

Lieta C-460/07

Sandra Puffer

pret

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(Verwaltungsgerichtshof (Austrija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – 17. panta 2. un 6. punkts – Tiesības uz iepriekš samaksāta nodokļa atskaitīšanu – Vai, kas pieder nodokļa maksājuma uzdevumam, celtniecības izmaksas – 6. panta 2. punkts – Vai daļas izmantošana privātmājā vajadzībām – Finansiāla priekšrocība salīdzinājumā ar personām, kas nav nodokļa maksātājas – Vienlīdzīga attieksme – Valsts atbalsts atbilstoši EKL 87. pantam – Izņēmumi no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana – Ražošanas līdzekļi, kas pilnībā vai daļēji atrodas nodokļu maksātāja privātmājā

(Padomes Direktīvas 77/388 17. pants)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana – Jauktas izmantošanas celtniecība

(Padomes Direktīvas 77/388 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts un 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts)

3. Valsts atbalsts – Jēdziens

(EKL 87. panta 1. punkts)

4. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana – Izņēmumi no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu – Daļēji izmantotās tiesības Sestās direktīvas spēkā stāšanās brīdī saglabāt pastāvīgos izņēmumus

(Padomes Direktīvas 77/388 17. panta 6. punkts)

1. Nodokļu maksātājs, kurš izvēlas iekārt visu vai daļu savas uzdevuma aktīvos un izmanto šīs daļas personīgām vajadzībām, ir, no vienas puses, tiesīgs atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas kļūst priekšnodoklis ir samaksāts par visu šīs celtniecības izmaksām, un, no otras puses, tam ir atbilstošs pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli par izdevumu, kas ir veikti šīs izmantošanas izpildei, summu. Savukārt, ja nodokļu maksātājs, iegādājoties ražošanas līdzekļus, izvēlas tos pilnībā iekārt savā privātmājā vai tikai daļēji tos iekārt uzdevuma aktīvos, tiesības uz atskaitīšanu nevar rasties attiecībā uz to daļu, kas ir iekārtā privātmājā. Šajā gadījumā, ja daļa no privātmājā iekārtās mantas vēl tiek izmantota uzdevuma jārīcībā, tas nevar radīt tiesības uz atskaitīšanu, jo Sestās direktīvas 77/388 par to, k

saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 17. panta 1. punkts ir noteikts, ka tiesības uz atskaitēšanu rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis ir maksājams. Šajā sakarā pašreiz spēkā esošajos Kopienas tiesību aktos nav paredzēta nekāda veida koriģējoša shēma.

(sal. ar 42.–44. punktu)

2. Ar Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu netiek pārņemti Kopienas vispārējais vienlīdzīgais attieksmes princips, jo ar šīm normām nodokļu maksātājiem, izmantojot tiesības uz pilnīgu un tūlītēju priekšnodokli par maksājamo pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanu par jauktas izmantošanas pakas celtniecību un vāļiņu šķidruma uzlikšanu par šīs pakas izmantošanu privātmājadzīvē, var piešķirt naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocību salīdzinājumā ar personām, kas nav nodokļu maksātājas, un nodokļu maksātājiem, kuri izmanto pakas tikai privātmājdzīvošanas vajadzībām.

Šajā sakarā, runājot par jauktas izmantošanas ražošanas līdzekļu privātu izmantošanu, ir iespējams, ka Sestās direktīvas 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkts viens pats nenodrošina vienādu attieksmi pret nodokļu maksātājiem un tiem, kas tūlīt nav, vai citiem nodokļu maksātājiem, kuri iegādājas tādā pašā veidā paksumu privātā kārībā un tādēļ tiem viss pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā uzreiz. Nevar izslēgt, ka mērķis pilnībā atbrīvot nodokļu maksātājus no maksājama vai jau samaksātā pievienotās vērtības nodokļa, kurš ir samaksāts par visiem ar nodokli apliekamiem uzņēmējdarbības darījumiem, nastas, izmantojot Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punkta, kā arī 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta shēmu, ieskaitot jebkādu finanšu nastu, kas ir jāmaksā par paksumu laika posmā starp ražošanas izdevumiem un faktisko izmantošanu uzņēmējdarbībā, var radīt šiem nodokļu maksātājiem naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocību salīdzinājumā ar šīs paksumas privātu izmantošanu. Tādējādi iespējami pastāvot atšķirīgā attieksme pret nodokļu maksātājiem un tiem, kas tūlīt nav, rodas no nodokļu neitralitātes principa piemērošanas, kurš pirmām kārtām nodrošina vienlīdzīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem. Turklāt šīs iespējamās atšķirības rodas no tā, ka šie nodokļu maksātāji veic uzņēmējdarbību, kā to definē Sestās direktīvas 4. panta 2. punkts. Visbeidzot, tā ir saistīta ar pakšodokļu maksātāju statusu, kas ir paredzēts Sestajā direktīvā un kurš cita starpā nozīmē, ka atbilstoši šīs direktīvas 21. pantam viņi ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāji un viņiem tas ir jāiekas. Tā kā šīs pakšodokļu maksātāju situāciju no to personu situācijas, kas tūlīt nav un neveic šādu uzņēmējdarbību, iespējams atšķirīgā attieksme rodas no atšķirīgās normas piemērošanas atšķirīgās situācijās, tādējādi neradot nekādu vienlīdzīgā attieksmes principa pārņemumu. Tas tūlīt ir attiecībā uz nodokļu maksātāju, kurš visus ražošanas līdzekļus ir iekrājis savā privātpaksumā, jo viņš nevēlas veikt savu uzņēmējdarbību ar šo līdzekļu palīdzību, bet izmantot tos privātmājadzīvē. Novērtējums paliek nemainīgs attiecībā uz tūlīt nodokļu maksātāju, kurš veic tikai no nodokļa atbrīvotus darījumus; šādam nodokļu maksātājam pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā tūlīt kā personai, kura nav nodokļu maksātāja, un tā statuss tādējādi ir stipri līdzīgs tās statusam.

