TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2006. gada 14. septembrī *

Lieta C-72/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Finanzgericht München* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 1. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 15. februārī, tiesvedībā

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

pret

Finanzamt Landshut.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši N. Kolnerika [*N. Colneric*], H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents) un E. Levits,

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts F. Ležē [*P. Léger*],
sekretāre K. Štranca-Slavičeka [*K. Sztranc-Sławiczek*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 30. martā,

ņemot vērā mutvārdu apsvērumus, ko sniedza:

— *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny* vārdā — J. Volnijs [*J. Wollny*] un H. Volnijs [*H. Wollny*],

— *Finanzamt Landshut* vārdā — D. Baumanis [*D. Baumann*], *Regierungsdirektor*,

— Vācijas valdības vārdā — U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvis,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 15. jūnijā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums tika iesniegts prāvā par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") bāzes noteikšanu attiecībā uz nekustamā īpašuma, kas ir pilnībā iekļauts nodokļa maksātāja uzņēmuma aktīvos, izmantošanu šī nodokļa maksātāja personīgām vajadzībām.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN jāmaksā "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā pakalpojumu sniegšanai par samaksu ir pielīdzināts "gadījum[s], kad nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām [personīgām] vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja [PVN] šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms".

5 Atbilstoši Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktam summa, kurai uzliek nodokli [nodokļa bāze], "piegādēm, kas minētas 6. panta 2. punktā, [ir] pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam".

6 Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts paredz:

"Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]."

7 Sestās direktīvas 20. pants paredz:

"Sākotnējo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo īpaši:

a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības;

b) ja pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, it īpaši ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi [..].

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

Atkāpjoties no iepriekšējās daļas, dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

Nekustamam īpašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat 20 gadiem.

3. Ja ražošanas līdzekļus piegādā koriģēšanas laikā, uzskata, ka nodokļa maksātājs tos vēl joprojām lieto tā uzņēmējdarbībai līdz koriģēšanas laika beigām. Ja šādu ražošanas līdzekļu piegādei ir uzlikts nodoklis, pieņem, ka šīm uzņēmējdarbības darbībām pilnībā uzliek nodokli; ja piegāde ir atbrīvota no nodokļiem, pieņem, ka šīs darbības ir pilnībā atbrīvotas. Koriģēšanu veic tikai vienreiz visā vēl atlikušajā koriģēšanas laikā.

[..]"

Valsts tiesiskais regulējums

8 Saskaņā ar Apgrozījuma nodokļa likuma (*Umsatzsteuergesetz*, *BGBl.* 1993 I, 565. lpp.; turpmāk tekstā — "*UStG*") 3. panta 9.a punkta 1) apakšpunktu pakalpojumu sniegšanai par samaksu ir pielīdzināta preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, nodokļa maksātāja veiktā izmantošana citiem mērķiem nekā uzņēmējdarbībai, ja priekšnodoklis šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms.

9 Minētajā 3. panta 9.a punkta 1) apakšpunktā norādīto pakalpojumu nodokļa bāze ir noteikta *UStG* 10. pantā. Redakcijā, kas bija spēkā līdz 2004. gada 30. jūnijam, minētais 10. pants noteica, ka šo pakalpojumu nodokļu bāzi veido "šiem darījumiem veiktās izmaksas, ja priekšnodoklis šiem darījumiem ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms".

10 Redakcijā, kas stājās spēkā 2004. gada 1. jūlijā, *UStG* 10. panta 4. punkta 2) apakšpunktā paredzēts:

"Nodokļa bāzi veido [..] šo darījumu izpildei veikto izdevumu summa, ja priekšnodoklis šiem darījumiem ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms. Šie izdevumi ietver arī ražošanas līdzekļu, ja tie veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu un tiek izmantoti šo citu pakalpojumu sniegšanai, iegādes un ražošanas izmaksas. Iegādes un ražošanas izmaksas vismaz EUR 500 apmērā par periodu, kas atbilst ražošanas līdzekļiem piemērojamam koriģēšanas periodam, kurš ir noteikts 15.a pantā, ir dalāmas vienādās daļās."

