

ENERĢLADVOKĀTA VA BOTA [YVES BOT] SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 13. decembrī (1)

Lieta C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

pret

Skatteministeriet

(Højesteret (Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – Atskaitīšana – Līdzīga sabiedrības automašīnu pārdošana nomas līguma termiņa beigās – Jādziens “ražošanas līdzekļi, ko nodokļa maksātājs lieto savam uzņēmējdarbības vajadzībām”

1. Šīs prejudiciālās tiesvedības mērķis ir noteikt, kādas pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanas iespējas ir līdzīga sabiedrībai, kurai ir divi uzņēmējdarbības veidi, pirmkārt, automašīnu līdzings un, otrkārt, finanšu pakalpojumu sniegšana.
2. Tā kā tikai pirmais no darbības veidiem tiek aplikts ar PVN, tad nodokli, ko attiecīgā sabiedrība ir samaksājusi, iegādājoties preces vai pakalpojumus savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tā var atskaitīt tikai proporcionāli aplikamajam uzņēmējdarbības veida daļai no kopējā apgrozījuma.
3. Pamata lietā ir jānoskaidro, vai, aprēķinot atskaitāmo daļu, būtu jāņem vērā apgrozījums no automašīnu pārdošanas nomas beigās.
4. Šis jautājums rodas tādēļ, ka Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (2) 19. panta, kurā ietverti atskaitāmās daļas aprēķināšanas noteikumi, 2. punkts ir paredzēts, ka no atskaitāmās daļas aprēķināšanai izslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz tūdu ražošanas līdzekļu iegādi, ko nodokļa maksātājs lieto savam uzņēmējdarbības vajadzībām.
5. Iesniedzējtiesa lūdz Tiesu noskaidrot jautājumu, vai Sestās direktīvas 19. panta 2. punkta minētais jādziens “ražošanas līdzekļi, ko nodokļa maksātājs lieto savam uzņēmējdarbības vajadzībām”, ir jāsaprot tādējādi, ka tas attiecas uz precēm, kuras līdzīga uzņēmums iegādājas, lai gan nodotu līdzīgā, gan pārdotu tīlā kā līguma līguma termiņa beigām.
6. Šajos secinājumos izklāstīšu, ka šis jādziens, manuprāt, ir jāsaprot tādējādi, ka tas neattiecas uz precēm, kuras uzņēmums iegādājas, lai iznomātu un pārdotu tīlā, jo šo līdzekļu

pārdošana nomas termiņa beigās ir šāda uzņēmuma ierastās uzņēmējdarbības neatņemama daļa.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Sestā direktīva

7. PVN ir patērētāja nodoklis, kas tiek vispārējā veidā piemērots precēm un pakalpojumiem. Kopienā PVN sistēmā precēm un pakalpojumiem tiek piemērots nodoklis, kas ir tieši proporcionāls to vērtībai, kas ir maksājams par katru darījumu pretu aprites vai pakalpojumu sniegšanas ietvaros un kas ietekmē tikai gala patērētāju.

8. Lai nodokļu maksātājiem, kas nodrošina tādēļ iekasēšanu, nebūtu jāuzņem nodokļa nasta, Sestā direktīvā paredzēts atskaitēšanas mehānisms, lai nodrošinātu nodokļa "neitralitāti" attiecībā uz tiem. Nodokļu maksātāji drīkst atskaitīt no nodokļa, kuru tie ir saņēmuši no saviem klientiem un kas tiem ir jāatmaksā dabavaltij, PVN, ko nodokļu maksātāji iepriekš ir paši samaksājuši, iegādājoties preces un pakalpojumus savām uzņēmējdarbības vajadzībām.

9. Atskaitēšanas tiesības tomēr paredz, ka nodokļu maksātājam šie līdzekļi vai pakalpojumi būtu jāizmanto tādi darībā, kas pati ir apliekama ar PVN. Sestā direktīva ietver vairākus noteikumus, kas nodrošina šīs sistēmas piemērošanu, ja nodokļu maksātājs vienus un tos pašus līdzekļus vai vienu un to pašu pakalpojumu vienlaicīgi izmanto ar nodokli apliekamām darbībām un ar nodokli neapliekamām darbībām. Ar šiem noteikumiem tiek sasniegts mērķis, kas ir izklāstīts Sestās direktīvas divpadsmitajā apsvērumā, saskaņā ar kuru noteikumi, kas regulē nodokļu atskaitījumu, ir jānosaka tik, cik tie ietekmē faktiski iekasētās summas un tādēļ kādā atskaitēmā daļa visās dabavaltīs būtu jāaprēķina vienādi.

10. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts ir paredzēts, ka, ja nodokļa maksātājs izmanto preces un pakalpojumus kā darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, tādēļ darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, tam ir tiesības atskaitīt tikai to PVN daļu, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem. Atbilstoši šim pantam atskaitāmo daļu saskaņā ar Sestās direktīvas 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

11. Sestās direktīvas 19. panta 1. punkts ir noteikts:

"Daļu, kas atskaitāma atbilstoši 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

– par kura skaitītāju ņem kopājo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms [...]

– par kura saucēju ņem kopājo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekārti skaitītāji, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms [...]