(sal. ar 55.–59. un 62. punktu un rezolūcijas daļas 1) punktu)

3. EKL 87. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā valsts pasākums, ar kuru tiek transponēts Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts un kurš tiek paredzēts, ka tiesības uz priekšnodokli maksājamo pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu ir tikai tiem nodokļu maksātājiem, kuri veic ar nodokli apliekamus darījumus, izslēdzot tos, kuri veic tikai no nodokļa atbrīvotus darījumus, tiktāl, ciktāl šis valsts pasākums var piešķirt naudas līdzekļu

izmantošanas priekšrocību tikai tiem nodokļu maksātājiem, kuri veic ar nodokli apliekamus darījumus.

Tiesību uz priekšnodokļa samaksātā nodokļa atskaitīšanu piešķiršana tikai ar nodokli apliekamiem darījumiem ir neatņemama ar Kopienas tiesību noteikumiem ieviestas pievienotā vērtības nodokļa sistēmas sastāvdaļa, kura visām dalībvalstīm ir jāsteno vienādi. Līdz ar to, tādēļ kādē valsts intervences nosacījums nav izpildīts, EKL 87. panta 1. punktu nevar piemērot.

(sal. ar 70. un 71. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

4. Sestās direktivas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 17. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētā atkāpe nav piemērojama valsts tiesību normai, ar ko tiek grozīti šīs direktivas spēkā stāšanās dienā pastāvošie tiesību akti, kuru pamatā ir citādi kā loģika nekā iepriekšjos tiesību aktos un ar ko tiek ieviestas jaunas procedūras. Šajā sakarā nav nozīmes tam, vai valsts likumdevējs iepriekšjos valsts tiesību aktus grozījis, pamatojoties uz skaidru vai kādādu Kopienas tiesību interpretāciju. Jautājums par to, vai šāds valsts tiesību normu grozījums Sestās direktivas 77/388 17. panta 6. punkta otrās daļas izpratnē ietekmē arī citu valsts tiesību normu, ir atkarīgs no savstarpēji saistītā vai neatkarīgā minēto valsts tiesību noteikumu rakstura, kas ir jānosaka valsts tiesai.

(sal. ar 98. punktu un rezolūcijas daļas 3) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2009. gada 23. aprīlis (*)

Sestā PVN direktīva – 17. panta 2. un 6. punkts – Tiesības uz iepriekš samaksāta nodokļa atskaitīšanu – ģēl, kas pieder nodokļa maksātāja uzņēmumam, celtniecības izmaksas – 6. panta 2. punkts – ģēl daļas izmantošana privātā vajadzībā – Finansiāla priekšrocība salīdzinājumā ar personām, kas nav nodokļa maksātājas – Vienlīdzīga attieksme – Valsts atbalsts atbilstoši EKL 87. pantam – Tiesību uz atskaitīšanu izslēgšana

Lieta C-460/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2007. gada 24. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 11. oktobrī, tiesvedībā

Sandra Puffer

pret

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas], tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodrigues]

], J. Klučka [J. Klučka], P. Linda [P. Lindh] un A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev] (referents),

enerģadavokāte E. Šarpstone [E. Sharpston],

sekretārs B. Fileps [B. Fülöp], administrators,

emot vārā rakstveida procesu un 2008. gada 16. oktobra tiesas sēdi,

emot vārā apsvērumus, ko sniedza:

– S. Puferes [S. Puffer] vārā – F. Šūberts [F. Schubert] un V. D. Arnolds [W. D. Arnold],
Rechtsanwälte, kā arī K. Prodingers [C. Prodinge], *Steuerberater*,

– *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* vārā – T. Krūmenakers [T. Krumenacker],
pārstāvis,

– Austrijas valdības vārā – J. Bauers [J. Bauer], pārstāvis,

– Eiropas Kopienų Komisijas vārā – K. Gross [K. Gross] un D. Triandafilu [D. Triantafyllou],
pārstāvi,

noklausījusies enerģadavokātes secinājumus 2008. gada 11. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestājā direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. pantu un tās atbilstību Kopienų tiesību vispārīgajam vienlīdzības attieksmes principam.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā S. Puferē pret *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* (Neatkarīgā nodokļu palāta, Lincas nodaļa; turpmāk tekstā – “*Unabhängiger Finanzsenat*”) jautājumā par tiesību atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas 2002. un 2003. gadā ir samaksāts priekšnodokļa parākā, kura pilnībā ir iekāuta S. Puferes uzņēmuma aktīvos, bet daļēji tiek izmantota privātā vajadzībā, celtniecības izmaksām.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. pantam “[PVN] [...] ir jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas”.

4 Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punkti ir noteikti:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punkta minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā

ien?kumus ar? uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.”

