

ENERĢLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2013. gada 7. martā (1)

Lieta C-219/12

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

pret

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz

(Verwaltungsgerichtshof (Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – “Saimnieciskās darbības” definīcija – Fotoelementu sistēma, kas izvietota uz privātas mājaimniecības jumta – Elektroenerģija, kuru pērdod pakalpojumu sniedzējam, kas piegādā elektroenerģiju konkrētajai mājaimniecībai

1. Mājaimniecības pašnieks ir uzstādījis fotoelementu (saules enerģijas panelis) sistēmu, kas ražo elektroenerģiju, bet kurai nav uzglabāšanas iespēju. Tās ikgadējais ražošanas apjoms ir mazāks nekā mājaimniecības elektroenerģijas patērišs. Mājaimniecības pašnieks ar elektroenerģijas pakalpojumu sniedzēju ir noslēdzis līgumu, saskaņā ar kuru viņš pērdod šim pakalpojumu sniedzējam elektroenerģiju, kurš arī piegādā elektroenerģiju attiecīgajai mājaimniecībai. Tā kā viņš uzskata, ka viņa veikta elektroenerģijas pērdošana ir saimnieciska darbība, mājaimniecības pašnieks vēlas atgūt samaksāto pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), ko viņš samaksājis par sistēmu un iekārtu. *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa) (Austrija) vēlas uzzināt, vai šāda pieeja ir pareiza.

Sestā PVN direktīvā

2. Aplūkojamie saules enerģijas paneļi ir uzstādīti 2005. gadā, kad atbilstošais Eiropas Savienības (ES) tiesību akts bija Sestā PVN direktīvā (2). Šādi noteikumi ir paši nozīmīgi (3).

3. Atbilstoši 2. pantam PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atļdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rēķojams.

4. 4. panta 1. punkts ir noteikts, ka “nodokļa maksātājs” nozīmē “visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punkta norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta”. Saskaņā ar 4. panta 2. punktu saimnieciskās darbības aptver “visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, tostarp kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību”.

5. Saskaņā ar 5. panta 1. punktu preču piegāde nozīmē “tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam”, bet 5. panta 2. punkts ir noteikts, ka elektroenerģija ir materiāls pašums. 5. panta 6. punkts ir noteikts, ka, “ja nodokļa maksātājs savam vai t

personāla privātajam vajadzībām lieto preces, kas veido tūzņēmējdarbības ieguldītā dzekū daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašāk? nozēm, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas tūzņēmējdarbības vajadzībām, tad tād? gadījum?, ja pievienotās vrtības nodoklis attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzlāko par piegādām par atlādzību. [..]”

6. 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkt? ir paredzēts vispārējs noteikums, ka summa, kurai uzliek nodokli, ir “visa summa, kas veido atlādzību, kuru preces piegādātājs vai pakalpojuma sniedzājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no personas, kas ir saņēmusi precī vai pakalpojumu, vai no trešās personas par šādam piegādām, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām”. Tomēr saistībā ar piegādām, kas norādītas 5. panta 6. punktā, 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkt? ir noteikts, ka, summa, kurai uzliek nodokli, ir “šo vai lādzību preču pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to piegādes brīd?”.

7. 17. pantā (4) (“Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma”) itāpaši ir noteikts:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīd?, kad atskaitāmais nodoklis kāst iekasjams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokū maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokūus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaks?

a) pievienotās vrtības nodokli, kas maksjams vai samaksēts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]”

8. 20. pantā ir paredzēta samaksēta nodokļa atskaitījumu apmēra atbilstošā koriģēšana:

“1. Sākotnējo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo itāpaši:

[..]

b) ja pāc atmaksēšanas mainīs faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu [..]

2. Ražošanas lādzējiem 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 svrstībām atskaitēšanas tiesības nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām taj? gad?, kur? tie ir iegādāti vai ražoti.

[..]”

