ĢENERĀLADVOKĀTA FILIPA LEŽĒ [*PHILIPPE LÉGER*] SECINĀJUMI, sniegti 2006. gada 15. jūnijā [1]

1. Šī prejudiciālā nolēmuma procesa priekšmets ir precizēt bāzi pievienotās vērtības nodoklim (PVN), kas jāmaksā nodokļu maksātājam par nekustamā īpašuma, kas ir pilnībā iekļauts nodokļa maksātāja uzņēmuma aktīvos, daļas izmantošanu šī nodokļa maksātāja personīgām vajadzībām.

2. Ja kāds nodokļa maksātājs iegādājas vai uzbūvē nekustamo īpašumu, kuru viņš izvēlas pilnībā nodot savam uzņēmumam, bet ko viņš vēlas arī daļēji izmantot savām personīgajām vajadzībām, viņam ir tiesības pilnībā atskaitīt saistībā ar attiecīgo pirkumu vai būvi priekšnodoklī samaksāto PVN.

3. Tomēr attiecībā uz ēkas daļu, kas tiek izmantota personīgajām vajadzībām, nodokļa maksātājs atrodas situācijā, kas ir līdzīga galapatērētāja situācijai. Sestā direktīva 77/388/EEK [2] šādā gadījumā paredz attiecīgā PVN, kura atskaitīšanu nodokļa maksātājs jau panācis, atgūšanas mehānismu.

4. Šajā sakarā Sestā direktīva rada juridisku fikciju, saskaņā ar kuru šī personīgā izmantošana tiek pielīdzināta pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību, ko nodokļa maksātājs sniedz pats sev.

5. Šajā lietā Tiesai tiek lūgts precizēt, kāda ir PVN bāze par šādu pakalpojumu sniegšanu. *Finanzgericht München* [Minhenes Finanšu tiesa] (Vācija) jautā, vai nodokļa bāze ir jānosaka, atsaucoties tikai uz vispārējiem noteikumiem, kas ir piemērojami nekustamā īpašuma nolietošanas norakstīšanai, kas atspoguļotu ēkas pakāpenisku vērtības samazināšanos, vai arī atkarībā no PVN "atskaitījumu koriģēšanas" perioda ilguma.

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 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").

I — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienas tiesības*

1) Sestā direktīva

6. PVN ir patēriņa nodoklis, kas piemērojams vispārēji precēm vai pakalpojumiem. Kopienas PVN sistēma piemēro precēm un pakalpojumiem nodokli, kas ir tieši proporcionāls šo preču un pakalpojumu cenai, kas iekasējama katrā darījumā ražošanas vai izplatīšanas aprites ietvaros, bet kas jāiekasē tikai no gala patērētāja.

7. Lai nodokļa maksātāji, no kuriem tas tiek iekasēts, varētu paši nemaksāt šo nodokli, Sestā direktīva paredz atskaitīšanas mehānismu, kura uzdevums ir nodrošināt nodokļa "nediskriminējošo būtību" attiecībā uz šiem nodokļa maksātājiem

8. Tā arī paredz vairākus noteikumus, kuru mērķis ir garantēt šīs sistēmas piemērošanu, ja kāds nodokļa maksātājs vienu preci vienlaicīgi izmanto profesionālām un personīgām vajadzībām. Vissvarīgākās normas pamata prāvas risināšanai ir šādas.

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

10. Minētās 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".

11. Šīs pašas direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts, kas ir izšķirošs šai prāvai, precizē, kāda ir nodokļa bāze šajā gadījumā. Tas paredz, ka summa, kuru apliek ar nodokli, "piegādēm, kas minētas 6. panta 2. punktā, [ir] pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam".

12. Šīs direktīvas 17. panta 2. punkts paredz:

"Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darīju-

miem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

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

[..]."

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.

13. Sestās direktīvas 20. pants attiecas uz atskaitījumu koriģēšanu. Tas paredz, ka sākotnējo PVN atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo īpaši: no vienas puses, ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības, un, no otras puses, ja pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu.

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

14. 20. pants vēl paredz:

"[..]

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu

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 šim 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. [..]"

B — *Valsts tiesības*

15. Apgrozījuma nodokļa likuma (*Umsatzsteuergesetz*[3]) 3. panta 9.a punkta 1) apakšpunkts darījumam par atlīdzību pielīdzina tādas preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, nodokļa maksātāja veiktu izmantošanu citiem mērķiem, nevis uzņēmējdarbībai, ja priekšnodoklis šīm precēm ir pilnībā vai daļēji atskaitāms.

16. Minētajā 3. panta 9.a punkta 1) apakšpunktā norādīto darījumu 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".

17. Redakcijā, kas stājās spēkā 2004. gada 1. jūlijā, *UStG* 10. pants paredz:

"4. Nodokļa bāzi veido

[..]

2) [..] 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.

[..]"

18. *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

3 — *BGBl.* 1993 I, 565. lpp., turpmāk tekstā — "*UStG*".

piemērojamas ar nekustamajiem īpašumiem saistītās civiltiesību normas, un uz svešas zemes uzceltām ēkām piecu gadu termiņa vietā piemēro desmit gadu termiņu."

II — Fakti

19. 2003. gadā mājsaimniecībai, kas dibināta saskaņā ar Vācijas tiesībām (*Hausgemeinschaft*[4], turpmāk tekstā — "mājsaimniecība" vai "prasītāja"), kurā ietilpst Jorge Volnijs [*Jörg Wollny*] un Stefanī Volnija [*Stefanie Wollny*], tika uzcelts nekustamais īpašums, kas pilnībā iekļauts to uzņēmuma aktīvos. 20,33 % šīs ēkas aizņem nodokļu konsultāciju birojs, kas ir iznomāts vienam no minētajiem dalībniekiem, atlikušie 79,67 % tika izīrēti kā privātie dzīvokļi abiem tās dalībniekiem. Šī noma profesionāliem mērķiem ir apliekama ar PVN, jo mājsaimniecība atteicās no nodokļu atbrīvojuma par izīrēšanas darījumiem[5].

20. 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.

