

Lieta C-280/04

Jyske Finans A/S

pret

Skatteministeriet

(Vestre Landsret lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – 13. panta B daļas c) punkts – Atbrīvojumi – Atbrīvojums, kas piešķirts preču piegādāšanai, par kurām nav tiesību uz nodokļa atskaitījumu – Lietotu transportlīdzekļu atkārtota pārdošana, ko veic lūzīga sabiedrība – 26.a pants – Pāršs režīms lietotu mantu tirdzniecībai

Ģenerālvokāļa L. A. Hūhuda [L. A. Geelhoed] secinājumi, sniegti 2005. gada 22. septembrī

Tiesas spriedums (trešā palāta) 2005. gada 8. decembrī

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Sestajā direktīvā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa – Atbrīvojums, kas piešķirts preču piegādāšanai, par kurām nav tiesību uz nodokļa atskaitījumu – Valsts tiesību akti, kuros ar nodokli tiek apliktas darbības, ko nodokļu maksātājs veic, lai pēc izmantošanas uzņēmuma vajadzībām atkārtoti pārdotu preces, par kurām ir tiesības saņemt nodokļa atskaitījumu – Pieaujamība

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta B daļas c) punkts un 17. panta 6. punkts)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Pāršs režīms, kas attiecas uz lietotām mantām – Tirgotāja, kas ir nodokļu maksātājs, jēdziens – Uzņēmums, kas atkārtoti pārdo transportlīdzekļus, kurus tas iegādājies lietotus, lai tos izmantotu savai lūzīga darbībai – Iekaušana

(Padomes Direktīvas 77/388 26.a panta A daļas e) punkts)

1. 13. panta B daļas c) punkts Sestajā direktīvā 77/388 ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 94/5, par atbrīvojumu, kurš attiecas uz tūdu preču piegādāšanu, par kurām nav tiesību uz nodokļa atskaitījumu atbilstoši direktīvas 17. panta 6. punktam, ir interpretējams tādā veidā, ka tas neaizliedz valsts tiesību aktus, kas paredz, ka pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā gadījumā, ja nodokļu maksātājs pārdo preces, kuras tas ir iegādājies savam uzņēmumam un kuru iegādei nebija piemērojams izņēmums no tiesībām uz nodokļu atskaitījumu atbilstoši 17. panta 6. punktam minētajā Direktīvā 77/388 ar grozījumiem, kaut arī saistībā ar minēto [preču] iegādi no nodokļu maksātāja, kas nevarēja deklarēt pievienotās vērtības nodokli, neradās tiesības uz atskaitījumu.

Ģemot vērā, ka Kopienas tiesību sistēmā šim brīdim nav noteikumu, kuros būtu uzskaitīti izdevumi, attiecībā uz kuriem nepastāv tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu, dalībvalstis drīkst paturēt spēkā savus tiesību aktus šajā jautājumā līdz brīdim, kad Kopienas

likumdev?js izstr?d? Kopienu atbr?vojumu rež?mu. Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as c) punkts paredz?tais atbr?vojums l?dz ar to var attiekties tikai uz t?du pre?u pieg?d?m, par kuru ieg?di [personai] nebija ties?bu uz atskait?jumu, k? tas paredz?ts valsts ties?bu aktos. Š? panta noteikumiem nav iesp?jama cita interpret?cija, kas ?autu nov?rst to, ka nodok?u maks?t?jam, kurš nevar?ja izmantot š?du iz??mumu, nodoklis tiek uzlikts divk?rši.

(sal. ar 23., 24. un 26. punktu un rezolut?v?s da?as 1. punktu)

2. 26.a panta A da?as e) punkts Sestaj? direkt?v? 77/388 ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Direkt?vu 94/5, kurš attiecas uz ?pašu nodok?u rež?mu saist?b? ar pe??u, kuru tirgot?js, kas ir nodok?u maks?t?js, guvis, pieg?d?jot lietotas mantas, m?kslas priekšmetus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, ir interpret?jams t?d? veid?, ka uz??mumu, kurš, veicot savu saimniecisko darb?bu, atk?rtoti p?rdod transportl?dzek?us, ko tas ieg?d?jies lietotus, lai tos izmantotu savai l?zinga darb?bai, un kuram lietotas mantas ieg?des br?d? p?rdošana nav galvenais, bet gan tikai otrš?ir?gs m?r?is, kas papildina m?r?i to iznom?t, var uzskat?t par "tirgot?ju, kas ir nodok?u maks?t?js" š?s normas noz?m?.

