ĢENERĀLADVOKĀTA ANTONIO TICANO [*ANTONIO TIZZANO*] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 11. novembrī [1]

1. Ar 2002. gada 29. augusta rīkojumu, kas Tiesā iesniegts 2003. gada 23. janvārī, *Bundesfinanzhof* uzdeva četrus prejudiciālus jautājumus par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā — "Sestā direktīva") [2].

I — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesiskais regulējums*

3. Šajā lietā jāpiemin daži Sestās direktīvas noteikumi, kas definē PVN maksātāju (4. pants) tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (17. pants), kā arī šo tiesību īstenošanas noteikumus (18. un 22. pants).

2. Būtībā iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai un kādā apmērā persona, kas kopā ar laulāto ir uzbūvējusi vai iegādājusies dzīvojamo ēku, var no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas samaksāts, iegādājoties vai uzbūvējot to ēkas daļu, kuru tā izmanto profesionālu darbību veikšanai.

4. Direktīvas 4. pants 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.

1 — Oriģinālvaloda — itāļu.

2 — OV L 145, 1. lpp.

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 izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]"

5. Attiecībā uz nodokļa atskaitīšanas tiesībām 17. panta 2. punkts paredz:

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

a) 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 [3];

[..]."

6. Visbeidzot, attiecībā uz nodokļa atskaitīšanas tiesību īstenošanas noteikumiem 18. pants paredz:

"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;

[..]."

3 — Lietas izskatīšanas laikā Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīva 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.), grozīja Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu. Grozījuma rezultātā, kas neietekmē šīs lietas gala iznākumu, bet kuru ir vērts pieminēt lietas pilnvērtīguma dēļ, iepriekš minētais noteikums paredz: "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, kurai tas jāmaksā attiecīgās valsts teritorijā [..]."

7. Savukārt 22. panta 3. punkts precizē:

"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" [4].

4 — Tāpat lietas pilnvērtīguma dēļ jānorāda, ka iepriekš citētā direktīva 91/680/EEK šādi grozīja arī Sestās direktīvas 22. panta 3. punktu:
"a) katrs nodokļa maksātājs izdod faktūru [faktūrrēķinu] vai citu dokumentu faktūras [faktūrrēķina] vietā par visām precēm un pakalpojumiem, ko tas piegādājis citam nodokļa maksātājam vai personai, kas nav nodokļa maksātāja. [..] Nodokļa maksātājs patur šā dokumenta kopiju.
[..]
b) faktūra [faktūrrēķins] skaidri parāda cenu bez nodokļa un attiecīgo nodokli pie katras likmes [katrai likmei], kā arī visus izņēmumus.
[..]
c) dalībvalstis pieņem [izstrādā] kritērijus, lai noteiktu, vai dokuments der faktūras [faktūrrēķina] vietā.
[..]"

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

8. Tiktāl, ciktāl tas attiecas uz šo lietu, jāpiemin *Umsatzsteuergesetz* (likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā — "*UStG*") 14. un 15. pants versijās, kas piemērojamas 1991.–1993. gadam.

9. 14. pants, kura nosaukums ir "Faktūrrēķinu sastādīšana" paredz:

"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).

[..]" [5]

10. 15. pants, kura nosaukums ir "Priekšnodokļa atskaitīšana"paredz:

"Nodokļa maksātājs var atskaitīt no priekšnodokļa šādas summas:

1) nodokli, kas atsevišķi minēts tajos faktūrrēķinos 14. panta nozīmē, kurus tam par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu savu uzņēmumu labā ir izsnieguši citi nodokļa maksātāji. [..]" [6]

II — Fakti un pamata prāva

11. Pamatprāva radās sakarā ar *Finanzamt Bergisch Gladbach* (turpmāk tekstā — "*Finanzamt*") lēmumu liegt HE [*HE*] kungam (turpmāk tekstā — "prasītājs") iespēju atskaitīt no PVN, kas jāmaksā nodokļu iekasēšanas iestādei, PVN, ko viņš samaksājis par (kopā ar sievu iegādāto) dzīvojamo ēku, kuras daļu viņš izmanto kā biroju.

5 — Šī piezīme attiecas tikai uz šo secinājumu tekstu itāļu valodā.

6 — Šī piezīme attiecas tikai uz šo secinājumu tekstu itāļu valodā.

12. No pamatprāvas izriet, ka 1990. gada beigās HE laulātie iegādājās zemes gabalu, kas tika sadalīts šādās domājamās daļās: viena ceturtā domājamā daļa — HE kungam un trīs ceturtās domājamās daļas — viņa sievai.