5 Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkt? pakalpojumu sniegšanai par atl?dz?bu tiek piel?dzin?ts “gad?jums, kad nodok?a maks?t?js sav?m vai t? person?la priv?taj?m vajadz?b?m lieto preces, kas veido uz??m?jdarb?bas akt?vu da?u, vai, plaš?k? noz?m?, citiem m?r?iem nek? savai uz??m?jdarb?bai, ja [PVN] š?m prec?m ir piln?gi vai da??ji atskait?ms”.

6 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu “pieg?d?m, kas min?tas 6. panta 2. punkt?, [summu, kurai uzliek nodokli, veido] nodok?a maks?t?ja pilnas pakalpojumu sniegšanas izmaksas”.

7 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta pirmajai da?ai dal?bvalstis atbr?vo [no PVN] “nekustam? ?pašuma iznom?šanu vai iz?r?šanu”, iz?emot konkr?tus gad?jumus, kuri neattiecas uz šo lietu.

8 Sest?s direkt?vas, ko groza ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.), 17. pant? ir noteikts:

“1. Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

a) [PVN], kas [valst?] maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js;

[..]

5. Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem dar?jumiem, par kuriem [PVN] ir atskait?ms, gan dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis nav atskait?ms, atskait?ma ir tikai t? [PVN] da?a, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem.

Šo da?u saska?? ar 19. pantu nosaka visiem dar?jumiem, ko veic nodok?a maks?t?js.

[..]

6. Ne ilg?k k? ?etrus gadus no š?s direkt?vas sp?k? st?šan?s dienas Padome p?c Komisijas priekšlikuma vienpr?t?gi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas [PVN] atskait?šana. [PVN] nek?d? gad?jum? nav atskait?ms par izdevumiem, kas nav stingri saist?ti ar uz??m?jdarb?bu, piem?ram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

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?.

[..]”

9 Sest?s direkt?vas 20. pant?, kas ir groz?ts ar Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.), ir paredz?ts:

“1. S?kotn?jo atskait?jumu kori?? saska?? ar proced?ru, k?du nosaka dal?bvalstis, jo ?paši:

a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksājām bijušas tiesības;

b) ja pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu [...]

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktajiem nodokļiem. Koriģēšanu veic, balstoties uz svērstā bāzē atskaitēšanas tiesības nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

Atkāpjoties no iepriekšējās daļas, dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

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

Valsts tiesiskais regulējums

10 Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz* 1994, *BGBI.* 663/1994; turpmāk tekstā – “*UStG* 1994”) 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts un 2) apakšpunkta a) daļa, kas bija spēkā brīdī, kad Austrijas Republika iestājās Eiropas Savienībā, proti, 1995. gada 1. janvārī, ir izteikta šādi:

“1. Piegāde vai citi pakalpojumi saistībā ar šādu iegādi, celtniecību vai uzturēšanu tiek uzskatīti par tādām, ko sniedz uzņēmumam tikai tiktāl, ciktāl ar to saistītā atlīdzība no tiesību aktu par ienākuma nodokli viedokļa ir uzturēšanas izdevumi vai uzņēmējdarbības izmaksas.

2. Netiek uzskatīts, ka uzņēmums ir veicis piegādi vai citus pakalpojumus, ja:

a) atlīdzība par to nav galvenokārt atskaitāmie izdevumi (izmaksas) 1988. gada Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz* [1988], *BGBI.* 400/1988) 20. panta 1. punkta 1)–5) apakšpunkta vai 1988. gada Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli (*Körperschaftsteuergesetz* [1988], *BGBI.* 401/1988) 8. panta 2. punkta un 12. panta 1. punkta 1)–5) apakšpunkta izpratnē.”

11 No lēmuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu izriet, ka, lai gan 1988. gada Likuma par ienākuma nodokli 20. panta 1. punkta 1)–5) apakšpunktā no ar nodokli apliekamajiem ienākumiem izslēgti tie izdevumi iztikai, kuros ietilpst izmitināšanas izmaksas, *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkta un 2) apakšpunkta a) daļas rezultātā PVN atskaitēšanu varēja veikt tikai par to, kas daļu, kuru izmanto uzņēmējdarbībā, nevis par daļu, kuru izmanto privātā dzīvošanas vajadzībām.

12 Ar 1997. gada Likumu par grozījumiem finansēs (*Abgabenänderungsgesetz* 1997, *BGBI.* I, 9/1998; turpmāk tekstā – “*AbgÄG* 1997”), pirmkārt, *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts tika grozīts tā, ka jauktas izmantošanas var pilnībā iekļaut uzņēmuma aktīvos. Otrkārt, *UStG* 1994 6. panta 1. punkta 16) apakšpunktā, kā arī 6. panta 2. punkts un 12. panta 3. punkts tika noteikti, ka, kas daļas izmantošana privātā dzīvošanas vajadzībām ir “no nodokļa atbrīvots darījums” Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta pirmās daļas izpratnē, tādējādi izslēdzot atskaitēšanu.

13 No rīkojuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu izriet, ka Austrijas likumdevējs ar šiem grozījumiem ir vēlējis saglabāt spēkā izņēmumu no tiesībām uz PVN atskaitēšanu par to, kas daļu, kuru izmanto privātā dzīvošanas vajadzībām, vienlaicīgi atzīstot iespēju, kas izriet no 2003. gada 8. maija sprieduma lietā C-269/00 *Seeling* (*Recueil*, I-4101. lpp.), iekļaut visu jauktās

izmantošanas ?ku uz??muma akt?vos.