11 *UStG* 15.a pants attiecas uz atskaitījumu koriģēšanu. Tā 1. punkts nosaka:

"Ja faktori, kas izmantoti, lai noteiktu sākotnēji atskaitāmo summu, piecu gadu laikā no pirmās ražošanas līdzekļu izmantošanas mainās — attiecībā uz katru šīm izmaiņām atbilstošo kalendāro gadu jāparedz kompensācija, koriģējot iegādes un ražošanas izmaksām piemērojamos nodokļu atskaitījumus. Nekustamajiem īpašumiem, ieskaitot to būtiskās sastāvdaļas, korekcijām, kurām ir piemērojamas ar nekustamajiem īpašumiem saistītās civiltiesību normas, un uz svešas zemes uzceltām ēkām piecu gadu termiņa vietā piemēro desmit gadu termiņu."

12 Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 7. panta 4. punkta 2) apakšpunkta a) daļa attiecībā uz ēkām, kas tiek izmantotas kā dzīvojamās telpas un kas uzceltas pēc 1925. gada 1. janvāra, noteic, ka "norakstīšanas likme, kas ir piemērojama ēkām līdz to pilnīgai norakstīšanai, ir: [..] 2 % gadā".

Pamata prāvas rašanās fakti un prejudiciālais jautājums

13 2003. gada laikā *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny* — mājsaimniecība, kurā ietilpst Volnijs un Volnija (turpmāk tekstā — "mājsaimniecība"), uzcēla nekustamo īpašumu, kas pilnībā iekļauts to uzņēmuma aktīvos. Šis nekustamais īpašums ietver abu minētās mājsaimniecības dalībnieku privāto dzīvokli, kā arī nodokļu konsultāciju biroju, kas ir iznomāts vienam no minētajiem dalībniekiem. Iznomātā daļa atbilst nekustamā īpašuma 20,33 %. Šī noma ir apliekama ar PVN.

14 Iepriekšējās PVN deklarācijās par 2003. gada decembri un par 2004. gada janvāri, februāri un martu mājsaimniecība norādīja visu PVN, kas tai bija jāmaksā par nekustamā īpašuma celtniecības izdevumiem. Pamatojoties uz nekustamā īpašuma norakstīšanas likmi, kas noteikta *EStG* 7. panta 4. punkta 2) apakšpunkta a) daļā, tā uzskatīja, ka nekustamā īpašuma 79,67 %, ko izmanto personīgām vajadzībām, nodokļa bāze atbilst ikmēneša summai 1/12 daļas apmērā no 2 % personīgām vajadzībām izmantotās daļas celtniecības izmaksām.

15 Pamatojoties uz *Bundesministerium für Finanzen* (Vācijas Finanšu ministrija) 2004. gada 13. aprīļa vēstuli (*BStBl.* I 2004, 468. lpp.), *Finanzamt Landshut* [Landshūtas Finanšu pārvalde] savukārt uzskatīja, ka minētā nodokļa bāze nosakāma, atsaucoties uz *UStG* 15.a pantā paredzēto PVN atskaitījumu koriģēšanas periodu, kas ir desmit gadi. Tādējādi tā mājsaimniecības aprēķinu koriģēja un ikmēneša PVN bāzi par nekustamā īpašuma daļas personīgo izmantošanu noteica 1/12 apmērā no 10 % šīs daļas celtniecības izmaksu.

16 Pēc tam, kad *Finanzamt Landshut* bija noraidījusi mājsaimniecības sūdzības par iepriekšējiem paziņojumiem par nodokļa samaksu, kuras tika sagatavotas atbilstoši iepriekšējā punktā norādītajam aprēķinam, mājsaimniecība iesniedza prasību *Finanzgericht München* [Minhenes Finanšu tiesa].

