ĢENERĀLADVOKĀTA HENRIKA SAUGMANDSGORA ĒES [*HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE*] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 29. jūnijā [1]

Lieta C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA
pret
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

(Commissione tributaria regionale di Roma (Romas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Sestā direktīva 77/388/EEK — 17. panta 5. punkta trešā daļa — Priekšnodokļa atskaitīšana — Daļas atskaitīšana — Aprēķināšana

I – **Ievads**

1. Commissione tributaria regionale di Roma (Romas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Sestās direktīvas 77/388/EEK [2] 17. panta 5. punkta trešo daļu, kurā dalībvalstīm ir atļauts atkāpties no vispārējā noteikuma par atskaitāmās daļas aprēķināšanu, kas ir paredzēta šī punkta otrajā daļā un šīs direktīvas 19. pantā.

2. Galvenais jautājums šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz minētās atkāpes piemērošanas jomu. Vai tā attiecas, kā tas ir Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzēto citu atkāpju gadījumā, uz "jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem", tātad precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti, lai īstenotu vienlaikus gan darījumus, par kuriem ir tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, gan darījumus, par kuriem šādu tiesību nav, vai arī tai ir plašāka joma par iepriekš minēto un tā attiecas uz visām precēm un pakalpojumiem, ko iegūst "jaukts nodokļu maksātājs", proti, nodokļu maksātājs, kurš īsteno vienlaikus gan darījumus, par kuriem ir tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, gan darījumus, par kuriem šādu tiesību nav? Tāpat arī rodas jautājumus, kādas ir aprēķināšanas metodes, ko dalībvalstis var noteikt, ņemot vērā šo atkāpi.

3. Šī prasība tika iesniegta tiesvedībā starp *Mercedes Benz Italia SpA* (turpmāk tekstā – "*Mercedes Benz*") un Itālijas nodokļu iestādēm par šīs sabiedrības tiesībām uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (77/388/EEK) (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV 1991, L 376, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva").

II – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

4. Saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa jautā Tiesai par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [3] 168. un173.–175. panta interpretāciju.

5. Tomēr no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka tiesvedība pamatlietā attiecas uz *Mercedes Benz* tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu par 2004. taksācijas gadu. Tādējādi, kā norāda Eiropas Komisija, uz tiesvedības pamatlietā attiecīgajiem faktiem Direktīva 2006/112, ar kuru Sestā direktīva tika atcelta un aizstāta tikai no 2007. gada 1. janvāra [4], neattiecas *rationae temporis*.

6. Tātad ir jāpiemēro Sestā direktīva, kam tomēr nav nekādas ietekmes uz atbildi, kura jāsniedz uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, jo abu direktīvu atbilstošās tiesību normas ir būtībā identiskas [5].

7. Sestās direktīvas 17. panta "Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma" 1., 2. un 5. punkts redakcijā, kas izriet no tās 28.f panta, ir formulēts šādi:

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

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

[..].

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 noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;

3 — OV 2006, L 347, 1. lpp.

4 — Skat. Direktīvas 2006/112 411. panta 1. punktu un 413. pantu.

5 — Tādējādi Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punktā 19. pantā ir ietvertas tiesību normas, kas *mutatis mutandis* atbilst Direktīvas 2006/112 168. un 173.–175. pantam.

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

8. Sestās direktīvas 19. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

"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 atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,

— 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. Dalībvalstis var iekļaut saucējā arī subsīdiju summu, izņemot tās, kas aprakstītas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā.

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 tādu ražošanas līdzekļu piegādēm, ko nodokļa maksātājs lieto savām uzņēmējdarbības vajadzībām. Izslēdz arī apgrozījuma summas [..], ciktāl tie ir gadījuma rakstura darījumi, kā arī uz gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finansiāliem darījumiem. [..]"

B – *Itālijas tiesības*

9. 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; turpmāk tekstā – "*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. DPR Nr. 633/72 19.*bis* panta redakcija ir šāda:

"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. 633/1972 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."

III – **Pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā**

11. Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Romas provinces III direkcija, Itālija, turpmāk tekstā – "*Agenzia*") nosūtīja *Mercedes Benz* paziņojumu par nodokli, kas izdots PVN mērķiem, par 2004. taksācijas gadu, pieprasot samaksāt PVN EUR 1 755 882 apmērā, kā arī summas, kas atbilst soda naudām un procentiem. Lūgumā veikt prasījuma piedziņu bija apgalvots, ka *Mercedes Benz* nepamatoti izslēdza no *DPR* Nr. 633/72 19.*bis* pantā paredzētās atskaitāmās daļas aprēķina procentus par tās meitasuzņēmumiem piešķirto aizdevumu par kopējo summu EUR 41 878 647 apmērā.

12. Savā PVN deklarācijā par 2004. taksācijas gadu *Mercedes Benz* bija kvalificējusi savas finanšu darbības, proti, aizdevumu izsniegšanu, kā ar nodokli apliekamu darījumu palīgdarbības, ar ko tika pamatota par šiem aizdevumiem uzkrāto procentu izslēgšana no atskaitāmās daļas aprēķināšanas. *Agenzia* uzskata, ka šī aizdevumu izsniegšana ir viena no *Mercedes Benz* galvenajām darbībām, turklāt *Agenzia* ir norādījusi, ka attiecīgie procenti esot bijuši 71,64 % no sabiedrības kopējā apgrozījuma.

13. Mercedes Benz cēla prasību par *Agenzia* paziņojumu par prasījuma piedziņu *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Romas provinces Nodokļu tiesa, Itālija), kas to noraidīja. Sabiedrība par minēto lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

14. Strīdā pamatlietā *Mercedes Benz* norāda, pirmkārt, uz tās finansējuma darījumu papildinošo raksturu, un, otrkārt, uz Itālijas PVN sistēmas izkropļošanas par labu Itālijas nodokļu iestādēm sekām, ciktāl tiek piemērota "matemātiska" atskaitāmās daļas metode, kas balstīta tikai uz formālas izslēgšanas kritēriju (nodokļa maksātāja darījumu apgrozījuma sastāvs), nevis atskaitāmās daļas metode "pēc būtības", kas balstīta uz iegāžu, kuras paredzētas ar nodokli neapliekamajiem darījumiem, faktisku vērtējumu. Šajā ziņā *Mercedes Benz* iesniedza divu ekspertu atzinumus, kuros tika secināts, ka sabiedrības izmaksām par preču un pakalpojumu iegādi 2004. gadā ir minimāla ietekme uz tās no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem, proti, uz tās finansēšanas darbībām [6].

