tas paredz, ka summa, kuru apliek ar nodokli, “piegādājam, kas minētas 6. panta 2. punktā, [ir] pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam”.

12. Šīs 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 valsts iekšienē par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..].”

13. Sestās direktīvas 20. pants attiecas uz atskaitījumu koriģēšanu. Tas paredz, ka sēkotnājo PVN atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo šādi: no vienas puses, ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības, un, no otras puses, ja pāc atmaksāšanas mainīgs faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitīamo summu.

14. 20. pants vēl paredz:

“[.]

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kur tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svērstības atskaitēšanas tiesības saskaņā ar kamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesību gadu, kur 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 līdzekļu piegāde koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļa maksātājs tos vēl joprojām lieto tādā mērķdarbībā līdz koriģēšanas laika beigām. Ja šādu ražošanas līdzekļu piegāde ir uzlikts nodoklis, piemēram, ka šā mērķdarbības darbības pilnībā uzliek nodokli; ja piegāde ir atbrīvota no nodokļiem, piemēram, ka šīs darbības ir pilnībā atbrīvotas. Koriģēšanu veic tikai vienreiz visā atlikušajā koriģēšanas laikā. [.]”

B – *Valsts tiesības*

15. Apgrozījuma nodokļa likuma (*Umsatzsteuergesetz* (3)) 3. panta 9.a punkta 1) apakšpunkts darījumam par atļautību pielīdzina tādā preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, nodokļa maksātāja veiktu izmantošanu citiem mērķiem, nevis uzņēmējdarbībai, ja priekšnodoklis šim precēm ir pilnībā vai daļēji atskaitāms.

16. Minētā 3. panta 9.a punkta 1) apakšpunktā norādīto darījumu 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 veiktās izmaksas, ja priekšnodoklis šiem darījumiem ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms”.

17. Redakcijā, kas stājas spēkā 2004. gada 1. jūlijā, *UStG* 10. pants paredz:

“4. Nodokļa bāzi veido

[.]

2) [.] 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 piemērojamo koriģēšanas periodam, kurš ir noteikts 15.a pantā, ir daļēji vienāds daļējs.

[.]”

18. *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 šā mērķa izmaiņu atbilstošo kalendāro 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 uzcelt?m ?k?m piecu gadu termi?a viet? piem?ro desmit gadu termi?u.”

II – Fakti

19. 2003. gad? m?jsaimniec?bai, kas dibin?ta saska?? ar V?cijas ties?b?m (*Hausgemeinschaft* (4), turpm?k tekst? – “m?jsaimniec?ba” vai “pras?t?ja”), kur? ietilpst Jorge Volnijs [*Jörg Wollny*] un Stefan? Volnija [*Stefanie Wollny*], tika uzcelts nekustamais ?pašums, kas piln?b? iek?auts to uz??muma akt?vos. 20,33 % š?s ?kas aiz?em nodok?u konsult?ciju birojs, kas ir iznom?ts vienam no min?tajiem dal?bniekiem, atlikušie 79,67 % tika iz?r?ti k? priv?tie dz?vok?i abiem t?s dal?bniekiem. Š? noma profesion?liem m?r?iem ir apliekama ar PVN, jo m?jsaimniec?ba atteic?s no nodok?u atbr?vojuma par iz?r?šanas dar?jumiem (5).

20. 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.

21. Lai noteiktu PVN b?zi par [nekustam? ?pašuma] izmantošanu person?gaj?m vajadz?b?m, t? pamatoj?s uz faktu, ka V?cijas Likuma par ien?kuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) ?kas norakst?šanas laikposms ir piecdesmit gadi. T? uzskat?ja, ka š? nodok?a b?ze m?nes? ir 1/12 da?a no 2 % no person?gaj?m vajadz?b?m izmantot?s da?as celtniec?bas izdevumiem.

22. *Finanzamt Landshut* [Landsh?tas Finanšu p?rvalde] savuk?rt nol?ma, ka š? nodok?a b?ze b?tu j?nosaka atkar?b? no PVN atskait?jumu kori??šanas perioda ilguma, k? to paredz *UStG* 15.a pants saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. pantu. T? rezult?t? t? kori??ja pras?t?jas apr??inu un noteica ikm?neša PVN b?zi par nekustam? ?pašuma da?as person?gu izmantošanu 1/12 apm?r? no 10 % š?s da?as celtniec?bas izmaksu.

23. 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].

III – Prejudici?lais jaut?jums

24. *Finanzgericht München* uzskata, ka str?da risin?jums ir atkar?gs no nodok?a b?zes noteikšanas par ?kas, kas kopum? atrodas nodok?a maks?t?ja uz??muma r?c?b?, izmantošanu person?gaj?m vajadz?b?m. T? nor?da, ka Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts nesniedz j?dziena “pilnas izmaksas” defin?ciju. Tas liek šaub?ties par noz?mi, kas pieš?irama šim j?dzienam, š?du iemeslu d??.

25. No vienas puses, spriedum? liet? *Enkler* (6) Tiesa nosprieda, ka saska?? ar šo noteikumu nodok?a b?ze j?nosaka, ?emot v?r? vien?gi t?das izmaksas, kas saist?tas ar pašu ?pašumu, t?das k? “preces v?rt?bas samazin?šan?s norakst?šana” vai ar? nodok?a maks?t?ja izmaksas, kas devušas vi?am ties?bas uz PVN atskait?jumu (7).

26. Šis punkts var?tu nostiprin?t pras?t?jas poz?ciju t?d?j?di, ka person?gaj?m vajadz?b?m izmantot?s nekust?m? ?pašuma da?as nolietošanas segtu nodok?a sadal?t? piem?rošana par celtniec?bas izdevumiem, kas paredz?ti visam norakst?šanas periodam. Tas var?tu ar? pastiprin?t pras?t?jas pie??mumu, p?c kura zemes ieg?des cenu nevajadz?tu iek?aut nodok?a b?z?, ja priekšnodoklis par šo dar?jumu ticis atskait?ts, jo zeme, uz kuras tika uzcelts nekustamais ?pašums, nevar noliegties.

27. Šo anal?zi var?tu ar? pamatot ar termina “izmaksas” j?gu, kas ietver preces nolietošanu t?s

izmantošanas laik?. Ta?u nevar?tu notikt piln?ga k?da nekust?m? ?pašuma nolietošan?s desmit gadu laik?.