21. Lai noteiktu PVN bāzi par [nekustamā īpašuma] izmantošanu personīgajām vajadzībām, tā pamatojās uz faktu, ka Vācijas Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) ēkas norakstīšanas laikposms ir piecdesmit gadi. Tā uzskatīja, ka šī nodokļa bāze mēnesī ir 1/12 daļa no 2 % no personīgajām vajadzībām izmantotās daļas celtniecības izdevumiem.

22. *Finanzamt Landshut* [Landshūtas Finanšu pārvalde] savukārt nolēma, ka šī nodokļa bāze būtu jānosaka atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, kā to paredz *UStG* 15.a pants saskaņā ar Sestās direktīvas 20. pantu. Tā rezultātā tā koriģēja prasītājas aprēķinu un noteica ikmēneša PVN bāzi par nekustamā īpašuma daļas personīgu izmantošanu 1/12 apmērā no 10 % šīs daļas celtniecības izmaksu.

23. Pēc tam, kad *Finanzamt Landshut* bija noraidījusi mājsaimniecības sūdzības par iepriekšējiem paziņojumiem par nodokļa

4 — Tiesas sēdē prasītāja šo jēdzienu definēja kā kopienu, ko veido divas vai vairāk personas, kam pieder viena māja un kas to izīrē.

5 — Jāpatur prātā, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu nekustamā īpašuma iznomāšana vai izīrēšana, neskaitot izņēmumus, ir atbrīvota no PVN, bet saskaņā ar tās pašas direktīvas 13. panta C daļas pirmās daļas a) apakšpunktu dalībvalstis šādos gadījumos var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli.

samaksu, kuras tika sagatavotas atbilstoši iepriekšējā punktā norādītajam aprēķinam, mājsaimniecība iesniedza prasību *Finanzgericht München* [Minhenes Finanšu tiesa].

III — Prejudiciālais jautājums

24. *Finanzgericht München* uzskata, ka strīda risinājums ir atkarīgs no nodokļa bāzes noteikšanas par ēkas, kas kopumā atrodas nodokļa maksātāja uzņēmuma rīcībā, izmantošanu personīgajām vajadzībām. Tā norāda, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts nesniedz jēdziena "pilnas izmaksas" definīciju. Tas liek šaubīties par nozīmi, kas piešķirama šim jēdzienam, šādu iemeslu dēļ.

25. No vienas puses, spriedumā lietā *Enkler* [6] Tiesa nosprieda, ka saskaņā ar šo noteikumu nodokļa bāze jānosaka, ņemot vērā vienīgi tādas izmaksas, kas saistītas ar pašu īpašumu, tādas kā "preces vērtības samazināšanās norakstīšana" vai arī nodokļa maksātāja izmaksas, kas devušas viņam tiesības uz PVN atskaitījumu [7].

26. Šis punkts varētu nostiprināt prasītājas pozīciju tādējādi, ka personīgajām vajadzībām izmantotās nekustāmā īpašuma daļas nolietošanos segtu nodokļa sadalītā piemērošana par celtniecības izdevumiem, kas paredzēti visam norakstīšanas periodam. Tas varētu arī pastiprināt prasītājas pieņēmumu, pēc kura zemes iegādes cenu nevajadzētu iekļaut nodokļa bāzē, ja priekšnodoklis par šo darījumu ticis atskaitīts, jo zeme, uz kuras tika uzcelts nekustamais īpašums, nevar nolietoties.

27. Šo analīzi varētu arī pamatot ar termina "izmaksas" jēgu, kas ietver preces nolietošanu tās izmantošanas laikā. Taču nevarētu notikt pilnīga kāda nekustāmā īpašuma nolietošanās desmit gadu laikā.

28. No otras puses, tika nospriests, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta mērķis ir garantēt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļu maksātāju, kurš savām personīgajām vajadzībām izmanto uzņēmuma preci, un gala patērētāju [8]. Šī noteikuma mērķis ir panākt kā priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšanas anulēšanu par tās preces daļu, kas tiek lietota personīgajām vajadzībām, jo kāds gala patērētājs samaksās atbilstošo PVN.

6 — 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-230/94 (*Recueil*, I-4517. lpp.).

7 — Turpat, 36. punkts.

8 — Skat. it īpaši iepriekš 35. punktā minēto spriedumu lietā *Enkler*.

29. Tādējādi Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta mērķis būtu sadalīt īpašuma iegādes vai celtniecības visu izmaksu summu PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ietvaros, kas ir noteikts valsts tiesībās, kas šajā gadījumā ir desmit gadi. Šis risinājums ļautu izvairīties no "ar nodokli neapliekamiem gala izmantošanas gadījumiem", tas ir, situācijām, kurās kā priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšana netiktu pilnībā atmaksāta.

30. Patiešām varētu būt tādi ar nodokli neapliekami gala izmantošanas gadījumi, ja, piemēram, no PVN atbrīvotu nekustamo īpašumu atsavina pēc šī desmit gadu koriģēšanas perioda beigām [9]. Šādā gadījumā, ja nodokļa bāze ir noteikta, balstoties uz nekustamā īpašuma norakstīšanas laiku, tas ir, piecdesmit gadiem, nodokļa maksātājs pēc desmit gadiem būtu atmaksājis tikai vienu piektdaļu no PVN apjoma, kas viņam ticis atskaitīts. Šāda situācija būtu pretrunā ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta mērķi.

31. Šī noteikuma mērķis tāpat attaisnotu to, ka nodokļa bāzē tiktu iekļauta zemes iegādes cena, ja priekšnodoklis par šo darījumu ticis atskaitīts, jo gala patērētājs arī samaksās šo nodokli pirkuma brīdī.

32. Tomēr pretēji šai analīzei *Finanzgericht München* uzsver, ka spriedumā lietā *Seeling* [10] Tiesa padara relatīvu šī mērķa nozīmi, konstatējot, ka, ja Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētais koriģēšanas laiks priekšnodokļa atskaitījumus var koriģēt tikai daļēji, tad tas ir Kopienu likumdevēja apzinātas izvēles rezultāts [11].