Lietotu transportl?dzek?u tirg? nodok?a uzlikšana pilnai p?rdošanas cenai, kas noteikta par pieg?di, kuru veicis l?zinga uz??mums, rad?tu konkurences trauc?jumus, kas nelabv?l?gi ietekm?tu šos p?d?jos min?tos uz??mumus un b?tu labv?l?gi lietotu transportl?dzek?u tirdzniec?bas uz??mumiem, uz kuriem attiecas rež?ms, kas paredz pe??as aplikšanu ar nodokli. Lai tiktu iev?rota pirc?ju tiesisk? pa??v?ba, ka vi?iem par vien?das kvalit?tes transportl?dzek?iem b?s j?maks? vien?da cena neatkar?gi no t?, vai t?s p?rdod lietotu transportl?dzek?u tirdzniec?bas uz??mums vai l?zinga uz??mums, p?d?jam min?tajam neb?tu pamata šaj? cen? iek?aut pievienot?s v?rt?bas nodok?a summu, kas tam j?maks?, l?dz ar to par š?du summu samazinot savu pe??u. T?d?j?di Sest?s direkt?vas 26.a pant? paredz?t? rež?ma piem?rošana l?zinga uz??mumiem, kas darbojas min?tajos apst?k?os, ?auj prec?zi sasniegt m?r?i, kuru Kopienu likumdev?js ir izvirz?jis, pie?emot šo rež?mu, proti, izvair?ties no divk?ršas nodok?u uzlikšanas un konkurences trauc?jumiem lietotu mantu tirdzniec?bas jom?.

(sal. ar 28., 40., 41. un 44. punktu un rezolut?v?s da?as 2. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2005. gada 8. decembr? (*)

Sest? PVN direkt?va – 13. panta B da?as c) punkts – Atbr?vojumi – Atbr?vojums, kas pieš?irts pre?u pieg?d?m, par kur?m nav ties?bu uz nodok?a atskait?jumu – Lietotu transportl?dzek?u atk?rtota p?rdošana, ko veic l?zinga sabiedr?ba – 26.a pants – ?pašs rež?ms lietotu mantu tirdzniec?bai

Lieta C?280/04

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko Vestre Landsret (D?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2004. gada 25. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2004. gada 29. j?nij?, tiesved?b?

Jyske Finans A/S

pret

Skatteministeriet,

piedaloties

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas], tiesneši J. Malenovskis [J. Malenovský] (referents), Ž. P. Puisošs [J.-P. Puissochet], S. fon Bārs [S. von Bahr] un U. Lehmušs [U. Løhmus],

ģenerālvokāts L. A. Hēlhušs [L. A. Geelhoed],

sekretārs H. fon Holšteins [H. von Holstein], sekretāra palāgs,

ģemot vārā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 7. jūlijā,

ģemot vārā apsvērumus, ko sniedza:

- Jyske Finans A/S vārdā – E. Mēlbergs [E. Malberg], advokats,
- Nordania Finans A/S un BG Factoring A/S vārdā – H. Severēns Hansens [H. Severin Hansen] un T. K. Kristjānsons Plesners [T. K. Kristjansson Plesner], advokāterne,
- Dānijas valdības vārdā – J. Molde [J. Molde], pārstāvis, kam palādz P. Bērings [P. Biering], advokats,
- Grieķijas valdības vārdā – I. Pulis [I. Poulis] un V. Kiriazopulis [V. Kyriazopoulos], pārstāvji,
- Polijas valdības vārdā – J. Pjetrass [J. Pietras], pārstāvis,
- Eiropas Kopienas Komisijas vārdā – L. Strēma van Lēra [L. Ström van Lier] un T. Fišs [T. Fich], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 22. septembrā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz to, kā interpretēt 13. panta B daļas c) punktu un 26.a panta A daļas e) punktu 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 (OV 1977, L 145, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīvu 94/5/EK (OV 1994, L 60, 16. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums tika iesniegts saistībā ar prāvu starp sabiedrību Jyske Finans A/S (turpmāk tekstā – “Jyske Finans”) un Skatteministeriet (Dānijas Nodokļu un akcīžu ministrija) par

pievienot? s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”), ko t? min?tajai sabiedr?bai piepras?ja maks?t saist?b? ar lietotu transportl?dzek?u atk?rtotu p?rdošanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkts ir noteikts, ka PVN ir j?maks? par pre?u pieg?di, ko par atl?dz?bu ir veicis nodok?u maks?t?js, kurš k? t?ds r?kojas.

4 Min?t?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkts attiec?b? uz š?m pre?u pieg?d?m par summu, kurai uzliek nodokli, ir noteikta visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js ir sa??mis vai kura tam j?sa?em no pirc?ja, klienta vai treš?s personas.

5 Š?s pašas direkt?vas 13. panta B da?a paredz:

“Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienu noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo t?l?k [turpm?k] min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

[..]

c) [...] t?du pre?u pieg?des, par kuru ieg?di vai ražošanu [izmantošanu] pievienot?s v?rt?bas nodoklis [atbilstoši] 17. panta 6. punktam nav k?uvis atskait?ms;

[..].”