28. No otras puses, tika nospriests, ka Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta m)?r?is ir garant?t vienl?dz?gu attieksmi starp nodok?u maks?t?ju, kurš sav?m person?gaj?m vajadz?b?m izmanto uz??muma precī, un gala pat?r?t?ju (8). Š? noteikuma m)?r?is ir pan?kt k? priekšnodok?a samaks?t? PVN atskait?šanas anul?šanu par t?s preces da?u, kas tiek lietota person?gaj?m vajadz?b?m, jo k?ds gala pat?r?t?js samaks?s atbilstošo PVN.

29. T?d?j?di Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta m)?r?is b?tu sadal?t ?pašuma ieg?des vai celtniec?bas visu izmaksu summu PVN atskait?jumu kori??šanas perioda ietvaros, kas ir noteikts valsts ties?b?s, kas šaj? gad?jum? ir desmit gadi. Šis risin?jums ?autu izvair?ties no “ar nodokli neapliekamiem gala izmantošanas gad?jumiem”, tas ir, situ?cij?m, kur?s k? priekšnodok?a samaks?t? PVN atskait?šana netiktu piln?b? atmaks?ta.

30. Patieš?m var?tu b?t t?di ar nodokli neapliekami gala izmantošanas gad?jumi, ja, piem?ram, no PVN atbr?votu nekustamo ?pašumu atsavina p?c š? desmit gadu kori??šanas perioda beig?m (9). Š?d? gad?jum?, ja nodok?a b?ze ir noteikta, balstoties uz nekustam? ?pašuma norakst?šanas laiku, tas ir, piecdesmit gadiem, nodok?a maks?t?js p?c desmit gadiem b?tu atmaks?jis tikai vienu piektda?u no PVN apjoma, kas vi?am ticis atskait?ts. Š?da situ?cija b?tu pretrun? ar Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta m)?r?i.

31. Š? noteikuma m)?r?is t?pat attaisnotu to, ka nodok?a b?z? tiktu iek?auta zemes ieg?des cena, ja priekšnodoklis par šo dar?jumu ticis atskait?ts, jo gala pat?r?t?js ar? samaks?s šo nodokli pirkuma br?d?.

32. Tom?r pret?ji šai anal?zei *Finanzgericht München* uzsver, ka spriedum? liet? *Seeling* (10) Tiesa padara relat?vu š? m)?ra noz?mi, konstat?jot, ka, ja Sest?s direkt?vas 20. panta 2. punkt? paredz?tais kori??šanas laiks priekšnodok?a atskait?jumus var kori??t tikai da??ji, tad tas ir Kopien? likumdev?ja apzin?tas izv?les rezult?ts (11).

33. ?emot v?r? šos apsv?rumus, *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?”

IV – Anal?ze

34. T? k? PVN ir pat?ri?a nodoklis, ko uzliek nodok?u maks?t?jiem, bet kas j?samaks? gala pat?r?t?jam, katram nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t no klientiem piedz?t? nodok?a, kas vi?am j?maks? valstij, to nodokli, ko vi?š ir samaks?jis k? priekšnodokli, ieg?d?joties preces un pakalpojumus, kas nepieciešami, lai vi?š var?tu veikt savu ekonomisko darb?bu (12). T?d?j?di nodok?u maks?t?jam pien?kas š?da atskait?šana tikai tikt?l, cikt?l š?s preces un šie pakalpojumi tiek lietoti vi?a darba vajadz?b?m, kas pašas apliekamas ar PVN, kas nodok?u maks?t?jam j?sa?em no š?s atskait?šanas.

35. Ja preces vai pakalpojumi, ko ieg?d?jies nodok?u maks?t?js, tiek lietoti darb?b?m, kas atbr?votas no PVN vai kas neietilpst š? nodok?a piem?rošanas jom?, tad princip? v?l?k nodokli

nevajadz?tu iekas?t, ne ar? to atskait?t k? priekšnodokli (13).

36. Gad?jum?, kad nodok?a maks?t?js ražošanas l?dzekli lieto gan profesion?l?m, gan person?g?m vajadz?b?m, vi?š 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 (14).

37. 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 akt?vu, par šo ražošanas l?dzek?a pirkumu vai ražošanu k? priekšnodoklis maks?jams PVN princip? ir nekav?joties un piln?b? atskait?ms. Tiesa šo Sest?s direkt?vas interpret?ciju izmantojusi vair?kas reizes (15). Tiesa to ir v?lreiz apstiprin?jusi nesen, izspriežot virspal?t? iepriekš min?to lietu *Charles* un *Charles Tijmens* (16).

38. T?d?j?di nodok?a maks?t?jam, kurš izv?las piln?b? nodot ?ku savam uz??mumam un kurš da?u š?s ?kas lieto person?gaj?m vajadz?b?m, ir ties?bas atskait?t PVN priekšnodokli par visiem ieg?des un celtniec?bas izdevumiem.

39. Tom?r tikt?l, cikt?l nodok?a maks?t?js par da?u š?s mantas, ko vi?š izmanto person?gaj?m vajadz?b?m, atrodas sal?dzin?m? situ?cij? ar gala pat?r?t?ju, vi?am ir pien?kums attiec?gi samaks?t PVN par šo izmantošanu. Šis pien?kums tiek min?ts Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkt?, kas paredz, ka š?da izmantošana ir piel?dzin?ta t?du pakalpojumu sniegšanai par samaksu, kurus nodok?a maks?t?js ir sniedzis pats sev.

40. T? k? šaj? gad?jum? nenotiek dar?jums ar k?du trešo personu, ne ar? tiek dota atl?dz?ba, kas var?tu veidot PVN b?zi, Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?ts, ka nodok?a b?zi veido "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodok?a maks?t?jam".

41. Šaj? proces? *Finanzgericht München* v?las noskaidrot, vai šis j?dziens j?saprot t?d?j?di, ka tas blakus k?rt?jiem izdevumiem ?em v?r? vien?gi ?kas nolietošanas, kas tiek apr??in?ta atbilstoši valsts noteikumiem par norakst?šanu, ?emot v?r? preces parasto dz?ves ilgumu.