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

12. Sestās direktīvas 19. panta 2. punkta, kas ir šīs prejudiciālās tiesvedības pamats, redakcija ir šāda:

"Neatkarīgi no 1. punkta noteikumiem no atskaitēmās daļas aprēķiniem izslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz tādēļ ražošanas līdzekļu piegādēm, ko nodokļa maksātājs lieto

sav?m uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m. Izsl?dz ar? apgroz?juma summas, kuras attiecin?mas uz 13. panta B da?as d) punkt? aprakst?tajiem dar?jumiem, cikt?l tie ir gad?juma rakstura dar?jumi, k? ar? uz gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu un finansi?liem dar?jumiem. Ja dal?bvalstis ?steno 20. panta 5. punkt? paredz?to iesp?ju nepiepras?t piel?gojumu par ražošanas l?dzek?iem, t?s var ražošanas l?dzek?u atsavin?šanu iek?aut atskait?m?s da?as apr??inos.”

13. Sest?s direkt?vas 20. pant? ietverti noteikumi atskait?jumu kori??šanai. Taj? noteikts:

“1. S?kotn?jo atskait?jumu kori?? saska?? ar proced?ru, k?du nosaka dal?bvalstis, [..]

2. Ražošanas l?dzek?iem kori??šana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kur? tie ir ieg?d?ti vai ražoti. Kori??šanu katru gadu veic tikai par vienu piektda?u no tiem uzlikt? nodok?a. Kori??šanu veic, balstoties uz sv?rst?b?m atskait?šanas ties?b?s n?kamajos gados attiec?b? pret atskait?šanas ties?b?m taj? gad?, kur? tie ir ieg?d?ti vai ražoti.

[..]

Nekustamam ?pašumam, kas ieg?d?ts k? ražošanas l?dzeklis, kori??šanas laiku var pagarin?t l?dz pat divdesmit gadiem.

3. Ja ražošanas l?dzek?us pieg?d? kori??šanas laik?, uzskata, ka nodok?a maks?t?js tos v?l joproj?m lieto t? uz??m?jdarb?bai l?dz kori??šanas laika beig?m. [..]

4. Lai piem?rotu 2. un 3. punkta noteikumus, dal?bvalstis var:

– noteikt ražošanas l?dzek?u j?dzienu

[..]

5. Ja k?d? dal?bvalst? 2. un 3. punkta piem?rošanas praktisk?s sekas irniec?gas, š? dal?bvalsts, konsult?joties [ar komiteju PVN jaut?jumos], var nepiem?rot šos punktus, ?emot v?r? vajadz?bu nov?rst konkurences trauc?jumus, visp?r?jo nodok?a efektu attiec?gaj? dal?bvalst? un vajadz?bu p?c pietiekama p?rvaldes ekonomiskuma.

[..]”

B – *Valsts ties?bu normas*

14. Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkts un 19. panta 1. un 2. punkts ir transpon?ti D?nijas ties?bu aktos ar 1994. gada 18. maija likuma 38. panta 1. punktu. Šis pants ir izteikts š?di:

“Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko re?istr?ts uz??mums izmanto gan m?r?iem, kas rada ties?bas sa?emt 37. pant? min?to atskait?jumu, gan savas uz??m?jdarb?bas m?r?iem, var veikt t?s nodok?a da?as atskait?jumu, kas ir proporcion?la t?s uz??m?jdarb?bas da?as apgroz?jumam, kura ir j?re?istr?. No apgroz?juma nov?rt?juma ir j?izsl?dz t?s apgroz?juma summas, kas attiecas uz ražošanas l?dzek?u pieg?d?m, kas tiek lietoti uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m. Maš?nas, iek?rtas un l?dz?gi ražošanas l?dzek?i, kuru p?rdošanas cena (atskaitot šaj? likum? min?to nodokli) p?rsniedz attiec?gi DKK 50 000 [kopš 1996. gada – DKK 75 000], ir j?uzskata par ražošanas l?dzek?iem [..].”

II – Pamata pr?vas rašan?s fakti

15. Sabiedr?ba *BG Erhvervsfinans A/S* (3), kurai pieder sabiedr?ba *Nordania Finans A/S* un sabiedr?ba *BG Factoring A/S*, laika posm? no 1995. l?dz 1998. gadam nodarboj?s galvenok?rt ar

automaš?nu l?zingu k? nomu ar izpirkumu. T? ar? sniedza finanšu pakalpojums.

16. L?zinga ietvaros sabiedr?ba iznom?ja automaš?nas uz noteiktu laiku – parasti 36 m?nešiem – un p?c nomas l?guma termi?a beig?m š?s automaš?nas p?rdeva. Ar automaš?nu p?rdošanu sasniegtais apgroz?jums tika ?emts v?r?, nosakot nomas maksu, min?to automaš?nu ieg?de un p?rdošana notika profesion?li un regul?ri. 1998. gad? *Erhvervsfinans* iznom?ja 4500 automaš?nas un p?rdeva vair?k nek? 600 automaš?nas.

17. Automaš?nu iznom?šana un atsavin?šana ir ar PVN apliekami dar?jumi. Savuk?rt saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punktu finanšu pakalpojumi netiek aplikti ar šo nodokli.

18. Laika posm? no 1995. l?dz 1998. gadam *Erhvervsfinans* rad?s visp?r?ji izdevumi, kas saist?ti ar darbavietas telp?m, biroja m?bel?m, datorapr?kojumu, telefonu, gr?matved?bas p?rbaud?m u.c., no kuriem t? atskait?ja PVN. L?dz ar to sabiedr?bai bija j?apr??ina atskait?m? nodok?a da?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta un 19. panta 2. punkta noteikumiem.