6 Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkts nosaka:

“Ne [v?l?k] k? ?etrus gadus no š?s direkt?vas sp?k? st?šanās dienas Padome p?c Komisijas priekšlikuma vienpr?t?gi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šana. [...]

L?dz br?dim, kad iepriekšmin?t?s normas st?jas sp?k?, dal?bvalstis var saglab?t visus iz??mumus, kas paredz?ti šo valstu likumos laik?, kad š? direkt?va st?jas sp?k?.”

7 Sest?s direkt?vas 26.a pants, kas taj? ir iek?auts ar Direkt?vas 94/5 1. panta 3. punktu, nosaka ?pašu PVN rež?mu, ko piem?ro lietot?m [mant?m], [m?kslas priekšmetiem], kolekciju priekšmetiem un senliet?m. Saska?? ar šo 26.a pantu min?to pre?u pieg?des, ko veicis tirgot?js, kurš ir nodok?u maks?t?js, ar nodokli tiek apliktas tikai saist?b? ar g?to pe??u, proti, starp?bu starp tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, piepras?to p?rdošanas cenu un nodot?s preces pirkuma cenu.

8 K? izriet no Direkt?vas 94/5 treš? un piekt? apsv?ruma, š? ?paš? rež?ma m?r?is ir izvair?ties no divk?ršas nodok?u uzlikšanas un nodok?a maks?t?ju savstarp?jas konkurences trauc?jumiem.

9 Sest?s direkt?vas 26.a panta A da?as e) punkts tirgot?js, kas ir nodok?u maks?t?js, ir defin?ts k? “nodok?a maks?t?js, kas, veicot saimnieciskas darb?bas, p?rk vai ieg?d?jas savam uz??mumam, vai p?rdošanai import? lietotas mantas”.

Valsts tiesiskais regul?jums

10 8. panta 1. punkts Likum? par PVN (*momslov*) ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar 1994. gada

18. maija likumu Nr. 375 un 1994. gada 21. decembra likumu par grozījumiem Nr. 1114 (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), nosaka:

“Pieņēdams par atļautu bu ir saistīta ar sabiedrības aktīvu pārdošanu gadījumā, ja uzņēmumam ir tiesības uz nodokļu pilnīgu vai daļēju atskaitīšanu, iegādājoties vai ražojot kādu no aktīviem.”

11 Likuma par PVN 13. panta 2. punkts nosaka:

“Tādu preču pieņēdams, ko izmanto tikai uzņēmums, kurš ir atbrīvots no PVN atbilstoši šā panta 1. punktam, vai tādu preču pieņēdams, par kuru pirkšanu vai iegādi nav tiesību uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar 9. nodaļas noteikumiem, ir atbrīvota no PVN maksāšanas.”

12 Minētā likuma 9. nodaļā iekavā 42. panta 1. punkta 7. apakšpunktā ir noteikts, ka uzņēmumi nevar iepriekš atskaitīt nodokli attiecībā uz “tādu motorizētu transportlīdzekļu iegādi un izmantošanu, ar kuriem ir paredzēts pārvadāt ne vairāk kā 9 personas, vienlaikus ievērojot 4., 6. un 7. punkta noteikumus”.

13 Minētā 42. panta 6. punkts paredz:

“Uzņēmumi, kas pērdod vai iznomā motorizētus transportlīdzekļus vai kam pieder autoskola, var, neņemot vērā 1. punkta 7. apakšpunkta noteikumus, atskaitīt nodokli attiecībā uz iegādātām [...], kas ir paredzētas šo darbību veikšanai.”

14 Šā paša likuma 17. nodaļā ir transponēti Direktīvas 94/5 noteikumi par šāpas režīmu, kurš ir piemērojams it šādi attiecībā uz lietotām mantām.

15 17. nodaļā iekavā 69. panta 1. punkts nosaka:

“Uzņēmumi, kas pārka lietotas mantas, mēkslas priekšmetus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, lai pēc tam tās atkārtoti pārdo, var, tās atkārtoti pērdodot, maksāt nodokli par attiecīgajām precēm atbilstoši šajā nodaļā paredzētajām normām.”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

16 *Jyske Finans* nodarbojas ar transportlīdzekļu izpirkumnomu (līzingu). Šīs darbības veikšanai tā iegādājas vai nu jaunus, vai arī lietotus transportlīdzekļus. Par lietotu transportlīdzekļu iegādi tā nevar atskaitīt cenu iekavā PVN, ja pārdevēji attiecībā uz transportlīdzekļa cenu nav varējuši atbilstoši valsts tiesību aktiem deklarēt PVN.

17 No 1999. gada 1. janvāra līdz 2001. gada 31. maijam *Jyske Finans* izpirkumnomā (līzings) bija pārdevusi 145 lietotus transportlīdzekļus. Dēņijas nodokļu iestādes 2001. gada maijā tai pieprasīja samaksāt PVN DKK 2 236 413 apmērā (proti, apmēram EUR 299 500), kas pēc to uzskatiem maksājams par veikto atkārtoto pārdošanu.