9. Visbeidzot, ar 24. panta noteikumiem dalībvalstīm tiek itauts piemērot vai saglabīt itpašus režīmus, tai skait? atbrīvojumus vai diferencētus nodokūu atvieglojumus maziem tūzņēmumiem, ar konkrētiem nosacījumiem. Jo itāpaši ar 24. panta 2. punkta noteikumiem tiek noteikts, ka no PVN maksēšanas var atbrīvot tūzņēmumus, kuru gada apgrozījums ir mazāks par noteiktu robežvrtību. 24. panta 5. punktā ir noteikts: “Nodokļa maksātājiem, kas atbrīvoti no nodokļa, nav tiesību atskaitīt nodokli saskaņā ar 17. panta noteikumiem, nedz arī uzrādīt nodokli savās faktūrās [savos rēķinos].”

10. Attiecīgā 24. panta 2. punktā paredzētā robežvrtība dažādās dalībvalstīs ir itoti atšķirīga atkarībā no pievienošanas datuma vai PVN robežvrtību lāmeņa, kas tika piemēroti pirms Sestās direktīvas stāšanās spēkā? (5). Dažas dalībvalstis vispār nepiemēro mazo tūzņēmumu režīmu, bet citas piemēro robežvrtību vairāk nekā EUR 70 000. gada apgrozījuma apmērā. Austrijā šā robežvrtība ir gada apgrozījums, kas neto nepārsniedz EUR 30 000 (6), un

tas ir automātiski piemērojams uzņēmumiem, ja vien uzņēmums neizvēlas maksāt nodokli (7).

Fakti, process un uzdotais jautājums

11. Saskaņā ar Līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu mājās pašnieks *Fuchs* k-gs, uz kuru attiecas valsts tiesvedība, 2005. gadā uz savas mājās jumta uzstādīja saules enerģijas paneļus. Elektroenerģiju nav iespējams uzglabāt. Visa saražotā elektroenerģija tiek ievadīta publiskajā enerģotīklā, mājaimniecībai nepieciešamo elektroenerģiju atpērkot par tūdu pašu cenu, par kādu tā tiek ievadīta, proti, EUR 0,181, ieskaitot 20 % PVN abos gadījumos. *Fuchs* k-gs iegādājās un uzstādīja attiecīgo sistēmu par EUR 38 367,76, ieskaitot 20 % PVN, proti, EUR 6394,63. Par iekārtu viņš saņēma vienreizēju pabalstu EUR 19 020 apmērā.

12. Līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu ir teikts arī, ka no 2005. gada līdz 2008. gadam *Fuchs* k-ga mājaimniecība patērēja aptuveni 44 600 kWh elektroenerģijas un ka no kopējā elektroenerģijas daudzuma, kas tika saražots un ievadīts ar viena fotoelementu sistēmu visā laikā posmā, proti, 19 801 kWh, 11 156 kWh viņš piegādāja publiskajam enerģotīklam un 8645 kWh tieši (8) patērēja pats. Sistēmas darbības pirmo piecu mēnešu laikā 2005. gadā tika saražoti 2829 kWh un 1986 kWh tika ievadīti tīklā.

13. *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (Rorbahas Urfaras brīvvalsts Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) izdeva *Fuchs* k-gam PVN paziņojumu par 2005. gadu, ar to tika liegts veikt jebkādu priekšnodokļa atskaitēšanu. *Fuchs* k-gs iesniedza apelācijas sūdzību *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* (Neatkarīgā nodokļu palāta, Lincas nodaļa; turpmāk tekstā – “*Unabhängiger Finanzsenat*”), kas noteica viņam nodokļa atlaidi EUR 6309,29 apmērā. Šādu summu ieguva, atskaitot priekšnodokli EUR 6394,63 apmērā par sistēmas izmaksām un maksājamo nodokli EUR 85,34 apmērā visai tū saražotajai elektroenerģijai (gan elektroenerģijas tīklā ievadītajai, gan mājaimniecības patērtajai) 2005. gadā.

