

ENERĢLADVOKĀTA HENRIKA SAUGMANDSGORA ĒES [HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE]

SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 29. jūnijā (1)

Lieta C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA

pret

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

(Commissione tributaria regionale di Roma (Romas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija) līgums sniegt
prejudiciālu nolēmumu)

Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Sestā
direktīva 77/388/EEK – 17. panta 5. punkta trešā daļa – Priekšnodokļa atskaitošana – Dažas
atskaitošana – Aprēķināšana

I – Ievads

1. *Commissione tributaria regionale di Roma* (Romas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija) līgums
sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Sestās direktīvas 77/388/EEK (2) 17. panta
5. punkta trešo daļu, kurā dalībvalstīm ir atļauts atkāpties no vispārīgā noteikuma par
atskaitīmas dažas aprēķināšanu, kas ir paredzēta šā punkta otrajā daļā un šīs direktīvas 19.
pantā.

2. Galvenais jautājums šajā līgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz minētās atkāpes
piemērošanas jomu. Vai tā attiecas, kā tas ir Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā
paredzēto citu atkāpju gadījumā, uz “jaukta veida darījumu izmantojamām precēm un
pakalpojumiem”, tātad precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti, lai īstenotu vienlaikus gan
darījumu, par kuriem ir tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, gan darījumu, par
kuriem šādu tiesību nav, vai arī tai ir plašāka joma par iepriekš minēto un tā attiecas uz visām
precēm un pakalpojumiem, ko iegūst “jaukts nodokļu maksātājs”, proti, nodokļu maksātājs, kurš
īsteno vienlaikus gan darījumu, par kuriem ir tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli,
gan darījumu, par kuriem šādu tiesību nav? Tāpat arī rodas jautājums, kādas ir aprēķināšanas
metodes, ko dalībvalstis var noteikt, ņemot vērā šo atkāpi.

3. Šā prasība tika iesniegta tiesvedībā starp *Mercedes Benz Italia SpA* (turpmāk tekstā – “*Mercedes Benz*”) un Itālijas nodokļu iestādei par šīs sabiedrības tiesībām uz pievienotās
vērtības nodokļa (PVN) atskaitēšanu.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. Saskaņā ar līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu iesniedzējtiesa jautā Tiesai par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (3) 168. un 173.–175. panta interpretāciju.

5. Tomēr no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka tiesvedība pamatlietā attiecas uz *Mercedes Benz* tiesību uz nodokļa atskaitēšanu par 2004. taksācijas gadu. Tādējādi, kā norāda Eiropas Komisija, uz tiesvedības pamatlietā attiecīgajiem faktiem Direktīva 2006/112, ar kuru Sestā direktīva tika atcelta un aizstāta tikai no 2007. gada 1. janvāra (4), neattiecas *rationae temporis*.

6. Tādā ir jāpiemēro Sestā direktīva, kam tomēr nav nekādas ietekmes uz atbildi, kura jāsniedz uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, jo abu direktīvu atbilstošās tiesību normas ir būtībā identiskas (5).

7. Sestās direktīvas 17. panta "Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma" 1., 2. un 5. punkts redakcijā, kas izriet no tās 28.f panta, ir formulēts šādi:

"1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

[..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitēms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitēms, atskaitēma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

Dalībvalstis tomēr var:

a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaitē;

b) likt nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veikt atsevišķu uzskaiti katrai nozarei;

c) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;

d) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;

e) noteikt, ka gadījumā, ja pievienotās vērtības nodoklis, kas nodokļa maksātājam nav atskaitēms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli."

8. Sestās direktīvas 19. panta 1. un 2. punkts ir noteikts:

“1. Daļu, kas atskaitēma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

– par kura skaitējumu ņem kopājo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darbījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitēms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,

– par kura saucēju ņem kopājo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darbījumiem, kas iekārti skaitējami, un uz darbījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitēms. Daļbvalstis var iekārt saucēju ar subsdiju summu, izņemot tās, kas aprakstītas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā.

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

2. Neatkarīgi no 1. punkta noteikumiem no atskaitēmās daļas aprēķiniem izslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz tādū ražošanas lādzekū piegādēm, ko nodokļa maksātājs lieto savām uzņēmējdarbības vajadzībām. Izslēdz arī apgrozījuma summas [...], ciktā tie ir gadījuma rakstura darbījumi, kā arī uz gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finansiāliem darbījumiem. [...]”

B – *Itālijas tiesības*

9. 1972. gada 26. oktobra *decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Itālijas Republikas prezidenta Dekrēts Nr. 633, ar ko tiek iedibināts un reglamentāts pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā – “DPR Nr. 633/72”), 19. panta 5. punkts ir paredzēts:

“Attiecībā uz nodokļa maksātājiem, kuri veic vienlaikus gan darbības, kas rada darbījumu, kuri dod tiesības uz atskaitēšanu, vai darbības, kas rada no nodokļa atbrīvotus darbījumus [...], tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir tikai uz to PVN daļu, kas proporcionāla summai par pirmā veida darbījumiem, un attiecīgā summa tiek aprēķināta, piemērojot atskaitēmo daļu, kas paredzēta 19. bis pantā.”

10. DPR Nr. 633/72 19. bis panta redakcija ir šāda:

“1. 19. panta 5. punkts minēto atskaitēmo daļu tiek aprēķināta, pamatojoties uz attiecību starp gada laikā veikto darbījumu summu, kuri sniedz tiesības uz atskaitēšanu, un šo pašu summu, kas palielināta par tās pašā gada laikā veiktajiem no nodokļa atbrīvotajiem darbījumiem. Atskaitēmo daļu tiek noapaļota līdz nekāmajam vai iepriekšjam skaitlim atkarībā no tā, vai decimāldaļa ir lielāka vai mazāka par piecām decimāldaļām.

[...]

2. Aprēķinot 1. punkts minēto atskaitēmo daļu, netiek ņemti vērā [...] [DPR Nr. 633/1972 10. panta] 1.–9. punkts minētie no nodokļa atbrīvotie darbījumi, ja tie nav nodokļu maksātāja galvenās darbības priekšmets, vai ir ar nodokli apliekamu darbījumu palīgdarbības, neietekmējot to, ka nodoklis, kas saistīts ar precēm un pakalpojumiem, kuri izmantoti vienīgi šo pārdājo darbījumu veikšanai, nav atskaitēms.”

III – Pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā

11. *Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3* (Romas provinces III direkcija, Itālija, turpmāk tekstā – “*Agenzia*”) nosūtīja *Mercedes Benz* paziņojumu par nodokli, kas izdots PVN mērķiem, par 2004. taksācijas gadu, pieprasot samaksēt PVN EUR 1 755 882 apmērā, kā arī summas, kas atbilst soda naudām un procentiem. Līgumā veikta prasījuma piedziņa bija apgalvots, ka *Mercedes Benz* nepamatoti izslēdza no DPR Nr. 633/72 19. *bis* pantā paredzētās atskaites datus, kas aprēķināta procentus par tās meitasuzņēmumiem piešķirto aizdevumu par kopējo summu EUR 41 878 647 apmērā.