13. Pēc tam uz šī zemes gabala viņi vairākiem uzņēmumiem uzdeva uzbūvēt dzīvojamo ēku. Kā HE kungs apstiprināja tiesas sēdē, minētais nekustamais īpašums tika sadalīts starp viņu un viņa sievu domājamās daļās, kas atbilst apbūvētajam zemes gabalam, t.i., ¼ un ¾ domājamo daļu.

14. Visi būvuzņēmumu izsniegtie faktūrrēķini tika adresēti "laulātajiem HE".

15. Tāpat no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka HE kungs papildus savam algotajam darbam veica neatkarīgu profesionālo darbību kā ar konkrētu nozari saistītu publikāciju autors un, lai veiktu iepriekšminēto darbību, viņš izmantoja vienu dzīvojamās mājas istabu. Tā kā šī istaba atbilst 12 % no dzīvojamās ēkas kopējās platības, HE kungs 1991.–1993. gada PVN deklarācijās no maksājamā PVN atskaitīja summu, kas atbilst 12 % no PVN, ko viņš samaksājis par minētās mājas būvniecību.

16. Tomēr *Finanzamt* atteicās veikt šādus atskaitījumus, jo uzskatīja, ka mājas īpašnieks un ieguvējs no šiem būvniecības pakalpojumiem ir nevis HE kungs, bet vienība, ko veido divi laulātie, kuriem tikuši adresēti izsniegtie faktūrrēķini. *Finanzamt* uzskata, ka šāda vienība pati nav veikusi jebkādu uzņēmējdarbību un līdz ar to tai nav tiesību uz jebkāda nodokļa atskaitīšanu.

17. HE kungs, apstrīdot šo lēmumu, cēla prasību *Finanzgericht*.

18. *Finanzgericht* daļēji apmierināja prasību, pretēji *Finanzamt* uzskatīja, ka nav būtiski, ka faktūrrēķini tikuši adresēti abiem laulātajiem, un noteica, ka saistībā ar biroju HE kungs ir tiešais būvpakalpojumu saņēmējs, kā rezultātā *Finanzgericht* atzina prasītāja tiesības uz tā PVN atskaitīšanu, ko viņš samaksājis par minēto pakalpojumu. Tomēr *Finanzgericht* uzskatīja, ka HE kungs ir ēkas un tajā esošā biroja īpašnieks tikai daļā, kas atbilst vienai ceturtajai daļai. Tādējādi PVN atskaitījumu nevar noteikt tādā apmērā, kādā to ir pieprasījis HE kungs, proti, 12 % no PVN kopsummas, kas samaksāta par mājas būvniecību, bet vienīgi vienas ceturtās daļas apmērā no minētajiem 12 %.

19. Šo spriedumu gan *Finanzamt*, gan HE kungs apstrīdēja *Bundesfinanzhof*, lūdzot tai izvēlēties starp diviem pilnīgi pretējiem argumentiem.

20. *Finanzamt* uzskata, ka, nepastāvot pretējām norādēm būvdarbu nodošanas brīdī un vēlāk — faktūrrēķinu izsniegšanas laikā, par ieguvēju no būvdarbiem *UStG* 15. panta nozīmē ir uzskatāma vienība, kurā ir apvienojušies laulātie. Līdz ar to vienam kopīpašniekam nav tiesību pat daļēji atskaitīt no PVN summu, ko tas samaksājis par minētās ēkas būvniecību.

21. Savukārt HE kungs uzskata, ka viņam ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un pretēji pirmās instances tiesas lēmumam šīs tiesības ir attiecināmas uz visu PVN, ko tas samaksājis par biroja būvniecību, jeb 12 % no PVN kopējās summas. Būtībā viņš īpašā kārtā var izmantot minēto mājas daļu un tādējādi ir uzskatāms par vienīgo ēkas īpašnieku.

22. Savukārt *Bundesfinanzhof* norāda, ka valsts tiesības paredz risinājumu minētajai problēmai. Pamatojoties uz *Bundesfinanzhof* judikatūru:

— ja vairākas personas, kas apvienojušās vienībā, kas nav (nodokļa maksātāja) juridiska persona (personālsabiedrība vai kapitālsabiedrība), veic pasūtījumu, tad katrs no kopīpašniekiem jāuzskata par ieguvēju no pakalpojuma atbilstoši priekšnodokļa daļai, ja nepastāv pretēja vienošanās [7];

— laika posmā, uz kuru attiecas pamatprāva, nepastāvēja jebkāds skaidri noteikts ierobežojums attiecībā uz nodokļa atskaitījumu saistībā ar ēku un izvietojumu "istabai, kas, neskatoties uz to, ka ir ēkas sastāvdaļa, ir atdalīta no dzīvojamās platības un tiek arī izmantota gandrīz vai vienīgi uzņēmuma vai/un profesionālām vajadzībām" (t.i., birojs dzīvojamā ēkā) [8];