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

14 S. Pufere laika period? no 2002. gada novembra l?dz 2004. gada j?nijam uzb?v?ja vienas ?imenes dz?vojamo m?ju ar baseinu. No 2003. gada t? izmantoja šo ?ku priv?t?m dz?v?šanas vajadz?b?m, iz?emot da?u apm?ram 11 % apm?r? no ?kas, kura tika iz?r?ta uz??m?jdarb?bai.

15 S. Pufere visu ?ku iek??va sava uz??muma akt?vos un l?dza atskait?t visus nodok?us, kas ir iekas?ti priekšnodokl? par ?kas celtniec?bu.

16 Ar pazi?ojumiem par PVN kori??šanu par 2002. un 2003. gadu *Finanzamt* (nodok?u administr?cija), pirmk?rt, atskait?šanai atteic?s ?emt v?r? nodok?us, kas ir samaks?ti par peldbaseina celtniec?bu. Otrk?rt, attiec?b? uz cit?m celtniec?bas izmaks?m t? piekrita atskait?t samaks?tos priekšnodok?us tikai atbilstoši ?kas da?ai, ko izmanto uz??m?jdarb?b?, proti 11 %.

17 S. Pufere iesniedza s?dz?bu par šiem pazi?ojumiem, kuru *Unabhängiger Finanzsenat* noraid?ja, cita starp? t?p?c, ka valsts ties?bu aktos Sest?s direkt?vas sp?k? st?šan?s br?d? Austrijas Republik? bija paredz?ts iz??mums no ties?b?m uz priekšnodokl? maks?jam? PVN atskait?šanu par t?das ?kas celtniec?bas izmaks?m, kuru da??ji izmanto priv?t?m dz?v?šanas vajadz?b?m, un t?p?c, ka valsts likumdev?js nav atteicies no sav?m ties?b?m, kas ir paredz?tas Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkt?, patur?t sp?k? šo iz??mumu.

18 P?c tam S. Pufere c?la pras?bu pret šo l?mumu *Verwaltungsgerichtshof* [Augst?kaj? administrat?vaj? ties?]. T? nor?d?ja, pirmk?rt, ka visas mantas iek?aušana uz??muma akt?vos atbilstoši Tiesas judikat?rai ?auj piln?b? atskait?t PVN, un, otrk?rt, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkt? nor?d?tie nosac?jumi, kas dal?bvalst?m ?auj saglab?t Sest?s direkt?vas sp?k? st?šan?s br?d? past?v?šus iz??mumus no ties?b?m uz atskait?šanu, šaj? liet? nav izpild?ti.

19 Pirms tiek konstat?ts, ka pret?ji Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punktam Austrijas ties?bu aktos netiek at?auts piln?gi un t?l?t atskait?t PVN par jauktas izmantošanas ?kas, kas piln?b? ir iek?auta uz??muma akt?vos, celtniec?bas izmaks?m, iesniedz?jtiesa uzdod jaut?jumu par š?s ties?bu normas atbilst?bu Kopien? ties?bu visp?r?jam vienl?dz?gas attieksmes principam.

20 Šaj? sakar? iesniedz?jtiesa nor?da, ka, piln?gi un t?l?t atskaitot PVN par š?das jauktas izmantošanas ?kas celtniec?bas izmaks?m un v?l?k uzliekot PVN izdevumiem par ?kas da?u, ko izmanto priv?t?s dz?v?šanas vajadz?b?m, turkl?t to sadalot uz desmit gadiem, nodok?u maks?t?jam par šo laika posmu tiek sniegts “bezprocentu kred?ts”, kuru nevar sa?emt persona, kas nav nodok?u maks?t?ja.

21 L?dz ar to t? jaut?, vai naudas l?dzek?u izmantošanas priekšroc?ba, ko t? nov?rt? 5 % apm?r? no ?kas da?as, kuru izmanto priv?t?m vajadz?b?m, celtniec?bas neto izmaks?m, rada nevienl?dz?gu attieksmi starp nodok?u maks?t?jiem un person?m, kas t?das nav, k? ar? nodok?u maks?t?ju kategorij? – starp tiem nodok?u maks?t?jiem, kas ce? ?ku tikai priv?t?m vajadz?b?m, un tiem, kas to da??ji ce? savam uz??mumam.

22 Turkl?t iesniedz?jtiesa uzdod jaut?jumu, vai š? naudas l?dzek?u izmantošanas priekšroc?ba, kas tiek sniegta tiem nodok?u maks?t?jiem, kuri veic ar nodokli apliekamus dar?jumus, nevis tiem, kuri veic tikai no nodok?a atbr?votus dar?jumus, var b?t valsts atbalsts EKL 87. panta izpratn?, ja no Sesto direkt?vu transpon?još? valsts pas?kuma izriet, ka š?s divas nodok?u maks?t?ju kategorijas atrodas konkur?još? situacij?.

23 Visbeidzot, iesniedz?jtiesa jaut?, vai, ne?emot v?r? groz?jumus, kas tika veikti ar *AbgÄG*

1997, Sest? direkt?vas 17. panta 6. punkts attiecas uz valsts ties?bu aktiem, kuros nav at?auta priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šana, k? to apgalvo *Unabhängiger Finanzsenat*.