33. Ņemot vērā šos apsvērumus, *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

9 — Iesniedzējtiesa neprecizē šīs atbrīvošanas pamatu. Visticamāk runa ir par Sestās direktīvas 13. panta B punkta g) apakšpunktu, saskaņā ar kuru dalībvalstis noteiktā kārtībā atbrīvo no nodokļa ēkas piegādes, kas veiktas pēc to pirmreizējās izmantošanas.

10 — 2003. gada 8. maija spriedums lietā C-269/00 (*Recueil*, I-4101. lpp.).

11 — Turpat, 54. punkts.

atbilstoši attiecīgajam valsts regulējumam, un/vai saistībā ar atskaitījumu koriģēšanas valsts periodu aprēķināto ikgadējo iegādes un celtniecības izmaksu daļu, kas dod tiesības uz atskaitījumu?"

IV — Analīze

34. Tā kā PVN ir patēriņa nodoklis, ko uzliek nodokļu maksātājiem, bet kas jāsamaksā gala patērētājam, katram nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt no klientiem piedzītā nodokļa, kas viņam jāmaksā valstij, to nodokli, ko viņš ir samaksājis kā priekšnodokli, iegādājoties preces un pakalpojumus, kas nepieciešami, lai viņš varētu veikt savu ekonomisko darbību [12]. Tādējādi nodokļu maksātājam pienākas šāda atskaitīšana tikai tiktāl, ciktāl šīs preces un šie pakalpojumi tiek lietoti viņa darba vajadzībām, kas pašas apliekamas ar PVN, kas nodokļu maksātājam jāsaņem no šīs atskaitīšanas.

35. Ja preces vai pakalpojumi, ko iegādājies nodokļu maksātājs, tiek lietoti darbībām, kas atbrīvotas no PVN vai kas neietilpst šī nodokļa piemērošanas jomā, tad principā vēlāk nodokli nevajadzētu iekasēt, ne arī to atskaitīt kā priekšnodokli [13].

36. Gadījumā, kad nodokļu maksātājs ražošanas līdzekli lieto gan profesionālām, gan personīgām vajadzībām, viņš 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 [14].

37. Ja nodokļa maksātājs izvēlas uzskatīt ražošanas līdzekli, ko vienlaicīgi lieto profesionālām un personīgām vajadzībām, par uzņēmuma aktīvu, par šo ražošanas līdzekļa pirkumu vai ražošanu kā priekšnodoklis maksājamais PVN principā ir nekavējoties un pilnībā atskaitāms. Tiesa šo Sestās direktīvas interpretāciju izmantojusi vairākas reizes [15]. Tiesa to ir vēlreiz apstiprinājusi nesen, izspriežot virspalātā iepriekš minēto lietu *Charles* un *Charles-Tijmens* [16].

12 — 1995. gada 4. oktobra spriedums lietā C-291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, I-2775. lpp., 27. punkts).

13 — 2006. gada 30. marta spriedums lietā C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (Krājums, I-3039. lpp., 24. punkts).

14 — 2005. gada 14. jūlija spriedums lietā C-434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens* (Krājums, I-7037. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 — Skat. spriedumu iepriekšminētajā lietā *Seeling*, 41. punkts un tajā minētā judikatūra.

16 — 24. punkts.

38. Tādējādi nodokļa maksātājam, kurš izvēlas pilnībā nodot ēku savam uzņēmumam un kurš daļu šīs ēkas lieto personīgajām vajadzībām, ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli par visiem iegādes un celtniecības izdevumiem.

39. Tomēr tiktāl, ciktāl nodokļa maksātājs par daļu šīs mantas, ko viņš izmanto personīgajām vajadzībām, atrodas salīdzināmā situācijā ar gala patērētāju, viņam ir pienākums attiecīgi samaksāt PVN par šo izmantošanu. Šis pienākums tiek minēts Sestās direktīvas 6. panta 2. punktā, kas paredz, ka šāda izmantošana ir pielīdzināta tādu pakalpojumu sniegšanai par samaksu, kurus nodokļa maksātājs ir sniedzis pats sev.

40. Tā kā šajā gadījumā nenotiek darījums ar kādu trešo personu, ne arī tiek dota atlīdzība, kas varētu veidot PVN bāzi, Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā paredzēts, ka nodokļa bāzi veido "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam".

41. Šajā procesā *Finanzgericht München* vēlas noskaidrot, vai šis jēdziens jāsaprot tādējādi, ka tas blakus kārtējiem izdevumiem ņem vērā vienīgi ēkas nolietošanos, kas tiek aprēķināta atbilstoši valsts noteikumiem par norakstīšanu, ņemot vērā preces parasto dzīves ilgumu.

42. Tādējādi iesniedzējtiesa šajā lietā ar savu prejudiciālo jautājumu vaicā, vai 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 Sestās direktīvas 20. pantam.

43. Atbilde uz šo jautājumu izvirza problēmas, kuras iesniedzējtiesa apraksta šādi. To pavisam ir trīs.

44. Pirmā problēma ir nodokļa maksātāja gadā samaksātā PVN apjoms par lietošanu personīgajām vajadzībām. Ja izdevumu summā ņem vērā tikai ēkas nolietošanos, PVN piemērošana gadā šajā lietā atbilstu 2 % personīgām vajadzībām izmantotās daļas celtniecības izmaksām, jo valsts tiesību aktos

paredzētais norakstīšanas laiks ir piecdesmit gadi. Pretējā gadījumā nodokļa bāze būtu 10 % no šīm izmaksām, jo PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilgums valsts tiesību normās ir noteikts desmit gadi.

45. Otrā problēma, kas tieši izriet no pirmās, ir risks, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli, piemēram, no nodokļa atbrīvota nekustamā īpašuma pārdošanas gadījumā, kas notiek pēc PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda beigām. Tāds risks nepastāvētu, ja nodokļa bāze tiktu noteikta, atsaucoties uz šo valsts koriģēšanas periodu, jo saskaņā ar to nodokļa maksātājam tiks pilnībā atlīdzināts viss kā priekšnodoklis samaksātais PVN, kas atbilst ēkas daļai, ko viņš lieto savām personīgajām vajadzībām.

