TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2016. gada 14. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 77/388/EEK — 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts — Piemērošanas joma — Atskaitāmās daļas piemērošana PVN, kas attiecas uz visu nodokļa maksātāja izmantoto preču un pakalpojumu iegādi — Gadījuma rakstura darījumi — Apgrozījuma izmantošana par norādi

Lieta C-378/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Commissione tributaria regionale di Roma* (Romas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 6. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 16. jūlijā, tiesvedībā

Mercedes Benz Italia SpA

pret

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 .

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši M. Vilars [*M. Vilaras*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents), M. Safjans [*M. Safjan*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerāladvokāts H. Saugmandsgors Ē [*H. Saugmandsgaard Øe*],

sekretārs I. Illēši [*I. Illéssy*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 14. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Mercedes Benz Italia SpA* vārdā – *P. Centore*, *avvocato*,

— Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kam palīdz *E. De Bonis*, *G. De Bellis* un *M. Capolupo*, *avvocati dello Stato*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *D. Recchia*, pārstāves,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 29. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – itāļu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt 17. panta 5. punktu un 19. pantu 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 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), tās redakcijā, kas bija spēkā lietas faktu laikā.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Mercedes Benz Italia SpA* (turpmāk tekstā – "*Mercedes Benz*") un A*genzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3* (Ieņēmumu dienesta Romas provinces 3. direkcija, turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") par *Mercedes Benz* veikto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu 2004. taksācijas gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas preambulas septiņpadsmitajā apsvērumā bija noteikts:

"tā kā dalībvalstīm, ar dažiem ierobežojumiem un ievērojot dažus nosacījumus, būtu jāspēj veikt vai uzturēt spēkā īpašus pasākumus, kas atkāpjas no šīs direktīvas, lai vienkāršotu nodokļu iekasēšanu vai nepieļautu krāpšanu vai nodokļu apiešanu;

[..]."

4 Šīs direktīvas 13. panta B daļā bija noteikts:

"Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo [..]:

d) šādus darījumus:

1. Kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, kā arī kredīta pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu;

[..]."

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 17. panta 2. un 5. punktu:

"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 maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa 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 atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma 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 uzskaite;

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

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

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

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

6 Šīs pašas direktīvas 19. panta "Atskaitāmās daļas aprēķināšana" 1. un 2. punkta formulējums bija šāds:

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

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

— par kura saucēju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekļauti skaitītājā, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms. [..].

Šo daļu nosaka ik gadu, fiksē procentos un noapaļo līdz ciparam, kas nepārsniedz nākamo vienību.

2. Neatkarīgi no 1. punkta noteikumiem no atskaitāmās daļas aprēķiniem izslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz [..] gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finansiāliem darījumiem. [..]"

7 Sestā Direktīva tika atcelta un aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī.

Itālijas tiesības

8 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 reglamentēts pievienotās vērtības nodoklis) (1972. gada 11. novembra *GURI* Nr. 292) (turpmāk tekstā – "*DPR* Nr. 633/72"), 10. panta 1. punktā ir noteikts:

"No aplikšanas ar nodokli ir atbrīvoti:

Pakalpojumi saistībā ar kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, tā piešķīrēja veiktā kredīta pārvalde un finansēšanas operācijas [..]."

9 *DPR* Nr. 633/72 19. panta 5. punktā ir paredzēts:

"Attiecībā uz nodokļa maksātājiem, kuri veic vienlaikus gan darbības, kas rada darījumus, kuri dod tiesības uz atskaitīšanu, vai darbības, kas rada no nodokļa atbrīvotus darījumus [..], tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir tikai uz to PVN daļu, kas proporcionāla summai par pirmā veida darījumiem, un attiecīgā summa tiek aprēķināta, piemērojot atskaitāmo daļu, kas paredzēta 19.*bis* pantā."

10 No Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka *DPR* Nr. 633/72 19. panta 5. punktā paredzētā tiesību uz atskaitīšanu noteikšanas metode ir piemērojama visām precēm un pakalpojumiem, kurus ir iegādājušies nodokļa maksātāji, kuri veic darījumus, kuri dod tiesības uz atskaitīšanu, vai darbības, kas rada no nodokļa atbrīvotus darījumus.