17 Šī tiesa uzskatīja, ka tās izskatāmā strīda risinājums ir atkarīgs no nodokļa bāzes, kas ir piemērojama nekustamā īpašuma, kurš pilnībā veido mājsaimniecības uzņēmuma aktīvu daļu, personīgai izmantošanai, noteikšanas. Tā kā Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts "pilnu izmaksu" jēdzienu nedefinē, šim jēdzienam piešķirtā nozīme nav skaidra.

18 Šajā sakarā tā atzīmēja, ka Tiesas 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-230/94 *Enkler* (*Recueil*, I-4517. lpp.) un 2003. gada 8. maija spriedums lietā C-269/00 *Seeling* (*Recueil*, I-4101. lpp., 54. punkts) ietver apstākļus, ar ko var pamatot gan prasītājas uzskatu, no vienas puses, gan arī Vācijas nodokļu administrācijas uzskatu, no otras puses.

19 Šajos apstākļos *Finanzgericht München* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Kā interpretēt [Sestās direktīvas] 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā norādīto "pilnu izmaksu" jēdzienu? Vai pilnas izmaksas personīgām vajadzībām izmantojamam dzīvoklim, kas atrodas nekustamajā īpašumā, kurš veido uzņēmuma aktīvu daļu, (blakus kārtējiem izdevumiem) ietver arī ikgadējo ēku nolietošanas norakstīšanu, kas tiek veikta atbilstoši attiecīgajam valsts regulējumam, un/vai saistībā ar atskaitījumu koriģēšanas valsts periodu aprēķināto ikgadējo iegādes un celtniecības izmaksu daļu, kas dod tiesības uz atskaitījumu?"

Par prejudiciālo jautājumu

20 Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši ar Sesto direktīvu izveidotās sistēmas loģikai nodokļi, kas samaksāti par precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto ar nodokļiem apliekamos darījumos, var tikt atskaitīti. Iepriekš samaksātu nodokļu atskaitījumi ir saistīti ar vēlāk iekasējamiem nodokļiem. Ja preces vai pakalpojumi tiek izmantoti darījumiem, kas vēlāk tiek aplikti ar nodokli, to iepriekš samaksātā nodokļa atskaitījumi ir nepieciešami, lai novērstu dubultu aplikšanu ar nodokli. Savukārt, ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kam netiek piemērots PVN, vēlāks nodoklis netiek iekasēts un iepriekš samaksātais nodoklis netiek atskaitīts (skat. 2006. gada 30. marta spriedumu lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Krājums, I-3039. lpp., 24. punkts).

21 Gadījumā, kad ražošanas līdzekli lieto gan profesionālām, gan personīgām vajadzībām, ieinteresētā persona saistībā ar PVN var izvēlēties, vai pilnībā iekļaut šo mantu sava uzņēmuma kapitālā, vai arī to pilnībā saglabāt savā personīgajā īpašumā, tādējādi to pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, vai arī iekļaut to uzņēmuma aktīvos tiktāl, ciktāl to faktiski lieto profesionālos nolūkos (2005. gada 14. jūlija spriedums lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens*, Krājums, I-7037. lpp., 23. punkts).

22 Ja nodokļa maksātājs izvēlas uzskatīt ražošanas līdzekli, ko vienlaicīgi lieto profesionālām un personīgām vajadzībām, par uzņēmuma īpašumu, par šo ražošanas līdzekļa pirkumu vai ražošanu kā priekšnodoklis maksājamais PVN principā ir nekavējoties un pilnībā atskaitāms (iepriekš minētais spriedums lietā *Seeling*, 41. punkts, kā arī spriedums lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 24. punkts).

23 Tomēr no Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta izriet, ka tad, ja prece, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, dod tiesības pilnībā vai daļēji

atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN, tās izmantošana nodokļa maksātāja vai personāla personīgām vajadzībām vai ar uzņēmumu nesaistītos nolūkos ir pielīdzināma pakalpojumu sniegšanai pret atlīdzību. Šo izmantošanu, kas tādējādi veido ar nodokli apliekamu darījumu šīs pašas direktīvas 17. panta 2. punkta izpratnē, saskaņā ar tās 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu apliek ar nodokli, ņemot par bāzi izdevumu summu, kas izlietota pakalpojuma sniegšanai (iepriekš minētais spriedums lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 25. punkts).