46. Trešā problēma attiecas uz to, vai nodokļa bāzē iekļaujami vai nav iekļaujami zemes, uz kuras ēka ir uzcelta, iegādes izdevumi, ja iegāde aplikta ar PVN un īpašnieks saņēmis šī nodokļa atskaitījumus. Ja jēdziens "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam" Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē ir jāsaprot kā tādas, kas skar tikai ēkas nolietošanos, tad zemes iegādes izmaksas varētu tikt izslēgtas no nodokļa bāzes, jo zeme, uz kuras uzcelta ēka, principā nevar nolietoties.

47. Šajā procesā vienkopus pastāv trīs pieņēmumi.

48. Prasītāja apgalvo, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā minētais izdevumu apjoms blakus kārtējiem izdevumiem aptver tikai ikgadējo ēkas nolietošanās norakstīšanu, kas noteikta piemērojamajos valsts noteikumos.

49. Tā skaidro, ka jēdziens "izmaksas" pieļauj, ka nodokļa maksātāja kapitāls ir samazinājies. Tā uzskata, ka šāds samazinājums nebūtu vērojams ēkas iegādes vai celtniecības gadījumā, jo ar šīm darbībām saistītās izmaksas tiek kompensētas ar ēkas vērtību. Kapitāla samazināšanās un arī izdevumu Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē nebūtu, kā tikai

precei nolietojoties. Taču šī nolietošanās būtu atkarīga nevis no Sestās direktīvas 20. pantā paredzētā koriģēšanas perioda, bet gan no lietošanas ilguma.

50. Tāpat prasītāja apgalvo, ka zemes, uz kuras ēka ir uzcelta, iestādes izdevumus nevajag iekļaut nodokļa bāzē, jo šī zeme ar laiku nenolietojas.

51. Pretēji tam Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts neiestājas pret tādiem valsts tiesību aktiem kā, piemēram, apstrīdētais Vācijas likums.

52. Tās uzsver, ka šis noteikums precīzi nedefinē, ko aptver jēdziens "izdevumu summa". No tā var izsecināt, ka dalībvalstīm piešķirta rīcības brīvība, lai īstenotu šo jēdzienu. Tās uzsver, ka minētie valsts tiesību akti atbilst šī noteikuma mērķim, tas ir, nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļu maksātāju, kurš sava uzņēmuma preci izmanto savām personīgajām vajadzībām, un gala patērētāju, kurš iegādātos to pašu preci.

53. Attiecībā uz šo mērķi jēdzienam "izmaksas" vajadzētu aptvert ēkas iegādes vai celtniecības izmaksas, kā arī vajadzības gadījumā zemes iegādes cenu, ja tam pateicoties tika saņemtas tiesības uz PVN atskaitīšanu. Tāpat šim mērķim atbilstu sadalīt celtniecības izmaksu summu attiecībā uz ēkas daļu, kas tiek izmantota personīgajām vajadzībām, pa visu PVN atskatījumu koriģēšanas perioda laiku, jo šāds risinājums ļautu izvairīties no riska, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli.

54. Eiropas Kopienu Komisija aizstāv pozīciju, kas ir vidutāja pozīcija. Pretēji Vācijas un Apvienotās Karalistes valdībām tā apgalvo, ka ēkas iegādes un celtniecības izmaksu sadalīšanu nevar veikt atkarībā no valsts noteikumiem par PVN atskaitījumu koriģēšanas periodu. No vienas puses, tā uzskata, ka nepastāv nekādi šķēršļi piemērot Sestās direktīvas 20. panta 2. punktu tās pašas direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta kontekstā. No otras puses, argumenta nozīmi par risku, ka gala izmantošana netiktu aplikta

ar nodokli, Tiesa ir padarījusi relatīvu iepriekš minētajā spriedumā lietā *Seeling*.

55. Taču pretēji prasītājas pieņēmumam Komisija izklāsta, ka ēkas iegādes un celtniecības izdevumu sadalīšanu nevar noteikt arī atkarībā no valsts noteikumiem par ienākuma nodokļa norakstīšanu, jo šie noteikumi Eiropas Savienības ietvaros ir ļoti atšķirīgi. Turklāt šie noteikumi ir pakļauti īpašiem mērķiem, kas ir sveši PVN kopīgajai sistēmai. Komisija uzskata, ka šī sadalīšana jāveic, piemērojot objektīvus grāmatvedības kritērijus, kas ir vispārēji atzīti un derīgi PVN. Turklāt tā apgalvo, ka nodokļa bāzei vajadzības gadījumā vajadzētu ietvert zemes iegādes izdevumus.

56. Es savukārt uzskatu tāpat kā Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts neiestājas pret to, ka iegādes vai celtniecības izmaksas, kas attiecas uz to ēkas daļu, ko nodokļa maksātājs izmanto personīgajām vajadzībām, tiktu sadalītas pa PVN atskatījumu koriģēšanas periodu, kā to nosaka Sestās direktīvas 20. pants.

57. Pirms izklāstīt pamatojumus, uz kuriem es balstu šo nostāju, man šķiet derīgi īsi precizēt saikni starp Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā un tās pašas direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzētajiem termiņiem.

58. Kā to norāda prasītāja un Komisija, Sestajā direktīvā nav pamatojuma, kas uzliktu pienākumu piemērot minētās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzēto koriģēšanas periodu šīs direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta ietvaros.

59. Patiešām Sestās direktīvas 20. pants attiecas uz situāciju, kad nodokļu maksātājs vienu un to pašu preci vienlaicīgi lieto profesionālām un personīgām vajadzībām, kas ir situācija, kad viņš ir izvēlējies iekļaut šo preci sava uzņēmuma kapitālā tikai tādā proporcijā, kas atbilst šai lietošanai profesionālām vajadzībām. Šādā gadījumā šis nodokļa maksātājs nav saņēmis samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu par šīs preces iegādes un celtniecības izmaksām par daļu, ko viņš izmanto profesionālajām vajadzībām.

60. Minētā 20. panta mērķis ir labot šo atskaitīšanu atkarībā no izmaiņām, kas atšķirībā no sākotnējās deklarācijas rodas vēlāk, nodokļu maksātājam izmantojot preci, vai tādēļ, ka šī atskaitīšana notikusi uz kļūdainas deklarācijas pamata.