18 *Jyske Finans* šo parādu apstrīdēja *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa), norādot, ka parāda samaksa nozīmētu divkārtšu PVN uzlikšanu, jo tai nebija tiesību atskaitīt PVN, kas ir iekavās lietotu transportlīdzekļu pirkuma cenu un kas nav deklarēts. Šā sabiedrība apgalvoja, ka nodokļu iestāžu lēmumam nebija tiesiska pamatojuma Likumā par PVN un ka tas bija pretrunā Sestajai direktīvai. Sabiedrības *Nordania Finans A/S* un *BGFactoring A/S* iestājās lietā šajā instancē, atbalstot *Jyske Finans* prasījumu.

19 *Vestre Landsret* norādīja, ka pamata lieta bija saistīta ar jautājumu par to, vai, pirmkārt, prasība par aplikšanu ar nodokli bija pretrunā Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) punktam un vai, otrkārt, *Jyske Finans* varēja atsaukties uz šīs pašas direktīvas 26.a pantā paredzēto šāso

nodokļu uzlikšanas režīmu saistībā ar peļņu, kas gūta no lietotu mantu tirdzniecības. Šī tiesa uzskatāma, ka pamata lietas atrisinājums ir atkarīgs no šo divu minēto direktīvas normu interpretācijas. Šajos apstākļos *Vestre Landsret* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“1) Vai Sestās direktīvas [...] 13. panta B daļas c) punkts, aplūkojot to kopsakarā ar 2. panta 1. punktu un 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, ir interpretējams tādā veidā, ka šīs normas aizliedz dalībvalstij saglabāt tādus tiesisko situāciju, kāda izriet no tās Likuma par PVN, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam, kas savam uzņēmumam piederošajam pašumam ir ieguldījis preces, atšķirībā no lietotu transportlīdzekļu pārdevējiem vai citiem tirdzniecības uzņēmumiem, kuri pārdo lietotus transportlīdzekļus, ir jāmaksā PVN, pārdo dot šīs kapitālieguldījuma preces, pat ja precītas iegādājies no nodokļu maksātājiem, kas nav deklarējuši nodokli, kurš ir iekārts preču cenā, kā rezultātā preces iegādes laikā tam nebija tiesību uz nodokļa atskaitījumu?

2) Vai Sestās [...] direktīvas 26.a panta A [daļas] e) punkts ir interpretējams tādā veidā, ka jādziens “tirgotājs, kas ir nodokļu maksātājs” attiecas tikai uz personām, kuru galvenā darbība ir lietotu transportlīdzekļu pirkšana un pārdošana, ja attiecīgās lietotās mantas ir iegādātas, lai gūtu peļņu, tās atkārtoti pārdo dot, kas ir vienīgais vai galvenais [...] to iegādes mērķis, vai tomēr šis jādziens iepriekš izklāstītajos apstākļos attiecas arī uz personām, kas parasti šīs preces to nomas beigās pārdo, ja šīs pārdošanas darbības papildina uzņēmējdarbību kopumā, kas vērsta galvenokārt uz izpirkumnomu (līzingu)?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

20 Uz dodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) punkta noteikumi ir interpretējami tādā veidā, ka atbrīvojums no PVN, kas minētajā normā paredzēts attiecībā uz to preču piegādi, par kuru iegādi nepastāvja tiesības uz nodokļa atskaitījumu atbilstoši minēto direktīvas 17. panta 6. punktam, nepieļauj tādus valsts tiesību aktus, kas nosaka, ka PVN ir jāmaksā par darbībām, kuras veicot, nodokļu maksātājs pārdo savam uzņēmumam iepirktās preces, par kuru iegādi no nodokļu maksātāja, kas nav varējis deklarēt PVN, tādējādi nepastāvja tiesības uz nodokļa atskaitījumu.

21 Vispirms ir jāatgādina, ka termini, kas lietoti, lai raksturotu atbrīvojumus, kuri ir paredzēti Sestās direktīvas 13. pantā, ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkarīgi no vispārējā principa, ka – atbilstoši minēto direktīvas 2. pantam – PVN tiek piemērots katrai preču piegādei vai sniegtajam pakalpojumam, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību (skat. it īpaši 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā *C-28/01 Taksatorringen, Recueil*, l.13711. lpp., 36. punkts, un 2005. gada 3. marta spriedumu lietā *C-428/02 FondenMarselisborgLystbådehavn*, Krājums, l.1527. lpp., 29. punkts).