14. *Finanzamt* ir vērsusies ar apelācijas sūdzību pret šo nolikumu iesniedzējtiesā, kura līdz sniegt prejudiciālu nolikumu par šādu jautājumu:

“Vai tūdas elektroenerģijas tīklam pievienotas fotoelementu iekārtas ekspluatācija, neesot iespējai neatkarīgi uzkrāt enerģiju, uz privātā vajadzībām paredzētas dzīvojamās tūkas vai blakus tai, kura tehniski ir projektēta tū, lai ar iekārtu ražotās elektrības daudzums ilgstoši nepārsniegtu dzīvojamās tūk vajadzībām patērētās enerģijas kopējo daudzumu, ir iekārtas ekspluatējama “saimnieciskā darbībā” [Sestās direktīvas] 4. panta izpratnē?”

15. Rakstveida apsvērumus ir iesniegušas Austrijas un Vācijas valdības un Komisija. Tiesas sēdes organizēšana nav tikusi līgta, un tū nav arī notikusi.

Izvērtojums

Ievada jautājumi

16. *Verwaltungsgerichtshof* uzdotais jautājums ir tikai par to, vai tūda elektroenerģijas piegādē kopējam tīklam, ko veic persona, kas ir *Fuchs* k-ga situācijā, ir uzskatāma par “saimniecisku darbību” PVN nolīkos. Es paskaidrošu, kāpēc es domāju, ka ir uzskatāma. Tomēr, lai gan šā atbilde var palīdzēt izlemt pamatlietī izskatāmo jautājumu, ir arī citas iezīmes, kuras varētu būt nepieciešams ņemt vērā gan *Fuchs* k-ga, gan līdzīgās situācijās.

17. Pirmkārt, es norādu, ka nav pilnībā skaidrs, kā tieši darbojas *Fuchs* k-ga sistēma. Līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu ir minēts, no vienas puses, ka visa saražotā elektroenerģija tiek ievadīta tīklā un, no otras puses, ka laikā no 2005. līdz 2008. gadam daļa tika ievadīta tīklā un

atlikumu patērēja tieši mēs saimniecība.

18. Atbildot uz Tiesas lūgumu, *Verwaltungsgerichtshof* ir daļēji precizējusi šo jautājumu. *Unabhängiger Finanzsenat* ir uzskatījis, ka visa saražotā elektroenerģija tika ievadīta publiskajā tīklā un ka 8645 kWh, ko "tieši" patērējusi mēs saimniecība, tika patērēti vienlaikus ar tādā pašā apjoma elektroenerģijas ievadīšanu tīklā. Iesniedzējtiesa ir pieņēmusi lēmumu, pamatojoties uz minēto, bet norāda, ka *Finanzamt* apstrīd *Unabhängiger Finanzsenat* secinājumu, un apgalvo, ka *Fuchs* k-ga patērētā elektroenerģija ir vispirms tā, kas iegūta no saules enerģijas paneļiem, kurai pēc nepieciešamības pievienota elektroenerģija no tīkla un ka viengrīd elektroenerģijas pārvadītājs, kas nav nepieciešams mēs saimniecības vajadzībām (brīžos, kas paneļi saražo vairāk, nekā patērē mēs saimniecība), tiek ievadīts tīklā.

19. *Verwaltungsgerichtshof* uzskata, ka atšķirība starp divām izklāstītajām situācijām nav būtiska attiecībā uz izlemjamo jautājumu. Es tomēr uzskatu, ka ir lietderīgi izskatīt Sestās direktīvas noteikumus dažādos iespējamos situācijās.

Saimnieciskās darbības pastāvīgšana

20. Tiesa ir nospriedusi, ka Sestās direktīvas 4. panta 2. punktā ietvertais jēdziens "saimnieciskā darbība" ir ļoti plašs un pēc sava raksturojuma objektīvs tādā nozīmē, ka darbība tiek uzskatīta par tādu *per se*, un neņemot vērā tās mērķi vai rezultātus. Tādējādi darbība vispārīgi tiek uzskatīta par saimniecisku, ja tā ir ilgstoša un par tās veikšanu tiek saņemta atlīdzība, kuru saņem persona, kas veic šo darbību (9).

21. Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 2. punktu, elektroenerģija ir materiāls pašums. *Fuchs* k-gs ražo elektrību, izmantojot saules enerģijas paneļus. Šo elektrību viņš pār atlīdzību piegādā savam tīkla operatoram. Tādējādi tā faktiski ir ar nodokli apliekama preču piegāde. Ražošana un piegāde nav nepatruktā, bet tā notiek "ilglaicīgi". Tā jau ir notikusi vairākus gadus. Cik vien ilgi saules enerģijas paneļi darbosies un *Fuchs* k-gs saglabās savu vienošanos ar tīkla operatoru, elektrība tiks ražota, kad vien dienasgaismas un laika apstākļi būs atbilstoši, un tā tiks piegādāta tīklam saskaņā ar šo vienošanos.

22. Tāpat no lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu ietvertās informācijas ir skaidrs, ka *Fuchs* k-ga mērķis vismaz daļēji ir gūt peļņu no elektroenerģijas piegādes. Pat tad, ja attiecīgais rezultāts ir tikai viena elektroenerģijas rādītāja samazināšana, šā samazināšana rodas no ienākumu izlīdzināšanas, ko viņš saņem no tīkla operatora, ar maksājumiem, kas viņam jāmaksā operatoram, un tieši šos ienākumus *Fuchs* k-gs cenšas ilglaicīgi saņemt, veicot savas piegādes.

23. Manuprāt, šajā gadījumā nav nozīmes tam, ka, ņemot vērā tās veidu, fotoelementu sistēma nodrošina daļu no mēs saimniecības vajadzībām, bet neveido sistēmātisku pārvadītāju, kas vienmēr tiktu pārdots, neatkarīgi no mēs saimniecības patērētāja.

24. Jautājums par to, vai darbība ir paredzēta ilglaicīgai ienākumu gūšanai, ir faktiskais jautājums, kurš jāizvērtē, ņemot vērā visus lietas apstākļus, kas *inter alia* ietver attiecīgā pašuma veida raksturu (10).

25. Šajā gadījumā *Fuchs* k-gs izmanto savu fotoelementu sistēmu, lai piegādātu daļu vai visu (atkarībā no pareizā fakta izklāsta) saražoto elektroenerģiju tīkla operatoram, un viņš ir noslēdzis līgumu ar attiecīgo operatoru, saskaņā ar kuru viņš pār šo piegādi saņem atlīdzību. Objektīvi vērtējot, tā ir saimnieciskā darbība. Tomēr tā nebūtu saimnieciskā darbība, ja sistēma būtu paredzēta piegādāt tikai konkrētajai mēs saimniecībai, piemēram, izmantojot baterijas jebkāda pagaidu pārvadītāja uzglabāšanai, lai to varētu izmantot vēlāk, un, iespējams, ietvertu mehānismu elektrības saņemšanai no tīkla pagaidu trūkuma gadījumā, bet neietvertu

meh?nismu elektroener?ijas ievad?šanai t?kl?.

26. Šaj? sakar? es nepiekr?tu Austrijas vald?bas apgalvojumam, ka divas attiec?g?s iek?rtas ir tik l?dz?gas, ka PVN nol?kos t?s j?uztver vien?di. K? es esmu nor?d?jusi, konkr?tais nov?rt?jums ir objekt?vs. Past?v objekt?va atš?ir?ba, kas attiecas uz klasifik?ciju par saimniecisku darb?bu starp sist?mu, kas paredz?ta, lai nodrošin?tu tikai m?jsaimniec?bas elektroener?ijas vajadz?bas un sist?mu, kas paredz?ta, lai da?u saražot?s elektroener?ijas vai to visu pret atl?dz?bu ievad?tu elektroener?ijas t?kl?. Es saprotu min?t?s vald?bas izvirz?tos politikas argumentus (ka attiec?b? uz viena veida fotoelementu sist?mu nevajadz?tu piem?rot liel?ku valsts finans?jumu nek? uz citu, piem?rojot apr??in?t? priekšnodok?a samazin?jumu). Tom?r es uzskatu, ka š?du politiku var?tu ?stenot, izmantojot citus l?dzek?us, k?, piem?ram, paredzot iz??mumu no ties?b?m izv?l?ties aplikšanu ar nodok?iem (11) vai piel?gojot ?paši lielo pabalstu, kas tiek pieš?irts par š?du sist?mu uzst?d?šanu (12), nesagrozot saimniecisk?s darb?bas objekt?vo defin?ciju.

