TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2005. gada 21. aprīlī *

Lieta C-25/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar 2002. gada 29. augusta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2003. gada 23. janvārī, tiesvedībā

Finanzamt Bergisch Gladbach

pret

HE.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], R. Šintgens [*R. Schintgen*] (referents), Dž. Arestis [*G. Arestis*] un J. Klučka [*J. Klučka*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts A. Ticano [*A. Tizzano*],

sekretāre K. Štranca [*K. Sztranc*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 23. septembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Finanzamt Bergisch Gladbach* (Bergišas Gladbahas Finanšu pārvalde), ko pārstāv A. Eihs [*A. Eich*], pārstāvis,

— HE [*HE*], ko pārstāv K. Fūrmans [*C. Fuhrmann*], *Rechtsanwalt*, un K. Korns [*K. Korn*], *Steuerberater*,

— Eiropas Kopienu Komisija, ko pārstāv E. Traversa [*E. Traversa*] un K. Gross [*K. Gross*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 11. novembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 2., 4., 17., 18. un 22. panta interpretāciju 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.), gan sākotnējā redakcijā, gan redakcijā, kas izriet no Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvas 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388 nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika iesniegts saistībā ar prāvu starp *Finanzamt Bergisch Gladbach* (Bergišas Gladbahas Finanšu pārvalde; turpmāk tekstā — "*Finanzamt*") un HE, lai noskaidrotu, vai un — attiecīgā gadījumā — kādā apmērā HE, kas kopā ar sievu ir dzīvojamās mājas līdzīpašnieks un kas šajā mājā vienu istabu izmanto vienīgi profesionāliem mērķiem, ir tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") atskaitīšanu, kas piemērots saistībā ar minētās ēkas būvniecību.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 2. pants, kas veido Sestās direktīvas II sadaļu, kuras nosaukums ir "Darbības joma", ir šāds:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

2. Par preču ievešanu."

4 4. pants, kas veido minētās direktīvas IV sadaļu, kuras nosaukums ir "Nodokļa maksātāji", paredz:

"1. "Nodokļa maksātājs" nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma [ķermeniskas vai bezķermeniskas lietas] izmantošana nolūkā gūt no tā[s] ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]"

5 Tās pašas direktīvas 5. panta 1. punkts V sadaļā, kuras nosaukums ir "Ar nodokli apliekami darījumi", paredz:

""Preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu [ķermenisku lietu] kā īpašniekam."

6 Sestās direktīvas 17. pants ar nosaukumu "Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma", kas iekļauts XI sadaļā, kuras nosaukums ir "Atskaitījumi", ir šāds:

"1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

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

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..].

6. Ne ilgāk kā četrus gadus no šīs direktīvas spēkā stāšanās dienas Padome pēc Komisijas priekšlikum[a] vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana. Pievienotās vērtības nodoklis nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri [cieši] saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad iepriekšminētās normas stājas spēkā, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu likumos laikā, kad šī direktīva stājas spēkā.

[..]"

7 Laika posmā, uz kuru attiecas pamata lieta, spēkā stājās Direktīva 91/680, kuras 3. pantā dalībvalstīm ir uzlikts pienākums pielāgot savas PVN sistēmas minētās direktīvas noteikumiem un pieņemt pasākumus, kas vajadzīgi, lai šie pielāgojumi stātos spēkā 1993. gada 1. janvārī. Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts redakcijā, kas izriet no Direktīvas 91/680, paredz:

"2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt 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;

[..]."

8 18. pants, kura nosaukums ir "Noteikumi, kas regulē atskaitīšanas tiesību īstenošanu" un kas tāpat ietilpst Sestās direktīvas XI sadaļā, ir šāds:

"1. Lai īstenotu savas atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam:

a) par atskaitījumiem atbilstīgi 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam jābūt faktūrai [faktūrrēķinam], kas sastādīt[s] saskaņā ar 22. panta 3. punktu;

[..]."

9 Sestās direktīvas 22. pants ar nosaukumu "Pienākumi atbilstīgi iekšējai sistēmai", kas iekļauts XIII sadaļā, kuras nosaukums ir "To personu pienākumi, kurām jāmaksā nodoklis", ir šāds:

"[..]

3. a) Katrs nodokļa maksātājs izdod faktūru [faktūrrēķinu] vai citu dokumentu faktūras [faktūrrēķina] vietā par visām precēm un pakalpojumiem, ko tas piegādājis citam nodokļa maksātājam, un pats patur šā dokumenta kopiju.

[..]

b) faktūra [faktūrrēķins] skaidri parāda cenu bez nodokļa un attiecīgo nodokli katra[i] likme[i], kā arī visus izņēmumus;

c) dalībvalstis pieņem [izstrādā] kritērijus, lai noteiktu, vai dokuments der faktūras [faktūrrēķina] vietā.

[..]

8. [..] dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu.

[..]"

10 Minētais 22. pants ar Direktīvu 91/680 ir grozīts šādi:

"[..]

3. a) Ikviens nodokļu maksātājs izsniedz faktūrrēķinu vai citu dokumentu, kas aizstāj faktūrrēķinu, par precēm un pakalpojumiem, ko tas ir piegādājis vai sniedzis citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja. [..] Nodokļu maksātājs saglabā visu izsniegto dokumentu kopijas.

[..]

b) Faktūrrēķinā skaidri norāda cenu bez nodokļa un attiecīgo nodokli katrai likmei, kā arī jebkurus atbrīvojumus.

[..]

c) Dalībvalstis izstrādā kritērijus, kā noteikt, vai dokumentu var uzskatīt par faktūrrēķinu.

[..]

8. Dalībvalstis var uzlikt citas saistības [citus pienākumus], ko tās uzskata par vajadzīg[iem], lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļu maksātāji, ar noteikumu, ka šādas saistības [šādi pienākumi] tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

[..]"