22 Jāatgādina arī tas, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punktu tiesību aktus jautājums par izņēmumu no tiesībām uz atskaitījumu, kas ir spēkā minēto direktīvas spēkā stāšanās dienā, dalībvalstis drīkst paturēt spēkā līdz brīdim, kad Padome pieņem šajā pantā paredzētos noteikumus (skat. 2001. gada 14. jūnija spriedumu lietā *C-345/99 Komisija/Francija, Recueil*, l.4493. lpp., 19. punkts).

23 Tā kā nevienam no Komisijas priekšlikumiem, ko tā iesniedza Padomei saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta pirmo daļu, Padome nav pieņēmusi, dalībvalstis savus jau iepriekš pieņemtos tiesību aktus jautājums par izņēmumu no tiesībām uz PVN atskaitījumu drīkst paturēt spēkā līdz brīdim, kad Kopienas likumdevējs izstrādā Kopienas atbrīvojumu režīmu un tādējādi īsteno pakāpenisku valsts tiesību aktu saskaņošanu PVN jomā (iepriekš minētais

spriedums liet? Komisija/Francija, 20. punkts). T?d?j?di Kopien? ties?b?s l?dz pat šim br?dim nav noteikumu, kuros b?tu uzskait?ti izdevumi, attiec?b? uz kuriem nepast?v ties?bas uz PVN atskait?jumu.

24 Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as c) punkt? paredz?tais atbr?vojums l?dz ar to var attiekties tikai uz t?du pre?u pieg?d?m, par kuru ieg?di [personai] nebija ties?bu uz atskait?jumu, k? tas paredz?ts valsts ties?bu aktos. Šaj? sakar? š? panta noteikumiem nav iesp?jama cita interpret?cija, kas ?autu nov?rst to, ka nodok?u maks?t?jam, kurš nevar?ja izmantot š?du iz??mumu, nodoklis tiek uzlikts divk?rši.

25 Kaut ar? t?dos valsts ties?bu aktos k? pamata liet? esošie ir paredz?ts, ka uz??mums, kas nodarbojas ar motoriz?tu transportl?dzek?u iznom?šanu, var atskait?t nodokli, ieg?d?joties preces, kas ir paredz?tas š?s darb?bas veikšanai, no t? tom?r izriet, ka uz transportl?dzek?a ieg?di, ko veic š?da veida uz??mums, neattiecas iz??mums no ties?b?m uz nodok?a atskait?jumu atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punktam min?t?s direkt?vas 13. panta B da?as c) punkta noz?m?. T?d?j?di š? transportl?dzek?a atk?rtotu p?rdošanu nevar uzskat?t par t?du pieg?di, uz kuru attiecas min?t? 13. panta B da?as c) punkt? paredz?tais atbr?vojums. Tas, ka š?das ieg?des rezult?t? nav raduš?s ties?bas uz nodok?a atskait?jumu, jo t?pat k? pamata liet? preces ir ieg?d?tas no p?rdev?ja, kas pats nav var?jis saska?? ar valsts ties?bu aktu pras?b?m atskait?t priekšnodokli attiec?b? uz transportl?dzek?u ieg?di un t?d?j?di nav deklar?jis maks?jamo PVN, neietekm? š?s ieg?des kvalifik?ciju t? paša 13. panta piem?rošanai.

26 Šajos apst?k?os uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild t?d? veid?, ka Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as c) punkta noteikumi ir interpret?jami t?, ka tie neaizliedz valsts ties?bu aktus, kas paredz, ka PVN ir j?maks? gad?jum?, ja nodok?u maks?t?js atk?rtoti p?rdod t?das preces, kuras tas ir ieg?d?jis savam uz??mumam un uz kuru ieg?di neattiecas iz??mums no ties?b?m uz nodok?a atskait?jumu atbilstoši min?t?s direkt?vas 17. panta 6. punktam, kaut ar? saist?b? ar min?to [pre?u] ieg?di no nodok?u maks?t?ja, kas nevar?ja deklar?t PVN, nerad?s ties?bas uz atskait?jumu.

Par otro jaut?jumu

27 Uzdodot otro jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las uzzin?t, vai nodok?u maks?t?ju, kas, veicot saimniecisko darb?bu, p?rdod lietotus transportl?dzek?us, kurus tas ieg?d?jis, lai tos izmantotu savas l?zinga darb?bas veikšanai, var uzskat?t par "tirgot?ju, kas ir nodok?u maks?t?js" Sest?s direkt?vas 26.a panta noz?m?.

28 Šis pants, kas ir pie?emts ar Direkt?vu 94/5, ievieš ?pašu nodok?u rež?mu saist?b? ar pe??u, kuru tirgot?js, kas ir nodok?u maks?t?js, guvis, pieg?d?jot lietotas mantas, m?kslas priekšmetus, kolekciju priekšmetus vai senlietas.