27. T?p?c es uzskatu, ka *Fuchs* k-gs veic saimniecisku darb?bu (ražojot elektr?bu un/vai izmantojot saules ener?ijas pane?us, lai no tiem ilglaic?gi g?tu ie??mumus) Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn? un t?d?j?di ir nodok?a maks?t?js 4. panta 1. punkta izpratn?.

28. Patiesi, šo pašu secin?jumu var?tu izdar?t, ?emot v?r? pašu Austrijas nodok?u iest?žu konkr?taj?m darb?b?m piem?rotos nodok?us. Iesniedz?jtiesa nor?da, ka PVN tiek piem?rots *Fuchs* k-ga pieg?d?m t?kla operatoram. Tikai t?das pieg?des, ko veic nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas, ir aplikamas ar PVN. No min?t? izriet, ka, ja *Fuchs* k-gs veic ar nodok?iem aplikamas pieg?des, vi?am ir j?b?t nodok?a maks?t?jam, kas k? t?ds r?kojas. Nodok?u iest?des viedoklis, k? izkl?st?ts l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu, un Austrijas vald?bas Tiesai nor?d?tais viedoklis (proti, ka *Fuchs* k-gs r?kojas k? priv?tpersona), nav sader?gi ar PVN piem?rošanu vi?a pieg?d?tajai elektr?bai.

29. Skaidrs ir tas, ka, cikt?l vi?š r?kojas k? nodok?a maks?t?js, *Fuchs* k-gam ir piem?rojami visi ES ties?bu un valsts ties?bu aktu noteikumi attiec?b? uz nodok?u maks?t?ju ties?b?m un pien?kumiem.

Priekšnodok?a atskait?šana

30. Valsts ties? izskat?mais jaut?jums nav tikai par to, vai *Fuchs* k-ga saules ener?ijas pane?u darb?ba ir saimnieciska darb?ba, bet, v?l svar?g?k, par to, vai *Fuchs* k-gam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli par šo pane?u ieg?di no maks?jam? PVN par vi?a veiktaj?m elektroener?ijas pieg?d?m t?kla operatoram.

31. Ja vien?gais darb?bas m?r?is b?tu par atl?dz?bu pieg?d?t elektr?bu t?klam, atbilde faktiski b?tu j?. P?rfr?z?jot Sest?s direkt?vas 17. panta 1. punktu un 2. punkta a) apakšpunktu, *Fuchs* k-gs k? nodok?a maks?t?js b?tu ties?gs no t? nodok?a, kas vi?am j?maks? par ar nodokli aplikamajiem dar?jumiem (elektroener?ijas pieg?des), atskait?t priekšnodokli, kas samaks?ts par prec?m un pakalpojumiem, ko vi?am sniedzis cits nodok?a maks?t?js (proti, saules ener?ijas pane?i un to ier?košanas) un kas izmantoti šo dar?jumu veikšanai. Atskait?šanas ties?bas turkl?t rastos, tikl?dz priekšnodoklis b?tu iekas?jams.