19. Šajos apr??inos *Erhvervsfinans* gada apgroz?jum? iek??va automaš?nu p?rdošanas apgroz?jumu, uzskatot, ka š?da atsavin?šana ir piel?dzin?ma parastai pre?u p?rdošanai.

20. Ar 1999. gada 17. novembra l?mumu D?nijas nodok?u iest?des nol?ma, ka automaš?nas, kas tiek atsavin?tas p?c nomas l?guma termi?a beig?m, ir j?uzskata par “ražošanas l?dzek?iem, ko nodok?a maks?t?js lieto sav?m uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m,” k? rezult?t? automaš?nu p?rdošanas rezult?t? ieg?tais apgroz?jums ir j?izsl?dz no atskait?m?s nodok?a da?as. Ar šo l?mumu atskait?m? nodok?a da?a tika samazin?ta.

21. *Erhvervsfinans* apstr?d?ja min?to l?mumu *Landsskatteret* [Nodok?u ties?], kas apmierin?ja t?s pras?bu. Min?t? tiesa uzskat?ja, ka automaš?nas ir pirktas, lai t?s iznom?tu un p?rdotu p?c l?zinga termi?a beig?m treš?m person?m vai, iesp?jams, nomniekam. No t? tiesa secin?ja, ka iznom?to automaš?nu p?rdošana ir j?uzskata par da?u no *Erhvervsfinans* uz??m?jdarb?bas, k? rezult?t? min?t?s automaš?nas nevar uzskat?t par “ražošanas l?dzek?iem” Sest?s direkt?vas 19. panta 2. punkta izpratn?.

22. *Skatteministeriet* (Nodok?u ministrija) iesniedza apel?cijas s?dz?bu par šo l?mumu *Østre Landsret* [Austrumu re?ion?laj? ties?], kas min?to pras?bu atzina par pamatotu, uzskatot, ka iznom?t?s automaš?nas ir ražošanas l?dzek?i iepriekš min?to noteikumu izpratn?.

23. *Nordania Finans A/S* un *BG Factoring A/S* k? *Erhvervsfinans* ties?bu p?r??m?jas c?la pras?bu *Højesteret* [Augst?kaj? ties?] pret *Østre Landsret* l?mumu.

24. Š?dos apst?k?os tiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai j?dziens “ražošanas l?dzek?i, ko nodok?a maks?t?js lieto sav?m uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m”, kas ietverts [Sest?s direkt?vas] 19. panta 2. punkt?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas uz prec?m, kuras l?zinga uz??mums ieg?d?jas, lai nodotu gan l?zing?, gan p?rdotu t?l?k p?c l?zinga l?guma termi?a beig?m?”

III – Anal?ze

25. Uzdodama šo prejudici?lo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai apgroz?jums, kas rodas no t?du pre?u k? *Erhvervsfinans* iznom?to automaš?nu parastas p?rdošanas, ir vai nav j?iek?auj atmaks?jam?s nodok?a da?as apr??in?.