11 Saskaņā ar *DPR* Nr. 633/72 19.*bis* pantu:

"1. 19. panta 5. punktā minētā atskaitāmā daļa tiek aprēķināta, pamatojoties uz attiecību starp gada laikā veikto darījumu summu, kuri sniedz tiesības uz atskaitīšanu, un šo pašu summu, kas palielināta par tā paša gada laikā veiktajiem no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem. Atskaitāmā daļa tiek noapaļota līdz nākamajam vai iepriekšējam skaitlim atkarībā no tā, vai decimāldaļa ir lielāka vai mazāka par piecām decimāldaļām.

2. Aprēķinot 1. punktā minēto atskaitāmo daļu, netiek ņemti vērā [..] [*DPR* Nr. 633/72 10. panta] 1.–9. punktā minētie no nodokļa atbrīvotie darījumi, ja tie nav nodokļu maksātāja galvenās darbības priekšmets vai ir ar nodokli apliekamu darījumu palīgdarbības, neietekmējot to, ka nodoklis, kas saistīts ar precēm un pakalpojumiem, kuri izmantoti vienīgi šo pēdējo darījumu veikšanai, nav atskaitāms."

12 *DPR* Nr. 633/72 36. panta redakcija ir šāda:

"(1) Attiecībā uz nodokļa maksātājiem, kuri veic vairākas darbības, nodoklis tiek piemērots kopā un kumulatīvi visām darbībām, atsaucoties uz kopējo apgrozījumu un neskarot nākamajos punktos noteikto.

(2) Ja nodokļa maksātājs veic uzņēmējdarbību un vienlaicīgi strādā kādā profesijā, nodoklis tiek piemērots atsevišķi uzņēmējdarbībai un profesijas veikšanai saskaņā ar attiecīgajām piemērojamajām tiesību normām un atsaucoties uz apgrozījumu.

(3) Nodokļa maksātāji, kuriem ir vairāki uzņēmumi vai kuri viena uzņēmuma ietvaros veic vairākas darbības, vai kas strādā vairākās profesijās, var izvēlēties atsevišķi piemērot nodokli dažām no to veiktajām darbībām, par to paziņojot nodokļu administrācijai savā deklarācijā par iepriekšējo gadu vai darbības sākuma deklarācijā. Šajā gadījumā 19. pantā paredzētais atskaitījums tiek piešķirts ar nosacījumu, ka par šo darbību tiek kārtota atsevišķa grāmatvedība, bet tas, atkāpjoties no iepriekšējā punkta nosacījumiem, ir izslēgts attiecībā uz nodokli par neamortizējamām jaukti izmantotām precēm. Šīs izvēles sekas pastāv, ja tā netiek atsaukta, un katrā ziņā vismaz trīs gadus. [..]. Šī punkta tiesību normas ir piemērojamas arī nodokļa maksātājiem [..], kuri veic atbrīvotas darbības 10. panta 1. punkta izpratnē.

(4) Nodoklis katrā ziņā ir piemērojams atsevišķi saskaņā ar attiecīgi piemērojamajām tiesību normām un atsaucoties uz katras no šīm darbībām kopējo apgrozījumu [..].

(5) Visos gadījumos, kad nodoklis tiek piemērots atsevišķi kādai noteiktai darbībai, ja 19. pantā paredzētais atskaitījums tiek samazināts, piemērojot tā paša panta 3. punktu, vai tiek piemērots fiksētas summas veidā, tas tiek piešķirts attiecībā uz nodokli par jaukti izmantotām precēm un pakalpojumiem uz darbības veikšanu attiecināmās daļas ietvaros; pakalpojumu nodošana darbībai,

kurai tiek piemērots samazināts atskaitījums vai fiksētas summas veidā noteikts atskaitījums, ir pakalpojumu sniegšana 3. panta izpratnē, un tā tiek uzskatīta par veiktu, pamatojoties uz tās parasto vērtību, datumā, kurā šie pakalpojumi ir sniegti. [..]"