32. Tom?r ir j?patur pr?t?, ka persona, kas pieg?d? tikai tik daudz elektr?bas k? *Fuchs* k-ga saules ener?ijas pane?u saražot?, visdr?z?k daudz?s dal?bvalst?s nenasniegtu nodok?u piem?rošanas slieksni. T?d?j?di vi?š saska?? ar Sest?s direkt?vas 24. panta 5. punktu nevar?tu iekas?t maks?jamo nodokli vai veikt priekšnodok?a atskait?šanu. *Fuchs* k-ga situ?cij? pieg?des nenasniedz Austrij? paredz?to nodok?u uzlikšanas slieksni. Tom?r, t? k? š?s pieg?des tiek apliktas ar PVN, ir j?uzskata, ka vi?š ir izv?l?jies aplikšanu ar nodok?iem (13), ar izrietoš?m no t? ties?b?m veikt atskait?šanu. Patiesi, ja Austrijas atbild?g?s iest?des ir pie??mušas, ka *Fuchs* k-gs

var?ja izv?l?ties apliķšanu ar nodok?iem, tas pier?da, ka t?s vi?u ir uzskat?juŗas par t?du personu, kas veic saimniecisku darb?bu, jo nav iesp?jams izv?l?ties tikt apliķtam ar nodok?iem saist?b? ar darb?bu, kurai nav piem?rojams PVN (14).

33. Katr? zi?? darb?bas vien?gais m?r?is iesp?jams nav tikai elektr?bas pieg?de t?klam par atl?dz?bu. Apm?ram 44 % no saraŗot?s elektr?bas var?tu tikt pat?r?ti *Fuchs* k-ga paŗa m?jsaimniec?b?, iesp?jams, nemaz nenon?kot t?kl? (15). Ja tas ir t?, tad ar? ņis fakts ir j??em v?r?, nosakot, k? j?piem?ro atskait?ŗanas ties?bas.

34. Attiec?b? uz saimniecisko darb?bu, kas ietver elektr?bas pieg?di, saules ener?ijas pane?i ir j?uzskata par raŗoŗanas l?dzek?iem Sest?s direkt?vas izpratn?. Tiesa ir nospriedusi, ka raŗoŗanas l?dzek?i attiecas uz prec?m, kur?m, "t?s izmantojot saimniecisk?s darb?bas veikŗanai, ir rakstur?ga ilgtsp?j?ba un v?rt?ba, un t?d?j?di ar to ieg?ŗanu saist?t?s izmaksas parasti netiek iegr?matotas k? k?rt?jie izdevumi, bet gan t?s tiek norakst?tas vair?ku finanŗu gadu garum? (16)".

35. Saska?? ar past?v?go judikat?ru gad?jum?, kad nodok?a maks?t?js raŗoŗanas l?dzekli lieto gan uz??m?jdarb?bai, gan priv?t?m vajadz?b?m (k? tas var?tu b?t ņaj? gad?jum?), tas saist?b? ar PVN var izv?l?ties, vai i) piln?b? iek?aut ņo preci sava uz??muma akt?vos vai ii) to piln?b? saglab?t sav? ?paŗum?, t?d?j?di to piln?b? izsl?dzot no PVN sist?mas, vai iii) iek?aut to uz??muma akt?vos tikt?l, ciktl to faktiski lieto uz??m?jdarb?bai (17).

36. T?d?j?di tas, k? atskait?ŗanas ties?bas var tikt ?stenotas saist?b? ar saules ener?ijas pane?iem, kuru saraŗot? ener?ija tiek da??ji izmantota priv?t?m vajadz?b?m (tieŗajam pat?ri?am, neizmantojot t?klu) un da??ji uz??m?jdarb?bai (ievadot elektroener?iju t?kl? par atl?dz?bu), b?s *inter alia* atkar?gs no t?, k? ņie pane?i tiks sadal?ti starp uz??muma akt?viem un attiec?g?s personas priv?to ?paŗumu.

37. Pirmk?rt, ja tie piln?b? ir priv?taj? ?paŗum?, uz tiem visp?r neattiecas PVN sist?ma un nevar rasties jaut?jums par atskait?ŗanu (18). Es v?l?tos piebilst, ka tas pats attiektos uz situ?ciju, ja runa b?tu par neieb?v?tu fotoelementu sist?mu, kas neb?tu pievienota t?klam un nodroŗintu tikai m?jsaimniec?bas vajadz?bas. ņ?d? situ?cij? netiktu veikta saimnieciska darb?ba un nepast?v?tu ar nodok?iem apliekama pieg?de.