12. Savā PVN deklarācijā par 2004. taksācijas gadu *Mercedes Benz* bija kvalificējusi savas finanšu darbības, proti, aizdevumu izsniegšanu, kā arī nodokli apliekamu darbību palīgdarbības, ar ko tika pamatota par šiem aizdevumiem uzkrāto procentu izslēgšana no atskaites datus, kas aprēķināšanas. *Agenzia* uzskata, ka šis aizdevumu izsniegšana ir viena no *Mercedes Benz* galvenajām darbībām, turklāt *Agenzia* ir norādījusi, ka attiecīgie procenti esot bijuši 71,64 % no sabiedrības kopējā apgrozījuma.

13. *Mercedes Benz* cēla prasību par *Agenzia* paziņojumu par prasījuma piedziņu *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Romas provinces Nodokļu tiesa, Itālija), kas to noraidīja. Sabiedrība par minēto lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

14. Strīdā pamatlietā *Mercedes Benz* norāda, pirmkārt, uz tās finansējuma darbību papildinošo raksturu, un, otrkārt, uz Itālijas PVN sistēmas izkropošanas par labu Itālijas nodokļu iestādēm sekām, ciktāl tiek piemērota “matemātiska” atskaites datus, kas aprēķināta metode, kas balstīta tikai uz formālas izslēgšanas kritēriju (nodokļa maksātāja darbību apgrozījuma sastāvs), nevis atskaites datus, kas aprēķināta metode “pēc būtības”, kas balstīta uz iegūtu, kuras paredzētas ar nodokli neapliekamajiem darbībām, faktiski vērējumu. Šajā ziņā *Mercedes Benz* iesniedza divu ekspertu atzinumus, kuros tika secināts, ka sabiedrības izmaksām par preču un pakalpojumu iegādi 2004. gadā ir minimāla ietekme uz tās no nodokļa atbrīvotajiem darbībām, proti, uz tās finansēšanas darbībām (6).

15. Lietas dalībniekiem nav strīda par to, ka DPR Nr. 633/72 19. panta 5. punkts paredzētā tiesību uz nodokļa atskaitēšanas noteikšanas metode ir piemērojama visām jauktā nodokļu maksātāja taksācijas gada laikā iegādātajām precēm un pakalpojumiem.

16. Sabiedrība apgalvo, ka Itālijas likumdevējs esot nepareizi transponējis Direktīvas 2006/112 173.–175. pantu, paredzot saskaņā ar DPR Nr. 633/72 19. panta 5. punktu, ka atskaites datus, kas aprēķināšana, kas norādīta DPR Nr. 633/72 19. *bis* pantā, ir piemērojama visām jauktā nodokļa maksātāja iegādātajām precēm un pakalpojumiem. Tāda aprēķināšanas metode neapņemt precīzi noteikt PVN datus, ar ko var tikt aplikti darbības, kuri sniedz tiesības uz nodokļa atskaitēšanu. Pēc sabiedrības domām, šīs direktīvas iepriekš minētajos pantos esot precīzs, ka atskaites datus, kas aprēķināšanas joma attiecas vienīgi uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto, lai vienlaicīgi īstenotu darbību, kuri sniedz tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, un tādus darbības, kuri tās nesniedz.

17. Savukārt *Agenzia* atkārtoti apstiprina savu īstenoto atgādājumu par nodokļiem tiesiskumu, atgādinot savā paziņojumā par prasījuma piedziņu formulētos pamatojumus.

18. *Commissione tributaria regionale di Roma* (Romas reģiona Nodokļu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tiesību uz atskaitēšanu īstenošanai Itālijas tiesiskais regulējums (konkrēti, DPR Nr. 633/72 19. panta 5. punkts un 19. *bis* pants) un valsts nodokļu administrācijas prakse, ar ko tiek prasīts atsaukties uz saimnieciskās darbības subjekta apgrozījuma sastāvu ar tādēļ, lai noteiktu tās

sauktos palīdzdarbumus, neparedzot aprīcināšanas metodi, kura būtu balstīta uz iegūto sastāvu un faktisko izmantošanas mērķi un kura objektīvi atspoguļotu nodokļu maksātāja izdevumu faktisko daļu, kura attiecināma attiecīgi uz ar nodokli apliekamajām un neapliekamajām darbībām, nepieļauj tādū Direktīvas 2006/112/EK 168. un 173.–175. panta interpretāciju, kas balstīta uz samērīguma, efektivitātes un neitralitātes principiem, kā tie noteikti Savienības tiesībās?”

19. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Mercedes Benz*, Itālijas valdība, kā arī Komisija, kuras piedalījās tiesas sēdē, kas notika 2016. gada 14. aprīlī.

IV – Juridiskā analīze

A – Par prejudiciālā jautājuma saturu

20. Ar savu prejudiciālo jautājumu iesniedzātāja vaicā Tiesai par *DPR* Nr. 633/72 19. panta 5. punkta un 19. *bis* panta interpretāciju, kā arī par valsts nodokļu administrācijas praksi, lai noteiktu, vai šie panti un šā prakse ir saderīgi ar Direktīvas 2006/112/EK 168. un 173.–175. pantu.

21. Jānorāda, ka Tiesa, ja tajā vēršas, pamatojoties uz LESD 267. pantu, ir kompetenta lemt par Līgumu interpretāciju, kā arī par Eiropas Savienības iestāžu pieņemto tiesību aktu spēkā esamību un interpretāciju. Tiesas kompetences robežās ir vienīgi Savienības tiesību normu pārbaude. Valsts tiesai ir jāvērtē valsts tiesību normu piemērojamība un veids, kādā tās ir jāpiemēro (7).

22. Turklāt, kā minēts šo secinājumu 5. un 6. punktā, uz pamatlietas atbilstīgajiem faktiem *rationae temporis* attiecas nevis Direktīva 2006/112, bet gan Sestā direktīva.

23. Tādējādi prejudiciālās jautājums ir jāsaprot kā tāds, kura mērķis ir noteikt, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādū valsts tiesisko regulējumu un valsts nodokļu administrācijas praksi, kādi ir pamatlietā, ar ko nodokļa maksātājiem, kas vienlaikus īsteno darījumus, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, un darījumus, kuri nedod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, uzliek pienākumu noteikt atskaitēmu PVN summu, piemērojot atskaitēmo daļu, kas noteikta atbilstoši šīs direktīvas 19. pantam, attiecībā uz visām iegādātajām precēm un pakalpojumiem, tostarp uz precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti tikai un vienīgi, lai īstenotu vai nu darījumus, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, vai nu darījumus, kuri nedod šādas tiesības.

B – Ievada apsvērumi

24. Sākotnējais jautājums ir jāatgādina būtiskie principi, kas attiecas uz tiesībām uz PVN atskaitēšanu.

25. No Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta izriet, ka nodokļa maksātājam ir tiesības uz PVN atskaitēšanu, “ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem”. Tādējādi tiesības uz nodokļa atskaitēšanu tiek noteiktas, saistot iepriekšjos iegādes izdevumus ar vēlākajiem īstenotajiem darījumiem (8).

26. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru šīs direktīvas 17. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu veido neatņemamu PVN sistēmas sastāvdaļu un principā nav ierobežojamas, un tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (9).

27. Saskaņā ar Tiesas noteikto šīs sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām

saimnieciskajam darbības neatkarīgi no to mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajam darbības principā ir piemērojams PVN (10).

28. Ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tūdu darījumā vajadzības, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kam netiek piemērots PVN, nodoklis netiek iekasēts un priekšnodoklis netiek atskaitēts (11).

29. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā attiecībā uz jauktā veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem (12) ir paredzēts, ka PVN atskaitēšana ir pieļaujama tikai attiecībā uz "to PVN daļu, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem [kas dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu]". Saskaņā ar to otro daļu šā proporcionalitāte daļa ir noteikta atbilstoši šīs pašas direktīvas 19. pantam, kura 1. punktā b) i) ir paredzēts aprēķināt atskaitēmo daļu, ņemot daļskaitli, kas atbilst apgrozījumam saistībā ar darījumiem, par kuriem PVN ir atskaitēms, kas dalīts ar kopājo apgrozījuma summu (13).

30. Sestās direktīvas 19. panta 1. punktā paredzētais atskaitēmo daļas aprēķināšana nozīmē nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darījumu saistītās PVN daļas aptuvenību, jo lielā mērā vispārīgi ir grūti, pat neiespējami noteikt precīzi, cik liels šis darījumu īstenošanai ir izmantotas jauktā veida darījumos izmantojamās preces un pakalpojumi (14). Aprēķināšana ir balstīta uz pieņēmumu, saskaņā ar kuru jauktā veida darījumos izmantojamo preču un pakalpojumu sastāvs atbilst nodokļa maksātāja apgrozījuma sastāvam. Citiem vārdiem, vispārīgais noteikums par atskaitēmo daļas aprēķināšanu ir balstīts uz principu, ka nodokļa maksātāja izmantojamā jauktā veida darījumos izmantojamās preces un pakalpojumus saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem un no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem proporcionalitāti katra no tiem apgrozījumam.

31. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu dalībvalstis tomēr var atkāpties no šīs direktīvas 19. pantā paredzētā vispārīgā noteikuma par atskaitēmo daļas aprēķināšanu, ņaujot nodokļa maksātājam vai liekot viņam noteikt atskaitēmo summu, piemērojot specifiskas atskaitēmo daļas, proti, vienu no aprēķināšanas metodēm, kas uzskaitētas šīs daļas a)–e) apakšpunktā (15).

32. Šajā lietā Itālijas valdība paziņoja, ka, pieņemot apstrīdēto tiesisko regulējumu, proti, DPR Nr. 633/72 19. panta 5. punktu un 19. *bis* pantu, Itālijas likumdevējs ir izmantojis Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā paredzēto iespēju (16). Turklāt man šķiet pašsaprotami, ka šis tiesisko regulējumu nevarētu pamatot saskaņā ar citām tās pašas daļas a)–e) apakšpunktā paredzētajām atkāpēm, kurās ir ņauts noteikt atsevišķu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei (a) un b) apakšpunkts), veikt atskaitēšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu (c) apakšpunkts) un neņemot vērā ar nodokli neapliekamas, nenozīmīgas summas (e) apakšpunkts) (17). Tādējādi analīzē turpinājums es veikšu vienīgi Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā paredzētās atkāpes pārbaudi.

33. Tātad jautājums ir par to, vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā paredzētajā atkāpē (turpmāk tekstā – "d) apakšpunktā paredzētā atkāpe") ir atļauts tādā tiesiskais regulējums, kāds ir piemērojams pamatlietā, ar ko jauktiem nodokļa maksātājiem tiek uzlikts pienākums noteikt atskaitēmo summu, piemērojot daļu, kura noteikta atbilstoši Sestās direktīvas 19. pantam, attiecībā uz visām iepriekš iegūtajām precēm un pakalpojumiem neatkarīgi no to izmantošanas.

34. Šajā jautājumā ir ietverti divi aspekti, kurus es izvērtēšu secīgi. Pirmkārt, ir jānoskaidro jautājums par d) apakšpunktā paredzētās atkāpes piemērošanas jomu un it īpaši par to, vai tā ir paredzēta vairāk kā jauktā veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem atšķirībā no vispārīgā noteikuma par atskaitēmo daļu un citām atkāpēm, kas attiecināmas uz Sestās

direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā un trešajā daļā. Otrkārt, rodas jautājums par to, kādas aprīkošanas metodes ir atļautas ar atkāpi d) apakšpunktā.

C – Par Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkta piemērošanas jomu

1) Par dažādu ierosinātajām interpretācijām

35. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkta formulējumu dalībvalstis drīkst "atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem [visiem tajā norādītajiem darījumiem]".

36. Attiecībā vārdkopu "par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem [visiem tajā norādītajiem darījumiem]" šajā lietā tiek ierosinātas divas dažādas interpretācijas.

37. Itālijas valdība un Komisija (18) uzskata, ka šī vārdkopā ir jāsaprot kā vārsta uz visām precēm un pakalpojumiem, ko izmanto vai nu darījumiem, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, vai nu darījumiem, kuri šīs tiesības nedod. Šāda interpretācija liek iekļaut d) apakšpunkta paredzētās atkāpes piemērošanas jomā visas jaukta nodokļa maksātāja iegūtās preces un pakalpojumus taksācijas gada laikā.

38. Savukārt *Mercedes Benz* apgalvo, ka šī vārdkopā esot jāinterpretē kā tāda, kas attiecas vienīgi uz jaukta veida darījumu izmantojāmām precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs ieguvis taksācijas gada laikā.

39. Atzīstu, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkta formulējums neizceļas ar savu skaidrību (19). Turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ es tomēr pievienojos *Mercedes Benz* ieteiktajai interpretācijai, jo Itālijas valdības un Komisijas ierosinātā interpretācija, manuprāt, ir pretrunā Tiesas judikatūrai un ir nesaderīga ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkta izvirzīto mērķi (20).

2) Par Tiesas judikatūru

40. Vispārējais daļas princips, kas ir noteikts Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā, neapšaubāmi attiecas uz jaukta veida darījumu izmantojāmām precēm un pakalpojumiem, kā tās izriet no šīs pašas tiesību normas formulējuma (21).

41. Tādējādi šīs direktīvas 17. panta 5. punkta iedibinātā atskaitēmās daļas shēmā ir veikta preču un pakalpojumu nošķiršana atbilstoši izmantojumam, nevis atbilstoši nodokļa maksātāja veidam. Acīmredzami, ka noteikums par atskaitēmo daļu skar tikai jaukta nodokļa maksātājus, jo viņi ir vienīgie, kas iegādājas jaukta veida darījumu izmantojamas preces un pakalpojumus direktīvas izpratnē (22). Tomēr izšķirošais kritērijs attiecībā uz šo panta piemērošanu ir preču un pakalpojumu veids un nevis attiecīgā nodokļa maksātāja veids.