29 J?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 26.a panta A da?as e) punkta noteikumos tirgot?js, kas ir nodok?u maks?t?js, ir defin?ts k? nodok?u maks?t?js, kurš, veicot saimnieciskas darb?bas, p?rk vai ieg?d?jas savam uz??mumam, vai p?rdošanai import? lietotas mantas, m?kslas priekšmetus, kolekciju priekšmetus vai senlietas.

30 Sest?s direkt?vas daž?du valodu versijas, tostarp ang?u valodas versija, ?auj dom?t, ka v?rds "atk?rtotai p?rdošanai" attiecas tikai uz darb?bas v?rdu "import?", kas ir tieši aiz t?. L?dz ar to var?tu pie?aut, ka attiec?b? uz ieg?des darb?b?m, uz kur?m attiecas str?ds pamata liet?, Sest?s direkt?vas tekst? nav pras?bas, ka ieinteres?tajai personai lietotas mantas ieg?des br?d? ir j?b?t nodomam to atk?rtoti p?rdot, lai šo personu var?tu uzskat?t par tirgot?ju, kas ir nodok?u maks?t?js, atbilstoši defin?cijai. Šajos apst?k?os neb?tu nek?da pamata šo defin?ciju nepiem?rot l?zinga uz??mumam, kas t?pat k? *JyskeFinans*, veicot saimniecisko darb?bu, p?rk lietotas

mantas.

31 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru Kopienu ties?bu normas ir interpret?jamas un piem?rojamās vienvēd?gi, ?emot v?r? visu Kopienu ofici?lo valodu versijas (šaj? sakar? skat. it ?paši 1967. gada 5. decembra spriedumu liet? 19/67 *Van der Vecht*, *Recueil*, 445., 456. lpp.; 1997. gada 17. j?lija spriedumu liet? C?219/95 P *Ferriere Nord*/Komisija, *Recueil*, I?4411. lpp., 15. punkts, un 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?371/02 *Björnekulla Fruktindustrier*, *Recueil*, I?5791. lpp., 16. punkts). Gad?jum?, ja Kopienu ties?bu normas teksts da??du valodu versij?s atš?iras, attiec?g? norma ir j?interpret? atkar?b? no t? tiesisk? regul?juma visp?r?j?s strukt?ras un m?r?a, kur? š? norma ietilpst (2000. gada 9. marta spriedums liet? C?437/97 *EKW un Wein & Co*, *Recueil*, I?1157. lpp., 42. punkts, un 2004. gada 1. apr??a spriedums liet? C?1/02 *Borgmann*, *Recueil*, I?3219. lpp., 25. punkts).

32 No Direkt?vas 94/5 otr?, treš? un piekt? apsv?ruma izriet, ka Kopienu likumdev?js bija paredz?jis noteikt? veid? saska?ot ?oti atš?ir?gos rež?mus, kas tolaik bija piem?rojami dal?bvalst?s jaut?jum? par lietotu mantu, m?kslas priekšmetu, kolekciju priekšmetu vai senlietu aplikšanu ar nodok?iem, lai izvair?tos no divk?ršas nodok?u uzlikšanas un konkurences trauc?jumiem gan min?taj?s dal?bvalst?s, gan dal?bvalstu savstarp?j?s attiec?b?s. Šajos apst?k?os v?rda “atk?rtotai p?rdošanai” attiecin?šana tikai uz importu b?tu pretrun? visp?r?jam m?r?im, ko t?d?j?di ir noteicis Kopienu likumdev?js, lai ieviestu vienotu rež?mu attiec?b? uz lietot?m mant?m, m?kslas priekšmetiem, kolekciju priekšmetiem vai senliet?m. T?d?? ir j?uzskata, ka min?tais v?rds attiecas ar? uz ieg?di vai izmantošanu uz??muma vajadz?b?m.

33 L?dz ar to ir svar?gi atbild?t uz jaut?jumu par to, vai gad?jum?, kad Sestaj? direkt?v? ir min?ts tirgot?js, kas ir nodok?u maks?t?js, kurš “atk?rtotai p?rdošanai” p?rk lietotas mantas, t? attiecas tikai uz nodok?u maks?t?ju, kas p?c preces ieg?des veic tikai galvenok?rt tehniskas transportl?dzek?a sagatavošanas darb?bas, lai šos transportl?dzek?us tieši un nekav?joties atk?rtoti p?rdotu, vai tom?r t? attiecas ar? uz nodok?u maks?t?ju, kas pirms transportl?dzek?u p?rdošanas tos iznom?. Š?da iznom?šana, ?emot v?r? t?s m?r?i, faktiski notiek neatkar?gi no p?rdošanas, kas var ar? notikt tikai p?c ?oti ilga laika posma vai pat nenotikt, ?emot v?r? t?dus transportl?dzek?u iznom?šanai rakstur?gus neparedzamus faktorus k?, piem?ram, nolietošanas vai izn?cin?šanu. Proti, ir svar?gi zin?t, vai tirgot?ja, kas ir nodok?u maks?t?js, defin?cija attiecas ar? uz t?du situ?ciju k? pamata liet? esoš?, kur? attiec?gajam nodok?u maks?t?jam lietotu mantu atk?rtota p?rdošana to ieg?des br?d? faktiski nav galvenais m?r?is, bet gan tikai otrš?ir?gs m?r?is, kas papildina lietotu mantu iznom?šanas m?r?i.