— ja kopīpašumā tiek iegādāta lieta, ko viens no kopīpašniekiem izmanto sava uzņēmuma vajadzībām, tad pēdējais var atskaitīt priekšnodokli, kas atbilst viņa daļai kopīpašumā [9];

7 — Skat. *Bundesfinanzhof* 2001. gada 1. februāra spriedumu lietā *V R* 79/99, *BFHE* 194, 488, *BFH/NV* 2001, 989, un 2000. gada 7. novembra spriedumu lietā *V R* 49/99, *BFHE* 194, 270, *BFH/NV* 2001, 402, un kā jaunāko — 2002. gada 16. maija spriedumu lietā *V R* 15/00, *BFH/NV* 2002, 1346.

8 — Par termina "birojs dzīvojamā ēkā" definīciju skat. *Bundesministerium der Finanzen* [Federālā Finanšu ministrija] 1998. gada 16. jūnija vēstuli IV B 2-S 2145-59/98, 7. punkts, *BStBl.* I 1998, 863.

9 — Skat. *Bundesfinanzhof* 1998. gada 1. oktobra spriedumu lietā *V R* 31/98, *BFHE* 187, 78, *BFH/NV* 1999, 575.

— tas, ka faktūrrēķini ir adresēti laulātajiem HE, neliedz tiesības atskaitīt priekšnodokli [10].

23. Tomēr, tā kā pastāvēja šaubas par minētā risinājuma atbilstību Sestās direktīvas interpretācijai, *Bundesfinanzhof* atbilstoši EKL 234. pantam uzdeva 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?

Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša,

2) 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?

Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša,

3) vai tad, ja laulātie iegūst 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

10 — Skat. *Bundesfinanzhof* spriedumus lietās *BFH/NV* 2002, 1346, un *BFHE* 194, 270, *BFH/NV* 2001, 402.

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?"

24. Šīs Tiesas procesā prasītājs, *Finanzamt* un Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus. Tiesa pēc tam prasītāju un Komisiju uzklausīja 2004. gada 23. septembra tiesas sēdē.

III — Juridiskā analīze

25. Kā iepriekš minēts, iesniedzējtiesa uzdod četrus jautājumus par tādas dzīvojamās ēkas iegādāšanos vai būvniecību, ko veic divi laulātie, kuras daļu viens no laulātajiem izmanto kā biroju, lai veiktu savu profesionālo darbību.

Lietas dalībnieku argumenti

26. Atbildot uz minētajiem jautājumiem, *Finanzamt*, atsaucoties galvenokārt uz valsts tiesību aktiem nodokļu jomā, novēro, ka tad ja vairākas personas, kas apvienojušās vienībā, kam nepiemīt patstāvīgas juridiskas personas statuss, iegādājas vai uzbūvē ēku, viens kopīpašnieks var izmantot tiesības uz samaksātā PVN atskaitīšanu vienīgi tad, ja: i) pirkšanas un pārdošanas līguma noslēgšanas brīdī viņš ir precizējis, kuru no īpašuma daļām viņš paredz izmantot sava uzņēmuma vajadzībām; un ja ii) par minētajām darbībām ticis sastādīts faktūrrēķins, kurā norādīta cena un nodoklis viņa domājamai daļai. Tikai tādā veidā var noteikt, vai un kādā apmērā viens kopīpašnieks ir uzskatāms par ieguvēju no šī darījuma.

27. Savukārt Komisija un prasītājs iemeslu, kurus izklāstīšu, veicot analīzi, dēļ uzskata pretēji, ka:

— persona, kas iegādājas vai kurai uzbūvēta dzīvojamā ēka, rīkojas kā nodokļa maksātājs, ja šī persona vienu minētās ēkas istabu izmanto kā biroju, lai veiktu profesionālo darbību, un norāda minēto biroju sava uzņēmuma kapitālā;

28. Šajā pēdējā jautājumā prasītāja un Komisijas viedokļi daļēji atšķiras. Komisija uzskata, ka tiesības uz samaksātā PVN summas atskaitīšanu, kas atbilst daļai, kādā lietu izmanto profesionālajai darbībai, ir pakļautas nosacījumam, ka valsts tiesību akti atļauj laulātajam, kurš veic ar PVN apliekamu darbību, rīkoties kā visa ražošanas līdzekļa īpašniekam. Savukārt, kā uzskata Komisija, ja valsts tiesību akti paredz pretējo, tad attiecīgajam laulātajam ir tiesības tikai uz tādu nodokļa daļas atskaitīšanu, kas ir vienāda ar summu, kura atbilst viņa domājamai daļai kopīpašumā.