38. Otrk?rt, ja saules ener?ijas pane?i tiek piln?b? iek?auti m?jsaimniec?bas ?paŗnieka k? nodok?a maks?t?ja uz??muma akt?vos (kas t? var?tu b?t ņaj? gad?jum?), atskait?ŗanas ties?bas netiek ietekm?tas, bet tas ietekm?s piem?rojamo PVN vi?a m?jsaimniec?b? pat?r?tajai elektr?bai. ņ?d? gad?jum? ņ? elektr?ba ir j?uzskata par preci, ko vi?a uz??mums pieg?d? vi?a person?gai izmantoŗanai, uz ko attiecas Sest?s direkt?vas 5. panta 6. punkts, un t?p?c tai j?piem?ro PVN.

39. T?d?j?di ar nodokli apliekam? summa saska?? ar 11. panta A da?as 1. punkta b) apakŗpunktu "b?s pre?u vai l?dz?gu pre?u pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, paŗizmaksa, nosakot to pieg?des br?d?". T? k? pie?emot, ka m?jsaimniec?bas ?paŗnieks pieg?d? elektroener?iju pats sev, vi?ņ ņ?s preces (proti, attiec?go elektr?bu) neieg?d?jas, bet gan to raŗo, ar nodokli apliekamajai summai ir j?b?t vai nu l?dzv?rt?gai pre?u iepirkuma cenai (proti, no t?kla pirktas elektr?bas cenai), vai paŗizmaksai, kas noteikta pieg?des br?d?. Var?tu apstr?d?t to, vai situ?cij?, kad ir iesp?jams apr??in?t faktisko paŗizmaksu, ir atbilstoŗi izmantot l?dzv?rt?gu pre?u iepirkuma cenu, kas var?tu b?t augst?ka vai zem?ka nek? paŗizmaksa. ņaj? situ?cij? paŗizmaksa visdr?z?k b?tu augst?ka, vismaz daŗu pirmo gadu laik?. Lai gan paŗreiz?js raŗoŗanas izmaksas (piem?ram, uztur?ŗana), iesp?jams, ir ?oti zemas, ir j??em v?r? ar? maksa par pane?iem un to uzst?d?ŗanu, kuri nolieŗojas attiec?gaj? laika posm?. Tas visdr?z?k palielin?tu maksu par kWh un l?dz ar to ar? PVN apm?ru, kas iekas?jams par saules ener?ijas pane?u saraŗoto elektr?bu un ko pat?r? m?jsaimniec?ba amortiz?cijas laik?.

40. Trešķrt, ja saules enerģijas paneļi ir iekārti mājāsaimniecības pašnieka kā nodokļa maksātāja uzņēmuma aktīvos tikai tiktāl, ciktāl tos faktiski izmanto tādā operatoram piegādātās elektrības ražošanai, atskaitīšanas tiesības var izmantot tikai tikpat lielā mērā. Tomēr tāpat var rasties sarežģījumi, ja mājāsaimniecībai piegādātās elektrības un tādā ievadītās elektroenerģijas proporcija būtiski atšķiras. Šādā gadījumā būtu atbilstoši piemērot Sestās direktīvas 20. panta 2. punktu paredzēto koriģēšanas procedūru (19).

41. Tomēr es vēlētājos uzsvērt, ka pamatlieta ir par saules enerģijas paneļu iegādi un uzstādīšanu 2005. gadā, kad nodokļa maksātājiem bija tiesības (un, patiesi, tām bija pienākums) sadalīt ražošanas līdzekļus starp privātiem aktīviem un uzņēmuma aktīviem. Kopš 2010. gada ar Direktīvas 2006/112 168.a panta 2. punktu dalībvalstīm tiek atļauts noteikt, ka izdevumus par citām precēm, kas ir daļa no saimnieciskās darbības aktīviem, var atskaitīt tikai tādā apmērā, cik tie ir izmantoti ar nodokli apliekamās personas saimnieciskās darbības veikšanai (20).