34 Ir j?atg?dina – lai noteiktu Kopienu ties?bu normas piem?rojam?bu, ir j??em v?r? gan t?s formul?jums, gan situ?cija, k?d? t? ir pie?emta, gan ar? t?s m?r?i (1992. gada 15. oktobra spriedums liet? C?162/91 *Tenuta il Bosco*, *Recueil*, I?5279. lpp., 11. punkts; 2003. gada 16. janv?ra spriedums liet? C?315/00 *Maierhofer*, *Recueil*, I?563. lpp., 27. punkts, un 2004. gada 15. j?lija spriedums liet? C?321/02 *Harbs*, Kr?jums, I?7101. lpp., 28. punkts).

35 Rež?ms, kas nosaka nodok?u uzlikšanu pe??ai, ko tirgot?js, kurš ir nodok?u maks?t?js, guvis, pieg?d?jot lietotas mantas, m?kslas priekšmetus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, ir ?pašs PVN rež?ms, kas ir uzskat?ms par atk?pi no Sestaj? direkt?v? paredz?t? visp?r?j? rež?ma un kas t?pat k? visi citi min?t?s direkt?vas 24., 25. un 26. pant? paredz?tie ?pašie rež?mi ir j?piem?ro tikai tikt?l, cikt?l tas ir nepieciešams, lai sasniegtu direkt?vas m?r?i (skat. attiec?gi 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?308/96 un C?94/97 *Madgett un Baldwin*, *Recueil*, I?6229. lpp., 34. punkts – attiec?b? uz 26. pant? paredz?t? rež?ma piem?rošanu, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Harbs*, 27. punkts – attiec?b? uz 25. pant? paredz?t? rež?ma piem?rošanu).

36 Tom?r Sest?s direkt?vas 26.a pant? izmantot? formul?juma interpret?cijai ir j?atbilst ar šo

pantu izveidot? ?paš? rež?ma izvirz?tajiem m?r?iem, k? ar? nodok?u neitralit?tes principa pras?b?m, kas ir rakstur?gas kop?jai PVN sist?mai.

37 Šaj? sakar? ir svar?gi nor?d?t, ka Direkt?vas 94/5 trešaj? un piektaj? apsv?rum? ir izteikts Kopien? likumdev?ja nodoms izvair?ties no divk?ršas nodok?u uzlikšanas un konkurences trauc?jumiem (skat. 2004. gada 1. apr.?a spriedumu liet? C?320/02 *Stenholmen, Recueil*, I?3509. lpp., 25. punkts).

38 Ar nodokli apliekot pilnu p?rdošanas cenu, kura ir noteikta par transportl?dzek?a pieg?di, ko ir veicis l?zinga uz??mums, kurš to ieg?d?jies lietotu, kaut ar? š?s ieg?des br?d? tas nevar?ja atskait?t PVN, kas joproj?m bija iek?auts pirkuma cen?, var?tu rasties situ?cija, kur? nodok?i tiek uzlikti divreiz.

39 Nodok?u neitralit?tes princips, uz kuru ir balst?ta ar Sesto direkt?vu ieviest? kop?j? PVN sist?ma, aizliedz uz??mumiem, kas veic vien?das darb?bas, piem?rot atš?ir?gus nosac?jumus jaut?jum? par PVN iekas?šanu (skat. 2004. gada 16. septembra spriedumu liet? C?382/02 *Cimber Air*, Kr?jums, I?8379. lpp., 23. un 24. punkts).

40 Lietotu transportl?dzek?u tirg? nodok?a uzlikšana pilnai p?rdošanas cenai, kas ir noteikta par pieg?di, kuru ir veicis l?zinga uz??mums, rad?tu konkurences trauc?jumus, kas nelabv?l?gi ietekm?tu šos p?d?jos min?tos uz??mumus un b?tu labv?l?gi lietotu transportl?dzek?u tirdzniec?bas uz??mumiem, uz kuriem attiecas rež?ms, kas paredz pe??as aplikšanu ar nodokli. Lai tiktu iev?rota pirc?ju tiesisk? pa??v?ba, ka vi?iem par vien?das kvalit?tes transportl?dzek?iem b?s j?maks? vien?da cena neatkar?gi no t?, vai t?s p?rdod lietotu transportl?dzek?u tirdzniec?bas uz??mums vai l?zinga uz??mums, p?d?jam min?tajam neb?tu pamata šaj? cen? iek?aut PVN summu, kas tam j?maks?, l?dz ar to par š?du summu samazinot savu pe??u.