26. Jautājums ietvert problēma ir skaidri redzama. Ja Tiesa atzīst, ka šis apgrozījums ir jāiekļauj aprēķinā, tas tiek pieskaitīts daļskaitļa skaitītājam un saucējam, kas ir pamats šīs daļas noteikšanai, kā rezultātā tā palielinās, un attiecīgi nodokļa maksātājam ir tiesības uz atskaitēšanu.
27. Dņijas valdība, kas iebilst pret šādu risinājumu, uzskata, ka līdzekļi, kurus līzīga uzņēmums iegādājās, lai iznomātu un pēc tam pārdotu tīrāk, ir jāuzskata par “ražošanas līdzekļiem, ko nodokļa maksātājs lieto savam uzņēmējdarbības vajadzībām”, Sestās direktivas 19. panta 2. punkta izpratnē turpinājums minēto iemeslu dēļ.
28. Šī valdība uzskata, ka minētie noteikumi jāskata kontekstā ar Sestās direktivas 20. panta 4. punktu, saskaņā ar kuru dalībvalstis var noteikt “ražošanas līdzekļu” jēdzienu. Šī jēdziena nozīmei ir jābūt vienādi visās direktīvās, ko apliecina atsauce 19. panta 2. punkta pēdējā teikumā uz direktivas 20. panta 5. punktu. Dalībvalstis var noteikt “ražošanas līdzekļu” jēdzienu kā minētās direktivas 19. panta, tā arī 20. panta ietvaros.
29. Šādu analīzi apstiprina 1977. gada 1. februāra spriedums lietā *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (4), kurā Tiesa interpretēja Padomes Otrās direktivas 67/228/EEK (5) 17. pantā ietvertā jēdziena “ražošanas līdzekļi”. Tiesa nosprieda, ka šī jēdziena noteicošie kritēriji ir attiecīgo līdzekļu lietošanas ilgums, kā arī tas, kā tiek amortizēta pirkuma vērtība, un ka dalībvalstīm, definējot katra šā kritērija saturu, ir zināma rīcības brīvība.
30. Dņijas valdība apgalvo, ka pamata lietā iznomātās automašīnas atbilst minētajiem kritērijiem. Tā arī norāda, ka nav – kā to līdz *Nordania Finans A/S* un *BG Factoring A/S* – jānošķir šādi ražošanas līdzekļi no precēm.
31. Visbeidzot, šī valdība norāda, ka tās nostāja atbilst Sestās direktivas 19. panta 2. punkta mērķim, kā arī *travaux préparatoires*, kuru rezultātā tika pieņemti šie noteikumi.
32. Sestās direktivas 19. panta 2. punkta mērķis ir nodrošināt, lai vērtīgu un ilgtermiņā lietojamu aktīvu pārdošana nerada atskaitēmo nodokļa daļu. Pat ja brīdī, kad tiek iegādāti šādi aktīvi, ir jau nolemts, ka tie pēc lietošanas tiks pārdoti tīrāk, pārdošanas cenas iekāušana atskaitēmas daļas aprēķinā var būt pamats maldīgai atskaitēmai daļai.
33. Šādu aktīvu pārdošana ir atsevišķi darījumi, kas zināmā mērķī negatīvi ietekmē uzņēmuma resursus, salīdzinot ar gadījumu, ja tos turpinātu izmantot. Tas, ka atskaitēmas nodokļa daļas aprēķinā tiek iekāuta ievērojama summa kā pārdošanas cena pēc tam, kad attiecīgais aktīvs uzņēmumā ir izmantots vairākus gadus, ir maldīgas atskaitēmas nodokļa daļas pamats, tādēļ ka pārdošanas cena neatspoguļo, kā šāda darījuma summa faktiski ietekmē uzņēmuma resursus.
34. Attiecībā uz Sestās direktivas 19. panta 2. punkta *travaux préparatoires* – tajos atspoguļojas tas, ka Eiropas Kopienas Komisijas mērķis bija tieši abstrahēties no apgrozījuma apjomiem, kas ir saistīti ar ražošanas līdzekļiem, neatkarīgi no tā, vai ražošanas līdzekļu pārdošana ir saistīta ar nodokļa maksātāja ierasti īstenoto uzņēmējdarbību.
35. Šādai analīzei nepiekrītu. Tāpat kā prasītājas pamata lietā un Komisija uzskatu, ka Sestās direktivas 19. panta 2. punktā ietvertais jēdziens “ražošanas līdzekļi, ko nodokļa maksātājs lieto savam uzņēmējdarbības vajadzībām”, neattiecas uz līdzekļiem, kurus uzņēmums ir iegādājies, lai iznomātu un pēc tam pārdotu, jo pārdošana nomas līguma termiņa beigās ir neatņemama nodokļa maksātāja ierasts uzņēmējdarbības daļa.

36. Savu nost?ju pamatoju ar atskait?šanas sist?mas, kur? ietilpst šis noteikums, lo?iku, k? ar? t?s m?r?i.
37. Vispirms j?nor?da, ka Sest?s direkt?vas 19. panta 2. punkt? ietvert? termina “ražošanas l?dzek?i, ko nodok?a maks?t?js lieto sav?m uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m”, interpret?cija ne?auj atbild?t uz iesniedz?jtiesas jaut?jumu.
38. T?pat nav str?da par to, ka ražošanas l?dzek?u j?dziens nav defin?ts ne šaj? pant?, ne citos Sest?s direkt?vas noteikumos.
39. Protams, š?s direkt?vas 20. panta 4. punkt? ir noteikts, ka, lai piem?rotu š? panta 2. un 3. punkta noteikumus, dal?bvalstis var noteikt ražošanas l?dzek?u j?dzienu. Tom?r pret?ji D?nijas vald?bai uzskatu, ka atsauce Sest?s direkt?vas 19. panta 2. punkta trešaj? teikum? uz š?s direkt?vas 20. panta 5. punkta noteikumiem ne?auj min?t?s direkt?vas 20. panta 4. punktu interpret?t pret?ji t?s redakcijai.
40. Faktiski tas, ka 20. panta 4. punkt? ir paredz?ts, ka dal?bvalstis var noteikt ražošanas l?dzek?u j?dzienu, ir tikai t?p?c, lai var?tu piem?rot Sest?s direkt?vas 20. panta par atskait?jumu kori??šanu 2. un 3. punktu. Š?du iesp?ju nevar attiecin?t uz Sest?s direkt?vas 19. pantu, kas attiecas uz atskait?m?s da?as apr??in?šanu, nep?rk?pjot skaidri un konkr?ti 20. panta 4. punkt? noteikto.
41. Š?da min?t? noteikuma tv?ruma paplašin?šana b?tu ar? pret?ja Sest?s direkt?vas 19. panta izvirz?tajam m?r?im, kas ir izkl?st?ts direkt?vas divpadsmitaj? apsv?rum?, saska?? ar kuru atskait?m? da?a vis?s dal?bvalst?s b?tu j?apr??ina vien?di.
42. Turkl?t ar to, ka Sest?s direkt?vas 19. pant? nor?d?t? j?dziena “ražošanas l?dzek?i” saturam j?b?t autonomam un vienotam Eiropas Kopien?, nav izsl?gta t? lietder?g? iedarb?ba, ne ar? apšaub?ts tas, ka dal?bvalst?m ir ties?bas noteikt ražošanas l?dzek?u j?dzienu atskait?jumu kori??šanas Sest?s direkt?vas 20. pant? paredz?t?s sist?mas ietvaros.
43. Sest?s direkt?vas 20. panta m?r?is ir ?aut nov?rst neprecizit?tes nodok?u maks?t?ja veikto atskait?jumu apr??in?šan?. Šis pants ir piem?rojams, it ?paši ja p?c tam, kad nodok?u maks?t?js ir iesniedzis deklar?ciju, ir main?jušies fakti, kas s?kotn?ji ?emti v?r?, nosakot atskait?jumu summu (6). Piem?ram, š?ds gad?jums var b?t, ja nodok?u maks?t?js, kas ir ieg?d?jies preces ar PVN apliekamas darb?bas veikšanai un kas ir atskait?jis visu PVN par š?s preces ieg?di, v?l?k to piln?b? vai da??ji izmanto ar PVN neapliekamai darb?bai.
44. Š?du izmai?u iesp?jai ir liela noz?me attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem, jo tos nodok?u maks?t?js lieto vair?kus gadus. T?p?c attiec?b? uz tiem Sest?s direkt?vas 20. pant? ir ieviesta ?paša kori??šanas sist?ma.
45. [Sest?s direkt?vas 20. panta] 2. punkt? ir paredz?ts, ka s?kotn?ji veikto atskait?šanu var kori??t piecu gadu laik? kustamai mantai un divdesmit gadu laik? nekustamam ?pašumam. Taj? ir min?ti ar? noteikumi kori??šanas apr??in?šanai. [Sest?s direkt?vas 20. panta] 3. punkt? ir ar? reglament?ts gad?jums, ka, ja nodok?u maks?t?js attiec?go ražošanas l?dzekli atsavina pirms piem?rojam? perioda beig?m, ikgad?ju kori??šanu aizst?jot ar vienreiz?ju kori??šanu, kuras pamat? ir pie??mums, ka attiec?g? prece ir tikusi izmantota atlikušo laika posmu.
46. ?emot v?r? D?nijas vald?bas argumentus, var pie?emt, ka valsts ties?bu norm?s par atskait?jumu kori??šanu, kas pie?emtas, lai transpon?tu Sest?s direkt?vas 20. pantu, t?das preces k? automaš?nas, ko ieg?d?jas nodok?u maks?t?js, ir uzskat?mas par ražošanas