— ja vairākas personas, kas ir apvienojušās vienā vienībā, kas nav patstāvīgs subjekts, kurš pats veic uzņēmējdarbību, iegādājas ražošanas līdzekli, tad katrs no kopīpašniekiem ir jāuzskata par ieguvēju no šī darījuma;

29. No otras puses, prasītājs un Komisija vienādi uzskata, ka laulātajam, kas veic ar nodokli apliekamu darījumu, nevar liegt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tikai tādēļ, ka viņam ir faktūrrēķins, kas adresēts abiem laulātajiem un kurā nav norādītas cenas un nodokļa daļas, kas atbilst viņa domājamai daļai kopīpašumā.

Par tāda subjekta noteikšanu, kas saņēmis pakalpojumus, kopīpašumā iegādājoties vai uzbūvējot īpašumu (otrais jautājums)

— ja laulātie iegādājas kopīpašumā ražošanas līdzekli, kuru tikai viens no viņiem izmanto profesionāliem mērķiem, tad pēdējam ir tiesības uz samaksātā PVN atskaitīšanu, kas atbilst daļai, kādā viņš izmanto kapitālu sava uzņēmuma vajadzībām.

30. Manuprāt, lai atbildētu iesniedzējtiesai, ir lietderīgi sākt ar otro jautājumu un, pirmkārt, noteikt, vai tad, ja personas, kas

apvienojušās vienībā, kura pati neveic uzņēmējdarbību, veic pasūtījumu attiecībā uz ražošanas līdzekli, ir uzskatāms, ka ieguvējs no prasītā pakalpojuma ir pati vienība vai katrs kopīpašnieks.

31. Kā tas redzams no iepriekš minētā, *Bundesfinanzhof* savā judikatūrā ir paskaidrojusi, ka šādā gadījumā, ja nepastāv pretēja vienošanās, katrs no kopīpašniekiem ir uzskatāms par ieguvēju no pasūtījuma atbilstoši domājamai daļai (skat. 22. punktu).

32. Manuprāt, šāds risinājums atbilst Sestajai direktīvai un kopējai sistēmai, ko tā izveido.

33. Minētā sistēma paredz, ka par jebkuru ar nodokli apliekamu darījumu PVN ir jāmaksā tikai pēc tā nodokļa atskaitīšanas, kas ir tieši samaksāts par dažādo elementu izmaksām, kas veido preču un pakalpojumu cenu. Savukārt atskaitījuma sistēma ir veidota tā, ka tikai ar nodokli apliekamās personas PVN, kas jau ir samaksāts par precēm un pakalpojumiem, var atskaitīt no PVN, kas tām ir jāmaksā.

34. Sestās direktīvas 4. panta 1. punktā PVN maksātājs definēts kā "visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta".

35. Turklāt Sestās direktīvas 17. panta 1. punkts noteic, ka "atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams", un 2. punkts atļauj nodokļa maksātājam atskaitīt "no nodokļa, kurš viņam jāmaksā [..], 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" tiktāl, "ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem".

36. No iepriekš minētā var secināt, ka "atskaitīšanas sistēma paredz pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas maksājams vai kuru tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību". Tādējādi kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma nodrošina "neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskām darbībām neatkarīgi no to

mērķa vai rezultāta, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN" [11].

37. To pasakot, manuprāt, var secināt, ka Komisija, kā tas redzams no iepriekš minētā, pareizi secina, ka vienība, kurā apvienojušies HE laulātie, nav uzskatāma par PVN maksātāju, kas ir ieguvējs no ēkas būvpakalpojumiem.

38. Kā to ir precizējusi arī iesniedzējtiesa, šāda vienība nav juridiska persona un tā pati neveic patstāvīgu saimniecisku darbību, kā arī tā nav PVN maksātāja 4. panta 1. punkta nozīmē. Līdz ar to pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izpratnē vienībai nepiemīt spēja darboties patstāvīgi un tā nepastāv starp būvpakalpojumu sniedzēju un diviem laulātajiem, kurus tādējādi var uzskatīt par tiešiem ieguvējiem no minētā pakalpojuma.

39. Kā pareizi apgalvojis prasītājs, šāds risinājums atbilst iepriekš minētajam PVN neitralitātes principam. Faktiski, ja par pakalpojumu saņēmēju tiktu uzskatīta vienība, kas nav juridiska persona un kas nav nodokļa maksātāja, kā rezultātā tai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tad gala rezultātā kopīpašniekam, kurš veic saimniecisku darbību, būtu pilnībā liegta iespēja saņemt paredzēto atskaitījumu, un tādējādi tas būtu spiests maksāt PVN, kas samaksāts saistībā ar tā saimniecisko darbību.