42. T?d?j?di iesniedz?jtiesa šaj? liet? ar savu prejudici?lo jaut?jumu vaic?, vai Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkts 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? PVN b?ze tiek noteikta nekustam? ?pašuma ieg?des vai celtniec?bas izmaksu da?as apm?r?, kura ir noteikta atkar?b? no PVN atskait?jumu kori??šanas perioda ilguma, kurš ir noteikts atbilstoši Sest?s direkt?vas 20. pantam.

43. Atbilde uz šo jaut?jumu izvirza probl?mas, kuras iesniedz?jtiesa apraksta š?di. To pavisam ir tr?s.

44. Pirm? probl?ma ir nodok?a maks?t?ja gad? samaks?t? PVN apjoms par lietošanu person?gaj?m vajadz?b?m. Ja izdevumu summ? ?em v?r? tikai ?kas nolietošanas, PVN piem?rošana gad? šaj? liet? atbilstu 2 % person?g?m vajadz?b?m izmantot?s da?as celtniec?bas izmaks?m, jo valsts ties?bu aktos paredz?tais norakst?šanas laiks ir piecdesmit gadi. Pret?j? gad?jum? nodok?a b?ze b?tu 10 % no š?m izmaks?m, jo PVN atskait?jumu kori??šanas perioda ilgums valsts ties?bu norm?s ir noteikts desmit gadi.

45. Otr? probl?ma, kas tieši izriet no pirm?s, ir risks, ka gala izmantošana netiek aplikta ar

nodokli, piemēram, no nodokļa atbrīvota nekustamā pašuma pārdošanas gadījumā, kas notiek pēc PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda beigām. Tāds risks nepastāvētu, ja nodokļa būtu tiktu noteikta, atsaucoties uz šo valsts koriģēšanas periodu, jo saskaņā ar to nodokļa maksātājam tiks pilnībā atļauts viss kā priekšnodoklis samaksātā PVN, kas atbilst tās daļai, ko viņš lieto savām personīgajām vajadzībām.

46. Trešā problēma attiecas uz to, vai nodokļa būtu iekārtoti vai nav iekārtoti zemes, uz kuras tā ir uzcelta, iegādes izdevumi, ja iegāde aplūkta ar PVN un pašnieks saņem šo nodokļa atskaitījumu. Ja jūdziens "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam" Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē ir jāsaprot kā tādas, kas skar tikai tās nolietošanos, tad zemes iegādes izmaksas varētu tikt izslēgtas no nodokļa būzes, jo zeme, uz kuras uzcelta tā, principā nevar nolietoties.

47. Šajā procesā vienkopus pastāv trīs pieņēmumi.

48. Prasītāja apgalvo, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā minētais izdevumu apjoms blakus kārtējiem izdevumiem aptver tikai ikgadājo tās nolietošanos norakstīšanu, kas noteikta piemērojamajos valsts noteikumos.

49. Tā skaidro, ka jūdziens "izmaksas" pieaug, ka nodokļa maksātāja kapitāls ir samazinājies. Tā uzskata, ka šāds samazinājums nebūtu vārojams tās iegādes vai celtniecības gadījumā, jo ar šīm darbībām saistītās izmaksas tiek kompensētas ar tās vērtību. Kapitāla samazināšanās un arī izdevumu Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē nebūtu, kā tikai precei nolietojoties. Tāu šā nolietošanos būtu atkarīga nevis no Sestās direktīvas 20. pantā paredzētā koriģēšanas perioda, bet gan no lietošanas ilguma.

50. Tāpat prasītāja apgalvo, ka zemes, uz kuras tā ir uzcelta, iegādes izdevumus nevajag iekārt nodokļa būzē, jo šā zeme ar laiku nenolietojas.

51. Pretī tam Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts neietījas pret tādām valsts tiesību aktiem kā, piemēram, apstrādātais Vācijas likums.

52. Tās uzsver, ka šis noteikums precīzi nedefinē, ko aptver jūdziens "izdevumu summa". No tā var izsecināt, ka daļēbvalstīm piešķirta rēķināšanas brīvība, lai īstenotu šo jūdzienu. Tās uzsver, ka minētie valsts tiesību akti atbilst šā noteikuma mērīim, tas ir, nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļu maksātāju, kurš sava uzņēmuma precī izmanto savām personīgajām vajadzībām, un gala patērētāju, kurš iegādātos to pašu precī.

53. Attiecībā uz šo mērīi jūdzienam "izmaksas" vajadzētu aptvert tās iegādes vai celtniecības izmaksas, kā arī vajadzības gadījumā zemes iegādes cenu, ja tam pateicoties tika saņemtas tiesības uz PVN atskaitīšanu. Tāpat šīm mērīim atbilstu sadalīt celtniecības izmaksu summu attiecībā uz tās daļu, kas tiek izmantota personīgajām vajadzībām, pa visu PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda laiku, jo šāds risinājums ļautu izvairīties no riska, ka gala izmantošana netiek aplūkta ar nodokli.

54. Eiropas Kopienu Komisija aizstāv pozīciju, kas ir vidutēja pozīcija. Pretī Vācijas un Apvienotās Karalistes valdība tūlīt apgalvo, ka tās iegādes un celtniecības izmaksu sadalīšanu nevar veikt atkarībā no valsts noteikumiem par PVN atskaitījumu koriģēšanas periodu. No vienas puses, tā uzskata, ka nepastāv nekādi šķēršļi piemērot Sestās direktivas 20. panta 2. punktu tās pašas direktivas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta kontekstā. No otras puses, argumenta nozīmi par risku, ka gala izmantošana netiktu aplikta ar nodokli, Tiesa ir padarījusi relatīvu iepriekš minētajā spriedumā lietā *Seeling*.

55. Tātad pretī prasītājam Komisija izklāsta, ka tās iegādes un celtniecības izdevumu sadalīšanu nevar noteikt ar atkarību no valsts noteikumiem par ienākuma nodokļa norakstīšanu, jo šie noteikumi Eiropas Savienības ietvaros ir ļoti atšķirīgi. Turklāt šie noteikumi ir pakārtoti pašiem mērķiem, kas ir sveši PVN kopīgajai sistēmai. Komisija uzskata, ka šā sadalīšana jāveic, piemērojot objektīvus grāmatvedības kritērijus, kas ir vispārīgi atzīti un derīgi PVN. Turklāt tā apgalvo, ka nodokļa bāzei vajadzības gadījumā vajadzētu ietvert zemes iegādes izdevumus.