15. Lietas dalībniekiem nav strīda par to, ka *DPR* Nr. 633/72 19. panta 5. punktā paredzētā tiesību uz nodokļa atskaitīšanu noteikšanas metode ir piemērojama visām jaukta nodokļu maksātāja taksācijas gada laikā iegādātajām precēm un pakalpojumiem.

16. Sabiedrība apgalvo, ka Itālijas likumdevējs esot nepareizi transponējis Direktīvas 2006/112 173.–175. pantu, paredzot saskaņā ar *DPR* Nr. 633/72 19. panta 5. punktu, ka atskaitāmās daļas aprēķināšana, kas norādīta *DPR* Nr. 633/72 19.*bis* pantā, ir piemērojama visām jaukta nodokļa maksātāja iegādātajām precēm un pakalpojumiem. Tāda aprēķināšanas metode neļaujot precīzi noteikt PVN daļu, ar ko var tikt aplikti darījumi, kuri sniedz tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Pēc sabiedrības domām, šīs direktīvas iepriekš minētajos pantos esot precizēts, ka atskaitāmās daļas piemērošanas joma attiecas vienīgi uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto, lai vienlaicīgi īstenotu darījumu, kuri sniedz tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un tādus darījumus, kuri tās nesniedz.

17. Savukārt *Agenzia* atkārtoti apstiprina savu īstenoto atgādinājumu par nodokļiem tiesiskumu, atgādinot savā paziņojumā par prasījuma piedziņu formulētos pamatojumus.

6 — No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka vienā no šiem atzinumiem ir secināta 0,22 % ietekme un otrajā – ietekme, kas vienāda ar nulli.

18. 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/EK 168. un 173.–175. panta interpretāciju, kas balstīta uz samērīguma, efektivitātes un neitralitātes principiem, kā tie noteikti Savienības tiesībās?"

19. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Mercedes Benz*, Itālijas valdība, kā arī Komisija, kuras piedalījās tiesas sēdē, kas notika 2016. gada 14. aprīlī.

IV – **Juridiskā analīze**

A – *Par prejudiciālā jautājuma saturu*

20. Ar savu prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vaicā Tiesai par *DPR* Nr. 633/72 19. panta 5. punkta un 19.*bis* panta interpretāciju, kā arī par valsts nodokļu administrācijas praksi, lai noteiktu, vai šie panti un šī prakse ir saderīgi ar Direktīvas 2006/112/EK 168. un 173.–175. pantu.

21. Jānorāda, ka Tiesa, ja tajā vēršas, pamatojoties uz LESD 267. pantu, ir kompetenta lemt par Līgumu interpretāciju, kā arī par Eiropas Savienības iestāžu pieņemto tiesību aktu spēkā esamību un interpretāciju. Tiesas kompetences robežās ir vienīgi Savienības tiesību normu pārbaude. Valsts tiesai ir jāvērtē valsts tiesību normu piemērojamība un veids, kādā tās ir jāpiemēro [7].

22. Turklāt, kā minēts šo secinājumu 5. un 6. punktā, uz pamatlietas atbilstīgajiem faktiem *rationae temporis* attiecas nevis Direktīva 2006/112, bet gan Sestā direktīva.

23. Tādējādi prejudiciālais jautājums ir jāsaprot kā tāds, kura mērķis ir noteikt, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu un valsts nodokļu administrācijas praksi, kādi ir pamatlietā, ar ko nodokļa maksātājiem, kas vienlaikus īsteno darījumus, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un darījumus, kuri nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, uzliek pienākumu noteikt atskaitāmā PVN summu, piemērojot atskaitāmo daļu, kas noteikta atbilstoši šīs direktīvas 19. pantam, attiecībā uz visām iegādātajām precēm un pakalpojumiem, tostarp uz precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti tikai un vienīgi, lai īstenotu vai nu darījumus, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, vai nu darījumus, kuri nedod šādas tiesības.

B – *Ievada apsvērumi*

24. Sākumā īsumā ir jāatgādina būtiskie principi, kas attiecas uz tiesībām uz PVN atskaitīšanu.

7 — Spriedums, 2006. gada 1. jūnijs, *Innoventif* (C-453/04, EU:C:2006:361, 29. punkts), kā arī rīkojums, 2007. gada 25. janvāris, *Koval'ský* (C-302/06, EU:C:2007:64, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

25. No Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta izriet, ka nodokļa maksātājam ir tiesības uz PVN atskaitīšanu, "ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem". Tādējādi tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tiek noteiktas, saistot iepriekšējos iegādes izdevumus ar vēlākajiem īstenotajiem darījumiem [8] .

26. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru šīs direktīvas 17. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu veido neatņemamu PVN sistēmas sastāvdaļu un principā nav ierobežojamas, un tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem [9].

27. Saskaņā ar Tiesas noteikto šīs sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN [10].

28. Ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no nodokļa un kam netiek piemērots PVN, nodoklis netiek iekasēts un priekšnodoklis netiek atskaitīts [11].

29. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā attiecībā uz jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem [12] ir paredzēts, ka PVN atskaitīšana ir pieļaujama tikai attiecībā uz "to PVN daļu, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem [, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu]". Saskaņā ar tā otro daļu šī proporcionālā daļa ir noteikta atbilstoši šīs pašas direktīvas 19. pantam, kura 1. punktā būtībā ir paredzēts aprēķināt atskaitāmo daļu, ņemot daļskaitli, kas atbilst apgrozījumam saistībā darījumiem, par kuriem PVN ir atskaitāms, kas dalīts ar kopējo apgrozījuma summu [13].