40. Iepriekš minēto iemeslu dēļ uzskatu, ka, ja vairākas personas, kas apvienojušās vienībā, kas nav juridiska persona un kura pati neveic saimniecisku darbību, veic pasūtījumu attiecībā uz ražošanas līdzekli, tad Sestās direktīvas nozīmē ieguvēji no šī darījuma ir katrs kopīpašnieks, nevis pati vienība.

Par to, vai persona, kas būvē vai iegādājas dzīvojamo māju, kuru daļēji izmanto profesionāliem mērķiem, darbojas kā nodokļa maksātājs (pirmais jautājums)

41. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai persona, kas būvē vai iegādājas dzīvojamo māju, rīkojas kā nodokļa maksātājs, ja tā ir

11 — 1985. gada 14. februāra spriedums lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts).

paredzējusi izmantot daļu no ēkas kā biroju neatkarīgai papildu darbībai.

42. Šajā sakarā vēlreiz atgādinu, ka atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 1. punktam nodokļa maksātājs ir "visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru [..] saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta" un ka PVN atskaitīšanas sistēma ir izveidota tā, lai vienīgi personai, kam ir šāds statuss, "pastāv tiesības uz PVN priekšnodokļa, kas samaksāts preču un pakalpojumu iegūšanas laikā, atskaitīšanu" [12].

43. Tāpat kā Komisija atgādinu, ka lietā *Lennartz* Tiesa ir paskaidrojusi, ka "persona, kas iegādājas lietas saimniecisko darbību veikšanai 4. panta nozīmē, rīkojas kā nodokļu maksātājs" un, lai noteiktu, vai šajā gadījumā lietas iegādātas minēto vajadzību dēļ, jāņem vērā "visi lietas apstākļi, ieskaitot minēto lietu veidu un laika posma ilgumu, kas pagājis no lietu iegādāšanās brīža līdz brīdim, kad nodokļu maksātājs tās izmanto savu saimniecisko darbību veikšanai" [13].

44. No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka attiecīgajā laika posmā (1991.–1993. gads) prasītājs papildus veica profesionālo darbību kā ar konkrētu nozari saistītu publikāciju autors un, to darot, kas neapšaubāmi ir neatkarīga saimnieciska darbība, viņš kopš ēkas nodošanas brīža izmantoja daļu no ēkas, kuru tas iegādājās kopā ar laulāto [14]. Pamatojoties uz iepriekš citēto judikatūru un ņemot vērā iesniedzējtiesas minētos lietas faktiskos apstākļus, izskatās, ka brīdī, kad HE kungs iegādājās ēku, viņš rīkojās kā nodokļa maksātājs Sestās direktīvas 4. panta nozīmē.

45. Turklāt nevar uzskatīt, ka prasītājam nepiemīt šāds statuss tikai tādēļ, ka, veicot minētās darbības, viņš izmantoja tikai daļu no ēkas.

46. Komisija un prasītājs pareizi norādīja, ka Tiesa iepriekšēji ir nolēmusi, ka tad, ja nodokļu maksātājs "iegādājas ražošanas līdzekli, lai to izmantotu gan profesionāliem, gan privātiem mērķiem", tas var izvēlēties:

12 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Rompelman*, 16. punkts.

13 — 1991. gada 11. jūlija spriedums lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp., 14. un 21. punkts).

14 — Skat. iesniedzējtiesas rīkojuma I daļu un II daļas 2. punkta a) apakšpunktu.

i) ietvert minēto īpašumu "uzņēmuma kapitālā, uz kuru vispārēji attiecas PVN atskaitījums"; ii) "saglabāt to kā privātīpašumu, tādējādi to pilnībā izslēgt no PVN sistēmas"; vai arī iii) (kā to šajā gadījumā izdarīja HE kungs) ietvert to savā uzņēmuma kapitālā tikai tādā mērā, kādā tas tiek izmantots viņa profesionālajai darbībai [15].

47. Tādējādi izvēle izmantot tikai daļu no lietas savai profesionālajai darbībai nav apstāklis, kas liek zaudēt nodokļa maksātāja statusu tādai personai, kura to ir iegādājusies. Gluži pretēji, saskaņā ar neitralitātes principu Sestās direktīvas radītā sistēma nodrošina nodokļu maksātājiem iespēju "maksāt pievienotās vērtības nodokli tikai tad, ja tas [minētais maksājums] attiecas uz precēm vai pakalpojumiem, ko šī[s] persona[as] izmanto privātam patēriņam, nevis ar nodokli apliekamai saimnieciskai darbībai" [16].