līdzekļiem. Šāda kvalifikācija, kas ir piemērojama atskaitījumu koriģēšanai, netiek apšaubāta, ja, aprēķinot minētās direktīvas 19. pantā paredzēto atskaitīmo daļu, tiek ņemts vērā apgrozījums, kas ir saistīts ar automašīnu ierastu pārdošanu pēc to nomas līguma termiņa beigām.

47. Tas, ka automašīnas, kas ir iegādātas, lai tās iznomātu un pēc tam pārdotu tīklā nodokļu maksātāja ierastas uzņēmējdarbības ietvaros, tiek izslēgtas no Sestās direktīvas 19. pantā ietvertā jūdziena "ražošanas līdzekļi", neliedz Dņijas nodokļu iestādēm iespēju koriģēt PVN atskaitīšanu par automašīnām, kuras iegādājies nodokļu maksātājs, ja atklātos, ka šīs automašīnas, kamēr tās ir bijušas uzņēmuma rīcībā un pretēji tam, kas ir bijis paredzēts to iegādes brīdī, nav izmantotas lietošanai, kas tiek aplikts ar nodokli, vajadzībām, bet ar nodokli neapliekamai darbībai.

48. Citiem vārdiem sakot, tas, ka automašīnas, kas ir iegādātas, lai tās iznomātu un pēc tam pārdotu tīklā nodokļu maksātāja ierastas uzņēmējdarbības ietvaros, tiek izslēgtas no Sestās direktīvas 19. pantā ietvertā jūdziena "ražošanas līdzekļi", neietekmē to, ka automašīnas, attiecībā uz kurām ir grozītas tiesības uz atskaitījumu, ir kvalificējamās kā "ražošanas līdzekļi" 20. panta izpratnē.

49. Visbeidzot, jāatgādina par atskaitījumu koriģēšanas piemērošanu automašīnām, kuras nodokļu maksātājs ir iegādājies, lai iznomātu un pārdotu tīklā pēc nomas līguma termiņa beigām, nerodas *a priori*, jo nodokļu maksātājs minētās automašīnas ir izmantojis tikai ar nodokli neapliekamai darbībai.

50. No tā izriet, ka Sestās direktīvas 20. pantā paredzētā atskaitījumu koriģēšanas sistēma un dalībvalstu tiesības noteikt jūdzienā "ražošanas līdzekļi" šīs sistēmas ietvaros netiek ietekmētas, tādēļ ka Sestās direktīvas 19. pantā ietvertais jūdziens "ražošanas līdzekļi" tiek interpretēts autonomi un vienoti Kopienā.

51. Tāpat uzskatu, ka izvēle, kas dalībvalstīm tiek dota saskaņā ar Sestās direktīvas 19. panta 2. punkta pirmo teikumu – iekārt atskaitītās daļas aprēķināto ražošanas līdzekļu atsavināšanu, ja tiek ņemta 20. panta 5. punktā paredzētā iespēja, – nav pretrunā šādai analīzei.

52. Faktiski šis noteikums paredz iespēju izdarīt izņēmumu no noteikuma, saskaņā ar kuru apgrozījums, kas attiecināms uz ražošanas līdzekļu pārdošanu, netiek ņemts vērā atskaitītās daļas aprēķinā. Tas neapjauc paplašināt Sestās direktīvas 19. panta 2. punkta pirmo un otro teikuma tvērumu, kuros ir minēti darījumi, kuru apgrozījums ir jāizslēdz no atskaitītās daļas aprēķiniem.