Valsts tiesiskais regulējums

11 Atbilstīgās normas Vācijas likumā par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā — "*UStG*"), redakcijās, kas piemērojamas 1991.–1993. taksācijas gadam (skat. attiecīgi *BGBl. 1991 I*, 351. lpp., un *BGBl. 1993 I*, 566. lpp.), uz ko attiecas pamata lieta, bija šādas:

"14. pants — Faktūrrēķinu sastādīšana

1. Ja nodokļa maksātājs piegādā preces vai sniedz pakalpojumus, par ko atbilstoši 1. panta 1. punkta 1. un 3. apakšpunktam ir maksājams nodoklis, nodokļa maksātājs var un — gadījumā, ja tas šos darījumus veic cita nodokļa maksātāja uzņēmuma labā — tam pēc pēdējā minētā nodokļa maksātāja pieprasījuma ir jāsastāda faktūrrēķini, kuros atsevišķi ir norādīta nodokļa summa. Faktūrrēķinos ir jāietver šādas ziņas:

   1) tā nodokļa maksātāja uzvārds (nosaukums) un adrese, kas piegādā preces vai sniedz pakalpojumus;

2) tā nodokļa maksātāja uzvārds (nosaukums) un adrese, kam tiek piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi;

3) piegādāto preču daudzums un parastais komercapzīmējums vai sniegto pakalpojumu veids un apjoms;

4) preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas diena;

5) maksa par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (10. pants) un

6) nodokļa, kas uzliekams par minēto maksu, summa (5. punkts).

[..]

15. pants — Priekšnodokļa atskaitīšana

1. Nodokļa maksātājs var atskaitīt no priekšnodokļa šādas summas:

1) nodokli, kas atsevišķi minēts faktūrrēķinos 14. panta nozīmē, kurus tam par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu savu uzņēmumu labā ir izsnieguši citi nodokļa maksātāji. Ja atsevišķi norādītā nodokļa summa attiecas uz

tādiem darījumiem, par kuriem ir samaksāts, bet kuri vēl nav izpildīti, tad tā ir atskaitāma brīdī, kad sastādīts faktūrrēķins un veikts maksājums;

[..]."

12 Tā kā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu ir norādījusi uz tiesisko stāvokli, kāds šajā jomā pastāv Austrijas Republikā, ir jāprecizē, ka minētajā dalībvalstī 12. panta 2. punkta 2. apakšpunkts 1994. gada likumā par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz, BGBl.. 663/1994*) paredz:

"Par tādām, kas veiktas uzņēmuma labā, nav uzskatāmas preču piegādes, pakalpojumu sniegšana vai preču ievedumi:

a) kuru maksa neveido pamatizdevumus (izmaksas), kas atskaitāmi no nodokļa 20. panta 1. punkta 1. līdz 5. apakšpunkta nozīmē 1988. gada likumā par ienākumu nodokli (*Einkommensteuergesetz, BGBl. 100/1988*);

[..]."

13 Pēdējā minētā norma ir izteikta šādā redakcijā:

"No nodokļa nevar atskaitīt šādus ieņēmumus:

[..]

2. [..]

d) izmaksas vai izdevumus, kas saistīti ar biroju, kurš atrodas dzīvesvietā, un šī biroja aprīkojumu, kā arī preces dzīvesvietas iekārtošanai. Ja birojs, kas atrodas dzīvesvietā, ir visas uzņēmuma darbības un nodokļa maksātāja profesionālās darbības galvenā vieta, tad izmaksas un izdevumi, kas ar to saistīti, to skaitā izmaksas aprīkojumam, no nodokļa ir atskaitāmi."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

14 No pamata lietas materiāliem izriet, ka 1990. gadā HE kopīpašumā ar sievu ieguva zemes gabalu. Vīrs ieguva īpašumā vienu ceturto domājamo daļu, bet sieva — trīs ceturtās domājamās daļas. Pēc tam laulātie uzticēja dažādiem uzņēmumiem dzīvojamās mājas būvniecību uz minētā zemes gabala. Tiesas sēdē Eiropas Kopienu Tiesā HE pārstāvis precizēja, ka arī attiecībā uz minēto ēku kopīpašnieku domājamās daļas bija viena ceturtā domājamā daļa vīram un trīs ceturtās domājamās daļas sievai. Visi faktūrrēķini attiecībā uz ēkas būvniecību bija adresēti HE kungam un kundzei, neminot atšķirības atkarībā no katra kopīpašnieka domājamās daļas.

15 Ir zināms, ka HE kungs izmantoja vienu minētās dzīvojamās mājas istabu kā biroju, lai tur vienlaikus ar algoto darbu veiktu papildu profesionālo darbību kā ar konkrētu nozari saistītu publikāciju autors.

16 PVN deklarācijās par laika posmu, uz kuru attiecas 1991., 1992. un 1993. taksācijas gads, HE kungs, balstoties uz faktūrrēķiniem attiecībā uz ēkas būvniecību, veica attiecīgu nodokļa atskaitīšanu; pēc viņa uzskatiem atskaitāmā daļa bija 12 %, kas atbilst biroja platības attiecībai pret ēkas kopējo dzīvojamo platību.

17 Tomēr *Finanzamt* atteicās veikt šo atskaitījumu, pamatojoties uz to, ka mājas īpašnieks un ieguvējs no šiem būvniecības pakalpojumiem ir laulātie HE abi kopā, nevis HE kungs viens pats.

18 Prasību, ko pret šo atteikumu cēla HE kungs, pirmajā instancē daļēji apmierināja *Finanzgericht.*

19 Kā norādīja minētā tiesa, no civiltiesību viedokļa HE kungs saistībā ar biroju ir mājas īpašnieks un būvdarbu pieņēmējs tikai daļā, kas atbilst vienai ceturtajai daļai. Tā kā citu pierādījumu nebija, *Finanzgericht* balstījās uz namīpašuma sadalījumu starp laulātajiem. Ņemot vērā, ka sievas īpašums bija trīs ceturtās domājamās daļas, *Finanzgericht* atzina HE kunga tiesības saistībā ar biroju atskaitīt PVN tikai tādā apmērā, kas atbilst vienai ceturtajai daļai, proti, vienai ceturtajai daļai no 12 % no priekšnodokļa kopējās summas. Pēc minētās tiesas uzskatiem apstāklim, ka faktūrrēķini bija adresēti abiem laulātajiem kopā, šajā sakarā nav nozīmes.