56. Es savukārt uzskatu tūlīt kļūdu Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, ka Sestās direktivas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts neiestājas pret to, ka iegādes vai celtniecības izmaksas, kas attiecas uz to tās daļu, ko nodokļa maksātājs izmanto personīgajam vajadzībām, tiktu sadalītas pa PVN atskaitījumu koriģēšanas periodu, kā to nosaka Sestās direktivas 20. pants.

57. Pirms izklāstīt pamatojumus, uz kuriem es balstu šo nostāju, man šķiet derīgi īsi precizēt saikni starp Sestās direktivas 20. panta 2. punktu un tās pašas direktivas 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu paredzētajiem termiņiem.

58. Kā to norāda prasītāja un Komisija, Sestajā direktīvā nav pamatojuma, kas uzliktu pienākumu piemērot minētās direktivas 20. panta 2. punktu paredzēto koriģēšanas periodu šīs direktivas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta ietvaros.

59. Patiešām Sestās direktivas 20. pants attiecas uz situāciju, kad nodokļu maksātājs vienu un to pašu precī vienlaicīgi lieto profesionālā un personīgā vajadzībām, kas ir situācija, kad viņš ir izvīlējies iekāut šo precī sava uzņēmuma kapitālā tikai tādā proporcijā, kas atbilst šai lietošanai profesionālā vajadzībām. Šādā gadījumā šis nodokļa maksātājs nav saņēmis samaksātu priekšnodokļa atskaitīšanu par šīs preces iegādes un celtniecības izmaksām par daļu, ko viņš izmanto profesionālajām vajadzībām.

60. Minētā 20. panta mērķis ir labot šo atskaitīšanu atkarībā no izmaiņām, kas atšķirībā no saskatītās deklarācijas rodas vīlēs, nodokļu maksātājam izmantojot precī, vai tādēļ, ka šā atskaitīšana notikusi uz kļūdainas deklarācijas pamata.

61. Sestās direktivas 20. panta 2. punkts paredz, ka šā koriģēšana var tikt veikta tikai noteiktā periodā, kas parasti ir pieci gadi. Tomēr tas nosaka, ka šo periodu var pagarināt, ja runa ir par nekustamo īpašumu. Sestās direktivas saskatītā versijā šis periods varēja ilgt līdz desmit gadiem. Stājoties spēkā Direktīvai 95/7, tas var ilgt līdz divdesmit gadiem.

62. Ja nodokļa maksātājs izvīlas, kā šajā lietā, nodot visu tūku savam uzņēmumam un ir tiesīgs atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par šīs tās iegādes vai celtniecības izmaksām, tad jāpiemēro Sestās direktivas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts. Daļas tās izmantošana personīgajām vajadzībām tiek pielīdzināta, kā mēs redzam, pakalpojumu sniegšanai par samaksu. Uz šā pētījuma noteikuma pamata nodokļa maksātājs atlīdzina PVN par iegādes vai celtniecības izmaksām, kas attiecas uz tās daļu, ko

viš izmanto personājam vajadzībām.

63. Ja laika gaitā šādas samazināšanas vai palielināšanas, Sestās direktīvas 20. pantā paredzēto koriģēšanas mehānismu nav iecerēts piemērot. Šā izmaiņas tiks pārnēstas konkrētajā nodokļu periodā iegādes un celtniecības izmaksu proporcijā, ko ņems vērā nodokļa bāzes noteikšana saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu.

64. Taču, ja kā, kas pilnībā iekāuta uzņēmuma aktīvos, tiek pārdots, tad piemērojams Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētais termiņš. Patiešām saskaņā ar minētās direktīvas 20. panta 3. punktu, ja šā pārdošana notiek PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda laikā, kas noteikts šā paša panta 2. punktā, ņuku uzskata par tādā, ko ieinteresētā persona vēl joprojām lieto tādā uzņēmējdarbībā līdz koriģēšanas laika beigām un PVN atskaitīšanu par šādas iegādes vai celtniecības izmaksām var koriģēt *a posteriori*.

65. No šā normām izriet *a contrario* arī, ka, ja kā tiek pārdots pāc šā perioda beigām, tad tāda *a posteriori* koriģēšana vairs nav iespējama. Šādā gadījumā pastāv risks, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli.

66. Lai izvairītos no šāda riska, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka PVN bāzi par šādas, kas pilnībā nodota uzņēmumam, izmantošanu personājam vajadzībām vajadzētu aprēķināt atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, kas valsts tiesību aktos noteikts saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 2. punktu.

67. Es uzskatu, ka valdību apgalvojumam var sekot arī šādu pamatojumu. Pirmkārt, Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts dod daļēbvalstī mērķības brīvību, lai to īstenotu. Otrkārt, apstrādātā nodokļa bāzes noteikšana atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma atbilst Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta mērķim. Treškārt, šāda noteikšana ir saderīga ar šādas direktīvas mērķi saskaņot ar nodokli aplikamās summas.

68. Runājot par pirmo punktu, atgādināšu, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts paredz, ka nodokļa bāzi par darbībām, kas minētas Sestās direktīvas 6. panta 2. punktā, veido "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam". Kā to norāda iesniedzējtiesa, Sestā direktīva nesniedz šā jēdziena definīciju.

69. No šā 6. panta 2. punkta formulējuma var izsecināt šādu informāciju. Termins "izmaksas" tiek definēts kā naudas lietojums, kam ir cits mērķis kā ieguldījumam (17). Izteiciena "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam" jēga līdz ar to ir relatīvi plaša un neprecīza (18). Manuprāt, to var saprast kā apzīmējumu visām izmaksām, kas bija un ir nepieciešamas, lai autu veikt pakalpojumus. Šā jēdzienu var blakus kārtējiem izdevumiem uztvert kā visu iegādes vai īstenošanas izmaksu kopumu, lai varētu sniegt šo pakalpojumu.

70. Turklāt apstāklis, ka nodokļa maksātājs izmanto uzņēmuma precī savām personājam vajadzībām un šā izmantošana pielādzināta pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību, tas ir, darbībā, kas ilgst laikā, loģiski liek domāt, ka PVN piedziņa par šādas izmaksām jāveic pakāpeniski.