30. Sestās direktīvas 19. panta 1. punktā paredzētā atskaitāmās daļas aprēķināšana nozīmē nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darījumu saistītās PVN daļas aptuvenību, jo lielā mērā vispārīgi ir grūti, pat neiespējami noteikt precīzi, ciktāl šo darījumu īstenošanai ir izmantotas jaukta veida darījumos izmantojamas preces un pakalpojumi [14]. Aprēķināšana ir balstīta uz pieņēmumu, saskaņā ar kuru jaukta veida darījumos izmantojamo preču un pakalpojumu sastāvs atbilst nodokļa maksātāja apgrozījuma sastāvam. Citiem vārdiem, vispārējais noteikums par atskaitāmās daļas aprēķināšanu ir balstīts uz principu, ka nodokļa maksātājs izmanto jaukta veida darījumos izmantojamas preces un pakalpojumus saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem un no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem proporcionāli katra no tiem apgrozījumam.

8 — Līdzīgi skat. ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secinājumus lietā *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:111, 71. punkts).

9 — Skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 56. punkts un tajā minētā judikatūra). Lai PVN būtu atskaitāms, iepriekš veiktajiem darījumiem jābūt tādai tiešai un tūlītējai saiknei ar vēlāk veiktajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un ir jāveido daļa no tādu darījumu cenu veidojošajiem elementiem. Līdz ar to tiesības uz to atskaitīšanu nodokļa maksātājam tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šī pēdējā minētā vispārējiem izdevumiem un kā tādas tās veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas Skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 23. un 24. punkts un tajos minētā judikatūra).

10 — Skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

11 — Skat. spriedumu, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 — Jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem bieži ir vispārējas izmaksas, kas ir saistītas gan ar nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamajiem, gan no nodokļa atbrīvotajiem darījumiem.

13 — Skat. arī ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa secinājumus lietā *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2000:207, 10. punkts). Darījumi, kas neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā un kas tātad nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir jāizslēdz no Sestās direktīvas 17. un 19. pantā minētās atskaitāmās daļas aprēķināšanas. Skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

14 — Skat. arī ģenerāladvokāta P. Krusa Viljalona [*P. Cruz Villalón*] secinājumus lietā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 33. punkts), kurš norāda, ka Sestās direktīvas 19. pantā paredzētais vispārējais noteikums atskaitāmās daļas aprēķināšanai "principā ļauj veikt godīgus un saprātīgi pareizus galīgi atskaitāmās summas aprēķinus". Skat. arī ģenerāladvokāta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] secinājumus lietā *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (C-332/14, EU:C:2015:777, 92. punkts).

31. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešo daļu dalībvalstis tomēr var atkāpties no šīs direktīvas 19. pantā paredzētā vispārējā noteikuma par atskaitāmās daļas aprēķināšanu, ļaujot nodokļa maksātājam vai liekot viņam noteikt atskaitāmo summu, piemērojot specifiskas atskaitāmās daļas, proti, vienu no aprēķināšanas metodēm, kas uzskaitītas šīs daļas a)–e) apakšpunktā [15].

32. Šajā lietā Itālijas valdība paziņoja, ka, pieņemot apstrīdēto tiesisko regulējumu, proti, *DPR* Nr. 633/72 19. panta 5. punktu un 19.*bis* pantu, Itālijas likumdevējs ir izmantojis Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā paredzēto iespēju [16]. Turklāt man šķiet pašsaprotami, ka šo tiesisko regulējumu nevarētu pamatot saskaņā ar citām tās pašās daļas a)–e) apakšpunktā paredzētajām atkāpēm, kurās ir ļauts noteikt atsevišķu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei (a) un b) apakšpunkts), veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu (c) apakšpunkts) un neņemt vērā ar nodokli neapliekamas, nenozīmīgas summas (e) apakšpunkts) [17]. Tādējādi analīzē turpinājumā es veikšu vienīgi Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā paredzētās atkāpes pārbaudi.

33. Tātad jautājums ir par to, vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā paredzētajā atkāpē (turpmāk tekstā – "d) apakšpunktā paredzētā atkāpe") ir atļauts tāds tiesiskais regulējums, kāds ir piemērojams pamatlietā, ar ko jauktiem nodokļa maksātājiem tiek uzlikts pienākums noteikt atskaitāmo summu, piemērojot daļu, kura noteikta atbilstoši Sestās direktīvas 19. pantam, attiecībā uz visām iepriekš iegūtajām precēm un pakalpojumiem neatkarīgi no to izmantošanas.

34. Šajā jautājumā ir ietverti divi aspekti, kurus es izvērtēšu secīgi. Pirmkārt, ir jāuzdod jautājums par d) apakšpunktā paredzētās atkāpes piemērošanas jomu un it īpaši par to, vai tā ir paredzēta vairāk kā jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem atšķirībā no vispārējā noteikuma par atskaitāmo daļu un citām atkāpēm, kas attiecīgi ir paredzētas Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā un trešajā daļā. Otrkārt, rodas jautājums par to, kādas aprēķināšanas metodes ir atļautas ar atkāpi d) apakšpunktā.

C – *Par Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkta piemērošanas jomu*

1) Par dažādām ierosinātajām interpretācijām

35. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkta formulējumu dalībvalstis drīkst "atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem [visiem tajā norādītajiem darījumiem]".

36. Attiecībā vārdkopu "par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem [visiem tajā norādītajiem darījumiem]" šajā lietā tiek ierosinātas divas dažādas interpretācijas.

15 — 17. panta 5. punkta trešās daļas atkāpes raksturs izriet no vārdkopas šīs daļas ievadā ("Dalībvalstis tomēr var"). Dalībvalstīm nav uzlikts pienākums izmantot tikai vienu no šīm 17. panta 5. punkta trešajā daļā uzskaitītajām metodēm. Skat. spriedumu, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 38. punkts).

16 — Atbilst pašreizējam Direktīvas 2006/112 173. panta 2. punktam. Itālijas valdība uzskata, ka Direktīvas 2006/112 174. panta (bijušais Sestās direktīvas 19. pants) formulējums būtībā ir pārņemts *DPR* Nr. 633/72 19.*bis* pantā.