20 Gan *Finanzamt*, gan HE kungs iesniedza kasācijas sūdzību [*Revision*] par minēto spriedumu *Bundesfinanzhof.*

21 *Finanzamt* uzskata, ka ir jānošķir, vai pamata prāvā aplūkotie pakalpojumi tika sniegti abiem kopīpašniekiem kopā vai tikai vienam no viņiem. Ja pēc pasūtījuma nevar skaidri secināt, kas ir mājas īpašnieks, tad par ieguvējiem no būvdarbiem ir uzskatāmi abi kopīpašnieki. Šajā sakarā jautājumam par HE kunga un kundzes namīpašuma attiecīgo sadalījumu daļās nav nozīmes. Jebkurā gadījumā tas, ka PVN priekšnodokļa summa nav noteikta katram kopīpašniekam atsevišķi, kā arī tas, ka faktūrrēķini ir izsniegti uz abu laulāto vārda, tos nenošķirot, liedz HE kungam saņemt jebkādus atskaitījumus.

22 Turpretī HE kungs uzskata, ka, tā kā viņam ir ekskluzīvas lietošanas tiesības uz ēkas daļu, kas tiek izmantota kā birojs, tad viņš ir uzskatāms par vienīgo mājas īpašnieku attiecībā uz šīs daļas būvdarbiem. Kā norāda HE kungs, atteikums piešķirt pieprasīto atskaitījumu, pamatojoties vienīgi uz valsts civiltiesībām, nav saderīgs ar kopējo PVN sistēmu. Pretēji tam, ko nospriedusi pirmās instances tiesa, tiesības uz atskaitīšanu ir attiecināmas uz visu PVN par biroja būvniecību jeb 12 % no PVN kopējās summas, kas maksājama par ēku.

23 *Bundesfinanzhof* norāda, ka, piemērojot Vācijas tiesības, gadījumā, ja pasūtījumu kopīgi veic vairākas personas, darbojoties kā vienkārša faktiska vienība, nevis kā patstāvīga juridiska vienība — personālsabiedrība vai kapitālsabiedrība, — katra no šīs faktiskās vienības personām ir ieguvēja no saņemtajiem pakalpojumiem attiecībā uz daļu, par ko ir vienošanās šīs personas labā. Šajā gadījumā saistībā ar PVN attiecīgās personas nerīkojās kā vienība, tāpēc ir uzskatāms, ka abi laulātie ir ieguvēji no sniegtajiem pakalpojumiem.

24 Tāpat minētā tiesa norāda — *Finanzgericht* ir atzinusi, ka birojā, kas atradās kopīgi uzbūvētajā ēkā, profesionālu darbību veica tikai HE kungs. Atbilstoši *Bundesfinanzhof* judikatūrai tiesības uz atskaitīšanu ieguvēju sabiedrību [*Erwerbsgemeinschaften*] gadījumā ir katram no uzņēmējiem, kurš iegādājas kādu lietu izmantošanai profesionālajā darbībā atbilstoši savai daļai vienībā. Gadījumā, ja laulātie īrē telpas

profesionālai darbībai, ko tikai viens no viņiem izmanto sava uzņēmuma vajadzībām, tad — ņemot vērā, ka citu pierādījumu nav — *Bundesfinanzhof* ir jābalstās uz Vācijas Civilkodeksa (*Bürgerliches Gesetzbuch*) 742. pantu, saskaņā ar kuru tiesības un pienākumi starp vienības dalībniekiem ir dalāmi uz pusēm, un ir jānospriež, ka atskaitījums viena attiecīgā dalībnieka labā, kurš izmanto lietu profesionālajā darbībā, attiecas tikai uz pusi no priekšnodokļa kopējās summas.

25 Arī *Finanzgericht* šajā gadījumā nonāca pie tāda paša secinājuma, pareizi nospriežot — apstāklis, ka faktūrrēķini bija noformēti uz abu laulāto vārda, iznākumu neskar.

26 Tomēr *Bundesfinanzhof* nav pārliecināta, ka šis risinājums ir saderīgs ar Sesto direktīvu.

27 Pirmkārt, nav iespējams droši atbildēt, vai tādas dzīvojamās mājas būvniecība, kurā ir iekārtots birojs, ir notikusi HE kunga "kā nodokļa maksātāja" vajadzībām un ar mērķi veikt "ar nodokli apliekamus darījumus" Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta nozīmē vai arī šāda dzīvojamās mājas būvniecība ir notikusi privātām vajadzībām, vēl jo vairāk tāpēc, ka, piemēram, Austrijas iestādes tādā gadījumā liedz tiesības uz atskaitījumu.

28 Tāpat šajā sakarā ir jānosaka, vai izdevumiem saistībā ar biroja būvniecību dzīvesvietā ir "izteikti profesionāls raksturs" vai nav, jo pēdējā gadījumā uz šiem izdevumiem atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajam teikumam neattiecas tiesības uz atskaitīšanu.

29 Pieņemot, ka tiesības uz atskaitīšanu šādos gadījumos principā ir spēkā, ir jālemj par izpildes noteikumiem, saskaņā ar kuriem Kopienu tiesībās tiek īstenotas šīs tiesības uz atskaitījumu, vienībai iegādājoties ražošanas līdzekli, ja tā ir nedalāma vienība vai laulība un pati nerīkojas kā nodokļa maksātājs.

30 Visbeidzot, jautājumā par to, kā piemērot Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 22. panta 3. punkta a) un c) apakšpunktā izklāstītos nosacījumus, rodas šaubas sakarā ar valsts judikatūru, saskaņā ar kuru prasības sniegt faktūrrēķinā papildu norādes par attiecīgajām domājamām daļām, nav būtiskas.