48. Iepriekš minēto apsvērumu dēļ, pirmkārt, uzskatu, ka persona, kas papildus veic neatkarīgu saimniecisku darbību tās pašas Sestās direktīvas 4. panta nozīmē, rīkojas kā nodokļa maksātājs, ja viņš uzbūvē vai iegādājas dzīvojamo māju un daļu no minētās ēkas izmanto kā biroju savai profesionālajai darbībai.

Par atskaitīšanas tiesību piemērošanas jomu (trešais jautājums)

49. Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai tad, ja divi laulātie, kas kopīpašumā iegūst ražošanas līdzekli, kura daļu savai neatkarīgai profesionālai darbībai izmanto viens no kopīpašniekiem, pēdējam ir atskaitīšanas tiesības, kas atbilst: i) par būvniecību samaksātā priekšnodokļa summai, kas atbilst daļai, kādu no visas lietas viņš izmanto [trešā jautājuma b) punkts]; vai arī ii) par būvniecību samaksātā priekšnodokļa summai, kas vienāda ar viņa domājamo daļu, kādā viņš to izmanto [trešā jautājuma a) punkts].

50. Manuprāt, ja *Bundesfinanzhof* vadītos pēc savas judikatūras, tad tā piemērotu pēdējo risinājumu, kā rezultātā atzītu kopīpašnieka tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu, kas atbilst viņa domājamai daļai kopīpašumā. Tas precīzi apstiprinātu pirmās instances tiesas spriedumu, kurā *Finanzgericht* noteica, ka atskaitījums ir nevis 12 % no

15 — Skat. 2001. gada 8. marta spriedumu lietā C-415/98 *Bakcsi* (*Recueil*, I-1831. lpp., 25. un 26. punkts). Tāpat skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lennartz*, 26. punkts, un 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, I-2775. lpp., 20. punkts).

16 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Armbrecht*, 20. punkts.

PVN summas, kas maksājams par ēku (t.i., par visu PVN par biroja būvniecību), bet vienīgi par vienu ceturto daļu no minētajiem 12 %.

51. Šajā sakarā vēlreiz atgādinu, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru "nodokļu maksātājam, kas iegādājas ražošanas līdzekli un vienlaikus to izmanto gan profesionālai, gan privātai darbībai", pastāv trīs iespējas: i) "lietot [minēto ražošanas līdzekli] kā uzņēmuma īpašumu, uz kuru vispārēji attiecas PVN atskaitījums"; ii) "visu šo īpašumu saglabāt kā privātīpašumu", kā rezultātā "nevar atskaitīt nevienu daļu no maksājamā vai samaksātā PVN saistībā ar iegādāto ražošanas līdzekli"; iii) kā to pamata lietā dara prasītājs, tikai daļēji ietvert to savā uzņēmumā, kā rezultātā būtu pamatoti uzskatīt, ka 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzētās tiesības uz atskaitījumu ir attiecināmas tikai tādā mērā, kādā ražošanas līdzeklis tiek izmantots profesionālai darbībai, pamatojoties uz attiecību starp minētā līdzekļa izmantošanu privātiem mērķiem un profesionālai darbībai [17].

52. Ja ir pareizs šis pēdējais risinājums, kurš attiecas uz situāciju, kurā nodokļu maksātājs īpašumā esošo līdzekli izmanto dažādām vajadzībām, tad atšķirīgā situācijā, proti, kā tas ir šajā lietā, kur nodokļu maksātājs ir kopīpašnieks, manuprāt, ir pamatoti uzskatīt, kā to piedāvā *Bundesfinanzhof*, ka viņam ir tiesības uz atskaitījumu tādā mērā, kādā ražošanas līdzeklis tiek izmantots saimnieciskai darbībai.

53. Šādam risinājumam ir divi iemesli. Pirmkārt, tas šķiet atbilstīgs neitralitātes principam, kas vairākkārt tika iepriekš minēts. Kopīpašniekam jāmaksā PVN vienīgi par ražošanas līdzekļa uzbūvēšanu vai iegādāšanos tādā mērā, kādā tas tiek izmantots saimnieciskai darbībai. Līdz ar to, ņemot vērā minēto principu, viņu būtu jāatbrīvo tikai no PVN, ko tas samaksājis par minēto ražošanas līdzekļa daļu.