17 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19. punkts). Starp citu, norādīšu, ka Tiesas izmantotais formulējums "noteiktos gadījumos [..] paredzot izslēgšanu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu" iepriekš minētajā punktā un šī paša sprieduma 23. punktā nav pašsaprotams. Tomēr tas ir ticis atkārtots spriedumā, 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 31. punkts).

37. Itālijas valdība un Komisija [18] uzskata, ka šī vārdkopa ir jāsaprot kā vērsta uz visām precēm un pakalpojumiem, ko izmanto vai nu darījumiem, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, vai nu darījumiem, kuri šīs tiesības nedod. Šāda interpretācija liek iekļaut d) apakšpunkta paredzētās atkāpes piemērošanas jomā visas jaukta nodokļa maksātāja iegūtās preces un pakalpojumus taksācijas gada laikā.

38. Savukārt *Mercedes Benz* apgalvo, ka šī vārdkopa esot jāinterpretē kā tāda, kas attiecas vienīgi uz jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs ieguvis taksācijas gada laikā.

39. Atzīstu, ka Sestās direktīvas 17 panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkta formulējums neizceļas ar savu skaidrību [19]. Turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ es tomēr pievienojos *Mercedes Benz* ieteiktajai interpretācijai, jo Itālijas valdības un Komisijas ierosinātā interpretācija, manuprāt, ir pretrunā Tiesas judikatūrai un ir nesaderīga ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā izvirzīto mērķi [20].

2) Par Tiesas judikatūru

40. Vispārējais daļas princips, kas ir noteikts Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā, neapšaubāmi attiecas uz jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem, kā tās izriet no šīs pašas tiesību normas formulējuma [21].

41. Tādējādi šīs direktīvas 17. panta 5. punktā iedibinātajā atskaitāmās daļas shēmā ir veikta preču un pakalpojumu nošķiršana atbilstoši izmantojumam, nevis atbilstoši nodokļa maksātāja veidam. Acīmredzami, ka noteikums par atskaitāmo daļu skar tikai jaukta nodokļa maksātājus, jo viņi ir vienīgie, kas iegādājas jaukta veida darījumos izmantojamas preces un pakalpojumus direktīvas izpratnē [22]. Tomēr izšķirošais kritērijs attiecībā uz šī panta piemērošanu ir preču un pakalpojumu veids un nevis attiecīgā nodokļa maksātāja veids.

42. Tiesa arī ir apstiprinājusi, ka attieksme pret jauktiem nodokļa maksātājiem ir tāda pati kā pret personām, kuras veic tikai ar nodokli apliekamus vai no nodokļa atbrīvotus darījumus [23], lai viņi varētu atskaitīt pilnībā samaksāto PVN par savām iegādātajām precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti vienīgi ar nodokli apliekamiem darījumiem, un lai viņi nevarētu atskaitīt nekādu samaksātā PVN daļu par precēm un pakalpojumiem, kas ir izmantoti vienīgi no nodokļa atbrīvotiem darījumiem.

18 — Man šķiet, ka Komisija ir mainījusi savu nostāju tiesvedības Tiesā gaitā. Savos rakstveida apsvērumos tā uzskatīja, ka attiecīgā Itālijas shēma acīmredzami bija pretrunā PVN neitralitātes principam, uzliekot nodokļa maksātājam pienākumu piemērot daļas aprēķināšanas metodi neatkarīgi no tā, kāds ir iegūto preču un pakalpojumu izmantojums.

19 — Pirmkārt, ar formulējuma "tajā minētajām" izmantojumu Sestās direktīvas 17 panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā varētu aizstāvēt Itālijas valdības un Komisijas atbalstīto interpretāciju, saskaņā ar kuru šis formulējums drīzāk esot saistīts ar nodokļa maksātāja īstenotajiem "darījumiem" nekā ar tā iegūtajām "precēm un pakalpojumiem". Otrkārt, formulējums "visām [..] precēm un pakalpojumiem" varētu nozīmēt tikai to, ka atšķirībā no šīs trešās daļas a)–c) apakšpunktā paredzētajām atkāpēm ar d) apakšpunktā paredzēto atkāpi ir atļauts piemērot nevis atsevišķu daļu katrai nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības nozarei vai vienai jaukta veida darījumos izmantojamo preču un pakalpojumu daļai, bet gan vienīgi visām precēm un pakalpojumiem. Sestās direktīvas redakciju dažādās valodās salīdzinājums šajā ziņā nesniedz nekādu precizējumu.

20 — Atgādināšu, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā gan tās formulējums un mērķis, gan šīs tiesību normas konteksts un ar tiesisko regulējumu, kurā tā iekļauta, izvirzītie mērķi. Skat. spriedumu, 2014. gada 12. jūnijs, *Lukoyl Neftohim Burgas* (C-330/13, EU:C:2014:1757, 59. punkts).

21 — Saskaņā ar šo 17. panta 5. punkta pirmo daļu tā ir piemērojama "attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto [..] darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms".

22 — Norādīšu, ka, lai gan Tiesa 2005. gada 6. oktobra spriedumā Komisija/Spānija (C-204/03, EU:C:2005:588, 25. punkts) ir lēmusi, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts ir vērsts "tikai uz jauktu nodokļa maksātāju gadījumu", no rūpīgas šī sprieduma interpretācijas izriet, ka šis apgalvojums tika izdarīts kontekstā, kurā Tiesa konstatēja, ka šajā pantā nav atļauts ierobežot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu "pilnīgiem nodokļa maksātājiem", tātad nodokļa maksātājiem, kas veic tikai ar nodokli apliekamus darījumus.

23 — Skat. spriedumus, 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 26. punkts); 2001. gada 22. februāris, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 38. punkts), un 2009. gada 23. aprīlis, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 60. punkts).