31 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai persona, kas iegādājas vai uzbūvē dzīvojamo māju, lai tajā dzīvotu, minēto māju iegādājoties vai būvējot, rīkojas kā nodokļa maksātājs, ja vienu no istabām šajā ēkā tā ir paredzējusi izmantot kā biroju neatkarīgai papildu darbībai?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša,

vai tad, ja nedalāma vienība vai laulātie — gadījumā, ja pati vienība neveic profesionālu darbību — veic pasūtījumu attiecībā uz ražošanas līdzekli, ir uzskatāms, ka ieguvējs ir persona, kura nav nodokļa maksātāja un kurai nav tiesību uz PVN priekšnodokļa, kas samaksāts iegādes laikā, atskaitīšanu, vai arī jāuzskata, ka ieguvēji no darījuma ir visi kopīpašnieki?

3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša,

vai tad, ja laulātie iegādājas nedalāmu ražošanas līdzekli un ja šo īpašumu profesionālai darbībai izmanto tikai viens no kopīpašniekiem sava uzņēmuma labā, atskaitīšanas tiesības var izmantot

a) šis kopīpašnieks vienīgi tādā apjomā, kas atbilst priekšnodokļa daļai, kura vienāda ar ieguvēja domājamo daļu,

vai

b) šis kopīpašnieks atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam var atskaitīt priekšnodokļa summu, kas atbilst daļai, kādu no visas lietas viņš izmanto profesionālajai darbībai (ņemot vērā ceturtajā jautājumā paredzētos faktūrrēķina sastādīšanas nosacījumus)?

4. Vai, izmantojot atskaitīšanas tiesības atbilstoši Sestās direktīvas 18. pantam, faktūrrēķins minētās direktīvas 22. panta 3. punkta nozīmē ir jāizdod tikai uz šī viena kopīpašnieka/laulātā vārda — un jānorāda cenas un attiecīgā nodokļa daļas, kas atbilst viņa domājamai daļai, — vai arī pietiek ar faktūrrēķinu, kas izdots kopīpašniekiem/laulātajiem, nenorādot šādu sadalījumu?"

Ievada apsvērumi

32 Iesākumā ir jāatgādina, ka no lietas materiāliem izriet:

— laulātie HE kopīgi ieguva zemes gabalu, uz kura kā kopīpašumu uzbūvēja dzīvojamo māju;

— vienībā, ko laulātie HE izveidojuši, stājoties laulībā, gan attiecībā uz zemes gabalu, gan māju vīra domājamā daļa atbilst vienai ceturtajai daļai, bet sievas domājamā daļa — trijām ceturtajām daļām;

— līdzās algotam darbam HE kungs papildus veic neatkarīgu profesionālo darbību kā ar konkrētu nozari saistītu publikāciju autors;

— minētās papildu darbības vajadzībām viņš kopīgajā mājā vienu istabu izmanto kā biroju; ir zināms, ka šī istaba atbilst 12 % no ēkas kopējās dzīvojamās platības;

— HE kunga sieva neveic nekādu saimniecisko darbību Sestās direktīvas nozīmē un nevienu brīdi nav izmantojusi šo biroju;

— arī vienība, ko laulātie HE izveidojuši, stājoties laulībā, neveic nekādu saimniecisku darbību Sestās direktīvas nozīmē, un šai vienībai nav juridiskas personas statusa, tāpat tai nav pilnvaru darboties patstāvīgi;

— tā kā rezultātā ne HE kundzei, ne minētajai vienībai nav nodokļa maksātāju statusa, tiem nav tiesību uz atskaitīšanu saskaņā ar Sesto direktīvu;

— faktūrrēķini, kas saistīti ar mājas būvniecību, tika adresēti abiem laulātajiem HE kopā, neprecizējot ne cenas daļas, ne PVN apmēru, kas atbilst katra laulātā domājamai daļai kopīpašumā;

— HE kungs lūdz piešķirt PVN priekšnodokļa atskaitījumu par visu biroju, ko viņš izmanto tikai profesionālajā darbībā, proti — 12 %, lai gan viņam pieder nekustamā kopīpašuma domājamā daļa 25 % apjomā.

33 Uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild, ņemot vērā šīs pamata lietas pazīmes.

34 Jāpiebilst — lai atbildētu uz minētajiem jautājumiem par Sestās direktīvas 17. un 22. pantu, nav atsevišķi jāaplūko šo noteikumu sākotnējā redakcija un redakcija, kas izriet no Direktīvas 91/680, jo, sniedzot interpretāciju, kas Tiesai jāveic šajā lietā, ir uzskatāms, ka šie noteikumi pēc būtības ir identiski.

Par pirmo jautājumu

35 Šajā jautājumā iesniedzējtiesa pēc būtības vēlas zināt, vai persona, kas iegādājas vai uzbūvē māju, lai tajā dzīvotu kopā ar ģimeni, darbojas kā nodokļa maksātājs un vai tai līdz ar to ir tiesības uz atskaitīšanu atbilstoši Sestās direktīvas 17. pantam, ja šī persona vienu minētās ēkas istabu izmanto kā biroju, lai papildus veiktu saimniecisku darbību tās pašas direktīvas 2. un 4. panta nozīmē.

36 Šajā sakarā uzreiz jāatgādina, ka Sestā direktīva izveido kopēju PVN sistēmu, kas īpaši balstīta uz vienotu definīciju darījumiem, kuriem uzliek nodokļus (skat. 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, *Recueil*, I-6729. lpp., 38. punkts).

37 No minētās direktīvas 2. panta, kurā noteikta PVN piemērošanas joma, kopā ar tās pašas direktīvas 4. pantu izriet, ka minētos nodokļus piemēro tikai darbībām, kam ir saimniecisks raksturs, ja tās dalībvalsts iekšienē veic nodokļa maksātājs, kas darbojas šādā statusā.

38 Atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 1. punktam nodokļa maksātāji ir visas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru šī panta 2. punktā norādītu saimniecisku darbību.