71. No šādas pielādzināšanas un likumdevēja mērķa atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 2. punktam varētu izsecināt, ka šā pakāpeniskā piedziņa varētu tikt veikta visa preces izmantojamā dzīves ilguma laikā. Patiešām no pastāvīgās judikatūras izriet, ka šā noteikuma mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļu maksātāju un gala patērētāju (19). Nedrīkst aut nodokļa maksātājam, kurš atskaitījis PVN par pirkumu, ko viņš nodevis savam uzņēmumam, izvairīties no PVN maksāšanas, ja viņš atvelk šo pašumu no uzņēmuma kapitāla privātiem mērķiem un tādējādi gūt labumu, kas ir negodīgi attiecībā pret parasto patērētāju, kas pārāk precī,

maksājot PVN (20).

72. Pakāpeniskai piedziņai visa preces izmantojamā dzīves perioda laikā ir priekšrocība, kas ļauj pielāgot nodokļa bāzi atkarībā no iespējamā izmaiņām par daļu, ko nodokļa maksātājs izmanto personīgajam vajadzībām. Sestās direktivas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā noteikto nodokļa bāzi Tiesa ir interpretējusi iepriekš minētajā spriedumā lietā *Enkler* kā atbilstošu izdevumiem, kas ir saistīti ar pašu precī, tādēļ “kā preces vērtības samazināšanās norakstīšana” (21), kā to atgādina iesniedzējtiesa.

73. Šā strīda ietvaros rodas jautājums par to, vai Sestās direktivas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta interpretācija ir saderīga ar Kopienas tiesībām. Citiem vārdiem sakot, ir jāizvērtē, vai dalībvalstīm, lai īstenotu šo noteikumu, ir jācēlas brīvība, saskaņā ar kuru tās būtu tiesīgas piedzīt pakāpeniski PVN par preces lietošanu personīgajam vajadzībām šā kā periodā, kas pielādzināms PVN atskaitījumu koriģēšanas periodam.

74. Es uzskatu, ka dalībvalstīm ir šāda jācēlas brīvība.

75. Ir skaidrs, ka pretēji citiem Sestās direktivas noteikumiem (22) 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts nepieprasa valsts tiesību aktos noteikt tādā gadījumā un piemērošanas jomu. Jādziens “pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam” ir autonomas Kopienas tiesību jādziens, kura interpretāciju neatstās katras dalībvalsts ziņā (23).

76. Tomēr Sestā direktīvā neietver visas norādes, kādas ir vajadzīgas vienotai un precīzai attiecīgo izdevumu summas aprēķināšanas noteikumu definīcijai. Ne šā jādziena formulējums, ne arī sistēma, kādā tas ietilpst, manuprāt, neļauj arī pārliecību noteikt, ka minētās preces iegādes vai celtniecības izdevumu sadale noteikti jāveic visā tās izmantojamās dzīves garumā. Jebkurā gadījumā Sestā direktīvā neparedz uz kādas jāzes pamata aprēķināt preces nolietojuma norakstīšanu.

77. Jāpārbauda, vai apstrādātā PVN jāzes noteikšana atkarībā no atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma atbilst Sestās direktivas 6. panta 2. punkta un vispār šīs direktivas mērķiem.

78. Attiecībā uz pirmo punktu, kā mēs to jau redzējām, šā 6. panta 2. punkta mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļa maksātāju, kas izmanto uzņēmuma precī pāc tam, kad ir saņemta visa samaksātā PVN atskaitīšanu par šīs preces iegādi vai ražošanu, un gala patērētāju, kuram jānomaksā šis nodoklis, iegādājoties vai ražojot tādā pašā precī.

79. PVN jāzes noteikšana par lietošanu personīgajam vajadzībām atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, lai izvairītos no tā, ka pārdošanas gadījumā pāc šā perioda iespējama gala izmantošana, kas netiek aplikta ar nodokli, atbilst šim mērķim.

80. Es neuzskatu, ka iepriekš minētais spriedums lietā *Seeling* apstrādā šo analīzi.

81. Ir jāatzīst, ka lietā, kur tika taisīts šis spriedums, Tiesa saskārās ar Vācijas valdības argumentu, kas bija balstīts uz risku par gala izmantošanu, kas netiek aplikta ar nodokli, gadījumā, ja kākā pārdošana, kas atbrīvota no PVN, notiek pāc atskaitījumu koriģēšanas perioda. Tiesa norādīja, ka apstāklis, ka šim koriģēšanas periodam bija tikai daļēji jākoriģē kā priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšana, bija Kopienas likumdevēja ar nodomu veikta izvērles rezultāts un ka šā perioda ilgums attiecībā uz nekustamo pašumu tika pagarināts līdz divdesmit gadiem, lai ņemtu vērā šādu pašumu ekonomiskās dzīves ilgumu (24).

82. Tādā šīs atbildes nozīmē, manuprāt, jāizvērtē saskaņā ar kontekstu, kādā tā tika sniegta.

83. Iepriekš minētās lietas *Seeling* fakti iestāšanās laikā Vācijas tiesību akti paredzēja, ka

PVN b?ze par ?kas, kas piln?b? nodota uz??mumam, lietošanu person?gaj?m vajadz?b?m j?apr??ina atkar?b? no preces nolietošan?s. V?cijas vald?ba v?l?j?s apšaub?t judikat?ru, p?c kuras nodok?a maks?t?jam, kurš izv?las nodot k?du ?ku piln?b? savam uz??mumam un kurš v?l?k izmanto da?u no š?s ?kas sav?m person?gaj?m vajadz?b?m, ir ties?bas atskait?t k? priekšnodokli samaks?to PVN par visiem š?s ?kas ieg?des un celtniec?bas izdevumiem.

84. T? pamatoja šo p?rskat?šanu ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) apakšpunktu, saska?? ar kuru nekustam? ?pašuma ?re princip? ir atbr?vota no PVN, t?d?j?di tas ne?autu sa?emt k? priekšnodokli samaks?t? PVN atskait?jumu. T? apgalvoja, ka tik?l, cikt?l Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkts piel?dzina uz??muma ?kas izmantošanu person?gaj?m vajadz?b?m pakalpojumu sniegšanai par atl?dz?bu un kad š? izmantošana visdr?z?k atbilst ?r?šanai, ja to apl?ko no gala pat?r?šanas viedok?a, p?c analo?ijas tika piem?rota 13. panta B da?as b) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vošana.