53. Visbeidzot, pretēji Dņijas valdībai uzskatu, ka Otrās direktīvas 17. pantā ietvertā jūdziena "ražošanas līdzekļi" interpretācija, ko Tiesa sniegusi iepriekš minētajā lietā *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, nav atbilstoša, lai sniegtu atbildi uz izskatāmo jautājumu.

54. Protams, šāda interpretācija var būt transponējama Sestās direktīvas 19. panta ietvaros, ņemot vērā jautājumu, kas ir kopīgi šim noteikumam un Otrās direktīvas 17. pantam. Otrās direktīvas 17. pantā ir noteikts, ka dalībvalstīm ir izvēle "izslēgt "ražošanas līdzekļus" no Otrās direktīvas 11. pantā paredzētās atskaitīšanas sistēmas, saskaņā ar kuru visiem nodokļu maksātājiem ir tiesības atskaitīt nodokli, kas iepriekš samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kurus tas ir iegādājies savas uzņēmējdarbības vajadzībām".

55. Kā Otrās direktīvas 17. pantā, tā ar Sestās direktīvas 19. pantā ir paredzēti nosacījumi, kad ražošanas līdzekļi ir jāņem vērā atskaitīšanas sistēmā, kuras mērķis ir nodrošināt PVN sistēmas neitralitāti nodokļu maksātājam (7). Tomēr problēma, kas bija ietverta līgumā Tiesai

sniegt interpretāciju jādziensam "ražošanas līdzekļi", uz kura pamata taisnība iepriekš minētais spriedums lietā *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, būtiski atšķiras no šajā prāvā ietvertās problēmas.

56. Minētajā lietā iesniedzējtiesa ir saskārusies ar Nīderlandes tiesisko regulējumu, kas ir pieņemts, pamatojoties uz Otrās direktīvas 17. pantu un saskaņā ar kuru Nīderlandes Karaliste ir paredzējusi, ka atskaitīt var tikai 67 % no PVN, kas attiecināms uz "ekspluatācijas līdzekļu" iegādi. Kā izriet no šīs tiesiskās regulējuma pamatojuma izklāsta, tad Nīderlandes valdība šādi ir vēlējusies no atskaitīšanas tiesībām izslēgt visas preces, kas tiek izmantotas uzņēmuma darbībā, tai skaitā nelielo aprīkojumu, to ietverot jādziens "līdzekļi, kurus izmanto uzņēmuma vajadzībām".

57. *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, uzskatāma, ka jādziens "līdzekļi, kurus izmanto uzņēmuma vajadzībām", ir plašāks nekā Otrās direktīvas 17. pantā ietvertais jādziens "ražošanas līdzekļi", atskaitīja PVN, kas tika samaksāts, iegādājoties saspraudes un atbilstu kartiņas daļēji sapulcēs.

58. Iesniedzējtiesai bija jānoskaidro jautājums, vai šādas preces ir uzskatāmas par ražošanas līdzekļiem vai nē un vai uz tām neattiecas atskaitīšanas tiesības. Šāds konteksts iesniedzējtiesa lūdz Tiesai atbildēt, vai minētais jādziens attiecas uz precēm, kuru iegādes vērtība netiek uzskaitīta kā kērtējie izdevumi, bet tās tiek norakstītas vairāku gadu garumā.

59. Šāds konteksts Tiesa atbildēja, ka ražošanas līdzekļu jādziens "attiecas uz uzņēmējdarbībā izmantotām precēm, kuras tiek izmantotas ilgstoši un kuru iegādes izmaksas netiek uzskaitītas kā kērtējie izdevumi, bet tiek amortizētas vairāku gadu garumā" (8). Šajā sakarā Tiesa arī norādīja, ka daļēji ir zināma rēķināšanas brīvība izvirzīt prasības attiecībā uz preču lietošanas ilgumu un vērtību, kā arī piemērojamajiem noteikumiem par amortizāciju (9).

60. Ar iepriekš minēto spriedumu lietā *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* iesniedzējtiesai tika dota rēķināšanas brīvība noteikt, vai biroja aprīkojums ar nelielu vērtību ir uzskatāms par ražošanas līdzekli, kuru var izslēgt no PVN atskaitīšanas tiesībām, kas paredzētas Otrajā direktīvā. Minētā sprieduma ietvaros Tiesa nesaskārās ar precēm, kas kā pamata lieta, ir pirkta, lai iznomātu uz noteiktu laiku, un parasti pēc noma termiņa beigām tiek pārdotas.

61. Citiem vārdiem sakot, lai arī atbilstoši kritērijiem, kurus Tiesa ir izvirzījusi iepriekš minētajā spriedumā lietā *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, automašīnas, kuras uzņēmums ir iegādājies uzņēmējdarbības veikšanai, ir ražošanas līdzekļi Sestās direktīvas 19. panta izpratnē, no šiem kritērijiem nevar secināt, ka minētās automašīnas ir šādi kvalificējamās pēc, ka to pārdošana noma līguma termiņa beigās ir nodokļu maksātāja sistēmiskās uzņēmējdarbības neatņemama sastāvdaļa.