24 Tādējādi nodokļa maksātājs, kas izvēlas nodot visu ēku savam uzņēmumam un izmanto šīs ēkas daļu personīgām vajadzībām, ir, no vienas puses, tiesīgs atskaitīt PVN, kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par visām šīs ēkas celtniecības izmaksām, un, no otras puses, tam ir atbilstošs pienākums maksāt PVN par izdevumu, kas ir veikti šīs izmantošanas izpildei, summu (iepriekš minētais spriedums lietā *Seeling*, 43. punkts).

25 Uzdodot jautājumu, iesniedzējtiesa šajā kontekstā vēlas uzzināt, kā interpretēt "pilnu pakalpojumu sniegšanas izmaksu" jēdzienu Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Minētā tiesa būtībā jautā, vai šī summa ir nosakāma, atsaucoties uz valsts noteikumiem, kas ir piemērojami nekustamā īpašuma nolietošanas norakstīšanai, vai arī atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, kas valsts tiesībās ir noteikts atbilstoši Sestās direktīvas 20. pantam.

26 Attiecīgais jēdziens ietverts Kopienu tiesību normā, kas tās izpratnes un piemērošanas jomas noteikšanai nenorāda uz dalībvalstu tiesībām. No tā izriet, ka šī jēdziena interpretācija principā nav atstāta katras dalībvalsts ziņā (šajā sakarā skat. 1977. gada 1. februāra spriedumu lietā 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, *Recueil*, 113. lpp., 10. un 11. punkts).

27 Vispārīgā veidā šis jēdziens atbilst izdevumiem, kas ir saistīti ar pašu preci (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Enkler*, 36. punkts). Tas ietver tādus izdevumus kā minētās preces iegādes vai ražošanas izmaksas, kas ir bijušas pamats PVN atskaitījumiem un bez kurām attiecīgā personīgā izmantošana nevarētu notikt.

28 Tomēr, tā kā Sestā direktīva neietver norādes, kādas ir vajadzīgas vienotai un precīzai attiecīgo izdevumu summas aprēķināšanas noteikumu definīcijai, ir jāpieļauj, ka, ja vien dalībvalstis nepārprot attiecīgā noteikuma mērķi un vietu Sestās direktīvas sistēmā, attiecībā uz šiem noteikumiem tām ir noteikta diskrecionārā vara (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 16. un 17. punkts).

29 Tādējādi šajā lietā jāpārbauda, vai minēto izdevumu summas noteikšanai valsts tiesībās paredzētā atsauce uz atskaitījumu koriģēšanas perioda ilgumu, kas ir noteikts atbilstoši Sestās direktīvas 20. pantam, ir saderīga ar minētās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta mērķi un tā vietu direktīvas sistēmā.

30 Minētās normas mērķis ir noteikt preces, ko nodokļa maksātājs ir iekļāvis sava uzņēmuma aktīvos, personīgās izmantošanas vai, aplūkojot vispārīgāk, izmantošanas citiem mērķiem, nevis savai uzņēmējdarbībai nodokļa bāzi, it īpaši tādēļ, ka minētās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts šādu izmantošanu pielīdzina pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību, kura attiecīgi ir apliekama ar PVN.

31 Šīs pielīdzināšanas mērķis ir neļaut nodokļa maksātājam, kas drīkstēja atskaitīt preces, kura veido tā uzņēmuma aktīvu daļu, iegādes vai ražošanas izmaksām piemērojamo PVN, izvairīties no šī nodokļa samaksas gadījumā, ja šo preci vai tās daļu tas izmanto personīgām vajadzībām (skat. 1989. gada 27. jūnija spriedumu lietā 50/88 *Kühne*, *Recueil*, 1925. lpp., 8. punkts).