54. Šajā lietā HE kungs paziņoja, ka viņš ir ēkas domājamās daļas īpašnieks un tādējādi arī kopīpašnieks daļai, ko viņš izmanto profesionālai darbībai (birojs), proti, vienīgi ¼ domājamās daļas. Līdz ar to var uzskatīt, ka par biroja būvniecības pakalpojumiem viņš ir samaksājis PVN saistībā ar domājamo daļu, proti, ¼ domājamās daļas, un par pārējām trīs ceturtajām daļām samaksājis otrs laulātais. Tāpat viņš ir samaksājis (vienu ceturto daļu) no PVN par pārējo mājas daļu, ko izmanto dzīvošanai.

17 — Skat. iepriekš minēto spriedumus lietā *Bakcsi*, 25. un 26. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Lennartz*, 26. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Armbrecht*, 20. un 21. punkts.

55. Ja tā tas ir, tad uzskatu, ka šajos apstākļos atbilstoši neitralitātes principam prasītājs nevar atskaitīt visu par biroju samaksāto PVN (ko samaksājis viņš un viņa sieva), bet tikai vienu ceturto daļu no tā. Pretējā gadījumā HE kungs atskaitītu vairāk PVN, nekā samaksājis par biroju, kā rezultātā viņš faktiski būtu atbrīvots no PVN daļas, ko viņš par atlikušo mājas daļu, ko izmanto, lai tajā dzīvotu, samaksājis nodokļu iestādēm nevis kā saimnieciskās darbības subjekts, bet gan kā patērētājs.

56. Otrkārt, piedāvātais risinājums, manuprāt, atbilst vienlīdzīgas attieksmes principam. Faktiski, ja saskaņā ar iepriekš minēto judikatūru persona, kuras īpašumā atrodas ražošanas līdzeklis, kas tiek izmantots dažādām vajadzībām, un kura ir paredzējusi daļu no minētā ražošanas līdzekļa izmantot uzņēmuma vajadzībām, var atskaitīt PVN, kas samaksāts par tā iegādi (vai būvniecību) proporcionāli daļai, ko tas izmanto savām profesionālām vajadzībām, tad būtu nevienlīdzīgi attiecināt šo pašu risinājumu atšķirīgā gadījumā, kā šajā lietā, kur viņš ir tikai domājamās daļas īpašnieks.

57. Tāpat, kā to dara Komisija, varētu uzskatīt, ka atskaitījuma apmērs ir atkarīgs no valsts noteikumiem attiecībā uz kopīpašumu vai laulāto īpašumu, kā rezultātā iepriekš minētais risinājums, pamatojoties uz minētajiem noteikumiem, nebūtu jāattiecina uz gadījumiem, kad kopīpašniekam ir neierobežotas tiesības uz visu īpašumu. Tomēr, ja tā tas būtu, tad tiktu apdraudēts Direktīvas mērķis izveidot "kopēju pievienotās vērtības nodokļa sistēmu". Ja tiktu piemērots šāds risinājums, tad atskaitījuma apmērs katrā dalībvalstī atšķirtos atkarībā no attiecīgiem valsts civiltiesību noteikumiem.

58. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai atbildēt uz trešo jautājumu tādējādi, ka tādam nodokļa maksātājam, kas kopā ar laulāto kopīpašumā iegādājies ražošanas līdzekli, kura daļu tas izmanto neatkarīgai profesionālai darbībai, tās pašas Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē ir tiesības uz tādas maksājamā PVN summas atskaitīšanu, kas vienāda ar viņa domājamo daļu, kādā viņš to izmanto.

Par prasībām attiecībā uz faktūrrēķinu (ceturtais jautājums)

59. Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai Sestās direktīvas 18. un 22. pants pieprasa, lai nodokļa maksātājs, kas kopā ar laulāto kopīpašumā būvē vai iegādājas ražošanas līdzekli, kura daļu iz-

manto neatkarīgai profesionālai darbībai, var izmantot atskaitīšanas tiesības tikai tad, ja faktūrrēķins ir izdots uz viņa vārda un tajā ir norādītas cenas un PVN daļas, kas atbilst viņa domājamai daļai kopīpašumā, vai arī — pretēji — saskaņā ar minētajiem noteikumiem pietiek ar faktūrrēķinu, kas izdots kopīpašniekiem/laulātajiem, nenorādot šādu sadalījumu.

60. Faktiski *Bundesfinanzhof* uzskata, ka saskaņā ar tās judikatūru tāds faktūrrēķins, kas izsniegts prasītājam un viņa sievai un kas ir adresēts "laulātajiem HE", neierobežo attiecīgā prasītāja tiesības uz PVN atskaitījumu [18]. Tomēr iesniedzējtiesa jautā, vai Sestās direktīvas attiecīgie noteikumi varētu nepieļaut šādu atskaitījumu.