85. Balstoties uz šo anal?zi, t? uzsv?ra, ka, nenotiekot k? priekšnodokli samaks?t? nodok?a atskait?šanai, ir iesp?ja izvair?ties no gala izmantošanas, kas netiek aplikta ar nodokli, gad?jum?, ja no PVN atbr?vota ?ka tiek p?rdota p?c desmit gadu kori??šanas perioda.

86. Iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Seeling* Tiesa noraid?ja V?cijas vald?bas argumentu, kas bija balst?ts uz Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) apakšpunkta piem?rošanu. T? nosprieda, ka šis noteikums neattiecas uz ?kas, kas kopum? atrodas nodok?a maks?t?ja uz??muma r?c?b?, da?as izmantošanu t? person?gaj?m vajadz?b?m, jo t? noz?m? š? izmantošana neatbilst patiesai nomai (25).

87. Š?d? kontekst? t? nor?d?ja, ka, ja fakts, ka nodok?a maks?t?jam ir ?auts nodot kopum? ?ku sava uz??muma r?c?b? un t?d?j?di atskait?t k? priekšnodokli PVN par visiem celtniec?bas izdevumiem, rezult?t? rada iesp?ju, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli, jo Sest?s direkt?vas 20. panta 2. punkts paredz?tais kori??šanas laiks priekšnodok?a, kas samaks?ti ?kas celtniec?bas laik?, atskait?jumus var kori??t tikai da??ji, tad tas ir Kopienu likumdev?ja apzin?t?s izv?les rezult?ts un tas neuzliek pien?kumu interpret?t š?s direkt?vas 13. panta B da?as b) apakšpunktu paplašin?ti.

88. T?pat k? V?cijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas es neuzskatu, ka iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Seeling* Tiesa b?tu apstr?d?jusi Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta piem?rošanas jomu un m?r?i.

89. Es šo spriedumu uztveru k? past?v?g?s judikat?ras nostiprin?šanu, p?c kuras, ja nodok?a maks?t?js izv?las nodot piln?b? visu ?ku savam uz??mumam, kuras da?u v?l?k viš izmanto sav?m person?gaj?m vajadz?b?m, vi?am, no vienas puses, ir ties?bas atskait?t k? priekšnodokli samaks?to PVN par visiem ?kas celtniec?bas izdevumiem un, no otras puses, k? šo ties?bu sekas, pien?kums samaks?t PVN par izdevumu, kas ir veikti š?s izmantošanas izpildei, summu.

90. Pat ja min?taj? spriedum? Tiesa konstat? š?s sist?mas kapacit?tes robežas, lai nodrošin?tu piln?gu vienl?dz?bu starp nodok?a maks?t?ju un gala pat?r?t?ju, t?, manupr?t, neapšaubu principu, p?c kura valsts likumdev?jam tiek uzlikts pien?kums p?c iesp?jas izvair?ties no t?, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli.

91. Saska?? ar šiem faktiem nav apstr?dams, ka V?cijas vald?bas v?lme izvair?ties no t?, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli gad?jum?, ja no nodok?a atbr?votu ?pašumu atsavina p?c atskait?jumu kori??šanas perioda beig?m, atbilst Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta m?r?im.

92. Šai anal?zei var?tu iebilst, jo sa?sinot PVN atl?dzin?šanas perioda ilgumu l?dz PVN

atskaitījumu koriģēšanas perioda ilgumam, Vācijas valdība rada risku, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli. Šī valdība norādīja, ka, ja ieinteresētā persona turpina lietot personīgajam vajadzībām šķidrumu desmit gadu perioda, tad iegādes un celtniecības izmaksas vairs neveidos nodokļa bāzi. Personīgā izmantošana tiks aplikta, balstoties tikai uz tās radītajiem kaitējumiem izdevumiem.

93. Šīda iegādes vai celtniecības izdevumu izslēgšana no nodokļa bāzes šīet pamatota, jo kā priekšnodokļa samaksātā nodokļa atskaitīšana jau būtu pilnībā atlīdzināta. Tomēr šī atlīdzināšana būtu bijusi aprēķināta par to taks daļu, kas tika izmantota personīgām vajadzībām desmit gadus. Ja šim periodam beidzoties nodokļa maksātājs personīgām vajadzībām izmanto lielāku taks daļu, tad jēdomā, ka šī izmantošana personīgām vajadzībām netiks aplikta. Šīdā stadijā jautājums paliek atklāts.

94. Es tomēr neuzskatu, ka šīs iespējamais sistēmas trūkums varētu apšaubīt Vācijas tiesību aktu saderīgumu ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta mērķi.

95. Patiešām PVN bāzes noteikšana atkarībā no atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, manuprāt, dod citu priekšrocību, kas veicina vēl lielāku attieksmes vienlīdzību starp nodokļa maksātāju un gala patērētāju. Šī priekšrocība rodas no nodokļa maksātāja gadā samaksātā PVN summas palielināšanas par izmantošanu personīgām vajadzībām. Šīs palielinājums samazina naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocību, ko PVN sadalītā piemērošana rada nodokļa maksātājam salīdzinājumā ar gala patērētāju, kam, iegādājoties vai uzbūvējot šādu nekustamo īpašumu, ir jāsamaksā visa PVN summa.

96. Visbeidzot, manuprāt, PVN bāzes noteikšana atkarībā no atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma ir pieņemamā robežā attiecībā uz Sestās direktīvas mērķi.

97. Kā to norāda direktīvas nosaukums, tās mērķis ir noteikt vienotu ar PVN apliekamo summu, ievērojot Kopienas noteikumus (26). Šīs mērķis daļēji ir izteikts Sestās direktīvas devītajā apsvērumā tās saskaņotajai formulējumā, saskaņā ar kuru tās cenšas panākt visās dalībvalstīs "līdzīgus" rezultātus. Attiecībā uz dalībvalstu rīcības brīvību, ko piešķir Sestās direktīvas 20. pants, es uzskatu, ka apstrīdātie valsts tiesību akti izpilda šo prasību.