43. Attiecībā uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētajām atkāpēm spriedumā *Portugal Telecom*[24] Tiesa nepārprotami paudusi savu viedokli par to piemērošanas jomu, konstatējot: "39. [..] Tiesa ir nospriedusi, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu ir noteikts režīms, kas ir piemērojams tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, ja tās attiecas uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto "gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms", tiesības uz nodokļa atskaitīšanu attiecinot tikai uz to PVN daļu, kas ir attiecināma uz pirmā veida darījumiem. No šīs normas izriet, ka, ja nodokļa maksātājs preces un pakalpojumus izmanto, lai vienlaicīgi veiktu darījumus, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un darījumus, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu, tas var atskaitīt tikai to PVN daļu, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem (spriedums, 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 28. un 34. punkts).

40. No šīs judikatūras izriet, pirmkārt, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā paredzētais atskaitīšanas režīms attiecas tikai uz tādiem gadījumiem, kuros nodokļa maksātājs preces un pakalpojumus izmanto, lai vienlaikus veiktu saimnieciskos darījumus, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un saimnieciskos darījumus, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu, proti, preču un pakalpojumu izmantošana ir jaukta veida, un, otrkārt, dalībvalstis vienu no 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētajām atskaitīšanas metodēm var izmantot vienīgi attiecībā uz minētajām precēm un pakalpojumiem.

41. Turpretī preces un pakalpojumi, ko nodokļa maksātājs izmanto vienīgi, lai veiktu saimnieciskos darījumus, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, neietilpst Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta piemērošanas jomā, bet, runājot par tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, uz tiem attiecas šīs direktīvas 17. panta 2. punkts."

44. Tādējādi Tiesa nav veikusi nekādu nošķiršanu starp Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētajām atkāpēm. Ar šo pieeju, kas vēlāk tika apstiprināta Tiesas judikatūrā[25], manuprāt, tiek izslēgta interpretācija, saskaņā ar kuru d) apakšpunktā paredzētajā atkāpē ir atļauts piemērot atskaitāmo daļu, ņemot vērā visas jaukta nodokļa maksātāja iegūtās preces un pakalpojumus.

45. Ar šo konstatējumu principā ir pietiekami, lai izdarītu secinājumu, saskaņā ar kuru Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts nepieļauj tādu tiesisko regulējumu, kāds ir piemērojams pamatlietā un ar ko daudziem nodokļa maksātājiem, kuri veic jauktus darījumus, tiek uzlikts pienākums noteikt atskaitāmo summu, piemērojot daļu, ņemot vērā visas nodokļa maksātāja iegūtās preces un pakalpojumus. Turpinājumā es pierādīšu, ka šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā teleoloģiska interpretācija liek izdarīt tādu pašu secinājumu, kādu Tiesa pieņēma spriedumā *Portugal Telecom*[26].

3) Par Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkta teleoloģisku interpretāciju

46. Ņemot vērā Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunkta atkāpes raksturu, secinājums, kas izriet no sprieduma *Portugal Telecom*[27], saskaņā ar kuru šī tiesību norma neattiecas uz vairāk kā jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem, manuprāt, ir pilnīgi loģisks, ciktāl atkāpēm vispārīgi nav plašākas [piemērošanas] jomas kā vispārējam noteikumam, par atkāpēm no kura tās tiek uzskatītas[28].

24 — Spiedums, 2012. gada 6. septembris (C-496/11, EU:C:2012:557, 39.–41. punkts).

25 — Skat. spriedumu, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 26. punkts).

26 — Spriedums, 2012. gada 6. septembris (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 — Spriedums, 2012. gada 6. septembris (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 — Ciešas korelācijas starp d) apakšpunktā paredzēto atkāpi un Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā vispārējo daļas [aprēķināšanas] principu izriet arī no pirmajā atkāpē izdarītās nepārprotamās atsauces uz "saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem".

47. Šo secinājumu atbalsta arī Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā uzskaitītajās atkāpēs izvirzītie mērķi.

48. Tādējādi no Sestās direktīvas sagatavošanas darbiem [29] izriet, ka šīs trešās daļas "mērķis ir izvairīties no nevienlīdzīgas nodokļa piemērošanas. Šī nevienlīdzība var būt par labu vai par sliktu nodokļa maksātājam, ņemot vērā vispārējās daļas iepriekš noteikto raksturu, kas var izraisīt gan lielākus, gan mazākus atskaitījumus nekā tie, kas būtu atļauti saskaņā ar patieso izmantojumu. Šajā ziņā valstis var atļaut vai likt nodokļa maksātājam noteikt īpašas daļas un veikt atskaitījumus saskaņā ar visu vai daļas preču un pakalpojumu patieso izmantojumu ar nodokli apliekamam darījumam, ciktāl nodokļa maksātājs var pierādīt šo izmantojumu, veicot atsevišķu uzskaiti [neoficiāls tulkojums]."

49. Nevienlīdzība, uz kuru ir atsauce sagatavošanas darbos, rodas, ja katrā nodokļa maksātāja darbībā gūtie ienākumi nav samērīgi ar izmaksu apmēru, tostarp PVN, kas ir samaksāts, iegādājoties jaukta veida darījumos izmantojamas preces un pakalpojumus. Tādā gadījumā vispārējā daļā, kas noteikta atbilstoši Sestās direktīvas 19. pantam, proti, uz apgrozījuma pamata, pienācīgi neatspoguļotos PVN daļa, kas saistīta ar darījumiem, kuri apliekami ar nodokli, ciktāl šī daļa ir balstīta uz nepatiesu pieņēmumu [30].

50. Piemēram, ja jaukts nodokļa maksātājs lielāko daļu ienākumu gūst no savu ar nodokli neapliekamo darījumu apgrozījuma (piemēram, no finanšu pakalpojumiem vai apdrošināšanas), kas nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, savukārt nodokļa maksātāja iegādātās jaukta veida darījumos izmantojamās preces un pakalpojumi galvenokārt tiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, par atskaitāmo daļu, kura aprēķināta atbilstoši Sestās direktīvas 19. pantam, balstoties uz nodokļa maksātāja apgrozījuma sastāvu, obligāti kļūs atskaitāmā summa, kas ir mazāka nekā tā, kas tiktu noteikta uz šo preču un pakalpojumu patiesā izmantojuma pamata.