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

13 *Mercedes Benz* atbild par *Daimler-Chrysler* grupas stratēģisko vadību un tās preču tirdzniecību Itālijā.

14 Savā PVN deklarācijā par 2004. taksācijas gadu *Mercedes Benz* bija kvalificējusi savas finanšu darbības, proti, aizdevumu izsniegšanu saviem meitasuzņēmumiem, kā ar nodokli apliekamu darījumu "palīgdarbības", kā rezultātā tā izslēdza par šiem aizdevumiem uzkrātos procentus no daļskaitļa, kas tiek izmantots, lai noteiktu *DPR* Nr. 633/72 19.*bis* pantā paredzēto atskaitāmo daļu, saucēja aprēķina.

15 Pēc 2008. gadā veiktas nodokļu kontroles par 2004. gadu ar nodokļu administrācijas lēmumu *Mercedes Benz* tika noteikts PVN parāds EUR 1 755 882 apmērā ar pamatojumu, ka par šiem aizdevumiem saņemtie procenti bija nepamatoti izslēgti no atskaitāmās daļas noteikšanai izmantotā daļskaitļa saucējā, ciktāl šo aizdevumu izsniegšana bija viena no *Mercedes Benz* galvenajām darbībām, jo par šiem aizdevumiem uzkrātie procenti veidoja 71,64 % no tās kopējā apgrozījuma.

16 *Mercedes Benz* par šo lēmumu cēla prasību *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Romas provinces Nodokļu tiesa, Itālija), kas to noraidīja. Pēc tam *Mercedes Benz* par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Commissione tributaria regionale di Roma* (Romas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija).

17 Šajā strīdā *Mercedes Benz* apgalvoja, ka tai bija tiesības uzkrātos procentus par veiktajiem aizdevumiem izslēgt no PVN atskaitāmās daļas noteikšanai izmantotā daļskaitļa saucēja, un it īpaši norādīja, ka valsts likumdevējs katrā ziņā ir nepareizi transponējis Direktīvas 2006/112 168. un 173.–175. pantu, nosakot, ka *DPR* Nr. 633/72 19.*bis* pantā paredzētā atskaitāmā daļa tiek bez atšķirībām piemērota visām nodokļu maksātāja iegādātajām precēm un pakalpojumiem neatkarīgi no tā, vai šīs preces un pakalpojumi ir paredzēti darbībām, kas rada tiesības uz atskaitījumu, vai darbībām, kas šādas tiesības nerada, vai uz abu šo veidu darbībām.

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

"Vai tiesību uz atskaitīšanu īstenošanai Itālijas tiesiskais regulējums (konkrētāk, [*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 arī tāpēc, lai noteiktu tā sauktos palīgdarījumus, neparedzot aprēķina metodi, kura būtu balstīta uz iegāžu 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 tādu Direktīvas [2006/112] 168. un 173.–175. panta interpretāciju, kas balstīta uz samērīguma, efektivitātes un neitralitātes principiem, kā tie noteikti Savienības tiesībās?"

Par prejudiciālo jautājumu

Ievada apsvērumi

19 Pirmkārt, lai gan iesniedzējtiesa savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir formāli atsaukusies uz Direktīvas 2006/112 168. un 173.–175. pantu, jānorāda, ka finanšu gadā, par kuru ir runa pamatlietā, nodokļu maksātāju tiesības uz atskaitījumu galvenokārt bija reglamentētas Sestās direktīvas 17. un 19. pantā.

20 Otrkārt, no Tiesai nodotajiem lietas materiāliem izriet, ka, pieņemot *DPR* Nr. 633/72 19. panta 5. punktu un 19.*bis* pantu, valsts likumdevējs ir vēlējies izmantot Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā paredzēto atkāpes metodi.