61. Sestās direktīvas 20. panta 2. punkts paredz, ka šī koriģēšana var tikt veikta tikai noteiktā periodā, kas parasti ir pieci gadi. Tomēr tas nosaka, ka šo periodu var pagarināt, ja runa ir par nekustamo īpašumu. Sestās direktīvas sākotnējā versijā šis periods varēja ilgt līdz desmit gadiem. Stājoties spēkā Direktīvai 95/7, tas var ilgt līdz divdesmit gadiem.

62. Ja nodokļa maksātājs izvēlas, kā šajā lietā, nodot visu ēku savam uzņēmumam un ir tiesīgs atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas kā priekšnodoklis ir samaksāts par šīs ēkas iegādes vai celtniecības izmaksām, tad jāpiemēro Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts. Daļas ēkas izmantošana personīgajām vajadzībām tiek pielīdzināta, kā mēs redzējām, pakalpojumu sniegšanai par samaksu. Uz šī pēdējā noteikuma pamata nodokļa maksātājs atlīdzina PVN par iegādes vai celtniecības izmaksām, kas attiecas uz ēkas daļu, ko viņš izmanto personīgajām vajadzībām.

63. Ja laika gaitā šī ēkas daļa samazinās vai palielinās, Sestās direktīvas 20. pantā paredzēto koriģēšanas mehānismu nav iecerēts piemērot. Šīs izmaiņas tiks pārnestas konkrētajā nodokļu periodā iegādes un celtniecības izmaksu proporcijā, ko ņems vērā nodokļa bāzes noteikšanā saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu.

64. Taču, ja ēka, kas pilnībā iekļauta uzņēmuma aktīvos, tiek pārdota, tad piemērojams Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētais termiņš. Patiešām saskaņā ar minētās direktīvas 20. panta 3. punktu, ja šī pārdošana notiek PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda laikā, kas noteikts šī paša panta 2. punktā, ēku uzskata par tādu, ko ieinteresētā persona vēl joprojām lieto tā uzņēmējdarbībai līdz koriģēšanas laika beigām un PVN atskaitīšanu par ēkas iegādes vai celtniecības izmaksām var koriģēt *a aposteriori*.

65. No šīm normām izriet *a contrario* arī, ka, ja ēka tiek pārdota pēc šī perioda beigām, tad tāda *a posteriori* koriģēšana vairs nav iespējama. Šādā gadījumā pastāv risks, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli.

66. Lai izvairītos no šāda riska, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka PVN bāzi par ēkas, kas pilnībā nodota uzņēmumam, izmantošanu personīgajām vajadzībām vajadzētu aprēķināt atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, kas valsts tiesību aktos noteikts

saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 2. punktu.

67. Es uzskatu, ka valdību apgalvojumam var sekot ar šādu pamatojumu. Pirmkārt, Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts dod dalībvalstīm rīcības brīvību, lai to īstenotu. Otrkārt, apstrīdētā nodokļa bāzes noteikšana atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma atbilst Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta mērķim. Treškārt, šāda noteikšana ir saderīga ar šīs direktīvas mērķi saskaņot ar nodokli apliekamās summas.

68. Runājot par pirmo punktu, atgādināšu, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts paredz, ka nodokļa bāzi par darbībām, kas minētas Sestās direktīvas 6. panta 2. punktā, veido "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam". Kā to norāda iesniedzējtiesa, Sestā direktīva nesniedz šī jēdziena definīciju.

69. No šī 6. panta 2. punkta formulējuma var izsecināt šādu informāciju. Termins "izmaksas" tiek definēts kā naudas lietojums, kam ir cits mērķis kā ieguldījumam [17]. Izteiciena "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam" jēga līdz ar to ir relatīvi plaša un neprecīza [18]. Manuprāt, to var saprast kā apzīmējumu visām izmaksām, kas bija un ir nepieciešamas, lai ļautu veikt pakalpojumus. Šo jēdzienu var blakus kārtējiem izdevumiem uztvert kā visu iegādes vai īstenošanas izmaksu kopumu, lai varētu sniegt šo pakalpojumu.

70. Turklāt apstāklis, ka nodokļa maksātājs izmanto uzņēmuma preci savām personīgajām vajadzībām un šī izmantošana pielīdzināta pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību, tas ir, darbībai, kas ilgst laikā, loģiski liek domāt, ka PVN piedziņa par šīm izmaksām jāveic pakāpeniski.

71. No šīs pielīdzināšanas un likumdevēja mērķa atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 2. punktam varētu izsecināt, ka šī pakāpeniskā piedziņa varētu tikt veikta visa preces izmantojamā dzīves ilguma laikā. Patiešām

17 — Skat. *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*. Paris: Dictionnaires Le Robert, 1996, p. 595.

18 — Skat. izteicienu "izmaksu apjoms" Sestās direktīvas citās valodu versijās — vāciski "Betrag der Ausgaben", holandiski "uitgaven", angliski "the full cost", dāniski "udgifter" un itāliski "spese sostenute".

no pastāvīgās judikatūras izriet, ka šī noteikuma mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļu maksātāju un gala patērētāju [19]. Nedrīkst ļaut nodokļa maksātājam, kurš atskaitījis PVN par pirkumu, ko viņš nodevis savam uzņēmumam, izvairīties no PVN maksāšanas, ja viņš atvelk šo īpašumu no uzņēmuma kapitāla privātiem mērķiem un tādējādi gūt labumu, kas ir negodīgi attiecībā pret parasto patērētāju, kas pērk preci, maksājot PVN [20].

72. Pakāpeniskai piedziņai visa preces izmantojamā dzīves perioda laikā ir priekšrocība, kas ļauj pielāgot nodokļa bāzi atkarībā no iespējamām izmaiņām par daļu, ko nodokļa maksātājs izmanto personīgajām vajadzībām. Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā noteikto nodokļa bāzi Tiesa ir interpretējusi iepriekš minētajā spriedumā lietā *Enkler* kā atbilstošu izdevumiem, kas ir saistīti ar pašu preci, tādiem "kā preces vērtības samazināšanās norakstīšana" [21], kā to atgādina iesniedzējtiesa.