51. Savukārt, ja lielākā daļa ienākumu tiek gūta no ar nodokli apliekamo darījumu apgrozījuma, bet iegūtās jaukta veida darījumos izmantojamās preces un pakalpojumi galvenokārt tiek izmantoti no nodokļa atbrīvotiem darījumiem, atskaitāmā summa, kas iegūta no vispārējās [atskaitāmas] daļas aprēķināšanas, būtu "pārāk augsta" attiecībā uz preču un pakalpojumu patieso izmantojumu. Abos gadījumos [atskaitāmās] daļas vērtība, kas noteikta saskaņā ar Sestās direktīvas 19. pantā paredzēto metodi, būtu kļūdaina, jo jaukta nodokļa maksātāja apgrozījuma sastāvs neatbilst jaukta veida darījumos izmantojamo preču un pakalpojumu patiesajam izmantojumam [31].

52. Lai novērstu šīs nevienlīdzības un tādējādi nodrošinātu PVN neitralitāti, ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas a)–d) apakšpunktā uzskaitītajām atkāpēm dalībvalstis var atļaut nodokļa maksātājam piemērot vienu no citām aprēķināšanas metodēm, lai noteiktu atskaitāmo summu [32].

29 — 1973. gada 29. jūnija priekšlikuma Sestajai direktīvai paskaidrojuma raksts, *Bulletin des Communautés européennes* [*Eiropas Kopienu Oficiālais Vēstnesis*], pielikums 11/73, 19. lpp. Ierosinātajā redakcijā 17. panta 5. punktā bija ietverti tikai trīs izņēmumi, kas atbilst pieņemtās direktīvas a)–c) apakšpunktā minētajiem izņēmumiem. Nav pamata uzskatīt, ka trešās daļas mērķis ir ticis grozīts ar d) un e) apakšpunkta tiesību normās minētajiem papildu izņēmumiem, kas tika pievienoti likumdošanas procesā.

30 — Skat. šo secinājumu 30. punktu.

31 — Zināmā mērā ar Sestās direktīvas 19. panta 2. punktu nevienlīdzība var tikt mazināta, paredzot, ka no šī panta 1. punktā paredzētās [atskaitāmās] daļas aprēķināšanas tiek atskaitīta apgrozījuma, kas ir saistīts ar noteiktiem palīgdarījumiem, summa. Šajā ziņā skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 75. punkts). Tomēr tas nenovērstu nevienlīdzību, kas izriet no liela ar nodokli neapliekamu darījumu skaita, kā tas ir redzams šīs lietas gadījumā.

32 — Skat. spriedumu, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19. punkts).

53. Lai arī Sestās direktīvas 19. pantā paredzētās vispārējās aprēķināšanas metodes mērķis ir *vienkāršot* "[PVN] daļas, kas attiecināma uz [kas proporcionāla summai] par [ar nodokli apliekamiem] darījumiem" noteikšanu šīs direktīvas 17. panta 5. punkta izpratnē, šī paša punkta trešās daļas mērķis ir *mazināt radušos nevienlīdzību* ar šo pašu vienkāršošanas instrumentu [33]. Saskaņā ar šiem principiem Tiesa ir spriedusi, ka šīs daļas mērķis ir atļaut dalībvalstīm piemērot citas aprēķināšanas metodes, lai sasniegtu *precīzākus* rezultātus, nosakot šo tiesību uz nodokļa atskaitīšanu apjomu [34].

54. Taču attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti, lai veiktu *tikai* ar nodokli apliekamus darījumus, vai *tikai* ar nodokli neapliekamus darījumus, atskaitāmo summu var viegli un precīzi noteikt, neizmantojot vienkāršošanas instrumentus. Tādējādi attiecībā uz šīm precēm un pakalpojumiem atskaitāmā daļa katrā ziņā attiecīgi būtu no 100 % līdz 0 %. Šī iemesla dēļ vienkāršošanas mērķis nav piemērojams minētajām precēm un pakalpojumiem, un tādējādi ar to nevar attaisnot atskaitāmās summas aptuvenību.

55. Savukārt, ja šīm precēm un pakalpojumiem tiktu piemērota aptuvena aprēķināšanas metode, tas būtu pretrunā PVN neitralitātes principam. Pirmkārt, tā liegtu jauktiem nodokļa maksātājiem Sestajā direktīvā garantētās tiesības uz visa iepriekš samaksātā PVN atskaitīšanu par iegādātajām precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti tikai ar nodokli apliekamiem darījumiem. Otrkārt, ar to tiktu atļauti šajā direktīvā neparedzēti atskaitījumi, ciktāl ar to ir atļauts atskaitīt tikai daļu no PVN, kas samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kuri tika izmantoti tikai ar nodokli neapliekamiem darījumiem.

56. Tādējādi, kā Tiesa ir lēmusi, atkāpes ir atļautas tikai tajos gadījumos, kas nepārprotami ir paredzēti Sestajā direktīvā [35]. Man ir nopietnas šaubas, ka Savienības likumdevējs ir vēlējies tādas iepriekš aprakstītās būtiskas atkāpes, kādas ir ieteikusi Itālijas valdība un Komisija.

57. Ne Sestās direktīvas, ne ar to saistīto sagatavošanas darbu tekstā nav ietverta neviena norāde uz šādu likumdevēja gribu [36]. Savukārt tas, ka d) apakšpunktā paredzētā atkāpe ir iekļauta Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā, manuprāt, skaidri pierāda, ka runa ir tieši par atkāpi no vispārējās [atskaitāmās] daļas aprēķināšanas, kas paredzēta šī punkta otrajā daļā un šīs direktīvas 19. pantā, nevis par atkāpi no vispārēja principa, kas garantēts minētās direktīvas 17. panta 2. punktā, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam ir atļauts atskaitīt no PVN, kurš viņam ir jāmaksā, "ja preces un pakalpojumus [..] izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem".