42. Tiesa arī ir apstiprinājusi, ka attieksme pret jauktiem nodokļa maksātājiem ir tāda pati kā pret personām, kuras veic tikai ar nodokli apliekamus vai no nodokļa atbrīvotus darījumus (23), lai viņi varētu atskaitīt pilnībā samaksāto PVN par savām iegādātajām precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti vienīgi ar nodokli apliekamiem darījumiem, un lai viņi nevarētu atskaitīt nekādu samaksātu PVN daļu par precēm un pakalpojumiem, kas ir izmantoti vienīgi no nodokļa atbrīvotiem darījumiem.

43. Attiecībā uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešaj? da?? paredz?taj?m atk?p?m spriedum? *Portugal Telecom* (24) Tiesa nep?rprotami paudusi savu viedokli par to piem?rošanas jomu, konstat?jot:

“39. [...] Tiesa ir nospriedusi, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu ir noteikts rež?ms, kas ir piem?rojams ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, ja t?s attiecas uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto “gan 2. un 3. punkta aptvertiem dar?jumiem, par kuriem [PVN] ir atskait?ms, gan dar?jumiem, par kuriem [PVN] nav atskait?ms”, ties?bas uz nodok?a atskait?šanu attiecinot tikai uz to PVN da?u, kas ir attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem. No š?s normas izriet, ka, ja nodok?a maks?t?js preces un pakalpojumus izmanto, lai vienlaic?gi veiktu dar?jumus, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, un dar?jumus, kas nedod ties?bas uz atskait?šanu, tas var atskait?t tikai to PVN da?u, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem (spriedums, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, 28. un 34. punkts).

40. No š?s judikat?ras izriet, pirmk?rt, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkt? paredz?tais atskait?šanas rež?ms attiecas tikai uz t?diem gad?jumiem, kuros nodok?a maks?t?js preces un pakalpojumus izmanto, lai vienlaikus veiktu saimnieciskos dar?jumus, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, un saimnieciskos dar?jumus, kas nedod ties?bas uz atskait?šanu, proti, pre?u un pakalpojumu izmantošana ir jaukta veida, un, otrk?rt, dal?bvalstis vienu no 17. panta 5. punkta trešaj? da?? paredz?taj?m atskait?šanas metod?m var izmantot vien?gi attiec?b? uz min?taj?m prec?m un pakalpojumiem.

41. Turpret? preces un pakalpojumi, ko nodok?a maks?t?js izmanto vien?gi, lai veiktu saimnieciskos dar?jumus, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, neietilpst Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta piem?rošanas jom?, bet, run?jot par ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, uz tiem attiecas š?s direktīvas 17. panta 2. punkts.”

44. T?d?j?di Tiesa nav veikusi nek?du noš?iršanu starp Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešaj? da?? paredz?taj?m atk?p?m. Ar šo pieeju, kas v?l?k tika apstiprin?ta Tiesas judikat?r? (25), manupr?t, tiek izsl?gta interpret?cija, saska?? ar kuru d) apakšpunkt? paredz?taj? atk?p? ir at?auts piem?rot atskait?mo da?u, ?emot v?r? visas jaukta nodok?a maks?t?ja ieg?t?s preces un pakalpojumus.

45. Ar šo konstat?jumu princip? ir pietiekami, lai izdar?tu secin?jumu, saska?? ar kuru Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts nepie?auj t?du tiesisko regul?jumu, k?ds ir piem?rojams pamatliet? un ar ko daudziem nodok?a maks?t?jiem, kuri veic jauktus dar?jumus, tiek uzlikts pien?kums noteikt atskait?mo summu, piem?rojot da?u, ?emot v?r? visas nodok?a maks?t?ja ieg?t?s preces un pakalpojumus. Turpin?jum? es pier?d?šu, ka š?s direktīvas 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunkt? teleolo?iska interpret?cija liek izdar?t t?du pašu secin?jumu, k?du Tiesa pie??ma spriedum? *Portugal Telecom* (26).

3) Par Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunkta teleolo?isku interpret?ciju

46. ?emot v?r? Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunkta atk?pes raksturu, secin?jums, kas izriet no sprieduma *Portugal Telecom* (27), saska?? ar kuru š? ties?bu norma neattiecas uz vair?k k? jaukta veida dar?jumus izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem, manupr?t, ir piln?gi lo?isks, cikt?l atk?p?m visp?r?gi nav plaš?kas [piem?rošanas] jomas k? visp?r?jam noteikumam, par atk?p?m no kura t?s tiek uzskat?tas (28).

47. Šo secinājumu atbalsta arī Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā uzskaitējais atkāpš izvirzītie mērķi.

48. Tādējādi no Sestās direktīvas sagatavošanas darbiem (29) izriet, ka šīs trešās daļas "mērķis ir izvairīties no nevienlīdzīgas nodokļa piemērošanas. Šī nevienlīdzība var būt par labu vai par sliktu nodokļa maksātājam, ņemot vērā vispārīgās daļas iepriekš noteikto raksturu, kas var izraisīt gan lielākus, gan mazākus atskaitījumus nekā tie, kas būtu atbilstīgi saskaņā ar patieso izmantojumu. Šajā ziņā valstis var atļaut vai likt nodokļa maksātājam noteikt pašas daļas un veikt atskaitījumus saskaņā ar visu vai daļas preču un pakalpojumu patieso izmantojumu ar nodokli apliekamam darījumam, ciktāl nodokļa maksātājs var pierādīt šo izmantojumu, veicot atsevišķu uzskaiti [neoficiāls tulkojums]."

49. Nevienlīdzība, uz kuru ir atsauce sagatavošanas darbos, rodas, ja katrā nodokļa maksātāja darbībā gūtie ienākumi nav samērīgi ar izmaksu apmēru, tostarp PVN, kas ir samaksāts, iegādājoties jaukta veida darījuma izmantojamās preces un pakalpojumus. Tādā gadījumā vispārīgā daļā, kas noteikta atbilstoši Sestās direktīvas 19. pantam, proti, uz apgrozījuma pamata, pienācīgi neatspoguļotos PVN daļa, kas saistīta ar darījumiem, kuri apliekami ar nodokli, ciktāl šī daļa ir balstīta uz nepatiesu pieņēmumu (30).

50. Piemēram, ja jaukts nodokļa maksātājs lielāko daļu ienākumu gūst no savu ar nodokli neapliekamo darījumu apgrozījuma (piemēram, no finanšu pakalpojumiem vai apdrošināšanas), kas nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, savukārt nodokļa maksātāja iegādātās jaukta veida darījuma izmantojamās preces un pakalpojumi galvenokārt tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, par atskaitīmo daļu, kura aprēķināta atbilstoši Sestās direktīvas 19. pantam, balstoties uz nodokļa maksātāja apgrozījuma sastāvu, obligāti kā šīs atskaitīmo summa, kas ir mazāka nekā tā, kas tiktu noteikta uz šo preču un pakalpojumu patieso izmantojuma pamata.