61. Šajā sakarā atgādinu, ka 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts noteic, ka, "lai īstenotu savas atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam [..] jābūt faktūrrēķinam, kas sastādīts saskaņā ar 22. panta 3. punktu". Savukārt šis pēdējais noteikums paredz, ka "faktūrrēķins skaidri parāda cenu bez nodokļa un attiecīgo nodokli katrai likmei, kā arī visus izņēmumus" [b) apakšpunkts] un ka "dalībvalstis izstrādā kritērijus, lai noteiktu, vai dokuments der faktūrrēķina vietā" [19].

62. Līdz ar to šādi noteikumi, kā uz to pareizi ir norādījusi arī Komisija, vienīgi nosaka trīs minimālās prasības (norāde uz cenu bez nodokļa, attiecīgo nodokli katrai likmei, un, ja nepieciešams, norāde uz visiem izņēmumiem), kuras vienmēr jānorāda faktūrrēķinā, lai uz to varētu attiecināt tiesības uz atskaitīšanu. Tomēr šie noteikumi neparedz jebkādas papildu prasības attiecībā uz kopīpašumā iegādātu ražošanas līdzekli, kā arī nepieprasa norādīt faktūrrēķinā cenas un nodokļa daļas, kas atbilst katra pircēja domājamai daļai kopīpašumā.

63. Tātad, ja, kā to šajā lietā uzskata arī iesniedzējtiesa, valsts tiesību akti nepieprasa šādas norādes, manuprāt, nepastāv jebkāds iemesls uzskatīt par neatbilstošu faktūrrēķinu, kas atbilst iepriekš norādītajām prasībām, un līdz ar to tādam nodokļa maksātājam, kas daļu no iegādātā ražošanas līdzekļa izmanto profesionāliem mērķiem, nedrīkst liegt tiesības uz atskaitīšanu, ko piešķir 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts.

18 — Skat. iesniedzējtiesas rīkojuma II daļas 3. punktu.

19 — Skat. 4. zemsvītras piezīmi.

64. Iepriekš minēto apsvērumu dēļ piedāvāju Tiesai atbildēt uz ceturto jautājumu tādējādi, ka Sestās direktīvas 18. panta 1. punkts un 22. panta 3. punkts neizvirza prasību, ka, īstenojot tiesības uz atskaitīšanu, kas minētas tās pašas direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā, nodokļu maksātājam, kas būvē vai iegādājas kopīpašumā ražošanas līdzekli, kura daļu tas izmanto savas neatkarīgas profesionālās darbības vajadzībām, ir vajadzīgs faktūrrēķins, kas izdots uz viņa vārda un kurā norādītas cenas un nodokļa daļas, kas atbilst viņa domājamai daļai kopīpašumā.

IV — Secinājumi

65. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai atbildēt uz *Bundesfinanzhof* iesniegtajiem prejudiciālajiem jautājumiem šādi:

1) Persona, kas papildus veic neatkarīgu saimniecisku darbību Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem interpretāciju — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze 4. panta nozīmē, darbojas kā nodokļa maksātājs, ja persona būvē vai iegādājas dzīvojamo māju un ja to ir iekļāvusi uzņēmuma kapitālā un izmanto kā biroju savām profesionālajām vajadzībām.

2) Ja vairākas personas, kas apvienojušās vienībā, kas nav juridiska persona un kas pati neveic saimniecisku darbību, veic pasūtījumu attiecībā uz ražošanas līdzekli, tad Sestās direktīvas nozīmē ieguvēji no šī darījuma ir katrs kopīpašnieks, nevis pati vienība.

3) Nodokļu maksātājam, kas kopā ar laulāto kopīpašumā iegādājas ražošanas līdzekli, kura daļu izmanto savai neatkarīgai profesionālai darbībai, Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē ir tiesības uz maksājamā PVN atskaitīšanu, kas samaksāts, iegādājoties vai būvējot profesionālajai darbībai izmantotā īpašuma daļu, kas atbilst ¼ no īpašuma.

4) Sestās direktīvas 18. panta 1. punkts un 22. panta 3. punkts neizvirza prasību, ka, īstenojot tiesības uz atskaitīšanu, kas minētas šīs direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā, nodokļa maksātājam, kas kopīpašumā ar laulāto būvē vai iegādājas ražošanas līdzekli, kura daļu tas izmanto savas neatkarīgās profesionālās darbības vajadzībām, vajadzīgs faktūrrēķins, kas izdots uz viņa vārda un kurā norādītas cenas un nodokļa daļas, kas atbilst viņa domājamai daļai kopīpašumā.