33 — Es nepiekrītu Itālijas valdības viedoklim, saskaņā ar kuru Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzēto atkāpju mērķis ir vienkāršot atskaitāmās summas noteikšanu. Skat. arī ģenerāladvokāta P. Krusa Viljalona secinājumus lietā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 42. punkts).

34 — Skat. spriedumu, 2014. gada 10. 'jūlijs, *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 29. punkts). Skat. arī spriedumus, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 24. punkts), un 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 18. punkts).

35 — Skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 — Faktiski ne sākotnējā Komisijas 1973. gada 29. jūnija priekšlikumā (priekšlikums Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze) [COM(73) 950, galīgā redakcija], ne grozītajā 1974. gada 26. jūlija priekšlikumā (grozījumi priekšlikumā Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu "tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze) [COM(74)795, galīgā redakcija] d) apakšpunktā paredzētā atkāpe nebija iekļauta. Tā bez paskaidrojumiem tika pievienota pirms direktīvas pieņemšanas Padomē. Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts ir balstīts uz Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrās direktīvas 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, 71, 1303. lpp.) 11. panta 2. punkta trešajā daļā paredzēto noteikumu par [atskaitāmo] daļu, kurā rūpes par atskaitāmās summas noteikšanas kritēriju noteikšanu tika atstātas dalībvalstu ziņā.

58. Pretēji tam, ko apgalvo Itālijas valdība, es uzskatu, ka Itālijas tiesību aktos jauktam nodokļa maksātājam [37] piešķirtā iespēja izvēlēties savu darbību nošķiršanu – tā, ka, īstenojot šo iespēju, viņam, kā uzskata Itālijas valdība, būs tiesības pilnībā atskaitīt no PVN, kas samaksāts par iegādēm attiecībā uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, bet viņš nevarēs atskaitīt no PVN, kas samaksāts par iegādēm saistībā ar viņa no nodokļa atbrīvotajiem un ar nodokli neapliekamajiem darījumiem, – neietekmē vērtējumu par šo tiesību aktu saderīgumu ar Sesto direktīvu.

59. Ar šādu tīri fakultatīvu iespēju Sestajā direktīvā paredzētā atskaitīšana tiek padarīta atkarīga no nodokļa maksātāja izdarītas izvēles, un tas nav saderīgi ar šīs direktīvas mērķi, kas ir plaša ar PVN jomu saistītu noteikumu saskaņošana [38].

60. Pamatojoties uz iepriekš izklāstīto, es uzskatu, ka Tiesa principā pilnībā spēj atbildēt uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, atzīstot, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, ar kuru nodokļa maksātājam tiem uzlikts pienākums noteikt atskaitāmā PVN summu, piemērojot [atskaitāmo] daļu, kas noteikta atbilstoši šīs direktīvas 19. pantam, attiecībā uz visām nodokļa maksātāja iegūtajām precēm un pakalpojumiem neatkarīgi no to izmantošanas.

61. Tomēr visādam gadījumam un vispusības nolūkā es formulēšu šādus apsvērumus attiecībā uz aprēķināšanas metodēm, ko dalībvalstis var likt piemērot dalībvalstīm saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktu. Šie apsvērumi ļauj arī noraidīt Itālijas valdības izvirzīto argumentu, saskaņā ar kuru manis ieteiktā interpretācija attiecībā uz šīs tiesību normas piemērošanas jomu zaudētu jēgu, ciktāl, ja tā tiktu pieņemta, tajā būtu vienīgi atkārtots tas, kas katrā ziņā ir noteikts šī paša punkta pirmajā daļā.

D – *Par Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā atļautajām aprēķināšanas metodēm*

62. Atbilstoši tā formulējumam Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā ir paredzēts, ka atskaitīšana tiek veikta "saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem".

63. Man ir jāatzīst, ka šī atsauce uz vispārēju [atskaitāmās] daļas principu, kas paredzēts Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā, rada interpretācijas grūtības, it īpaši attiecībā uz šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā atļautajām aprēķināšanas metodēm.

64. Tomēr Tiesas judikatūra šajā ziņā sniedz divus lietderīgus precizējumus.

65. Pirmkārt, lai gan Sestajā direktīvā precīzi nav paredzētas aprēķināšanas metodes, ko dalībvalstis var izmantot saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas a)–d) apakšpunktā iekļautajā atkāpēm, šajās atkāpēs ir ļauts piemērot *citas* aprēķināšanas metodes nekā tas, kas paredzētas šīs direktīvas 19. pantā, kā tas ir pamatots Tiesas judikatūrā [39].

37 — *DPR* Nr. 633/72 36. panta 3. punkts. Norādīšu, ka iesniedzējtiesa neizdarīja nevienu atsauci uz šo valsts tiesību normu, ar kuru ir atļauts piemērot atsevišķu nodokli attiecībā uz konkrētu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.

38 — Piebildīšu, ka šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā paredzētā iespēja atļaut atsevišķas [atskaitāmās] daļas piemērošanu katrai nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības jomai neattiecas uz jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem un tātad nepamato Itālijas tiesisko regulējumu, kas attiecas uz visām iegādātajām precēm un pakalpojumiem.

39 — Skat. spriedumus, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19. punkts); 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 15. punkts), un rīkojumu, 2012. gada 13. decembris, *Debiasi* (C-560/11, nav publicēts, EU:C:2012:802, 39. punkts).

66. No tā savukārt, pretēji tam, ko apgalvo Itālijas valdība un Komisija [40], izriet, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktā izdarītā atsauce uz šī punkta pirmo daļu attiecas nevis uz šī paša punkta otrajā daļā un šīs direktīvas 19. pantā paredzēto aprēķināšanas metodi, bet gan vienīgi uz [atskaitāmās] daļas vispārējo principu, saskaņā ar kuru atskaitīšana ir pieļaujama tikai daļai no PVN, kas ir proporcionāla ar darījumiem, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, saistītajai summai [41].