42. Visbeidzot, es vēlēšos norādīt, ka, ciktāl *Fuchs* k-gam ir tiesības atskaitīt par saules enerģijas paneļiem samaksāto PVN, var uzdot jautājumu, vai EUR 19 020 (21) piešķiršana varētu ietekmēt atskaitāmo summu. Ja šis atbalsts netiek uzskatīts par daļējas kopējās cenas, ieskaitot PVN, samaksu, tad varētu apgalvot, ka *Fuchs* k-gs pats ir samaksājis tikai to PVN summu, kas ietilpst šīs cenas atlikumā un ka viņam bija tiesības atskaitīt tikai šo summu. Tomēr šādu pieeju nepieņemtu Tiesas spriedums lietā Komisija/Francija (22).

Secinājumi

43. Ēmot vērā visus iepriekšējos apsvērumus, es uzskatu, ka Tiesai būtu jāsniedz šādas atbildes uz *Verwaltungsgerichtshof* uzdoto jautājumu:

Tādas elektroenerģijas tādā pievienotās fotoelementu iekārtas ekspluatācija uz privātām vajadzībām paredzētas dzīvojamās ēkas vai blakus tai, kas tiek izmantota privātām vajadzībām, ir saimnieciskā darbība Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze 4. panta izpratnē, ciktāl šīs iekārtas saražotā elektrība tiek par atļdzību piegādāta tādā tādā. Šādos apstākļos iekārtas iegādes brīdā samaksāto priekšnodokli var atskaitīt no maksājamo nodokļu, kas piemērots elektrības piegādātā tādā, Ēmot vērā visus tās direktīvas noteikumus, kas attiecas uz šādu atskaitīšanu.

1 – Oriģinālvaloda – angļu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”). No 2007. gada 1. janvāra tā tika atcelta un aizstāta ar 2006. gada 28. novembra Padomes Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), kurā ir ietverti piemērojamie PVN noteikumi pārstrādātā veidā un formulējumi, faktiski neieviešot būtiskas izmaiņas.

3 – Skat. tagad šādas Direktīvas 2006/112 noteikumus: 1. panta 2. punkts, 9. panta 1. punkts, 14. panta 1. punkts, 15. panta 1. punkts, 16., 74., 167., 168. un 168.a pants un 281.–291. pants.

4 – Direktīvas 28.f pants tika iekārtas ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.).

- 5 – Skat. šobrīd Direktīvas 2006/112 284.–287. pantu.
- 6 – 1994. gada *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) 6. panta 1. punkta 27) apakšpunkts.
- 7 – Šī paša likuma 6. panta 3. punkts.
- 8 – Skat. tīk 17. un 18. punktu.
- 9 – 2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-246/08 Komisija/Somija (Krājums, I-10605. lpp., 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 10 – Skat. 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā C-263/11 Rādihs/Valsts ieņēmumu dienests (33. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 11 Skat. 10. punktu iepriekš un 32. punktu tīk.
- 12 – Skat. 12. punktu iepriekš.
- 13 – Skat. 10. punktu iepriekš.
- 14 – Skat. 28. punktu iepriekš.
- 15 – Skat. 18. punktu iepriekš.
- 16 – Skat. jaunāko 2012. gada 16. februāra spriedumu lietā C-118/11 *Eon Asset Management* (35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 17 – Skat. jaunāko 2012. gada 16. februāra spriedumu lietā C-594/10 *van Laarhoven* (25. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr skat. arī tīk 41. punktu.
- 18 – Skat. 2005. gada 20. janvāra ģenerālvokāta Džeikobsa [Jacobs] secinājums lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens* (2005. gada 14. jūlija spriedums, Krājums, I-7037. lpp., 58., 75. un 76. punkts).
- 19 – Skat. 8. punktu iepriekš. Skat. arī 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-72/05 *Wollny* (Krājums, I-8297. lpp.).
- 20 – Skat. Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES, ar ko groza vairākus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK par kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2010, L 10, 14. lpp.).
- 21 – Skat. 12. punktu iepriekš.
- 22 – 2005. gada 6. oktobra spriedums lietā C-243/03 (Krājums, I-8411. lpp.)