41 T?d?j?di Sest?s direkt?vas 26.a pant? paredz?t? rež?ma piem?rošana l?zinga uz??mumiem, kas darbojas min?tajos apst?k?os, ?auj prec?zi sasniegt m?r?i, kuru Kopien? likumdev?js ir izvirz?jis, pie?emot šo rež?mu, proti, izvair?ties no divk?ršas nodok?u uzlikšanas un konkurences trauc?jumiem lietotu mantu tirdzniec?bas jom?.

42 Šajos apst?k?os, ?emot v?r? Sest?s direkt?vas 26.a panta m?r?us, šis pants ir interpret?jams t?d? veid?, ka tirgot?ju, kas ir nodok?u maks?t?ji, kategorij? ietilpst ar? lietotu transportl?dzek?u l?zinga uz??mums, ja transportl?dzek?u p?rdošana ir da?a no t? darb?bas un m?r?is transportl?dzek?us atk?rtoti p?rdot past?v jau to ieg?des br?d?, pat ja atk?rtotai p?rdošanai ir tikai otrš?ir?gs raksturs sal?dzin?jum? ar iznom?šanu.

43 V?l ar? ir j?nor?da, ka atkl?t?s tiesas s?des laik? Komisija nor?d?ja, ka dal?bvalstis nav pie??mušas saist?b? ar "Sept?t?s direkt?vas" projektu t?m izteikto priekšlikumu pie?emt kop?ju rež?mu nodok?u uzlikšanai par lietotu mantu pieg?d?m, kur?, lai izvair?tos ar? no divk?ršas nodok?u uzlikšanas, ir paredz?ts atmaks?t PVN par prec?, kas lietota pirms t?s gal?g?s atk?rtotas p?rdošanas, lai t?d?j?di var?tu gan atskait?t šo PVN, gan nodokli uzlikt pilnai p?rdošanas cenai. L?dz ar to, pat ja pie?em, ka *de lege ferenda* š?da sist?ma vai cita veida sist?ma b?tu ??vusi jau iepriekš nodrošin?t PVN iekas?šanu par š?d?m pieg?d?m, nevar iebilst pret interpret?ciju, ko Tiesa ir sniegusi par Sest?s direkt?vas 26.a pantu, kas ir vien?g? Kopien? ties?bu norma, kas šobr?d ir piem?rojama attiec?b? uz šo gad?jumu.

44 ?emot v?r? visu iepriekš min?to, uz otro jaut?jumu ir j?atbild t?, ka Sest?s direkt?vas 26.a panta A da?as e) punkts ir interpret?jams t?d? veid?, ka uz??mumu, kurš, veicot saimniecisko darb?bu, p?rdod transportl?dzek?us, ko tas ieg?d?jies lietotus, lai tos izmantotu savai l?zinga darb?bai, un kuram lietotas mantas ieg?des br?d? atk?rota p?rdošana nav galvenais, bet gan tikai otrš?ir?gs m?r?is, kas papildina m?r?i to iznom?t, var uzskat?t par "tirgot?ju, kurš ir nodok?u

maks?t?js” š?s normas noz?m?.

Par ties?šan?s izdevumiem

45 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, iz?emot min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumus, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) **13. panta B da?as c) punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes 1994. gada 14. febru?ra Direkt?vu 94/5/EK, ir interpret?jams t?d? veid?, ka tas neaizliedz valsts ties?bu aktus, kas paredz, ka pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir j?maks? gad?jum?, ja nodok?u maks?t?js p?rdod preces, kuras tas ir ieg?d?jies savam uz??mumam un kuru ieg?dei nebija piem?rojams iz??mums no ties?b?m uz nodok?a atskait?jumu atbilstoši 17. panta 6. punktam min?taj? Direkt?v? 77/388 ar groz?jumiem, kaut ar? saist?b? ar min?to [pre?u] ieg?di no nodok?u maks?t?ja, kas nevar?ja deklar?t pievienot?s v?rt?bas nodokli, nerad?s ties?bas uz atskait?jumu;**

2) **26.a panta A da?as e) punkts Sestaj? direkt?v? 77/388 ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Direkt?vu 94/5, ir interpret?jams t?d? veid?, ka uz??mumu, kurš, veicot saimniecisko darb?bu, atk?roti p?rdod transportl?dzek?us, ko tas ieg?d?jies lietotus, lai tos izmantotu savai l?zinga darb?bai, un kuram lietotas mantas ieg?des br?d? atk?rtota p?rdošana nav galvenais, bet gan tikai otrš?ir?gs m?r?is, kas papildina m?r?i to iznom?t, var uzskat?t par “tirgot?ju, kas ir nodok?u maks?t?js” š?s normas noz?m?.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – d??u.