24 Šajos apst?kos *Verwaltungsgerichtshof* nol?ma aptur?t lietas izskat?šanu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Vai Sest? direkt?va [..], it ?paši t?s 17. pants, ir pretrun? Kopien? pamatties?b?m (vienl?dz?gas attieksmes principam Kopien? ties?b?s), jo izraisa, ka nodok?u maks?t?js ?pašumu – dz?vojamo objektu, ko vi?š izmanto priv?t?m vajadz?b?m (pat?ri?am), – var ieg?d?ties aptuveni par 5 % l?t?k nek? citi Kopien? pilso?i, turkl?t š?s priekšroc?bas gal?g? summa palielin?s l?dz ar attiec?g? dz?vojam? objekta ieg?šanas un celtniec?bas izmaksu k?pumu? Vai š?ds p?rk?pums rodas ar? t?d??, ka nodok?u maks?t?js ?pašumu – dz?vojamo objektu, ko vi?š izmanto priv?t?m vajadz?b?m, ja pat nenoz?m?ga t? da?a tiek izmantota ar? vi?a uz??m?jdarb?b?, – var ieg?d?ties aptuveni par 5 % l?t?k nek? citi nodok?u maks?t?ji, kuri savas priv?t?s dz?vojam?s m?jas uz??m?jdarb?bai neizmanto nemaz?

2) Vai valsts ties?bu normas, ar kur?m ir transpon?ta Sest? direkt?va, it ?paši t?s 17. pants, ir pretrun? EKL 87. pantam, jo ar t?m ar nodokli apliekamus dar?jumus veicošiem nodok?u maks?t?jiem tiek pieš?irta 1) jaut?jum? min?t? priekšroc?ba attiec?b? uz ?pašumiem, ko vi?i izmanto priv?t?m vajadz?b?m, ta?u š? priekšroc?ba netiek pieš?irta nodok?u maks?t?jiem, kuri veic no nodok?a atbr?votus dar?jumus?

3) Vai Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkta iedarb?ba izpaužas ar? tad, ja valsts likumdev?js valsts ties?bu normu par iz??mumu no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu (šaj? gad?jum? – *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts), [..] kas ir balst?ta uz Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punktu, ir groz?jis ar skaidru nodomu saglab?t šo iz??mumu no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu, – tad no valsts ties?b?m izriet?tu š? iz??muma no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu saglab?šana, bet tikai v?l?k paman?tas Kopien? ties?bu (proti, Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkts) k??dainas interpret?cijas d?? valsts ties?b?s ir ieviesta norma, kura, apskatot to izol?ti, saska?? ar Kopien? ties?b?m (Sest?s direkt?vas 13. panta B. da?as b) punkta interpret?cij? [iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Seeling*]) at?auj veikt atskait?šanu?

4) Gad?jum?, ja atbilde uz 3. jaut?jumu ir noliedzoša:

Vai uz Sest?s direkt?vas 17. panta 6. punkt? noteikto “standstill” klauzulu balst?ta iz??muma no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu (šaj? gad?jum? – *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) da?a) iedarb?bu var ierobežot, ja valsts likumdev?js groza vienu no div?m savstarp?ji p?rkl?još?m ties?bu norm?m (*UStG* 1994 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) da?a un *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts), ar ko tiek aizliegta atskait?šana, un p?c tam ner?kojas t?l?k, jo ir atkl?jis savu k??du ties?bu piem?rošan??

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta sader?bu ar Kopien? ties?bu visp?r?jo vienl?dz?gas attieksmes principu

25 Ar savu pirmo jautājumu iesniedz Jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts un 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir pretrun? Kopien? ties?bu visp?r?jam vienl?dz?gas attieksmes principam, t? k? šie noteikumi, izmantojot ties?bas uz piln?gu un t?l?t?ju saist?b? ar jauktas izmantošanas ?kas celtniec?bu priekšnodokl? maks?jam? PVN atskait?šanu, var pieš?irt nodok?u maks?t?jiem naudas l?dzek?u izmantošanas priekšroc?bu sal?dzin?jum? ar person?m, kas nav nodok?u maks?t?jas, un ar nodok?u maks?t?jiem, kuri izmanto savu ?ku tikai priv?t?m dz?vošanas vajadz?b?m.

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

26 S. Pufere nor?da, ka uz??m?js var izv?l?ties visu jauktas izmantošanas mantu iek?aut uz??muma akt?vos, lai saglab?tu iesp?ju atskait?t priekšnodokl? maks?jamo PVN, ja š? manta v?l?k liel?koties tiek izmantota uz??m?jdarb?b?.

27 P?c vi?as dom?m, gad?jum?, kad jau no paša s?kuma pat da??ji jauktas izmantošanas manta ir iek?auta [uz??muma akt?vos] un v?l?k tas tiek izdar?ts atk?rtoti, Sest? direkt?va ne?auj prec?zi atskait?t samaks?to priekšnodokli. T?l?t?ja un piln?ga PVN atskait?šana, k? ar? pak?peniska v?l?ka PVN uzlikšana š?s mantas priv?tai izmantošanai izriet no Sest?s direkt?vas strukt?ras, un Tiesa sav? judikat?r? ir apzin?jusi š?s strukt?ras sekas. L?dz ar to nav iemesla apšaub?t š?s strukt?ras sader?bu ar Kopien? ties?bu visp?r?jo vienl?dz?gas attieksmes principu.

28 *Unabhängiger Finanzsenat* nor?da, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ?auj atskait?t priekšnodokl? maks?jamo PVN tikai par to apm?ru, k?d? preces vai pakalpojumi tiek izmantoti uz??m?ja ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. P?c t? dom?m, no t? izriet, ka Sest? direkt?va nepieš?ir ties?bas uz atskait?šanu par to preces da?u, kuru izmanto priv?t?m vajadz?b?m.