51. Savukārt, ja lielākā daļa ienākumu tiek gūta no ar nodokli apliekamo darījumu apgrozījuma, bet iegādātās jaukta veida darījuma izmantojamās preces un pakalpojumi galvenokārt tiek izmantoti no nodokļa atbrīvotiem darījumiem, atskaitīmo summa, kas iegūta no vispārīgās [atskaitīmas] daļas aprēķināšanas, būtu "pārāk augsta" attiecībā uz preču un pakalpojumu patieso izmantojumu. Abos gadījumos [atskaitīmo] daļas vērtība, kas noteikta saskaņā ar Sestās direktīvas 19. pantā paredzēto metodi, būtu kļūdaina, jo jaukta nodokļa maksātāja apgrozījuma sastāvs neatbilst jaukta veida darījuma izmantojamo preču un pakalpojumu patiesajam izmantojumam (31).

52. Lai novērstu šīs nevienlīdzības un tādējādi nodrošinātu PVN neitralitāti, ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas a)–d) apakšpunktā uzskaitējām atkāpš dalībvalstis var atļaut nodokļa maksātājam piemērot vienu no citām aprēķināšanas metodēm, lai noteiktu atskaitīmo summu (32).

53. Lai arī Sestās direktīvas 19. pantā paredzētās vispārīgās aprēķināšanas metodes mērķis ir vienkāršot "[PVN] daļas, kas attiecināma uz [kas proporcionāla summai] par [ar nodokli apliekamiem] darījumiem" noteikšanu šīs direktīvas 17. panta 5. punkta izpratnē, šī paša punkta trešās daļas mērķis ir mazināt radušos nevienlīdzību ar šo pašu vienkāršošanas instrumentu (33). Saskaņā ar šiem principiem Tiesa ir spriedusi, ka šīs daļas mērķis ir atļaut dalībvalstīm piemērot citas aprēķināšanas metodes, lai sasniegtu precīzākus rezultātus, nosakot šo tiesību uz nodokļa atskaitīšanu apjomu (34).

54. Tādu attiecību uz precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti, lai veiktu tikai ar nodokli apliekamus darījumus, vai tikai ar nodokli neapliekamus darījumus, atskaitīmo summu var viegli

un precīzi noteikt, neizmantojot vienkrāsošanas instrumentus. Tādējādi attiecībā uz šīm precīm un pakalpojumiem atskaitām daļa katrā ziņā attiecīgi būtu no 100 % līdz 0 %. Šā iemesla dēļ vienkrāsošanas mērītis nav piemērojams minētajām precēm un pakalpojumiem, un tādējādi ar to nevar attaisnot atskaitāmas summas aptuvenību.

55. Savukārt, ja šīm precēm un pakalpojumiem tiktu piemērota aptuvena aprēķināšanas metode, tas būtu pretrunā PVN neitralitātes principam. Pirmkārt, tādā liegtu jauktiem nodokļa maksājumiem Sestajā direktīvā garantētās tiesības uz visa iepriekš samaksātā PVN atskaitēšanu par iegādātajām precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti tikai ar nodokli apliekamiem darījumiem. Otrkārt, ar to tiktu atauti šajā direktīvā neparedzēti atskaitējumi, ciktāl ar to ir atauts atskaitēt tikai daļu no PVN, kas samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kuri tika izmantoti tikai ar nodokli neapliekamiem darījumiem.

56. Tādējādi, kā Tiesa ir lūmusi, atkāpes ir atautas tikai tajos gadījumos, kas nepāprotami ir paredzēti Sestajā direktīvā (35). Man ir nopietnas šaubas, ka Savienības likumdevējs ir vēlējies tādās iepriekš aprakstītās būtiskas atkāpes, kādas ir ieteikusi Itālijas valdība un Komisija.

57. Ne Sestās direktīvas, ne ar to saistīto sagatavošanas darbu tekstā nav ietverta neviena norāde uz šādu likumdevēja gribu (36). Savukārt tas, ka d) apakšpunktā paredzētā atkāpe ir iekauta Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā, manuprāt, skaidri pierāda, ka runa ir tieši par atkāpi no vispārīgās [atskaitāmas] daļas aprēķināšanas, kas paredzēta šā punkta otrajā daļā un šīs direktīvas 19. pantā, nevis par atkāpi no vispārīgā principa, kas garantēts minētās direktīvas 17. panta 2. punktā, saskaņā ar kuru nodokļa maksājumi ir atauts atskaitēt no PVN, kurš viņam ir jāmaksā, "ja preces un pakalpojumus [...] izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem".

58. Pretēji tam, ko apgalvo Itālijas valdība, es uzskatu, ka Itālijas tiesību aktos jauktam nodokļa maksājumiem (37) piešķirtā iespēja izvēlēties savu darbību nošķiršanu – tātad, iestenojot šo iespēju, viņam, kā uzskata Itālijas valdība, būtu tiesības pilnībā atskaitēt no PVN, kas samaksāts par iegādāto attiecībā uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, bet viņš nevarēs atskaitēt no PVN, kas samaksāts par iegādāto saistībā ar viņa no nodokļa atbrīvotajiem un ar nodokli neapliekamajiem darījumiem, – neietekmē vērējumu par šo tiesību aktu saderīgumu ar Sesto direktīvu.

59. Ar šādu tēri fakultatīvu iespēju Sestajā direktīvā paredzēto atskaitēšana tiek padarīta atkarīga no nodokļa maksātāja izdarītas izvēles, un tas nav saderīgi ar šīs direktīvas mērķi, kas ir plaša ar PVN jomu saistītu noteikumu saskaņošana (38).

60. Pamatojoties uz iepriekš izklāstīto, es uzskatu, ka Tiesa principā pilnībā spēj atbildēt uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, atzīstot, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, ar kuru nodokļa maksājumiem tiem uzlikts pienākums noteikt atskaitāmo PVN summu, piemērojot [atskaitāmo] daļu, kas noteikta atbilstoši šīs direktīvas 19. pantam, attiecībā uz visām nodokļa maksātāja iegādātajām precēm un pakalpojumiem neatkarīgi no to izmantošanas.

61. Tomēr visādam gadījumam un vispusēbas nolūkā es formulēju šādus apsvērumus attiecībā uz aprēķināšanas metodēm, ko dalībvalstis var likt piemērot dalībvalstīm saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktu. Šie apsvērumi ļauj arī noraidīt Itālijas valdības izvirzīto argumentu, saskaņā ar kuru manis ieteiktā interpretācija attiecībā uz šīs tiesību normas piemērošanas jomu zaudētu jēgu, ciktāl, ja tā tiktu pieņemta, tajā būtu viengrīd atkārtots tas, kas katrā ziņā ir noteikts šā paša punkta pirmajā daļā.