67. Tādējādi Sestās direktīvas d) apakšpunktā paredzētā atkāpe, manuprāt, ļauj piemērot citas daļas, nevis "standarta" daļu, kas noteikta atbilstoši šīs direktīvas 19. pantam [42]. Lai arī šī atkāpe dod dalībvalstīm brīvību noteikt aprēķināšanas metodi, ar to nevar tikt atļauts tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā piemērojamais, ar kuru 19. pantā minētā metode tiek izmantota ne tikai attiecībā uz atskaitāmās daļas piemērošanas jomu, proti, arī uz precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti tikai ar nodokli apliekamu un no nodokļa atbrīvotu darījumu īstenošanai.

68. Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas mērķis ir ļaut dalībvalstīm ņemt vērā konkrētām nodokļa maksātāju darbībām raksturīgas īpašas iezīmes, lai iegūtu precīzākus rezultātus, nosakot tiesību uz nodokļa atskaitīšanu apmēru [43]. No tās arī izriet, ka dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, kas tām piešķirtas šajā tiesību normā, ir jāievēro Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmās daļas lietderīgā iedarbība, kā arī principi, kas ir kopējas PVN sistēmas pamatā, proti, nodokļu neitralitātes un samērīguma principi [44].

69. Tāds tiesiskais regulējums, kādu ir aprakstījusi iesniedzējtiesa, neatbilst nevienai no Tiesas iedibinātajām prasībām. Tādējādi, uzliekot jauktiem nodokļa maksātājiem pienākumu noteikt atskaitāmo summu, piemērojot aptuvenu atskaitāmo daļu [45], kas noteikta atbilstoši Sestās direktīvas 19. pantam, attiecībā uz visām nodokļa maksātāja iegādātajām precēm un pakalpojumiem, tātad uz pamatu, kas ir plašāks par Sestajā direktīvā paredzēto, ar šādu tiesisko regulējumu tiek iegūti mazāk precīzi rezultāti, nekā piemērojot "standarta" [atskaitāmo] daļu [46]. Turklāt šādā tiesiskajā regulējumā noteiktā metode, kā tas tika norādīts iepriekš [47], rada rezultātus, kas nav saderīgi ar PVN neitralitātes principu.

70. Tādējādi Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmās daļas d) apakšpunktā atļauto aprēķināšanas metožu pārbaude liek arī konstatēt, ka tāds tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, nav saderīgs ar šo direktīvu.

40 — Šajā ziņā Komisija ir balstījusies uz spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 20. punkts). Es piekrītu, ka šis spriedums var radīt neskaidrības attiecībā uz aprēķināšanas metodi, kas var tikt piemērota saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas d) apakšpunktu, ciktāl šķiet, ka Tiesa veic nošķiršanu starp d) apakšpunktā paredzēto atkāpi un citām tajā pašā daļā paredzētajām atkāpēm. Lai gan šī nošķiršana atkārtoti tika veikta 2013. gada 12. septembra spriedumā *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 51. punkts), tomēr tās nav nedz agrākajā judikatūrā (skat. spriedumu, 2008. gada 18. decembris, *Royal Bank of Scotland*, C-488/07, EU:C:2008:750, 21. punkts), nedz jaunākajā judikatūrā (skat. spriedumu, 2014. gada 10. jūlijs, *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, 25. punkts).

41 — Šī nošķiršana starp [*atskaitāmās] daļas principu* un *noteikumu par [atskaitāmās] daļas aprēķināšanu* ir ievērojamāka Direktīvā 2006/112, ar kuru Sestā direktīva 2007. gada 1. janvārī tika atcelta un aizstāta. Tādējādi šīs direktīvas 173. panta 2. punkta d) apakšpunktā ir īpaši minēts "1. punkta pirmajā apakšpunktā paredzētais noteikums", kas atbilst Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, un nevis 1. punkts kopumā, ar ko būtu saprasts arī noteikums par [atskaitāmās] daļas aprēķināšanu.

42 — Šajā ziņā skat. ģenerāladvokāta P. Krusa Viljalona secinājumus lietā *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, 29. punkts), kuros norādīts, ka d) apakšpunktā paredzētā atkāpe nozīmē, ka ir "iespējamas arī citas atskaitāmās daļas". Skat. arī ģenerāladvokāta P. Krusa Viljalona secinājumus lietā *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:120, 59. punkts).

43 — Skat. šo secinājumu 53. punktu un 34. zemsvītras piezīmi.

44 — Skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, 16. punkts). Skat. arī spriedumus, 2013. gada 12. septembris, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 52. punkts), un 2014. gada 10. jūlijs, *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, 27. punkts).

45 — Skat. šo secinājumu 30. punktu.

46 — Es nevaru piekrist Komisijas izvirzītajam argumentam, saskaņā ar kuru d) apakšpunktā paredzētā atkāpe ļaujot noteikt tādu tiesisko regulējumu, ciktāl šim tiesiskajam regulējumam ir tikai atkāpes raksturs un tas ļauj sasniegt precīzākus rezultātus nekā "standarta" [atskaitāmā] daļa, kas paredzēta Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmajā daļā. Manuprāt, ar šādu tiesisko regulējumu jebkurā gadījumā ziņā tiek iegūti mazāk precīzi rezultāti, un tādējādi tas ir pretrunā nodokļu neitralitātes mērķim, kas ir izvirzīts šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētajām atkāpēm.

47 — Skat. šo secinājumu 54. un 55. punktu.

V – **Secinājumi**

71. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Commissione tributaria regionale di Roma* (Romas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

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, kas grozīta ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, 17. panta 2. un 5. punkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums un valsts nodokļu administrācijas prakse, kādi ir pamatlietā, ar ko nodokļa maksātājiem, kas vienlaikus īsteno darījumus, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un darījumus, kuri nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, uzliek pienākumu noteikt atskaitāmā pievienotās vērtības nodokļa summu, piemērojot [atskaitāmo] daļu, kas noteikta atbilstoši šī direktīvas 19. pantam, attiecībā uz visām iegādātajām precēm un pakalpojumiem, tostarp uz precēm un pakalpojumiem, kas tiek izmantoti tikai un vienīgi, lai īstenotu vai nu darījumus, kuri sniedz tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, vai darījumus, kuri nesniedz šādas tiesības.