29 P?c t? dom?m, vispirms atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta tekstam ir j?nosaka atskait?šanas, kas ir pie?aujama par preces izmantošanu ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, apm?rs. Tikai p?c tam ir j?p?rbauda, vai preces, kura s?kotn?ji bijusi iek?auta akt?vos izmantošanai ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, da??ja izmantošana priv?t?m vajadz?b?m ir j?piel?dzina pakalpojumu sniegšanai par atl?dz?bu Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

30 L?dz ar to *Unabhängiger Finanzsenat* uzskata, ka nedz mantas iek?aušana uz??muma akt?vos, nedz uz??m?ja statuss pats par sevi nevar pamatot ties?bas uz priekšnodokl? maks?jam? PVN atskait?šanu. Runa ir tikai par diviem nosac?jumiem citu starp?, kas ir j?izpilda.

31 It ?paši, ja šie abi nosac?jumi b?tu bijuši pietiekami, tad rastos ap?veida argument?cija un sist?miska neatbilst?ba. Šaj? sakar? *Unabhängiger Finanzsenat* nor?da, ka uz??m?ji, kuri veic tikai no nodok?a atbr?votus dar?jumus un kuri t?p?c princip? nevar atskait?t nevienu priekšnodokli, tom?r var?tu attiec?b? uz precī, kura tiek izmantota jaukt? veid?, nor?d?t atskait?jumus t?d? apm?r?, k?d? t? tiek izmantota priv?t?m vajadz?b?m.

32 *Unabhängiger Finanzsenat* t?pat nor?da, ka uz??m?ji, kuri veic da??ji no nodok?a atbr?votus dar?jumus un da??ji ar nodokli apliekamus dar?jumus, atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punktam var atskait?t PVN tikai par to da?u, kas atbilst vi?u ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem. Š? da?a var b?tiski atš?irties atkar?b? no to da?u lieluma, kuras tiek izmantotas priv?t?m vajadz?b?m un uz??m?jdarb?bai.

33 Austrijas vald?ba tiesas s?d? ir apstiprin?jusi *Unabhängiger Finanzsenat* aizst?v?to Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta interpret?ciju. Š? vald?ba uzskata, ka š? noteikuma

teksts ?auj [nodokli] atskait?t tikai par to ?kas da?u, kura ir paredz?ta izmantošanai ar nodokli apliekamos dar?jumus, nevis par to, kura ir paredz?ta izmantošanai uz??m?jdarb?b?. Š? vald?ba uzskata, ka galu gal? nav vajadz?bas atbild?t uz pirmo jaut?jumu, jo, piem?rojot šo interpret?ciju, nerodas nek?das vienl?dz?gas attieksmes probl?mas.

34 Komisija uzsver, ka nodok?u maks?t?ja iesp?ja piln?b? iek?aut jauktas izmantošanas mantu sava uz??muma akt?vos ir balst?ta uz nodok?u neitralit?tes principu, kas ir paredz?ts, lai garant?tu br?vu un neierobežotu uz??m?jdarb?bas veikšanu. Nodok?u maks?t?ja atbilstošais pien?kums samaks?t PVN par to izdevumu da?u, kuri radušies š?s preces priv?tas izmantošanas rezult?t?, ko piel?dzina pakalpojumu sniegšanai par atl?dz?bu, tieši attiecas uz vienl?dz?gas attieksmes nodrošin?šanu starp nodok?u maks?t?jiem un tiem, kas nav nodok?u maks?t?ji.

35 Neliela naudas l?dzek?u izmantošanas priekšroc?ba, kas atbilstoši šai sist?mai var?tu saglab?ties nodok?u maks?t?jiem, pirmk?rt, izriet?tu no vi?u uz??m?jdarb?bas un juridisk? statusa, kas noz?m?tu, ka vi?i iekas? un p?rskaita nodok?u administr?cijai PVN, un, otrk?rt, b?tu saist?ta ar to, ka jauktas izmantošanas mantas izmantošanas [da?a] uz??m?jdarb?b? v?l?k var palielin?ties. T?d?j?di no š?s priekšroc?bas past?v?šanas nevar secin?t, ka past?v Kopienu ties?bu visp?r?j? vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pums.

36 Iek?aušanu uz??muma akt?vos, k? ar? ar to saist?t? priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu dr?kst nepie?aut tikai tad, ja jebk?da izmantošana uz??m?jdarb?b? jau s?kotn?ji tiek aizliegta objekt?vu iemeslu d?? vai t?p?c, ka pats nodok?u maks?t?js nepie?auj š?da veida izmantošanu.

37 Turkl?t Komisija uzskata, ka vienl?dz?gas attieksmes princips nav p?rk?pts t?p?c, ka nodok?u maks?t?js, kurš nav izv?l?jies iek?aut precī sava uz??muma akt?vos, nevar atskait?t priekšnodokl? maks?jamo PVN, ja vien nodok?u maks?t?jam ir bijusi š?da iesp?ja un vi?š to nav izmantojis. T? k? vi?š nav izv?l?jies veikt š?du iek?aušanu, vi?š nevar atsaukties uz nevienl?dz?gu attieksmi.

38 Visbeidzot, atš?ir?ga attieksme pret nodok?u maks?t?jiem, kuri veic ar nodokli apliekamus dar?jumus un no nodok?a atbr?votus dar?jumus, p?c Komisijas dom?m, galu gal? izriet?tu no neitralit?tes principa, kas ?autu atskait?t PVN tikai par ar nodokli apliekamiem dar?jumiem.