D – Par Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā atautajām

62. Atbilstoši t? formul?jumam Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka atskait?šana tiek veikta “saska?? ar pirmaj? apakšpunkt? noteiktajiem noteikumiem”.

63. Man ir j?atz?st, ka š? atsauce uz visp?r?ju [atskait?m?s] da?as principu, kas paredz?ts Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmaj? da??, rada interpret?cijas gr?t?bas, it ?paši attiec?b? uz š?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunkt? at?autaj?m apr??in?šanas metod?m.

64. Tom?r Tiesas judikat?ra šaj? zi?? sniedz divus lietder?gus preciz?jumus.

65. Pirmk?rt, lai gan Sestaj? direkt?v? prec?zi nav paredz?tas apr??in?šanas metodes, ko dal?bvalstis var izmantot saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as a)–d) apakšpunkt? iek?autaj? atk?p?m, šaj?s atk?p?s ir ?auts piem?rot citas apr??in?šanas metodes nek? tas, kas paredz?tas š?s direkt?vas 19. pant?, k? tas ir pamatots Tiesas judikat?r? (39).

66. No t? savuk?rt, pret?ji tam, ko apgalvo It?lijas vald?ba un Komisija (40), izriet, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunkt? izdar?t? atsauce uz š? punkta pirmo da?u attiecas nevis uz š? paša punkta otraj? da?? un š?s direkt?vas 19. pant? paredz?to apr??in?šanas metodi, bet gan vien?gi uz [atskait?m?s] da?as visp?r?jo principu, saska?? ar kuru atskait?šana ir pie?aujama tikai da?ai no PVN, kas ir proporcion?la ar dar?jumiem, kuri dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, saist?tajai summai (41).

67. T?d?j?di Sest?s direkt?vas d) apakšpunkt? paredz?t? atk?pe, manupr?t, ?auj piem?rot citas da?as, nevis “standarta” da?u, kas noteikta atbilstoši š?s direkt?vas 19. pantam (42). Lai ar? š? atk?pe dod dal?bvalst?m br?v?bu noteikt apr??in?šanas metodi, ar to nevar tikt at?auts t?ds tiesiskais regul?jums k? pamatliet? piem?rojamais, ar kuru 19. pant? min?t? metode tiek izmantota ne tikai attiec?b? uz atskait?m?s da?as piem?rošanas jomu, proti, ar? uz prec?m un pakalpojumiem, kas izmantoti tikai ar nodokli apliekamu un no nodok?a atbr?votu dar?jumu ?stenošanai.

68. Otrk?rt, no Tiesas judikat?ras izriet, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as m?r?is ir ?aut dal?bvalst?m ?emt v?r? konkr?t?m nodok?a maks?t?ju darb?b?m rakstur?gas ?pašas iez?mes, lai ieg?tu prec?z?kus rezult?tus, nosakot ties?bu uz nodok?a atskait?šanu apm?ru (43). No t?s ar? izriet, ka dal?bvalst?m, ?stenojot pilnvaras, kas t?m pieš?irtas šaj? ties?bu norm?, ir j?iev?ro Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirm?s da?as lietder?g? iedarb?ba, k? ar? principi, kas ir kop?jas PVN sist?mas pamat?, proti, nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principi (44).

69. T?ds tiesiskais regul?jums, k?du ir aprakst?jusi iesniedz?jtiesa, neatbilst nevienai no Tiesas iedibin?taj?m pras?b?m. T?d?j?di, uzliekot jauktiem nodok?a maks?t?jiem pien?kumu noteikt atskait?mo summu, piem?rojot aptuvenu atskait?mo da?u (45), kas noteikta atbilstoši Sest?s direkt?vas 19. pantam, attiec?b? uz vis?m nodok?a maks?t?ja ieg?d?taj?m prec?m un pakalpojumiem, t?nad uz pamatu, kas ir plaš?ks par Sestaj? direkt?v? paredz?to, ar š?du tiesisko regul?jumu tiek ieg?ti maz?k prec?zi rezult?ti, nek? piem?rojot “standarta” [atskait?mo] da?u (46). Turkl?t š?d? tiesiskaj? regul?jum? noteikt? metode, k? tas tika nor?d?ts iepriekš (47), rada rezult?tus, kas nav sader?gi ar PVN neitralit?tes principu.

70. Tādējādi Sestās direktivas 17. panta 5. punkta pirmās daļas d) apakšpunktā atļauto aprīņināšanas metožu pārbaude liek arī konstatēt, ka tās tiesiskais regulējums, kods ir pamatlieta, nav saderīgs ar šo direktīvu.

V – Secinājumi

71. Ēmot vārā iepriekš izklāstītos atsvārumus, es ierosinu Tiesai uz *Commissione tributaria regionale di Roma* (Romas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija) uzdots prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprīņinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, 17. panta 2. un 5. punkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tās valsts tiesiskais regulējums un valsts nodokļu administrācijas prakse, kādi ir pamatlieta, ar ko nodokļa maksātājiem, kas vienlaikus īsteno darījumus, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, un darījumus, kuri nedod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, uzliek pienākumu noteikt atskaitēma pievienotās vērtības nodokļa summu, piemērojot [atskaitēmo] daļu, kas noteikta atbilstoši šai direktīvas 19. pantam, attiecībā uz visām iegādātajām precēm un pakalpojumiem, tostarp uz precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti tikai un vienīgi, lai īstenotu vai nu darījumus, kuri sniedz tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, vai darījumus, kuri nesniedz šādas tiesības.

1 – Oriģinālvaloda – franču.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprīņinu bāze (77/388/EEK) (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV 1991, L 376, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

3 – OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 – Skat. Direktīvas 2006/112 411. panta 1. punktu un 413. pantu.

5 – Tādējādi Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punktā 19. pants ir ietvertas tiesību normas, kas *mutatismutandis* atbilst Direktīvas 2006/112 168. un 173.–175. pantam.

6 – No līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma izriet, ka vienā no šiem atzinumiem ir secināta 0,22 % ietekme un otrajā – ietekme, kas vienāda ar nulli.

7 – Spriedums, 2006. gada 1. jūnijs, *Innoventif* (C-453/04, EU:C:2006:361, 29. punkts), kā arī rīkojums, 2007. gada 25. janvāris, *Koval'ský* (C-302/06, EU:C:2007:64, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 – Līdzīgi skat. Ēenerģiadvokāta F. Dž. Džeikobsa [F. G. Jacobs] secinājumus lietā *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:111, 71. punkts).