32 Kā norāda Vācijas valdība un tiesas sēdē — Apvienotās Karalistes valdība, runa ir par mehānismu, lai, no vienas puses, nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļa maksātāju un gala patērētāju, liedzot nodokļa maksātājam gūt nepamatotas priekšrocības attiecībā pret gala patērētāju, kas iegādājas preci, maksājot PVN (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Enkler*, 33. un 35. punkts, kā arī 2005. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck*, Krājums, I-743. lpp., 23. punkts).

33 No otras puses, mērķis ir atbilstoši Sestās direktīvas ieviestās sistēmas loģikai (skat. šī sprieduma 20. punktu) nodrošināt atbilstību starp PVN priekšnodokļa atskaitījumiem un šo nodokli, kas tiek iekasēts vēlāk (šajā sakarā skat. ģenerāladvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] secinājumus iepriekš minētajā lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 60. punkts).

34 Lai gan ar Sestās direktīvas 20. pantu ieviestās atskaitījumu koriģēšanas sistēmas piemērošanas joma pilnībā neatbilst minētās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta piemērošanas jomai, šī sistēma, tāpat kā pēdējais noteikums, ir piemērojama situācijām, kad prece, kuras izmantošana dod tiesības uz atskaitījumiem, vēlāk tiek izmantota tādā veidā, kas nedod tiesības uz atskaitījumiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Uudenkaupungin kaupunki*, 30. punkts). Kā savu secinājumu 98. punktā norāda ģenerāladvokāts, gan Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts, gan arī 20. pants regulē situācijas, kurās preci vienlaicīgi izmanto gan profesionālām, gan arī personīgām vajadzībām.

35 Turklāt koriģēšanas sistēmas mērķis ir analoģisks PVN piemērošanas ražošanas līdzekļu izmantošanai personīgām vajadzībām mērķim. No vienas puses, runa ir par to, lai, liekot nodokļa maksātājam samaksāt summas, kas atbilst atskaitījumiem, uz kuriem tam nav bijis tiesību, novērstu nodokļa maksātāja nepamatotu saimniecisku priekšrocību gūšanu, salīdzinot ar gala patērētāju (šajā sakarā skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep, Recueil*, I-5337. lpp., 90. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Uudenkaupungin kaupunki*, 30. punkts).

36 No otras puses, jābūt nodrošinātai atbilstībai starp priekšnodokļa atskaitījumiem un vēlāk maksājamo nodokli (skat. ģenerāladvokāta Džeikobsa secinājumus iepriekš minētajā lietā *Charles* un *Charles-Tijmens*, 60. punkts).

37 Ņemot vērā kopējo mērķi, kā arī papildinošo lomu, kas 6. un 20. panta noteikumiem šajā sakarā ir paredzēta Sestās direktīvas sistēmā, dalībvalsts, paredzot atskaitījumu koriģēšanas noteikumu piemērošanu preces, kas veido uzņēmuma aktīvu daļu, personīgās izmantošanas nodokļa bāzes noteikšanai, nepārsniedz tai piešķirto diskrecionāro varu.

38 Kā Vācijas valdība ir norādījusi tiesas sēdē un kā ģenerāladvokāts norāda savu secinājumu 95. punktā, šis risinājums turklāt palīdz samazināt naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocību, ko PVN sadalītā piemērošana rada nodokļa maksātājam, kas uzņēmuma aktīvos ietilpstošu preci izmanto personīgām vajadzībām, salīdzinājumā ar gala patērētāju, kam, iegādājoties vai uzbūvējot šādu nekustamo īpašumu, ir jāsamaksā visa PVN summa.

39 Turklāt, kā ir norādījusi Vācijas valdība un tiesas sēdē — Apvienotās Karalistes valdība, šis risinājums ļauj izvairīties no situācijām, kad gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli, kuras rodas, ja no PVN atbrīvotu nekustamo īpašumu atsavina pēc atskaitījumu koriģēšanas perioda beigām. Pielīdzinot periodu, kurā PVN piemērojams attiecīgā nekustamā īpašuma personīgajai izmantošanai, minētā koriģēšanas perioda ilgumam, šis risinājums saistībā ar minēto izmantošanu nodrošina pilnas šī nodokļa summas, kas atbilst iepriekš veiktajiem atskaitījumiem, samaksu pirms iespējamas no PVN atbrīvota nekustamā īpašuma atkārtotas pārdošanas, kas notiek pēc šī perioda beigām.