98. Šī izvērtējuma ietvaros man šīet atbilstošā šī atsaukšanās uz 20. pantu daļēji šīda pamatojuma. Tāpat kā 20. pants, arī Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts un 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir iecerēti, lai to piemērotu situācijā, kad kāds īpašums piešķir tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksātu PVN par iegādes vai celtniecības izdevumiem un vēlāk tiek nodots lietošanā, kas tādā atskaitīšanas iespējā nepiešķir. Runa ir par Sestās direktīvas papildu noteikumiem, kas attiecas uz situācijām, kurās kādai precei ir jaukta veida lietojums, tas ir, tās tiek vienlaikus izmantota gan profesionāli, gan personīgām vajadzībām.

99. Turklāt šajos dažādajos noteikumos paredzētajiem mehānismiem ir salīdzināma ekonomiskā iedarbība (27). Abos šajos gadījumos runa ir par PVN atlīdzināšanu, ja nodokļa maksātājs ir saņēmis šī nodokļa atskaitījumu un galu galā tas tomēr viņam ir jānomaksā.

100. Jāatzīst, ka dalībvalstīm atbilstoši Sestās direktīvas 20. pantam ir diezgan plaša rīcības brīvība, nosakot atskaitījumu koriģēšanas laiku attiecībā uz nekustamo īpašumu, jo tās var paredzēt šo laiku no pieciem līdz divdesmit gadiem.

101. , kas pastāv starp Sestās direktīvas 20. panta un šīs pašas direktīvas 6. panta 2. punkta mehānismu, nodokļa bāzes noteikšana par nekustamo īpašuma, ko nodokļa maksātājs ir pilnībā iekrājis sava uzņēmuma aktīvos, izmantošanu personīgām vajadzībām, kura ir noteikta atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, man nešķiet pretrunā ar Sestās

direktīvas mērī saskaņot ar nodokli apliekamo summu.

102. Protams, Komisijas atbalstītais risinājums, aicinot dalībvalstis noteikt norakstīšanas noteikumus visam tās izmantojamās dzīves laikam, pamatojoties uz objektīviem un vispārīgi atzītiem kritērijiem, varētu panākt vienotas aprēķinu bāzes izveidi.

103. Tomēr, pat ja tās risinājums varētu šīst vāļams, tas, manuprāt, tomēr neattaisno ar Sesto direktīvu saistītās analīzes apstrīdēšanu, pāc kuras apstrīdētie Vācijas tiesību akti nepārsniedz dalībvalstīm šajā sakarā piešīrto rācības brīvību, nosakot minētās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā minēto nodokļa bāzi.

104. Turklāt Komisijas piedāvātā risinājuma, lai panāktu lielāku saskaņu, piemērotību tiesās sād nopietni apšaubāja Apvienotās Karalistes valdība, kas uzsvāra, ka nepastāv kopāgi noteikumi norakstīšanas jomā. Taisnība, ka, ja es aplākoju starptautiskos grāmatvedības standartus, ko 2002. gadā pieņēmis Eiropas Parlaments un Eiropas Savienības Padome (28), lai uzlabotu uzņēmējdarbību, kuru kapitāla daļas ir publiskās apgrozības objekts, finanšu pārskatu salīdzināmību, ir jāsecina, ka pastāv dažādi norakstīšanas veidi, ko var izmantot, lai sistemātiski sadalītu pamatkapitāla norakstīmo summu pa tā lietošanas laiku (29).

105. Šīs analīzes beigās vāļ tomēr vajadzētu lemt par jautājumu, vai zemes, uz kuras āka ir uzcelta, iegādes izmaksas ir iekāujamas nodokļa bāzē, ja šīs izmaksas tika apliktas ar PVN un nodokļa maksātājs iegūva tiesības atskaitīt šo nodokli.

106. Tāpat kā Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Komisija es uzskatu, ka šādā gadījumā šīs izmaksas jāiekāuj PVN nodokļa bāzē par izmantošanu personāgiem mērāiem.

107. No vienas puses, es neatrodu Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta formulājumā pamatojumu, lai tās izslāgtu. Jādziena "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam" mērāis ir burtiski aptvert visus izdevumus, kas rodas, lai varētu nodrošināt šos pakalpojumus. Izmaksas par zemi, uz kuras konkrētā āka tika uzcelta, a priori pieder pie šiem izdevumiem.

108. No otras puses, to izslāšana no nodokļa bāzes acāmredzami būtu pretrunā ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu, kas, kā mās redzājam, ir vārst uz to, lai nodrošinātu vienlādzīgu attieksmi starp nodokļu maksātāju un gala patērētāju. Tiktāl, cik tālā gala patērētājs nomaksā PVN par zemes iegādes celtniecābai izmaksām, tas būtu pretrunā ar šo mērāi atbrāvot no tā nodokļa maksātāju.

109. Šā procesa ietvaros nav skaidri noteikts, vai prasātājas zemes gabala, uz kura tika uzcelta āka, iegāde tika aplikta ar PVN un vai tā panāca šā nodokļa atskaitēšanu. Atbilde uz šo jautājumu ir atkarāga no faktu izvērtējuma, kas ir attiecāgs valsts tiesu jurisdikcijā.

110. Ēmot vāā visus šos faktus, es piedāvāju atbildēt uz prejudiciālo jautājumu, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts jāinterpretā tādāādi, ka tas nav pretrunā ar valsts tiesību aktiem, saskaā ar kuriem nekustamā āpašuma, ko nodokļa maksātājs ir pilnābā iekāvis sava uzņēmuma aktāvos, daāas izmantošanai personāgām vajadzābām piemārojamā PVN bāze tiek noteikta nekustamā āpašuma iegādes vai celtniecābas izmaksu daāas apmāā, kura ir noteikta atkarābā no PVN atskaitējumu koriāšanas perioda ilguma, kurš ir noteikts atbilstošā Sestās direktīvas 20. pantam. Mināā nodokļa bāzē vajadzābas gadājumā iekāujamas zemes, uz kuras ir uzcelts nekustamāis āpašums, iegādes izmaksas.