9 – Skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 56. punkts un tajā minētā judikatūra). Lai PVN būtu atskaitēms, iepriekš veiktajiem darījumiem jābūt tādiem tiešai un tālītājam saiknei ar vēlāk veiktajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, un ir jāveido daļa no tādu darījumu cenu veidojošajiem elementiem. Līdz ar to tiesības uz atskaitēšanu nodokļa maksātājam tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tālītājam saiknei starp konkrēto iepriekš veikto darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā

p?d?j? min?t? visp?r?jiem izdevumiem un k? t?das t?s veido da?u no t? p?rdoto pre?u vai sniegto pakalpojumu cenas Skat. spriedumu, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 23. un 24. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

10 – Skat. spriedumu, 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie un Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 57. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

11 – Skat. spriedumu, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland* (C?488/07, EU:C:2008:750, 16. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

12 – Jaukta veida dar?jumos izmantojam?m prec?m un pakalpojumiem bieži ir visp?r?jas izmaksas, kas ir saist?tas gan ar nodok?a maks?t?ja ar nodokli apliekamajiem, gan no nodok?a atbr?votajiem dar?jumiem.

13 – Skat. ar? ?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa secin?jumus liet? *Abbey National* (C?408/98, EU:C:2000:207, 10. punkts). Dar?jumi, kas neietilpst Sest?s direkt?vas piem?rošanas jom? un kas t?tad nedod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ir j?izsl?dz no Sest?s direkt?vas 17. un 19. pant? min?t?s atskait?m?s da?as apr??in?šanas. Skat. spriedumu, 2004. gada 29. apr?lis, *EDM* (C?77/01, EU:C:2004:243, 54. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

14 – Skat. ar? ?ener?ladvok?ta P. Krusa Viljalona [*P. Cruz Villalón*] secin?jumus liet? *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:245, 33. punkts), kurš nor?da, ka Sest?s direkt?vas 19. pant? paredz?tais visp?r?jais noteikums atskait?m?s da?as apr??in?šanai “princip? ?auj veikt god?gus un sapr?t?gi pareizus gal?gi atskait?m?s summas apr??inus”. Skat. ar? ?ener?ladvok?ta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] secin?jumus liet? *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (C?332/14, EU:C:2015:777, 92. punkts).

15 – 17. panta 5. punkta treš?s da?as atk?pes raksturs izriet no v?rdkopas š?s da?as ievad? (“Dal?bvalstis tom?r var”). Dal?bvalst?m nav uzlikts pien?kums izmantot tikai vienu no š?m 17. panta 5. punkta trešaj? da?? uzskait?taj?m metod?m. Skat. spriedumu, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, 38. punkts).

16 – Atbilst pašreiz?jam Direkt?vas 2006/112 173. panta 2. punktam. It?lijas vald?ba uzskata, ka Direkt?vas 2006/112 174. panta (bijušais Sest?s direkt?vas 19. pants) formul?jums b?t?b? ir p?r?emts *DPR* Nr. 633/72 19. *bis* pant?.

17 – Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland* (C?488/07, EU:C:2008:750, 19. punkts). Starp citu, nor?d?šu, ka Tiesas izmantotais formul?jums “noteiktos gad?jumos [...] paredzot izsl?gšanu no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu” iepriekš min?taj? punkt? un š? paša sprieduma 23. punkt? nav pašsaprotams. Tom?r tas ir ticis atk?rtots spriedum?, 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, 31. punkts).

18 – Man š?iet, ka Komisija ir main?jusi savu nost?ju tiesved?bas Ties? gait?. Savos rakstveida apsv?rumos t? uzskat?ja, ka attiec?g? It?lijas sh?ma ac?mredzami bija pretrun? PVN neitralit?tes principam, uzliekot nodok?a maks?t?jam pien?kumu piem?rot da?as apr??in?šanas metodi neatkar?gi no t?, k?ds ir ieg?to pre?u un pakalpojumu izmantojums.

19 – Pirmk?rt, ar formul?juma “taj? min?taj?m” izmantojumu Sest?s direkt?vas 17 panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunkt? var?tu aizst?v?t It?lijas vald?bas un Komisijas atbalst?to interpret?ciju, saska?? ar kuru šis formul?jums dr?z?k esot saist?ts ar nodok?a maks?t?ja ?stenotajiem “dar?jumiem” nek? ar t? ieg?taj?m “prec?m un pakalpojumiem”. Otrk?rt, formul?jums “vis?m [...] prec?m un pakalpojumiem” var?tu noz?m?t tikai to, ka atš?ir?b? no š?s treš?s da?as

a)–c) apakšpunkt? paredz?taj?m atk?p?m ar d) apakšpunkt? paredz?to atk?pi ir at?auts piem?rot nevis atseviš?u da?u katrai nodok?a maks?t?ja uz??m?jdarb?bas nozarei vai vienai jaukta veida dar?jumos izmantojamo pre?u un pakalpojumu da?ai, bet gan vien?gi vis?m prec?m un pakalpojumiem. Sest?s direkt?vas redakciju daž?d?s valod?s sal?dzin?jums šaj? zi?? nesniedz nek?du preciz?jumu.

20 – Atg?din?šu, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru, interpret?jot Savien?bas ties?bu normu, ir j??em v?r? gan t?s formul?jums un m?r?is, gan š?s ties?bu normas konteksts un ar tiesisko regul?jumu, kur? t? iek?auta, izvirk?tie m?r?i. Skat. spriedumu, 2014. gada 12. j?nijs, *Lukoyl Neftohim Burgas* (C?330/13, EU:C:2014:1757, 59. punkts).

21 – Saska?? ar šo 17. panta 5. punkta pirmo da?u t? ir piem?rojama “attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto [...] dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir atskait?ms, gan dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis nav atskait?ms”.

22 – Nor?d?šu, ka, lai gan Tiesa 2005. gada 6. oktobra spriedum? Komisija/Sp?nija (C?204/03, EU:C:2005:588, 25. punkts) ir l?musi, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkts ir v?rstis “tikai uz jauktu nodok?a maks?t?ju gad?jumu”, no r?p?gas š? sprieduma interpret?cijas izriet, ka šis apgalvojums tika izdar?ts kontekst?, kur? Tiesa konstat?ja, ka šaj? pant? nav at?auts ierobežot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu “piln?giem nodok?a maks?t?jiem”, t?nad nodok?a maks?t?jiem, kas veic tikai ar nodokli apliekamus dar?jumus.

23 – Skat. spriedumus, 2000. gada 8. j?nijs, *Midland Bank* (C?98/98, EU:C:2000:300, 26. punkts); 2001. gada 22. febru?ris, *Abbey National* (C?408/98, EU:C:2001:110, 38. punkts), un 2009. gada 23. apr?lis, *Puffer* (C?460/07, EU:C:2009:254, 60. punkts).

24 – Spiedums, 2012. gada 6. septembris (C?496/11, EU:C:2012:557, 39.–41. punkts).

25 – Skat. spriedumu, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 26. punkts).

26 – Spriedums, 2012. gada 6. septembris (C?496/11, EU:C:2012:557).

27 – Spriedums, 2012. gada 6. septembris (C?496/11, EU:C:2012:557).

28 – Ciešas korel?cijas starp d) apakšpunkt? paredz?to atk?pi un Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmaj? da?? visp?r?jo da?as [apr??in?šanas] principu izriet ar? no pirmaj? atk?p? izdar?t?s nep?rprotam?s atsaucis uz “saska?? ar pirmaj? apakšpunkt? noteiktajiem noteikumiem”.