40 No iepriekš minētā izriet, ka attiecīgajā valsts likumdošanā izmantotais risinājums atbilst Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta mērķim.

41 Lai gan ir taisnība, kā norāda mājsaimniecība, ka iepriekš minētā sprieduma lietā *Enkler* 36. punktā Tiesa 6. panta 2. punkta un 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta kontekstā ir norādījusi uz tādiem izdevumiem "kā preces vērtības samazināšanās norakstīšana".

42 Tomēr, lai nepārkāptu dalībvalstīm šajā sakarā piešķirto diskrecionāro varu, šo norādi nevar interpretēt kā tādu, kas nozīmē, ka, lai noteiktu uzņēmuma aktīvos ietilpstoša nekustamā īpašuma izmantošanai personīgām vajadzībām PVN bāzi, dalībvalstīm nav citas izvēles kā piemērot valsts noteikumus par nekustamā īpašuma vērtības samazināšanās norakstīšanu, izslēdzot visas citas metodes, kas tāpat kā attiecīgajā valsts likumdošanā izmantotā metode tomēr ir saderīgas ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta mērķi.

43 Pretēji tam, ko norāda mājsaimniecība, ar iepriekš minēto spriedumu lietā *Seeling* nevar atspēkot iepriekš norādīto analīzi.

44 Lietā, kas bija pamatā šim spriedumam un kas arī ietvēra nekustamā īpašuma, kas veido nodokļa maksātāja uzņēmuma aktīvu daļu, jauktas izmantošanas gadījumu, Vācijas valdība atbalstīja viedokli par šī nekustamā īpašuma izmantošanas pielīdzināšanu nekustamā īpašuma nomai, kas atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktam ir atbrīvota no PVN un tātad nedod tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Sava uzskata pamatojumam tā it īpaši norādīja, ka atšķirībā no risinājuma atļaut šī nodokļa, kas ir piemērojams visām nekustamā īpašuma celtniecības izmaksām, atskaitījumus un nodokli nekustamā īpašuma personīgajai izmantošanai piemērot sadalītā veidā, valdības atbalstītais risinājums ļautu izvairīties no ar nodokli neapliekamiem gala izmantošanas gadījumiem, kas rodas tad, ja no PVN samaksas atbrīvots nekustamais īpašums tiek atkārtoti pārdots pēc Sestās direktīvas 20. pantā paredzētā koriģēšanas perioda beigām.

45 Tiesa tomēr uzskatīja, ka šāda personīgā izmantošana nav uzskatāma par nomu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkta nozīmē (iepriekš minētais spriedums lietā *Seeling*, 49.–52. punkts).

46 Šajā kontekstā Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *Seeling* 54. punktā apstiprināja, ka, lai gan tas, ka nodokļa maksātājam ir atļauts pilnībā nodot ēku savam uzņēmumam un attiecīgi atskaitīt PVN priekšnodokli par visiem celtniecības izdevumiem, var izraisīt gala izmantošanas neaplikšanu ar nodokli, jo Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētajā koriģēšanas periodā priekšnodokļa atskaitījumi, kas ir veikti ēkas celtniecības laikā, var tikt koriģēti tikai daļēji, tas ir Kopienu likumdevēja apzinātās izvēles rezultāts un tas neuzliek pienākumu interpretēt šīs direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu paplašināti.

47 Tādējādi Tiesa konstatēja, ka, pieņemot, ka uzņēmuma aktīvos ietilpstoša nekustamā īpašuma izmantošanai personīgām vajadzībām piemērojamo PVN iespējams sadalīt ilgākā laikā nekā Sestās direktīvas 20. pantā paredzētais koriģēšanas periods, ar šādu periodu ir ierobežotas iespējas novērst ar nodokli neapliekama gala patēriņa gadījumus.