39 Jēdziens "saimnieciskā darbība" minētajā 2. punktā ir definēts kā tāds, kas aptver "visas" ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, to skaitā ilglaicīgu

ķermeniskas vai bezķermeniskas lietas izmantošanu nolūkā gūt no tās ienākumus. Šis "izmantošanas" jēdziens atbilstoši kopējās PVN sistēmas neitralitātes principam attiecas uz visiem minētajiem darījumiem neatkarīgi no to juridiskās formas (skat. 2004. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-8/03 *BBL*, *Recueil*, I-10157. lpp., 36. punkts).

40 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Sestās direktīvas 4. pants tādējādi nosaka ļoti plašu PVN piemērošanas jomu, aptverot visus ražošanas, tirdzniecības un pakalpojumu sniegšanas posmus (it īpaši skat. 1990. gada 4. decembra spriedumu lietā C-186/89 *Van Tiem*, *Recueil*, I-4363. lpp., 17. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, 42. punkts).

41 Pamatojoties uz kritērijiem, kas izklāstīti minētās direktīvas 4. pantā un kas ir vienīgais pamats, lai novērtētu, vai personai ir nodokļa maksātāja statuss (skat. iepriekš minētos spriedumus lietās *Van Tiem*, 25. punkts, un *BBL*, 36. punkts), ir uzskatāms, ka tādai personai, kāds ir HE kungs, ir šāds statuss.

42 No lietas materiāliem izriet, ka laika posmā, uz kuru attiecas pamata prāva, t.i., no 1991. līdz 1993. gadam, ieinteresētā persona — kaut arī tikai kā papildu darbību — faktiski veica neatkarīgu saimniecisku darbību minētā 4. panta nozīmē.

43 Turklāt no Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta izriet, ka tad, ja nodokļa maksātājs, darbojoties šādā statusā, izmanto īpašumu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto īpašumu. Savukārt, ja īpašums netiek izmantots nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības veikšanai tās pašas direktīvas 4. panta nozīmē, bet nodokļa maksātājs izmanto šo īpašumu privātam patēriņam, tad nevar rasties nekādas tiesības uz atskaitīšanu (šajā sakarā skat. 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz*, *Recueil*, I-3795. lpp., 8. un 9. punkts).

44 Šajā sakarā no lietas materiāliem izriet, ka laika posmā, uz kuru attiecas pamata lieta, HE kungs, veicot neatkarīgu saimniecisko darbību kā ar konkrētu nozari saistītu publikāciju autors, viens pats izmantoja vienu istabu ēkā, kuru uzbūvēja sievai un sev un kuras kopīpašnieks viņš ir.

45 Apstāklim, ka šajā gadījumā ieinteresētā persona saimnieciskās darbības veikšanai izmantoja tikai daļu no minētās ēkas, nav nozīmes.

46 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru gadījumā, ja ražošanas līdzeklis tiek izmantots gan profesionāliem, gan privātiem mērķiem, saistībā ar PVN ieinteresētā persona var izvēlēties ietvert visu šo īpašumu sava uzņēmuma kapitālā, vai arī visu šo īpašumu saglabāt kā privātīpašumu, tādējādi to pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, vai arī — kā pamata lietā — ietvert to savā uzņēmumā tikai tādā mērā, kādā tas tiek izmantots faktiskai profesionālai darbībai (šajā sakarā it īpaši skat. 2001. gada 8. marta spriedumu lietā C-415/98 *Bakcsi, Recueil*, I-1831. lpp., 24.–34. punkts, un 2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-269/00 *Seeling, Recueil*, I-4101. lpp., 40. un 41. punkts).

47 Tādējādi pēdējā minētajā gadījumā ir uzskatāms, ka attiecīgais uzņēmējs ir rīkojies kā nodokļa maksātājs tikai daļā, kas attiecas uz īpašuma izmantošanu profesionālai darbībai, iegādājoties vai būvējot ēku, kas šajā daļā ir uzskatāma par tādu, ko šis uzņēmējs izmanto darījumiem, kuriem piemēro nodokli, Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē.

48 Iepriekš sniegto interpretāciju apstiprina neitralitātes princips, atbilstoši kuram attiecīgajai personai ir jāmaksā PVN tikai tad, ja PVN attiecas uz precēm vai pakalpojumiem, ko šī persona izmanto privātam patēriņam, nevis profesionālai darbībai, kurai piemēro nodokli.

49 Kā Komisija pareizi uzsver, šaubas, ko iesniedzējtiesa paudusi attiecībā uz to, vai tāds darījums, par kādu ir pamata lieta, ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, nav pamatotas.

50 Apstāklim, ka cita dalībvalsts (kā šajā gadījumā Austrijas Republika) neattiecina tiesības uz atskaitīšanu uz gadījumiem, kad birojs atrodas dzīvesvietā, nav nozīmes, ņemot vērā PVN sistēmas vienoto raksturu, kā arī saskaņošanas mērķi, kas izvirzīts minētajā sistēmā un no kura izriet, ka atkāpes no tiesībām uz atskaitīšanu ir atļautas tikai gadījumos, kas skaidri noteikti Sestajā direktīvā, lai nodrošinātu to vienādu piemērošanu visās dalībvalstīs.

51 Turklāt, tā kā iesniedzējtiesa balstās uz Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu, vispirms ir jānorāda, ka saskaņā ar Kopienas tiesību aktu pašreizējo nostādni Padome nav izdevusi nevienu tiesību aktu, kas izslēgtu no atskaitīšanas tiesībām izdevumus, kuri nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumus. Turklāt Vācijas tiesību akti, kas bija piemērojami brīdī, kad stājās spēkā minētā direktīva, attiecībā uz birojiem, kuri atrodas dzīvesvietā, neietvēra nekādus izņēmumus no tiesībām uz atskaitīšanu. Visbeidzot, Vācijas Federatīvajai Republikai netika atļauts ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no minētās direktīvas noteikumiem, tās 27. panta nozīmē.

52 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka persona, kas iegādājas vai uzbūvē māju, lai tajā dzīvotu kopā ar ģimeni, darbojas kā nodokļa maksātājs un tai līdz ar to ir tiesības uz atskaitīšanu atbilstoši Sestās direktīvas 17. pantam, ja šī persona vienu minētās ēkas istabu izmanto par biroju, lai — kaut vai papildus — veiktu saimniecisku darbību tās pašas direktīvas 2. un 4. panta nozīmē, un ja tā ietver šo ēkas daļu sava uzņēmuma kapitālā.