21 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos nav aizliegts tāds valsts tiesiskais regulējums un prakse kā pamatlietā, ar kuriem nodokļu maksātājam tiek likts:

— visām tā iegādātajām precēm un pakalpojumiem piemērot atskaitāmo daļu, kuras pamatā ir apgrozījums, neparedzot aprēķina metodi, kas būtu balstīta uz katras no iegādātajām precēm un pakalpojumiem raksturu un faktisko izmantošanas mērķi un kas objektīvi atspoguļotu izdevumu faktisko daļu, kura attiecināma uz ar nodokli apliekamajām un neapliekamajām darbībām, un

— atsaukties uz sava apgrozījuma sastāvu, lai noteiktu darījumus, kuri ir kvalificējami kā "gadījuma rakstura".

Tiesas atbilde

22 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu nodokļa maksātājiem ir iespēja atskaitīt nodokli, kas attiecas uz tādu preču vai pakalpojumu iegādi, kuri ir paredzēti izmantošanai vienīgi ar nodokli apliekamiem darījumiem.

23 Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas paredzēti gan darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā ir noteikts, ka atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

24 Tomēr Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā dalībvalstīm ir atļauts izmantot specifiskas tiesību uz atskaitījumu noteikšanas metodes ar atkāpes raksturu, un starp tām ir šīs tiesību normas d) apakšpunktā paredzētā (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, 24. punkts).

25 Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktu dalībvalstis drīkst atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu saskaņā ar šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā noteiktajiem noteikumiem par visiem tajā norādītajiem darījumiem.

26 Pirmkārt, ir jāpārbauda, vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts, to skatot tā kontekstā, nav jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētā tiesību uz PVN atskaitījumu aprēķināšanas metode paredz uz apgrozījumu balstītas atskaitāmās daļas izmantošanu.

27 Šajā ziņā jānorāda, ka – pretēji citām Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētajām atkāpes rakstura aprēķina metodēm – tās d) apakšpunktā paredzētā metode skaidri paredz tās piemērošanas atbilstību šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmās [daļas] noteikumiem.

28 Kā izriet no šī sprieduma 23. punkta, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā paredzētajā noteikumā nav precizēts, kāda veidā tā PVN daļa, kas attiecināma uz darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, ir konkrēti jānosaka.

29 Taču Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta otrajā daļā, kas seko tūlīt aiz pirmās daļas un sākas ar vārdiem "šo daļu", tādējādi atsaucoties uz pirmajā daļā paredzēto atskaitāmo daļu, ir precizēts, ka šī daļa ir jānosaka saskaņā ar šīs direktīvas 19. pantu.

30 Sestās direktīvas 19. panta 1. punktā ir noteikts, ka šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā paredzētā atskaitāmā daļa ir jānosaka, pamatojoties uz daļskaitli, par kura skaitītāju ņem apgrozījuma summu, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, un par kura saucēju ņem apgrozījuma summu, kura attiecināma uz šiem darījumiem un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms.

31 Tādējādi Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā ietvertā atsauce atbilstoši šī punkta pirmajā daļā minētajam noteikumam ir jāizprot kā tāda, kas paredz, ka, īstenojot šo tiesību normu, tiek izmantota uz apgrozījumu balstīta atskaitāmā daļa.

32 No tā izriet, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts, to skatot kopsakarā ar šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmo un otro daļu, kā arī ar 19. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētā tiesību uz PVN atskaitījumu aprēķināšanas metode paredz uz apgrozījumu balstītas daļas izmantošanu.

33 Otrkārt, ir jāpārbauda, vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts nepieļauj to, ka dalībvalsts nodokļa maksātājam liek visām tā iegādātajām precēm un pakalpojumiem piemērot uz apgrozījumu balstītu atskaitāmo daļu, neņemot vērā katras no iegādātajām precēm un pakalpojumiem raksturu un faktisko izmantošanas mērķi.

34 Šajā ziņā, pirmkārt, no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmās daļas formulējuma izriet, ka atskaitāmās PVN summas noteikšanai izmantojamās atskaitāmās daļas aprēķins principā attiecas vienīgi uz precēm un pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs izmanto, lai vienlaicīgi veiktu saimnieciskos darījumus, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un saimnieciskos darījumus, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu (šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 40. punkts, un 2016. gada 9. jūnijs, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, 25. punkts).