73. Šī strīda ietvaros rodas jautājums par to, vai Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta interpretācija ir saderīga ar Kopienu tiesībām. Citiem vārdiem sakot, ir jāizvērtē, vai dalībvalstīm, lai īstenotu šo noteikumu, ir rīcības brīvība, saskaņā ar kuru tās būtu tiesīgas piedzīt pakāpeniski PVN par preces lietošanu personīgajām vajadzībām īsākā periodā, kas pielīdzināms PVN atskaitījumu koriģēšanas periodam.

74. Es uzskatu, ka dalībvalstīm ir šāda rīcības brīvība.

75. Ir skaidrs, ka pretēji citiem Sestās direktīvas noteikumiem [22] 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts nepieprasa valsts tiesību aktos noteikt tā jēgu un piemērošanas jomu. Jēdziens "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam" ir autonoms Kopienas tiesību jēdziens, kura interpretāciju neatstās katras dalībvalsts ziņā [23].

19 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Enkler*, 35. punkts.

20 — Turpat, 33. punkts.

21 — 36. punkts. Šajā lietā Tiesai uzdeva jautājumu par nodokļa bāzes noteikšanu PVN aprēķināšanai par lietošanu personīgajām vajadzībām atsevišķos periodos gadā, kur kāds autofurgons pilnībā bija nodots uzņēmumam. Tiesa nosprieda, ka jāņem vērā daļa izdevumu, kas noteikti 36. punktā, proporcionāli lietošanas patiesajam ilgumam, no vienas puses, attiecībā pret lietošanu citiem mērķiem uzņēmuma vajadzībām, no otras puses (37. punkts).

22 — Šajā sakarā skat. Sestās direktīvas 4. panta 3. punkta b) apakšpunktu par "apbūves gabaliem" un šīs pašas direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu par jēdzieniem "medicīniskās vai paramedicīniskās profesijas".

23 — Šajā sakarā skat. 1977. gada 1. februāra spriedumu lietā 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (*Recueil*, 113. lpp., 10. un 11. punkts).

76. Tomēr Sestā direktīva neietver visas norādes, kādas ir vajadzīgas vienotai un precīzai attiecīgo izdevumu summas aprēķināšanas noteikumu definīcijai. Ne šī jēdziena formulējums, ne arī sistēma, kādā tas ietilpst, manuprāt, neļauj ar pārliecību noteikt, ka minētās preces iegādes vai celtniecības izdevumu sadale noteikti jāveic visā tās izmantojamās dzīves garumā. Jebkurā gadījumā Sestā direktīva neparedz uz kādas bāzes pamata aprēķināt preces nolietošanās norakstīšanu.

77. Jāpārbauda, vai apstrīdētā PVN bāzes noteikšana atkarībā no atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma atbilst Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta un vispār šīs direktīvas mērķiem.

78. Attiecībā uz pirmo punktu, kā mēs to jau redzējām, šī 6. panta 2. punkta mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļa maksātāju, kas izmanto uzņēmuma preci pēc tam, kad ir saņēmis visa samaksātā PVN atskaitīšanu par šīs preces iegādi vai ražošanu, un gala patērētāju, kuram jānomaksā šis nodoklis, iegādājoties vai ražojot tādu pašu preci.

79. PVN bāzes noteikšana par lietošanu personīgajām vajadzībām atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, lai izvairītos no tā, ka pārdošanas gadījumā pēc šī perioda iespējama gala izmantošana, kas netiek aplikta ar nodokli, atbilst šim mērķim.

80. Es neuzskatu, ka iepriekš minētais spriedums lietā *Seeling* apstrīd šo analīzi.

81. Ir jāatzīst, ka lietā, kur tika taisīts šis spriedums, Tiesa saskārās ar Vācijas valdības argumentu, kas bija balstīts uz risku par gala izmantošanu, kas netiek aplikta ar nodokli, gadījumā, ja ēkas pārdošana, kas atbrīvota no PVN, notiek pēc atskaitījumu koriģēšanas perioda. Tiesa norādīja, ka apstāklis, ka šim koriģēšanas periodam bija tikai daļēji jākoriģē kā priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšana, bija Kopienu likumdevēja ar nodomu veiktas izvēles rezultāts un ka šī perioda ilgums attiecībā uz nekustamo īpašumu tika pagarināts līdz divdesmit gadiem, lai ņemtu vērā šādu īpašumu ekonomiskās dzīves ilgumu [24].

82. Taču šīs atbildes nozīme, manuprāt, jāizvērtē saskaņā ar kontekstu, kādā tā tika sniegta.

24 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Seeling*, 54. un 55. punkts.

83. Iepriekš minētās lietas *Seeling* faktu iestāšanās laikā Vācijas tiesību akti paredzēja, ka PVN bāze par ēkas, kas pilnībā nodota uzņēmumam, lietošanu personīgajām vajadzībām jāaprēķina atkarībā no preces nolietošanās. Vācijas valdība vēlējās apšaubīt judikatūru, pēc kuras nodokļa maksātājam, kurš izvēlas nodot kādu ēku pilnībā savam uzņēmumam un kurš vēlāk izmanto daļu no šīs ēkas savām personīgajām vajadzībām, ir tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN par visiem šīs ēkas iegādes un celtniecības izdevumiem.

84. Tā pamatoja šo pārskatīšanu ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu, saskaņā ar kuru nekustamā īpašuma īre principā ir atbrīvota no PVN, tādējādi tas neļautu saņemt kā priekšnodokli samaksātā PVN atskaitījumu. Tā apgalvoja, ka tiktāl, ciktāl Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts pielīdzina uzņēmuma ēkas izmantošanu personīgajām vajadzībām pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību un kad šī izmantošana visdrīzāk atbilst īrēšanai, ja to aplūko no gala patērēšanas viedokļa, pēc analoģijas tika piemērota 13. panta B daļas b) apakšpunktā paredzētā atbrīvošana.

85. Balstoties uz šo analīzi, tā uzsvēra, ka, nenotiekot kā priekšnodokli samaksātā nodokļa atskaitīšanai, ir iespēja izvairīties no gala izmantošanas, kas netiek aplikta ar nodokli, gadījumā, ja no PVN atbrīvota ēka tiek pārdota pēc desmit gadu koriģēšanas perioda.

86. Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Seeling* Tiesa noraidīja Vācijas valdības argumentu, kas bija balstīts uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkta piemērošanu. Tā nosprieda, ka šis noteikums neattiecas uz ēkas, kas kopumā atrodas nodokļa maksātāja uzņēmuma rīcībā, daļas izmantošanu tā personīgajām vajadzībām, jo tā nozīmē šī izmantošana neatbilst patiesai nomai [25].

87. Šādā kontekstā tā norādīja, ka, ja fakts, ka nodokļa maksātājam ir ļauts nodot kopumā ēku sava uzņēmuma rīcībā un tādējādi atskaitīt kā priekšnodokli PVN par visiem celtniecības izdevumiem, rezultātā rada iespēju, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli, jo Sestās direktīvas 20. panta 2. punktā paredzētais koriģēšanas laiks priekšnodokļa, kas samaksāti ēkas celtniecības laikā, atskaitījumus var koriģēt tikai daļēji, tad tas ir Kopienu likumdevēja apzinātās izvēles rezultāts un tas neuzliek pienākumu interpretēt šīs direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu paplašināti.

88. Tāpat kā Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības es neuzskatu, ka iepriekš

25 — Turpat, 49.–52. punkts.

minētajā spriedumā lietā *Seeling* Tiesa būtu apstrīdējusi Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta piemērošanas jomu un mērķi.

89. Es šo spriedumu uztveru kā pastāvīgās judikatūras nostiprināšanu, pēc kuras, ja nodokļa maksātājs izvēlas nodot pilnībā visu ēku savam uzņēmumam, kuras daļu vēlāk viņš izmanto savām personīgajām vajadzībām, viņam, no vienas puses, ir tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN par visiem ēkas celtniecības izdevumiem un, no otras puses, kā šo tiesību sekas, pienākums samaksāt PVN par izdevumu, kas ir veikti šīs izmantošanas izpildei, summu.

90. Pat ja minētajā spriedumā Tiesa konstatē šīs sistēmas kapacitātes robežas, lai nodrošinātu pilnīgu vienlīdzību starp nodokļa maksātāju un gala patērētāju, tā, manuprāt, neapšauba principu, pēc kura valsts likumdevējam tiek uzlikts pienākums pēc iespējas izvairīties no tā, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli.

91. Saskaņā ar šiem faktiem nav apstrīdams, ka Vācijas valdības vēlme izvairīties no tā, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli gadījumā, ja no nodokļa atbrīvotu īpašumu atsavina pēc atskaitījumu koriģēšanas perioda beigām, atbilst Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta mērķim.

92. Šai analīzei varētu iebilst, jo saīsinot PVN atlīdzināšanas perioda ilgumu līdz PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilgumam, Vācijas valdība rada risku, ka gala izmantošana netiek aplikta ar nodokli. Šī valdība norādīja, ka, ja ieinteresētā persona turpina lietot personīgajām vajadzībām ēku pēc desmit gadu perioda, tad iegādes un celtniecības izmaksas vairs neveidos nodokļa bāzi. Personīgā izmantošana tiks aplikta, balstoties tikai uz ēkas radītajiem kārtējiem izdevumiem.

93. Šāda iegādes vai celtniecības izdevumu izslēgšana no nodokļu bāzes šķiet pamatota, jo kā priekšnodokļa samaksātā nodokļa atskaitīšana jau būtu pilnībā atlīdzināta. Tomēr šī atlīdzināšana būtu bijusi aprēķināta par to ēkas daļu, kas tika izmantota personīgām vajadzībām desmit gadus. Ja šim periodam beidzoties nodokļu maksātājs personīgām vajadzībām izmanto lielāku ēkas daļu, tad jādomā, ka šī izmantošana personīgām vajadzībām netiks aplikta. Šādā stadijā jautājums paliek atklāts.

94. Es tomēr neuzskatu, ka šis iespējamais sistēmas trūkums varētu apšaubīt Vācijas

tiesību aktu saderīgumu ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta mērķi.

95. Patiešām PVN bāzes noteikšana atkarībā no atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, manuprāt, dod citu priekšrocību, kas veicina vēl lielāku attieksmes vienlīdzību starp nodokļa maksātāju un gala patērētāju. Šī priekšrocība rodas no nodokļa maksātāja gadā samaksātā PVN summas palielināšanas par izmantošanu personīgām vajadzībām. Šis palielinājums samazina naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocību, ko PVN sadalītā piemērošana rada nodokļa maksātājam salīdzinājumā ar gala patērētāju, kam, iegādājoties vai uzbūvējot šādu nekustamo īpašumu, ir jāsamaksā visa PVN summa.

96. Visbeidzot, manuprāt, PVN bāzes noteikšana atkarībā no atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma ir pieņemamības robežās attiecībā uz Sestās direktīvas mērķi.

97. Kā to norāda direktīvas nosaukums, tās mērķis ir noteikt vienotu ar PVN apliekamo summu, ievērojot Kopienu noteikumus [26]. Šis mērķis daļēji ir izteikts Sestās direktīvas devītajā apsvērumā tā sākotnējā formulējumā, saskaņā ar kuru tā cenšas panākt visās dalībvalstīs "līdzīgus" rezultātus. Attiecībā uz dalībvalstu rīcības brīvību, ko piešķir Sestās direktīvas 20. pants, es uzskatu, ka apstrīdētie valsts tiesību akti izpilda šo prasību.

98. Šī izvērtējuma ietvaros man šķiet atbilstoša šī atsaukšanās uz 20. pantu dēļ šāda pamatojuma. Tāpat kā 20. pants, arī Sestās direktīvas 6. panta 2. punkts un 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts ir iecerēts, lai to piemērotu situācijā, kad kāds īpašums piešķir tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksātu PVN par iegādes vai celtniecības izdevumiem un vēlāk tiek nodots lietošanā, kas tādu atskaitīšanas iespēju nepiešķir. Runa ir par Sestās direktīvas papildu noteikumiem, kas attiecas uz situācijām, kurās kādai precei ir jaukta veida lietojums, tas ir, tā tiek vienlaikus izmantota gan profesionālām, gan personīgām vajadzībām.