Par otro jautājumu

53 Šis jautājums pēc būtības ir par to, vai gadījumā, ja vienība, kas izveidota, stājoties laulībā, un kam nav juridiskas personas statusa, un kas pati neveic saimniecisku darbību Sestās direktīvas nozīmē, veic pasūtījumu attiecībā uz ražošanas līdzekli, tad vienībā ietilpstošie kopīpašnieki, kas veido minēto vienību, minētās direktīvas nozīmē ir uzskatāmi par ieguvējiem no šī darījuma.

54 Šajā sakarā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka vienība, ko laulātie HE izveidojuši, stājoties laulībā, pati neveica saimniecisku darbību kā sabiedrība civiltiesību nozīmē, kam būtu juridiskas personas statuss, vai kā vienība, kam, lai arī nav juridiskas personas statusa, faktiski ir tiesības patstāvīgi rīkoties. Minētie laulātie, iegādājoties zemes gabalu un būvējot ēku, faktiski rīkojās kopīgi.

55 Tādējādi no PVN viedokļa minētā vienība nav iesaistījusies attiecīgajos darījumos un tāpēc to nevar uzskatīt par nodokļa maksātāju Sestās direktīvas nozīmē.

56 Šajos apstākļos un, tā kā nav citu atbilstīgu pierādījumu, ir uzskatāms, ka saskaņā ar Sesto direktīvu laulātie HE kā ražošanas līdzekļa kopīpašnieki ir ieguvēji no minētās lietas iegādes.

57 Šis risinājums atbilst arī neitralitātes principam. Ņemot vērā, ka tā ir vienība, ko izveidojuši minētie laulātie un kas nav nodokļa maksātāja, kā rezultātā tai nav tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, šādas tiesības uz atskaitīšanu ir jāatzīst katram laulātajam atsevišķi, ja vien tiem ir nodokļa maksātāju statuss.

58 Tādēļ uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tad, ja vienība, kas izveidota, stājoties laulībā, un kam nav juridiskas personas statusa, un kas pati neveic saimniecisku darbību Sestās direktīvas nozīmē, veic pasūtījumu attiecībā uz ražošanas līdzekli, tad vienībā ietilpstošie kopīpašnieki, kas veido minēto vienību, minētās direktīvas nozīmē ir uzskatāmi par ieguvējiem no šī darījuma.

Par trešo jautājumu

59 Šajā jautājumā iesniedzējtiesa pēc būtības vēlas zināt, vai tad, ja divi laulātie, kas izveidojuši vienību, stājoties laulībā, iegādājas ražošanas līdzekli, kura daļu profesionālai darbībai izmanto tikai viens no laulātajiem kopīpašniekiem, viņam ir tiesības uz visa PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, kas uzlikts ražošanas līdzekļa daļai, ko viņš izmanto uzņēmuma vajadzībām, vai arī viņam ir tiesības tikai uz tādas PVN priekšnodokļa daļas atskaitīšanu, kas vienāda ar ieguvēja domājamo daļu.

60 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāatgādina — valsts pirmās instances tiesa nosprieda, ka no Vācijas civiltiesību viedokļa HE kungs ir ieguvējs no būvdarbiem tikai ar biroju saistītajā daļā, kas atbilst vienai ceturtajai daļai. Minētā valsts tiesa šajā sakarā balstījās uz zemes īpašuma sadalījumu starp laulātajiem kopīpašniekiem, saskaņā ar kuru vīra domājamā daļa atbilst tikai 25 % no kopīpašuma. Tāpēc minētā tiesa HE kungam atzina tikai tiesības atskaitīt vienu ceturto daļu no priekšnodokļa, kas maksājams par biroju, kuru izmanto uzņēmuma vajadzībām, proti, vienai ceturtajai daļai no 12 % no kopējā PVN priekšnodokļa.

61 HE kungs turpretī uzskata, ka viņam saskaņā ar Sesto direktīvu ir tiesības atskaitīt no PVN priekšnodokļa summu, kas atbilst daļai, kādā viņš profesionālai darbībai izmanto īpašumu kopumā, proti 12 % no kopējās priekšnodokļa summas.

62 Šajā sakarā uzreiz jāatgādina — kā izriet jau no nosaukuma, Sestās direktīvas mērķis ir izveidot kopēju PVN sistēmu, vienoti un atbilstīgi Kopienas tiesību aktiem nosakot darījumus, kam uzliek nodokļus (skat. šī sprieduma 36. punktu un šajā spriedumā minēto judikatūru).

63 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet — tā kā Sestās direktīvas normās nav skaidras norādes uz dalībvalstu tiesībām, tad, nosakot to jēgu un piemērojamību, visā Kopienā ir jāvadās pēc patstāvīgas un vienotas interpretācijas, lai novērstu, ka dažādās dalībvalstīs PVN sistēma tiek piemērota atšķirīgi (skat. 2003. gada 27. novembra spriedumu lietā C-497/01 *Zita Modes*, *Recueil*, I-14393. lpp., 34. punkts).

64 Konkrēti, attiecībā uz Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu, saskaņā ar kuru "preču piegāde" nozīmē tiesību rīkoties ar ķermenisku lietu kā īpašniekam nodošanu, no Tiesas judikatūras izriet, ka piegādes jēdziens nenorāda uz īpašuma nodošanu tādās formās, kas paredzētas piemērojamās valsts tiesībās, bet ietver jebkādus darījumus, ar kuriem viena persona nodod ķermenisku lietu otrai personai, dodot tai tiesības to faktiski izmantot tā, it kā šī pēdējā minētā persona būtu šīs lietas īpašnieks. Ja konstatējums, ka ir notikusi preču piegāde, kas ir viens no trijiem darījumiem, kuriem piemēro nodokli, būtu atkarīgs no nosacījumu izpildes, kas dažādu dalībvalstu civiltiesībās atšķirtos, tad minētās direktīvas mērķis būtu apdraudēts (šajā sakarā skat. 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, *Recueil*, I-285. lpp., 7. un 8. punkts; 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 *Armbrecht*, *Recueil*, I-2775. lpp., 13. un 14. punkts, kā arī 2003. gada 6. februāra spriedumu lietā C-185/01 *Auto Lease Holland*, *Recueil*, I-1317. lpp., 32. un 33. punkts).