35 Otrkārt, saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktu dalībvalstis drīkst atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu "saskaņā ar pirmajā apakšpunktā [daļā] noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem".

36 Tā kā Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā skaidri paredzētajā šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā ir atsauce gan uz darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, gan uz darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, vārdi "visas tajā minētās preces un pakalpojumi [visi tajā minētie darījumi]" ir jāizprot tādējādi, ka tie attiecas uz abiem šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā minētajiem darījumu veidiem.

37 Pretēji Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajai daļai šī paša 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā nav izmantoti vārdi "gan [..], gan".

38 Nepastāvot šādam precizējumam, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts ir jāizprot tādējādi, ka tas ietver atsauci uz visām precēm un pakalpojumiem, kurus nodokļa maksātājs izmanto, lai veiktu gan darījumus, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, gan darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, un nav nepieciešams, lai šīs preces un pakalpojumi tiktu izmantoti šo abu darījumu veidu veikšanai.

39 Jāatgādina, ka, ja Savienības tiesību norma var tikt dažādi interpretēta, priekšroka ir dodama interpretācijai, ar kuru tiek saglabāta tās lietderīgā iedarbība (it īpaši skat. spriedumu, 2000. gada 9. marts, *EKW* un *Wein & Co*, C-437/97, EU:C:2000:110, 41. punkts).

40 Interpretēt Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktu kā tādu, kas ir piemērojams vienīgi precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti "gan" darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, "gan" darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, nozīmētu šai tiesību normai piešķirt tādu pašu piemērošanas jomu kā šīs direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, lai gan šī tiesību norma ir paredzēta kā atkāpe no pēdējās minētās.

41 Taisnība, šķiet, ka iesniedzējtiesai ir šaubas par šī sprieduma 38. punktā izklāstītās interpretācijas saderību ar atskaitījumu samērīguma, tiesību uz atskaitījumu efektivitātes un PVN neitralitātes principiem.

42 Tomēr, nepastāvot vajadzībai pārbaudīt, kāda ir šo principu precīza ietekme uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas interpretāciju, jāatzīst, ka šo principu – kuri regulē PVN sistēmu, bet no kuriem likumdevējs drīkst likumīgi atkāpties – ņemšana vērā katrā ziņā nevar pamatot tādu interpretāciju, ar kuru šai likumdevēja skaidri paredzētajai atkāpei tiktu atņemta jebkāda lietderīga iedarbība.

43 Šī sprieduma 38. punktā ietvertos apsvērumus turklāt apstiprina viens no Sestās direktīvas mērķiem, kas, kā izriet no tās preambulas septiņpadsmitā apsvēruma, ir ļaut izmantot salīdzinoši vienkāršus piemērošanas noteikumus (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. marts, Komisija/Portugāle, C-524/10, EU:C:2012:129, 35. punkts).

44 Piemērojot Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā paredzēto aprēķina noteikumu, nodokļa maksātājiem nav pienākuma to iegādātās preces un pakalpojumus novirzīt vai nu darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, vai darījumiem, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, vai abu šo veidu darījumiem, un tādējādi valsts nodokļu administrācijām nav jāpārbauda, vai šī novirzīšana ir veikta pareizi.

45 Treškārt, ir jānosaka, vai, ņemot vērā Sestās direktīvas 19. panta 2. punktu, dalībvalstij ir atļauts šim nodokļa maksātājam likt atsaukties arī uz tā apgrozījuma sastāvu, lai no veiktajiem darījumiem noteiktu tos, kas ir kvalificējami kā "gadījuma rakstura darījumi".

46 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 19. panta 2. punktu, lai noteiktu šī panta 1. punktā paredzēto daļu, ir jāizslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz "gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finansiāliem darījumiem". Taču Sestajā direktīvā nav definēts "gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finansiālu darījumu" jēdziens.