V – Secinājumi

111. Ēmot vērē iepriekš minētos atpavērumus, es piedēvēju uz *Finanzgericht München* uzdots prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

11. panta A daēas 1. punkta c) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Direktēvē 77/388/EEK par to, kē saskaēojami dalēbvalstu tiesēbu akti par apgrozējuma nodokēiem – Kopēja pievienotēs vērtēbas nodokēu sistēma: vienota aprēēinu bēze, kas grozēta ar Padomes 1995. gada 10. aprēēa Direktēvu 95/7/EK, ir jēinterpretēt tādējēdi, ka tas neiestējas pret to, ka nekustamē ēpaēuma, ko nodokēa maksētējs ir pilnēbē iekēēvis sava uzēēmuma aktēvos, daēas izmantoēanai personēgē m vajadzēbē m piemērojamē PVN bēze tiek noteikta nekustamē ēpaēuma iegēdes vai celtniecēbas izmaksu daēas apmērē, kura ir noteikta atkarēbē no PVN atskaitējumu koriēēēšanas perioda ilguma, kurē ir noteikts atbilstošē Sestēs direktēvas 77/388 20. pantam. Ja zemes, uz kuras ir uzcelts nekustamais ēpaēums, iegēdes izmaksas tikuēas apliktas ar PVN un nodokēa maksētējs ir saēēmis tē atskaitējumus, ēēs izmaksas ir iekēaujamas minētē nodokēa bēzē.

1 – Oriēinēlvaloda – franēu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Direktēva par to, kē saskaēojami dalēbvalstu tiesēbu akti par apgrozējuma nodokēiem – Kopēja pievienotēs vērtēbas nodokēu sistēma: vienota aprēēinu bēze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozēta ar Padomes 1995. gada 10. aprēēa Direktēvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmēk tekstē – “Sestē direktēva”).

3 – *BGBI*. 1993 I, 565. lpp., turpmēk tekstē – “*UStG*”.

4 – Tiesas sēdē prasētēja ēo jēdzienu definēja kē kopienu, ko veido divas vai vairēk personas, kam pieder viena mēja un kas to izērē.

5 – Jēpatur prētē, ka saskaēē ar Sestēs direktēvas 13. panta B daēas b) apakšpunktu nekustamē ēpaēuma iznomēēšana vai izērēēšana, neskaitot izēēmumus, ir atbrēvota no PVN, bet saskaēē ar tēs paēas direktēvas 13. panta C daēas pirmēs daēas a) apakšpunktu dalēbvalstis ēēdos gadējumos var dot nodokēa maksētējiem tiesēbas izvēlētēties nodokli.

6 – 1996. gada 26. septembra spriedums lietē Cē230/94 (*Recueil*, Iē4517. lpp.).

7 – Turpat, 36. punkts.

8 – Skat. it ēpaēi iepriekē 35. punktē minēto spriedumu lietē *Enkler*.

9 – Iesniedzējtiesa neprecizē ēēs atbrēvoēšanas pamatu. Visticamēk runa ir par Sestēs direktēvas 13. panta B punkta g) apakēpunktu, saskaēē ar kuru dalēbvalstis noteiktē kērtēbē atbrēvo no nodokēa ēkas piegēdes, kas veiktas pēc to pirmreizējēs izmantoēšanas.

10 – 2003. gada 8. maija spriedums lietē Cē269/00 (*Recueil*, Iē4101. lpp.).

11 – Turpat, 54. punkts.

12 – 1995. gada 4. oktobra spriedums lietē Cē291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, Iē2775. lpp., 27. punkts).

13 – 2006. gada 30. marta spriedums lietē Cē184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Krējums, Iē3039. lpp., 24. punkts).

14 – 2005. gada 14. jēlija spriedums lietē Cē434/03 *Charles un Charles-Tijmens* (Krējums, Iē7037.

lpp., 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

15 – Skat. spriedumu iepriekšmin?taj? liet? *Seeling*, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

16 – 24. punkts.

17 – Skat. *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*. Paris: Dictionnaires Le Robert, 1996, p. 595.

18 – Skat. izteicienu “izmaksu apjoms” Sest?s direkt?vas cit?s valodu versij?s – v?ciski “Betrag der Ausgaben”, holandiski “uitgaven”, angliiski “the full cost”, d?niski “udgifter” un it?liski “spese sostenute”.

19 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Enkler*, 35. punkts.

20 – Turpat, 33. punkts.

21 – 36. punkts. Šaj? liet? Tiesai uzdeva jaut?jumu par nodok?a b?zes noteikšanu PVN apr??in?šanai par lietošanu person?gaj?m vajadz?b?m atseviš?os periodos gad?, kur k?ds autofurgons piln?b? bija nodots uz??mumam. Tiesa nosprieda, ka j??em v?r? da?a izdevumu, kas noteikti 36. punkt?, proporcion?li lietošanas patiesajam ilgumam, no vienas puses, attiec?b? pret lietošanu citiem m?r?iem uz??muma vajadz?b?m, no otras puses (37. punkts).

22 – Šaj? sakar? skat. Sest?s direkt?vas 4. panta 3. punkta b) apakšpunktu par “apb?ves gabaliem” un š?s pašas direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu par j?dzieniem “medic?nisk?s vai paramedic?nisk?s profesijas”.

23 – Šaj? sakar? skat. 1977. gada 1. febru?ra spriedumu liet? 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (*Recueil*, 113. lpp., 10. un 11. punkts).

24 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Seeling*, 54. un 55. punkts.

25 – Turpat, 49.–52. punkts.

26 – 2000. gada 8. j?nija spriedums liet? C?400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I?4321. lpp., 48. punkts).

27 – Iepriekš 30. punkt? min?tais spriedums liet? *Uudenkaupungin kaupunki*.

28 – Parlamenta un Padomes 2002. gada 19. j?lija Regula (EK) Nr. 1606/2002 par starptautisko gr?matved?bas standartu piem?rošanu (OV L 243, 1. lpp.).

29 – Skat., piem?ram, starptautisk? gr?matved?bas standarta IAS 16 47. un 62. pantu, pamatl?dzek?us, kas uzskait?ti Komisijas 2003. gada 29. septembra Regulas (EK) Nr. 1725/2003, ar ko pie?em noteiktus starptautiskos gr?matved?bas standartus saska?? ar Regulu Nr. 1606/2002 (OV L 261, 1. lpp.), pielikum?.