65 Tādējādi nevar piekrist ne valsts pirmās instances tiesas nostājai, kuras pamatojums balstīts uz īpašumtiesību sistēmu Vācijas civiltiesībās, ne arī nostājai, ko rakstveida apsvērumos paudusi Komisija, saskaņā ar kuru HE kunga lūgumu nevar apmierināt, ja atbilstoši valsts tiesību normām īpašumtiesību jomā viņam nav tiesību uz visu ražošanas līdzekli.

66 Turklāt, lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, nav svarīgi, kurš no kopīpašniekiem ir faktiski maksājis faktūrrēķinus par ēkas būvniecību, jo no Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta izriet, ka atlīdzību var maksāt arī trešā persona.

67 Lai atbildētu uz trešo jautājumu, ir — gluži otrādi — jāatgādina, ka šajā gadījumā HE kungs pats izmanto biroju, kas atrodas dzīvojamajā mājā, turklāt simtprocentīgi saimnieciskās darbības veikšanai, un ka viņš ir nolēmis šo istabu pilnībā pievienot uzņēmuma kapitālam. Tādējādi ir redzams, ka faktiski ieinteresētā persona rīkojas ar šo istabu kā īpašnieks un tātad atbilst nosacījumam, kas izriet no judikatūras, kura minēta šī sprieduma 64. punktā.

68 Jāpiebilst, ka HE kungs lūdz atskaitīt no PVN priekšnodokļa summu, kas ir vienāda ar summu, kura atbilst lietas daļai, ko viņš izmanto tikai profesionālai darbībai, un ka viņš ir nolēmis uzskatīt to par uzņēmuma īpašumu.

69 Turklāt apstākļos, kādi ir pamata lietā, saistībā ar biroju tiesības uz atskaitīšanu nevar rasties nevienam citam uzņēmējam kā tikai HE kungam, un tādēļ šajā gadījumā nav iespējams, ka būtu notikusi krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana.

70 HE kunga lūgums nolūkā saņemt visa PVN atskaitījumu, kas attiecas uz šo biroju, šajos apstākļos ir uzskatāms par atbilstošu atskaitīšanas sistēmai, kuras mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN (it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Zita Modes*, 38. punkts).

71 Var secināt, ka uzņēmējs, kāds ir HE kungs, kas visu istabu, kuru viņš izmanto par biroju, ir iekļāvis uzņēmuma kapitālā, ir jābūt tiesībām saņemt visa PVN atskaitījumu, kas tieši piemērojams izmaksām par dažādiem elementiem, kuri veido šīs ēkas daļas vērtību. Ja viņš varētu atskaitīt tikai daļu no PVN, ko viņš ir maksājis par šo istabu, kuru viņš pilnībā izmanto darījumiem, par ko piemēro nodokli — daļu, kas noteikta pēc viņa domājamās daļas visa nama kopīpašumā, — minētais uzņēmējs netiktu atbrīvots no visa nodokļa, kas piemērojams īpašumam, kuru viņš izmanto saimnieciskās darbības veikšanai; tas būtu pretrunā ar neitralitātes principu.

72 Iepriekš sniegtā interpretācija atbilst arī vienlīdzīgas attieksmes principam, kas ir neitralitātes principa sekas.

73 Tātad pret diviem nodokļa maksātājiem, kas objektīvi atrodas vienādā stāvoklī tādā ziņā, ka katrs no tiem pilnībā izmanto vienādu procentuālo daļu no ēkas kā biroju, ko ir ietvēruši savos uzņēmumos, ir vienāda attieksme, jo abiem ir tiesības atskaitīt no PVN priekšnodokļa vienādu summu. Atšķirīga stāvokļa gadījumā tiek ņemta vērā šī atšķirība — ja vienam pieder viss namīpašums, bet otram — tikai domājamā daļa — sakarā ar to, ka pirmajam no minētajiem ir iespēja 100 % apmērā atskaitīt PVN priekšnodokli, jo viņš nolemj pilnībā iekļaut ēku, kas tiek izmantota dažādām vajadzībām, savā uzņēmumā, turpretim otrs var saņemt PVN atskaitījumu tikai daļā, kādā viņam tas faktiski piemērots, t.i., daļā, kas attiecas uz viņa domājamo daļu kopīpašumā (kas pamata prāvā aplūkotajā gadījumā atbilst 25 %).

74 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos argumentus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka tad, ja divi laulātie, kas izveidojuši vienību, stājoties laulībā, iegādājas ražošanas līdzekli, kura daļu profesionālai darbībai izmanto tikai viens no laulātajiem kopīpašniekiem, viņam ir tiesības uz visa PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, kas attiecas uz īpašuma daļu, ko viņš izmanto uzņēmuma vajadzībām, ja minētā atskaitītā PVN summa nepārsniedz domājamo daļu, kas nodokļa maksātājam pieder minētajā kopīpašumā.

Par ceturto jautājumu

75 Šis jautājums pēc būtības ir par to, vai Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkts iespējai izmantot tiesības uz atskaitīšanu tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, izvirza prasību, ka nodokļa maksātājam vajadzīgs faktūrrēķins, kas izdots uz viņa vārda un kurā norādītas cenas un PVN daļas, kas atbilst viņa domājamai daļai kopīpašumā, vai arī šim nolūkam pietiek ar faktūrrēķinu, kas laulātajiem, kuriem pieder kopīpašums, izdots, nenorādot šādu sadalījumu.

76 Šajā sakarā jānorāda, ka no Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta — gan sākotnējā redakcijā, gan redakcijā atbilstoši Direktīvai 91/680 — izriet, ka faktūrrēķins skaidri parāda cenu bez nodokļa un attiecīgo nodokli katrai likmei, kā arī visus izņēmumus.