47 Tomēr Tiesa jau ir precizējusi, ka, lai arī ienākumi, kas gūti no šādiem finanšu darījumiem, kuri ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, var būt norāde par to, ka šādi darījumi nevar tikt uzskatīti par "gadījuma rakstura darījumiem" šīs direktīvas 19. panta 2. punkta izpratnē, tas, ka attiecīgais uzņēmums no šādām darbībām gūst lielākus ienākumus nekā no darbības, ko uzņēmums norādījis kā pamata darbību, pats par sevi vien nenozīmē, ka šādas darbības nevar tikt kvalificētas kā "gadījuma rakstura darījumi" šīs tiesību normas izpratnē (šajā ziņā skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 77. punkts).

48 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka saimnieciska darbība nevar tikt kvalificēta kā "gadījuma rakstura" Sestās direktīvas 19. panta 2. punkta nozīmē, ja tā ir tiešs, pastāvīgs un nepieciešams turpinājums uzņēmuma ar nodokli apliekamajai darbībai vai ja tā ietver būtisku preču un pakalpojumu, par kuriem jāmaksā PVN, izmantošanu (šajā ziņā skat spriedumus, 1996. gada 11. jūlijs, *Régie dauphinoise*, C-306/94, EU:C:1996:290, 22. punkts; 2004. gada 29. aprīlis, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 76. punkts, un 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 31. punkts).

49 Tādējādi jāatzīst, ka nodokļu maksātāja apgrozījuma sastāvs ir atbilstošs aspekts, lai noteiktu, vai daži no darījumiem ir uzskatāmi par "gadījuma rakstura" darījumiem Sestās direktīvas 19. panta 2. punkta otrā teikuma nozīmē, bet ka šai nolūkā ir jāņem vērā arī šo darījumu attiecības ar šī nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajām darbībām un – vajadzības gadījumā – tas, kādu izmantojumu tās paredz precēm un pakalpojumiem, par ko ir jāmaksā PVN.

50 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos nav aizliegts tāda valsts tiesiskais regulējums un prakse kā pamatlietā, ar kuriem nodokļu maksātājam tiek likts:

— visām tā iegādātajām precēm un pakalpojumiem piemērot atskaitāmo daļu, kuras pamatā ir apgrozījums, neparedzot aprēķina metodi, kas būtu balstīta uz katras no iegādātajām precēm un pakalpojumiem raksturu un faktisko izmantošanas mērķi un kas objektīvi atspoguļotu izdevumu faktisko daļu, kura attiecināma uz ar nodokli apliekamajām un neapliekamajām darbībām, un

— atsaukties uz sava apgrozījuma sastāvu, lai noteiktu darījumus, kuri ir kvalificējami kā "gadījuma rakstura" darījumi, ciktāl šajā nolūkā veiktajā vērtējumā tiek ņemtas vērā arī šo darījumu attiecības ar šī nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajām darbībām un – vajadzības gadījumā – tas, kādu izmantojumu tās paredz precēm un pakalpojumiem, par ko ir jāmaksā PVN.

Par tiesāšanās izdevumiem

51 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajos nav aizliegts tāds valsts tiesiskais regulējums un prakse kā pamatlietā, ar kuriem nodokļu maksātājam tiek likts:

— visām tā iegādātajām precēm un pakalpojumiem piemērot atskaitāmo daļu, kuras pamatā ir apgrozījums, neparedzot aprēķina metodi, kas būtu balstīta uz katras no iegādātajām precēm un pakalpojumiem raksturu un faktisko izmantošanas mērķi un kas objektīvi atspoguļotu izdevumu faktisko daļu, kura attiecināma uz ar nodokli apliekamajām un neapliekamajām darbībām, un

— atsaukties uz sava apgrozījuma sastāvu, lai noteiktu darījumus, kuri ir kvalificējami kā "gadījuma rakstura" darījumi, ciktāl šajā nolūkā veiktajā vērtējumā tiek ņemtas vērā arī šo darījumu attiecības ar šī nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajām darbībām un – vajadzības gadījumā – tas, kādu izmantojumu tās paredz precēm un pakalpojumiem, par ko ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis.

[Paraksti]