62. Tieši pēc uzskatu, ka interpretācija, ko Tiesa sniegusi iepriekš minētajā spriedumā lietā *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, neapjaukt uz *Højesteret* uzdoto jautājumu.

63. Tā kā ne Sestajā direktīvā, ne judikatūrā nav tiešas norādes, tad atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai iztiesātu pamata lietu, šā jādziens nozīme un piemērojamība ir jānosaka, ņemot vērā atskaitīšanas sistēmas, kurā ietilpst jādziens "ražošanas līdzekļi", sistēmu un mērķi (10).

64. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai atskaitīšanas ar Sesto direktīvu ieviestās sistēmas mērķis ir nodrošināt PVN kopējās sistēmas neitralitāti. Šīs sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļu maksātāju no PVN nastas, ko tas ir samaksājis ar šo nodokli apliekamo darbību ietvaros (11).

65. Ja nodokļu maksātājs iegādājas preces un pakalpojumus gan ar nodokli apliekamu darbību, gan arī ar nodokli neapliekamu darbību veikšanai, tad Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta un 19. panta mērķis ir ļaut nodokļu maksātājam pilnībā atskaitīt PVN, kas noteikts iegādātajām precēm un pakalpojumiem, daļu proporcionāli tam, cik minēto preču un pakalpojumu tiek izmantots ar nodokli apliekamām darbībām.

66. Ieviesdams Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu un 19. pantu atmaksājamās daļas sistēmā, Kopienas likumdevējs ir iepriekš pieņēmis, ka daļa, kādā šādas preces un pakalpojumus izmanto jaukta veida darbībām, attiecīgi – ar nodokli apliekamām un ar nodokli neapliekamām darbībām – ir proporcionāla katras attiecīgās kategorijas darbības apgrozījumam.

67. Tieši tāpēc Sestās direktīvas 19. panta 1. punktu ir paredzēts, ka iegādāto preču un pakalpojumu PVN atskaitīšana daļa izriet no daļskaitļa, kur skaitītājs ir apgrozījums, kas attiecināms uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, un saucītājs – kopējais apgrozījums.

68. Tam, ka atbilstoši Sestās direktīvas 19. panta 2. punktam no šā aprēķina tiek izslēgti apgrozījums, kas attiecināms uz “ražošanas līdzekļu, ko nodokļa maksātājs lieto savām uzņēmējdarbības vajadzībām”, pārdošānu, ir sava nozīme. Iedomāties, kas gūti no šādu preču pārdošanas, ir jāizslēdz no minētajiem aprēķiniem, tāpēc ka šāda pārdošana principā notiek izņēmuma kārtā vai vismaz parasti nenotiek. Līdz ar to preces vai pakalpojumus, kurus izmanto jaukta veida darbībām, neizmanto proporcionāli radītajam apgrozījumam. Šāda apgrozījuma iekaušana atmaksājamās daļas aprēķinos sagrozītu aprēķinu rezultātu, jo tas vairs neatpoguotu, kāda daļa no precēm un pakalpojumiem, kurus izmanto jaukta veida darbībām, ir izmantota ar nodokli apliekamām darbībām un kāda daļa – ar nodokli neapliekamām darbībām.

69. Šāda analīze ir apstiprināta 1996. gada 11. jūlija spriedumā lietā *Régie dauphinoise* (12), kurā Tiesa izklāstīja iemeslus, kādēļ Sestās direktīvas 19. panta 2. punktu ir arī paredzēts, ka atskaitīšanas daļas aprēķinos ir jāabstrahējas no apgrozījuma, kas attiecas uz darījumiem ar nekustamiem īpašumiem vai finanšu darījumiem. Tiesa uzskata, ka, ja, aprēķinot atskaitīamo daļu, daļskaitļa saucējā tiktu iekauti visi iedomāties no nodokļu maksātāja finanšu darījumiem, kas ir saistīti ar nodokli apliekamu darbību, pat ja šādu iedomāto gūšanai nav izmantotas preces un pakalpojumi, par kuriem ir maksāts PVN, vai to izmantošana ir nenozīmīga, tad atskaitīšanas daļas aprēķinā būtu kļūdaini.

70. Apgrozījuma, kas attiecas uz ražošanas līdzekļiem, un papildu darījumu apgrozījuma izslēgšana tiek pamatota ar to, ka šādi darījumi nav nodokļu maksātāja ierasta darbība.

71. Kā norāda prasītājs, šāds pamatojums ir skaidri izklāstīts Padomes Sestās direktīvas priekšlikuma pamatojumā, ko Komisija iesniegusi 1973. gada 29. jūnijā (13).

72. Sestās direktīvas 19. pantu ietvertais jēdziens “ražošanas līdzekļi” neietver preces, kuru iegāde un pārdošana ir nodokļu maksātāja ierastas, ar PVN apliekamas uzņēmējdarbības neatņemama sastāvdaļa. Ja šāda iegāde un atsavināšana ir ierastas uzņēmējdarbības daļa, tad šādu, ar nodokli apliekamu darbību veikšanai būtu jāizmanto nodokļu maksātāja iegādātās preces un pakalpojumi. Tādā apgrozījumā, kas attiecas uz šādu preču pārdošanu, ir jāņem vērā atskaitīšanas daļas aprēķinos, lai tie atpoguotu nodokļu maksātāja sistēmiskās uzņēmējdarbības un attiecīgi to daļu, kādā jauktai izmantošanai

paredzētās preces un pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamā darbībā. Pretējā gadījumā par attiecīgo daļu nodokļu maksātājs nevarētu saņemt PVN atmaksu, uz ko tam ir tiesības, un netiktu sasniegts mērķis – Kopienā PVN sistēmas neitralitāte.