99. Turklāt šajos dažādajos noteikumos paredzētajiem mehānismiem ir salīdzināma ekonomiskā iedarbība [27]. Abos šajos gadīju-

26 — 2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-400/98 *Breitsohl* (*Recueil*, I-4321. lpp., 48. punkts).

27 — Iepriekš 30. punktā minētais spriedums lietā *Uudenkaupungin kaupunki*.

mos runa ir par PVN atlīdzināšanu, ja nodokļa maksātājs ir saņēmis šī nodokļa atskaitījumus un galu galā tas tomēr viņam ir jānomaksā.

100. Jāatzīst, ka dalībvalstīm atbilstoši Sestās direktīvas 20. pantam ir diezgan plaša rīcības brīvība, nosakot atskaitījumu koriģēšanas laiku attiecībā uz nekustamo īpašumu, jo tās var paredzēt šo laiku no pieciem līdz divdesmit gadiem.

101. Ņemot vērā saikni, kas pastāv starp Sestās direktīvas 20. panta un šīs pašas direktīvas 6. panta 2. punkta mehānismu, nodokļa bāzes noteikšana par nekustamā īpašuma, ko nodokļa maksātājs ir pilnībā iekļāvis sava uzņēmuma aktīvos, izmantošanu personīgām vajadzībām, kura ir noteikta atkarībā no PVN atskaitījumu koriģēšanas perioda ilguma, man nešķiet pretrunā ar Sestās direktīvas mērķi saskaņot ar nodokli apliekamo summu.

102. Protams, Komisijas atbalstītais risinājums, aicinot dalībvalstis noteikt norakstīšanas noteikumus visam ēkas izmantojamās dzīves laikam, pamatojoties uz objektīviem un vispārēji atzītiem kritērijiem, varētu panākt vienotas aprēķinu bāzes izveidi.

103. Tomēr, pat ja tāds risinājums varētu šķist vēlams, tas, manuprāt, tomēr neattaisno ar Sesto direktīvu saistītās analīzes apstrīdēšanu, pēc kuras apstrīdētie Vācijas tiesību akti nepārsniedz dalībvalstīm šajā sakarā piešķirto rīcības brīvību, nosakot minētās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktā minēto nodokļa bāzi.

104. Turklāt Komisijas piedāvātā risinājuma, lai panāktu lielāku saskaņu, piemērotību tiesas sēdē nopietni apšaubīja Apvienotās Karalistes valdība, kas uzsvēra, ka nepastāv kopīgi noteikumi norakstīšanas jomā. Taisnība, ka, ja es aplūkoju starptautiskos grāmatvedības standartus, ko 2002. gadā pieņēmis Eiropas Parlaments un Eiropas Savienības Padome [28], lai uzlabotu uzņēmējsabiedrību, kuru kapitāla daļas ir publiskās apgrozības objekts, finanšu pārskatu salīdzināmību, ir jāsecina, ka pastāv dažādi norakstīšanas veidi, ko var izmantot, lai sistemātiski sadalītu pamatkapitāla norakstāmo summu pa tā lietošanas laiku [29].

28 — Parlamenta un Padomes 2002. gada 19. jūlija Regula (EK) Nr. 1606/2002 par starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu (OV L 243, 1. lpp.).

29 — Skat., piemēram, starptautiskā grāmatvedības standarta *IAS 16* 47. un 62. pantu, pamatlīdzekļus, kas uzskaitīti Komisijas 2003. gada 29. septembra Regulas (EK) Nr. 1725/2003, ar ko pieņem noteiktus starptautiskos grāmatvedības standartus saskaņā ar Regulu Nr. 1606/2002 (OV L 261, 1. lpp.), pielikumā.

105. Šīs analīzes beigās vēl tomēr vajadzētu lemt par jautājumu, vai zemes, uz kuras ēka ir uzcelta, iegādes izmaksas ir iekļaujamas nodokļa bāzē, ja šīs izmaksas tika apliktas ar PVN un nodokļa maksātājs ieguva tiesības atskaitīt šo nodokli.

106. Tāpat kā Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Komisija es uzskatu, ka šādā gadījumā šīs izmaksas jāiekļauj PVN nodokļa bāzē par izmantošanu personīgiem mērķiem.

107. No vienas puses, es neatrodu Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta formulējumā pamatojumu, lai tās izslēgtu. Jēdziena "pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas nodokļa maksātājam" mērķis ir burtiski aptvert visus izdevumus, kas rodas, lai varētu nodrošināt šos pakalpojumus. Izmaksas par zemi, uz kuras konkrētā ēka tika uzcelta, *a apriori* pieder pie šiem izdevumiem.

108. No otras puses, to izslēgšana no nodokļa bāzes acīmredzami būtu pretrunā ar Sestās direktīvas 6. panta 2. punktu, kas, kā mēs redzējām, ir vērsts uz to, lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļu maksātāju un gala patērētāju. Tiktāl, ciktāl gala patērētājs nomaksā PVN par zemes iegādes celtniecībai izmaksām, tas būtu pretrunā ar šo mērķi atbrīvot no tā nodokļa maksātāju.

109. Šī procesa ietvaros nav skaidri noteikts, vai prasītājas zemes gabala, uz kura tika uzcelta ēka, iegāde tika aplikta ar PVN un vai tā panāca šī nodokļa atskaitīšanu. Atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no faktu izvērtējuma, kas ir attiecīgās valsts tiesu jurisdikcijā.

110. Ņemot vērā visus šos faktus, es piedāvāju atbildēt uz prejudiciālo jautājumu, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka tas nav pretrunā ar valsts tiesību aktiem, saskaņā ar kuriem 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 Sestās direktīvas 20. pantam. Minētā nodokļa bāzē vajadzības gadījumā iekļaujamas zemes, uz kuras ir uzcelts nekustamais īpašums, iegādes izmaksas.

V — Secinājumi

111. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es piedāvāju uz *Finanzgericht München* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

11. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija 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, ka 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 Sestās direktīvas 77/388 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.