48 Kā norāda Vācijas valdība un kā ģenerāladvokāts uzsver savu secinājumu 90. punktā, šo konstatējumu tomēr nevar uzskatīt par tādu, kas šādas personīgās izmantošanas nodokļa bāzes noteikšanai dalībvalstīm liedz tiesības izmantot metodi, kas tāpat kā nodokļa piemērošanas attiecināšanas uz periodu, kurš atbilst atskaitījumu koriģēšanas perioda ilgumam, metode tiktāl, ciktāl tas ir iespējams un, rūpējoties par vienlīdzību starp nodokļa maksātājiem un gala patērētājiem, ļauj izvairīties no ar nodokli neapliekamas gala izmantošanas situācijām, nodokļa maksātājam atsavinot no PVN atbrīvotu preci.

49 Visbeidzot, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi par jautājumu, kas tika minēts dažos rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē, kā to norāda Eiropas Kopienu Komisija un Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, vēl ir jāprecizē, ka, pieņemot, ka zemes, uz kuras tika uzcelts nekustamais īpašums, kuru daļēji izmanto personīgām vajadzībām, iegādes izmaksas ir apliekamas ar PVN un ka nodokļa maksātājs, iekļaujot šo zemi sava uzņēmuma aktīvos, ir saņēmis šī nodokļa atskaitījumus, šīs izmaksas ir iekļaujamas PVN, ar kuru ir apliekama šī izmantošana personīgām vajadzībām, aprēķina bāzē.

50 No vienas puses, pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē ir jāsaprot kā tādas, kas ietver visas šim nolūkam radušās izmaksas, ieskaitot tās, kas ir saistītas ar zemes iegādi, bez kurām attiecīgā izmantošana personīgām vajadzībām nebūtu varējusi notikt.

51 No otras puses, zemes iegādes izmaksu, kam varētu piemērot PVN atskaitījumus, izslēgšana no PVN pārtrauktu savstarpējo saistību starp priekšnodokli un turpmāko nodokļa piemērošanu.

52 Šajā lietā valsts tiesai ir jāizvērtē, vai prasītājas veiktā zemes, uz kuras tika uzcelts attiecīgais nekustamais īpašums, iegāde tika aplikta ar PVN un vai tā ir saņēmusi šī nodokļa atskaitījumus.

53 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neiestājas pret to, lai nekustamā īpašuma, ko nodokļa maksātājs ir pilnībā iekļāvis sava uzņēmuma aktīvos, daļas izmantošanai personīgām vajadzībām piemērojamā PVN bāze tiek noteikta nekustamā īpašuma iegādes vai celtniecības izmaksu daļas

apmērā, kura ir noteikta atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, kurš ir noteikts atbilstoši minētās direktīvas 20. pantam. Ja zemes, uz kuras ir uzcelts nekustamais īpašums, iegādes izmaksas tikušas apliktas ar PVN un nodokļa maksātājs ir saņēmis tā atskaitījumus, šīs izmaksas ir iekļaujamas minētā nodokļa bāzē.

Par tiesāšanās izdevumiem

54 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies saistībā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesai, izņemot tos, kuri radušies minētajiem lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neiestājas pret to, lai nekustamā īpašuma, ko nodokļa maksātājs ir pilnībā iekļāvis sava uzņēmuma aktīvos, daļas izmantošanai personīgām vajadzībām piemērojamā pievienotās vērtības nodokļa bāze tiek noteikta nekustamā īpašumā iegādes vai celtniecības izmaksu daļas apmērā, kura ir noteikta atkarībā no pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, kurš ir noteikts atbilstoši minētās direktīvas 20. pantam.

Ja zemes, uz kuras ir uzcelts nekustamais īpašums, iegādes izmaksas tikušas apliktas ar pievienotās vērtības nodokli un nodokļa maksātājs ir saņēmis tā atskaitījumus, šīs izmaksas ir iekļaujamas minētā nodokļa bāze.

[Paraksti]