29 – 1973. gada 29. j?nija priekšlikuma Sestajai direkt?vai paskaidrojuma raksts, *Bulletin des Communautés européennes* [*Eiropas Kopienu Ofici?lais V?stnesis*], pielikums 11/73, 19. lpp. Ierosin?taj? redakcij? 17. panta 5. punkt? bija ietverti tikai tr?s iz??mumi, kas atbilst pie?emt?s direkt?vas a)–c) apakšpunkt? min?tajiem iz??mumiem. Nav pamata uzskat?t, ka treš?s da?as m?r?is ir ticis groz?ts ar d) un e) apakšpunkta ties?bu norm?s min?tajiem papildu iz??mumiem, kas tika pievienoti likumdošanas proces?.

30 – Skat. šo secin?jumu 30. punktu.

31 – Zināmā mērā ar Sestās direktīvas 19. panta 2. punktu nevienlīdzība var tikt mazināta, paredzot, ka no šī panta 1. punktā paredzētās [atskaitāmās] daļas aprēķināšanas tiek atskaitīta apgrozījuma, kas ir saistīts ar noteiktiem palīgdarījumiem, summa. Šajā ziņā skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 75. punkts). Tomēr tas nenovērstu nevienlīdzību, kas izriet no liela ar nodokli neapliekamā darījumu skaita, kā tas ir redzams šīs lietas gadījumā.

32 – Skat. spriedumu, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19. punkts).

33 – Es nepiekrītu Itālijas valdības viedoklim, saskaņā ar kuru Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzēto atkāpju mērķis ir vienkāršot atskaitāmās summas noteikšanu. Skat. arī ģenerālvokļa P. Krusa Viljalona secinājumus lietā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 42. punkts).

34 – Skat. spriedumu, 2014. gada 10. jūlijs, *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 29. punkts). Skat. arī spriedumus, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 24. punkts), un 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 18. punkts).

35 – Skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 – Faktiski ne sīkotnāji Komisijas 1973. gada 29. jūnija priekšlikums (priekšlikums Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze) [COM(73) 950, galīgā redakcija], ne grozījā 1974. gada 26. jūlija priekšlikums (grozījumi priekšlikumam Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze) [COM(74) 795, galīgā redakcija] d) apakšpunktā paredzēto atkāpe nebija iekāuta. Tā bez paskaidrojumiem tika pievienota pirms direktīvas pieņemšanas Padomē. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts ir balstīts uz Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrās direktīvas 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, 71, 1303. lpp.) 11. panta 2. punkta trešajā daļā paredzēto noteikumu par [atskaitāmo] daļu, kurā rēķens par atskaitāmās summas noteikšanas kritēriju noteikšanu tika atstātas dalībvalstu ziņā.

37 – *DPR* Nr. 633/72 36. panta 3. punkts. Norādīšu, ka iesniedzējtiesa neizdarīja nevienu atsauci uz šo valsts tiesību normu, ar kuru ir atļauts piemērot atsevišķu nodokli attiecībā uz konkrētu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.

38 – Piebildīšu, ka šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā paredzēto iespēja atļaut atsevišķas [atskaitāmās] daļas piemērošanu katrai nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības jomai neattiecas uz jauktā veida darījumu izmantojamo precēm un pakalpojumiem un tādēļ nepamato Itālijas tiesisko regulējumu, kas attiecas uz visām iegādātajām precēm un pakalpojumiem.

39 – Skat. spriedumus, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19. punkts); 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 15. punkts), un rīkojumu, 2012. gada 13. decembris, *Debiasi* (C-560/11, nav publicēts, EU:C:2012:802, 39. punkts).

40 – Šaj? zi?? Komisija ir balst?jusies uz spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baemarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689, 20. punkts). Es piekr?tu, ka šis spriedums var rad?t neskaidr?bas attiec?b? uz apr??in?šanas metodi, kas var tikt piem?rota saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunktu, cikt?l š?iet, ka Tiesa veic noš?iršanu starp d) apakšpunkt? paredz?to atk?pi un cit?m taj? paš? da?? paredz?taj?m atk?p?m. Lai gan š? noš?iršana atk?rtoti tika veikta 2013. gada 12. septembra spriedum? *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, 51. punkts), tom?r t?s nav nedz agr?kaj? judikat?r? (skat. spriedumu, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland*, C?488/07, EU:C:2008:750, 21. punkts), nedz jaun?kaj? judikat?r? (skat. spriedumu, 2014. gada 10. j?lijs, *Banco Mais*, C?183/13, EU:C:2014:2056, 25. punkts).

41 – Š? noš?iršana starp [atskait?m?s] da?as principu un noteikumu par [atskait?m?s] da?as apr??in?šanu ir iev?rojam?ka Direkt?v? 2006/112, ar kuru Sest? direkt?va 2007. gada 1. janv?r? tika atcelta un aizst?ta. T?d?j?di š?s direkt?vas 173. panta 2. punkta d) apakšpunkt? ir ?paši min?ts “1. punkta pirmaj? apakšpunkt? paredz?tais noteikums”, kas atbilst Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmajai da?ai, un nevis 1. punkts kopum?, ar ko b?tu saprasts ar? noteikums par [atskait?m?s] da?as apr??in?šanu.

42 – Šaj? zi?? skat. ?ener?ladvok?ta P. Krusa Viljalona secin?jums liet? *BLC Baemarkt* (C?511/10, EU:C:2012:245, 29. punkts), kuros nor?d?ts, ka d) apakšpunkt? paredz?t? atk?pe noz?m?, ka ir “iesp?jamas ar? citas atskait?m?s da?as”. Skat. ar? ?ener?ladvok?ta P. Krusa Viljalona secin?jums liet? *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:120, 59. punkts).

43 – Skat. šo secin?jumu 53. punktu un 34. zemsp?tras piez?mi.

44 – Skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baemarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689, 16. punkts). Skat. ar? spriedumus, 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, 52. punkts), un 2014. gada 10. j?lijs, *Banco Mais* (C?183/13, EU:C:2014:2056, 27. punkts).

45 – Skat. šo secin?jumu 30. punktu.

46 – Es nevaru piekrist Komisijas izvirz?tajam argumentam, saska?? ar kuru d) apakšpunkt? paredz?t? atk?pe ?aujot noteikt t?du tiesisko regul?jumu, cikt?l šim tiesiskajam regul?jumam ir tikai atk?pes raksturs un tas ?auj sasniegt prec?z?kus rezult?tus nek? “standarta” [atskait?m?] da?a, kas paredz?ta Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmaj? da??. Manupr?t, ar š?du tiesisko regul?jumu jebkur? gad?jum? zi?? tiek ieg?ti maz?k prec?zi rezult?ti, un t?d?j?di tas ir pretrun? nodok?u neitralit?tes m?r?im, kas ir izvirz?ts š?s direkt?vas 17. panta 5. punkta trešaj? da?? paredz?taj?m atk?p?m.

47 – Skat. šo secin?jumu 54. un 55. punktu.