73. Pamata lietā no iesniedzējtiesas sniegtajam norādēm izriet, ka iznomāto automašīnu iegāde un pārdošana ir notikusi profesionāli un sistemātiski un ar automašīnu pārdošanu sasniegtais apgrozījums tika ņemts vērā, nosakot nomas maksu. No tā izriet, ka šādu automašīnu pārdošana ir nevis papildu uzņēmējdarbība, bet parasta un sistemātiska uzņēmējdarbība. Automašīnu skaits, ko *Erhvervsfinans* pārdeva 1998. gadā, kā arī Komisija apstiprina šādu analīzi.

74. Domāju, ka šādos apstākļos nav apstrīdams, ka izdevumi, kas minētajam uzņēmumam radušies saistībā ar darbavietas telpām, biroja mēbelēm, datoraprīkojumu, telefonu, grāmatvedības pārbaudēm u.c., ir bijuši nepieciešami, lai veiktu pārdošanu. Līdz ar to ir pamatoti, ka uz pārdošanu attiecināmais apgrozījums tiek ņemts vērā atskaitēmās daļas aprēķinos, lai nodokļu maksātājs patiesi tiktu atbrīvots no PVN daļas, kas rodas saistībā ar izdevumiem, kuri ir kalpojuši ar nodokli apliekamas darbības īstenošanai.

75. Tāpēc piedāvāju uz vērā ņemto jautājumu atbildēt, ka jādziens “ražošanas līdzekļi, ko nodokļa maksātājs lieto savām uzņēmējdarbības vajadzībām”, kas ietverts Sestās direktīvas 19. panta 2. punktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz precēm, kuras līzīngā uzņēmums iegādājas, lai gan nodotu līzīngā, gan pārdotu tālāk pēc līzīngā līguma termiņa beigām, jo šo preču pārdošana nomas termiņa beigās ir šāda uzņēmuma ierastas uzņēmējdarbības neatņemama sastāvdaļa.

IV – Secinājumi

76. Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju uz *Højesteret* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Jādziens “ražošanas līdzekļi, ko nodokļa maksātājs lieto savām uzņēmējdarbības vajadzībām”, kas ietverts Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 19. panta 2. punktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz precēm, kuras līzīngā uzņēmums iegādājas, lai gan nodotu līzīngā, gan pārdotu tālāk pēc līzīngā līguma termiņa beigām, tāpēc ka šo preču pārdošana nomas termiņa beigās ir šāda uzņēmuma ierastas uzņēmējdarbības neatņemama sastāvdaļa.

1 – Oriģinālvārdā – franču.

2 – 1977. gada 17. maija Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

3 – Turpmāk tekstā – “*Erhvervsfinans*”.

4 – Lieta 51/76 (*Recueil*, 113. lpp.).

5 – 1967. gada 11. aprīļa Direktīva par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – Struktūra un procedūras kopīgas pievienotā nodokļa sistēmas piemērošanai (OV 71, 1303. lpp.; turpmāk tekstā – “Otrā direktīva”). Atbilstoši šīs direktīvas 17. pantam dalībvalstīm bija iespēja pārejas laika posmā pilnībā vai daļēji no atskaitēšanas sistēmas izslēgt ražošanas līdzekļus.

6 – 2006. gada 30. marta spriedums lietā C-184/04 *Uudenkaupungin Kaupunki* (Krājums, I-3039. lpp., 25. punkts).

7 – Šajā sakarā skat. arī 2005. gada 15. decembra spriedumu lietā C-63/04 *Centralan Property* (Krājums, I-11087. lpp., 55. punkts).

8 – 12. punkts.

9 – 17. punkts.

10 – Skat. it īpaši 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-321/02 *Harbs* (Krājums, I-7101. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī nesen taisīto 2007. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-174/06 *CO.GE.P* (Krājums, I-9359. lpp., 30. punkts).

11 – 1993. gada 22. jūnija spriedums lietā C-333/91 *Sofitam* (*Recueil*, I-3513. lpp., 10. punkts).

12 – Lieta C-306/94 (*Recueil*, I-3695. lpp., 21. punkts).

13 – Priekšlikums Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopīga pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (*Eiropas Kopienu Biļetens*, pielikums 11/73). Saskaņā ar šo priekšlikumu 19. panta 2. punkts ir pamatots šādi:

“Šajā punktā ietvertie elementi jāizslēdz no atskaitēmās daļas, lai izvairītos no tā, ka tie var būt maldīgi attiecībā uz tās patieso apmēru, jo šie elementi neatspoguļo nodokļa maksātāja profesionālo darbību. Tas attiecas uz ražošanas līdzekļiem un darījumiem ar nekustamiem īpašumiem vai finanšu darījumiem, kuri tiek veikti tikai papildus, tas ir, tie ir maznozīmīgi vai tiem ir gadījuma raksturs attiecībā pret uzņēmuma kopīgo apgrozījumu. Turklāt šādi darījumi tiek izslēgti tikai tad, ja tie neattiecas uz nodokļa maksātāja ierasto profesionālo darbību” (20. punkts).