Tiesas atbilde

39 Pirmk?rt, ir j?atg?dina, ka, ?emot v?r? past?v?go judikat?ru, gad?jum?, kad ražošanas l?dzekli lieto gan uz??m?jdarb?bai, gan priv?t?m vajadz?b?m, ieinteres?t? persona saist?b? ar PVN var izv?l?ties, vai piln?b? iek?aut šo mantu sava uz??muma kapit?l?, vai ar? to piln?b? saglab?t sav? ?pašumu, t?d?j?di to piln?b? izsl?dzot no PVN sist?mas, vai ar? iek?aut to uz??muma akt?vos tikt?l, cikt?l to faktiski lieto uz??m?jdarb?bai (2005. gada 14. j?lija spriedums liet? C?434/03 *Charles* un *Charles-Tijmens*, Kr?jums, I?7037. lpp., 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2006. gada 14. septembra spriedums liet? C?72/05 *Wollny*, Kr?jums, I?8297. lpp., 21. punkts).

40 Ja nodok?u maks?t?js izv?las ražošanas l?dzekli, ko vienlaic?gi lieto uz??m?jdarb?bai un priv?t?m vajadz?b?m, uzskat?t par uz??muma ?pašumu, par šo pre?u pirkumu priekšnodokl? maks?jamais PVN princip? ir piln?b? un t?l?t atskait?ms (iepriekš min?tie spriedumi liet? *Charles* un *Charles-Tijmens*, 24. punkts, k? ar? liet? *Wollny*, 22. punkts).

41 Tom?r no Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunkta izriet, ka tad, ja uz??muma akt?vos iek?aut? manta dod ties?bas piln?b? vai da??ji atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, t?s lietošana nodok?u maks?t?ja vai person?la priv?t?m vajadz?b?m vai ar

uz??mumu nesaist?tos nol?kos ir piel?dzin?ma pakalpojumu sniegšanai pret atl?dz?bu. Šo izmantošanu, kas t?d?j?di veido ar nodokli apliekamu darb?bu š?s pašas direkt?vas 17. panta 2. punkta izpratn?, saska?? ar t?s 11. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu apliek ar nodokli, ?emot par pamatu izdevumu summu, kas izlietota pakalpojuma sniegšanai (iepriekš min?tie spriedumi liet? *Charles* un *Charles-Tijmens*, 25. punkts, k? ar? liet? *Wollny*, 23. punkts).

42 T?d?j?di nodok?u maks?t?js, kurš izv?las iek?aut visu ?ku sava uz??muma akt?vos un izmanto š?s ?kas da?u person?g?m vajadz?b?m, ir, no vienas puses, ties?gs atskait?t PVN, kas k? priekšnodoklis ir samaks?ts par visu š?s ?kas celtniec?bas izmaks?m, un, no otras puses, tam ir atbilstošs pien?kums maks?t PVN par izdevumu, kas ir veikti š?s izmantošanas izpildei, summu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Wollny*, 24. punkts).

43 Savuk?rt, ja nodok?u maks?t?js, ieg?d?joties ražošanas l?dzek?us, izv?las tos piln?b? iek?aut sav? priv?t?pašum? vai tikai da??ji tos iek?aut uz??muma akt?vos, ties?bas uz atskait?šanu nevar rasties attiec?b? uz to da?u, kas ir iek?auta priv?t?pašum? (šaj? sakar? skat. Tiesas 1991. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?97/90 *Lennartz, Recueil*, l?3795. lpp., 8. un 9. punkts, k? ar? 2005. gada 21. apr??a spriedumu liet? C?25/03 *HE*, Kr?jums, l?3123. lpp., 43. punkts).

44 T?pat šaj? gad?jum?, ja da?a no priv?t?pašum? iek?aut?s mantas v?l?k tiek izmantota uz??m?jdarb?b?, tas nevar rad?t ties?bas uz atskait?šanu, jo Sest?s direkt?vas 17. panta 1. punkt? ir noteikts, ka ties?bas uz atskait?šanu rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis ir maks?jams. Šaj? sakar? pašreiz sp?k? esošajos Kopien? ties?bu aktos nav paredz?ta nek?da veida kori??joša sh?ma; to nor?d?jusi ar? ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 50. punkt?.

45 T?das jauktas izmantošanas ražošanas l?dzek?u, kura main?s laika gait?, gad?jum? Sest?s direkt?vas 17. panta 1. un 2. punkta interpret?cija, kuru atbalsta *Unabhängiger Finanzsenat* un Austrijas vald?ba, var?tu izrais?t, ka priekšnodokl? maks?jam? PVN atskait?šana nodok?u maks?t?jam tiktu atteikta par mantas izmantošanu uz??m?jdarb?b?, kura v?l?k tiek aplikta ar nodokli, neatkar?gi no s?kotn?j?s nodok?u maks?t?ja v?lmes min?to mantu piln?b? iek?aut sava uz??muma akt?vos, paredzot dar?jumus n?kotn?.

46 Š?d? situ?cij? nodok?u maks?t?js netiktu piln?b? atbr?vots no nodok?a saist?b? ar mantu, ko vi?š izmanto savas uz??m?jdarb?bas vajadz?b?m, un vi?a uz??m?jdarb?bas aplikšana ar nodokli rad?tu dubultu nodok?a uzlikšanu pret?ji nodok?u neitralit?tes principam, kas ir da?a no PVN sist?mas, kur? ietilpst Sest? direkt?va (šaj? sakar? skat. 2001. gada 8. marta spriedumu liet? C?415/98 *Bakcsi, Recueil*, l?1831. lpp., 46. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *HE*, 71. punkts).