77 No tā var secināt, ka, izņemot minētās minimālās prasības, Sestā direktīva neparedz nekādus citus obligātus noteikumus, kas attiektos uz ceturto prejudiciālo jautājumu.

78 Saskaņā ar Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta c) apakšpunktu dalībvalstis var izstrādāt kritērijus, lai noteiktu, vai dokuments der faktūrrēķina vietā, un atbilstoši tā paša panta 8. punktam dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu.

79 Vācijas Federatīvā Republika ir izmantojusi pēdējo minēto iespēju. Tādējādi šajā dalībvalstī *UStG* paredz, ka faktūrrēķinā ir jānorāda tās personas uzvārds un adrese, kas gūst labumu no darījuma, piegādāto preču daudzums un parastais komercapzīmējums vai sniegto pakalpojumu veids un apjoms, kā arī maksa par darījumu.

80 Tomēr, kā atgādina Komisija, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka pārējām prasībām, kas izvirzītas atskaitīšanas tiesību izmantošanai, attiecībā uz norādēm faktūrrēķinā, izņemot norādes, kuras minētas Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā, ir jāaprobežojas ar to, kas ir vajadzīgs, lai nodokļu iestāde varētu iekasēt PVN un veikt kontroli. Turklāt šādas norādes to skaita vai tehniskās sarežģītības dēļ nedrīkst padarīt atskaitīšanas tiesību izmantošanu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi sarežģītu (1988. gada 14. jūlija spriedums apvienotajās lietās 123/87 un 330/87 *Jeunehomme* un *EGI*, *Recueil*, 4517. lpp., 17. punkts). Arī pasākumi, ko dalībvalstis var pieņemt atbilstoši tās pašas direktīvas 22. panta 8. punktam, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tātad tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmē PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, ko ievieš Kopienas tiesību akti šajā jomā (2000. gada 21. marta spriedums apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 52. punkts, un 2000. gada 19. septembra spriedums lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, *Recueil*, I-6973. lpp., 59. punkts).

81 Tādā gadījumā, par kādu ir pamata lieta, nav iespējams, ka būtu notikusi krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana, jo šī lieta attiecas uz īpašu vienības veidu, proti, faktisku kopīpašumu, kas pieder laulātajiem; pašai vienībai nav nodokļa maksātāja statusa, un tikai viens no laulātajiem tajā veic saimniecisku darbību, tādējādi faktūrrēķinus, pat ja tie izdoti uz "HE kunga un kundzes" vārda, nenorādot cenu un PVN daļas, kas atbilst katra laulātā domājamai daļai kopīpašumā, nevar izmantot laulātais, kurš nav nodokļa maksātājs, vai vienība, lai atkal saņemtu tādu pašu PVN summas atskaitījumu.

82 Šajos apstākļos tiesību uz atskaitīšanu liegšana laulātajam, kas ir nodokļa maksātājs, pamatojot šo atteikumu tikai ar to, ka faktūrrēķini neietver norādes, kas prasītas piemērojamos valsts tiesību aktos, būtu nesaderīga ar samērīguma principu.

83 Tādējādi uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkts iespējai izmantot tiesības uz atskaitīšanu tādos apstākļos, kādi ir pamata prāvā, neizvirza prasību, ka nodokļa maksātājam vajadzīgs faktūrrēķins, kas izdots uz viņa vārda un kurā norādīta cena un PVN daļa, kas atbilst viņa domājamai daļai kopīpašumā. Šim nolūkam pietiek ar faktūrrēķinu, kas laulātajiem, kuriem pieder kopīpašums, izdots, nenorādot šādu sadalījumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

84 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, ko izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies sakarā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesai, izņemot tādus tiesāšanās izdevumus, kas radušies lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze — gan tās sākotnējā redakcijā, gan redakcijā, kas izriet no Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvas 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388 nolūkā atcelt fiskālās robežas, ir jāinterpretē šādi:

— **persona, kas iegādājas vai uzbūvē māju, lai tajā dzīvotu kopā ar ģimeni, darbojas kā nodokļa maksātājs, un tai līdz ar to ir tiesības uz atskaitīšanu atbilstoši Sestās direktīvas 77/388 17. pantam, ja šī persona vienu minētās ēkas istabu izmanto par biroju, lai — kaut vai papildus — veiktu saimniecisku darbību tās pašas direktīvas 2. un 4. panta nozīmē, un ja tā ietver šo ēkas daļu sava uzņēmuma kapitālā;**

— **tad, ja vienība, kas izveidota, stājoties laulībā, un kam nav juridiskas personas statusa, un kas pati neveic saimniecisku darbību Sestās direktīvas 77/388 nozīmē, veic pasūtījumu attiecībā uz ražošanas līdzekli, tad vienībā ietilpstošie kopīpašnieki, kas veido minēto vienību, šīs direktīvas nozīmē ir uzskatāmi par ieguvējiem no šī darījuma;**

— **tad, ja divi laulātie, kas izveidojuši vienību, stājoties laulībā, iegādājas ražošanas līdzekli, kura daļu profesionālai darbībai izmanto tikai viens no laulātajiem kopīpašniekiem, viņam ir tiesības uz visa pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu, kas attiecas uz īpašuma daļu, ko viņš izmanto uzņēmuma vajadzībām, ja minētā atskaitītā summa nepārsniedz domājamo daļu, kas nodokļa maksātājam pieder minētajā kopīpašumā;**

— **Sestās direktīvas 77/388 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 22. panta 3. punkts iespējai izmantot tiesības uz atskaitīšanu tādos apstākļos, kādi ir pamata prāvā, neizvirza prasību, ka nodokļa maksātājam vajadzīgs faktūrrēķins, kas izdots uz viņa vārda un kurā norādīta cena un pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas atbilst viņa domājamai daļai kopīpašumā. Šim nolūkam pietiek ar faktūrrēķinu, kas laulātajiem, kuriem pieder kopīpašums, izdots, nenorādot šādu sadalījumu.**

[Paraksti]