47 Turkl?t, pat pie?emot, ka p?c ?kas da?as, kas s?kotn?ji tikusi izmantota priv?t?m vajadz?b?m, faktiskas izmantošanas uz??m?jdarb?b? ir paredz?ts atg?t priekšnodokl? samaks?to nodokli par celtniec?bas izmaks?m, finansi?ls pien?kums attiec?b? uz šo mantu paliktu sp?k? v?r? ?emamu laiku, k?ds paietu starp ražošanas izmaks?m un faktisko izmantošanu uz??m?jdarb?b?. PVN neitralit?tes princips attiec?b? uz uz??muma nodok?u nastu pieprasa, lai ražošanas izmaksas, kas ir veiktas uz??muma vajadz?b?m un t? lab?, tiktu uzskat?tas par uz??m?jdarb?bu, kura rada ties?bas uz t?l?t?ju priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu. Atskait?šanas sh?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot nodok?u maks?t?ju no maks?jam? vai samaks?t? PVN nastas par visu vi?a ar nodokli apliekamo uz??m?jdarb?bu (šaj? sakar? skat. 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman, Recueil*, 655. lpp., 19. un 23. punkts).

48 Visbeidzot, pret?ji *Unabhängiger Finanzsenat* un Austrijas vald?bas apgalvotajam Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta interpret?cija, kas ir pie?emta judikat?r?, nerada nedz ap?veida

argument?ciju, k? nor?d?jusi ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 46. punkt?, nedz neatbilst?bu [direkt?vas] sist?mai.

49 Nodok?u maks?t?ji, kas neveic no nodok?a atbr?votus dar?jumus, nevar atbilstoši min?tajam noteikumam atskait?t nevienu priekšnodokli un t?d?? nevar ar? nor?d?t atskait?jumus saist?b? ar jauktas izmantošanas mantas izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m.

50 T?pat, run?jot par nodok?u maks?t?jiem, kuri veic gan no nodok?a atbr?votus dar?jumus, gan ar nodokli apliekamus dar?jumus, nepast?v pretruna starp priv?ti un uz??m?jdarb?b? izmantojam?m ?pašuma da??m, un Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkt? ir paredz?ta atskait?šana atkar?b? no da?as.

51 No min?t?s direkt?vas 17. panta sist?mas izriet, ka, ja nodok?u maks?t?js, ieg?d?joties ražošanas l?dzek?us, izv?las tos piln?b? iek?aut sava uz??muma akt?vos, tad t?l?t?ja priekšnodokl? maks?jam? PVN atskait?šana ir pie?emama par to PVN da?u proporcion?li ar nodokli apliekamo dar?jumu summai. Tikt?l, cikt?l š? da?a var v?l?k main?ties laika gait?, Sest?s direkt?vas 20. pant? ir paredz?ts kori??šanas meh?nisms. Tom?r, ja min?t?s direkt?vas 17. un 20. panta piem?rošana dod ties?bas uz da??ju PVN atskait?šanu, nodok?u maks?t?js, t?pat k? ikviens nodok?u maks?t?js, kurš veic tikai ar nodokli apliekamus dar?jumus, tiek pak?peniski aplikts ar PVN par š? ?pašuma izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m.

52 Otrk?rt, ir j?atg?dina, ka atbilstoši past?v?gajai judikat?rai Kopienu visp?r?j? vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pums ir tad, ja da??das normas tiek piem?rotas sal?dzin?m?m situ?cij?m vai vien?da norma – da??d?m situ?cij?m (skat. 1998. gada 7. maija spriedumu liet? C?390/96 *Lease Plan, Recueil*, l?2553. lpp., 34. punkts, un 2000. gada 19. septembra spriedumu liet? C?156/98 *V?cija/Komisija, Recueil*, l?6857. lpp., 84. punkts).

53 T?pat ir b?tiski atg?din?t, ka PVN liet?s vienl?dz?gas attieksmes princips izpaužas k? nodok?u neitralit?tes princips (2006. gada 8. j?nija spriedums liet? C?106/05 *L.u.P., Recueil*, l?5123. lpp., 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2008. gada 10. apr??a spriedums liet? C?309/06 *Marks & Spencer, Kr?jums*, l?2283. lpp., 49. punkts).

54 Turkl?t Tiesa jau ir nospriedusi, ka, piel?dzinot ?pašuma, kuru nodok?u maks?t?js jau ir iek??vis sava uz??muma akt?vos, priv?tu izmantošanu pakalpojumu sniegšanai, kuru veic par atl?dz?bu, ar Sest?s direkt?vas 6. panta 2. punkta pirm?s da?as a) apakšpunktu, pirmk?rt, ir m??in?ts nodrošin?t vienl?dz?gu attieksmi pret nodok?u maks?t?ju, kurš var?ja atskait?t PVN par min?t? ?pašuma ieg?di vai celtniec?bu, un gal?go pat?r?t?ju, kurš ieg?d?jas ?pašumu, maks?jot PVN, un nepie?aut, ka pirm? veida persona sa?em nepamatotu priekšroc?bu sal?dzin?jum? ar otro, un, otrk?rt, nodrošin?t nodok?u neitralit?ti, garant?jot atbilst?bu starp priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu un š? nodok?a v?l?ku iekas?šanu (šaj? noz?m? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Wollny*, 30.–33. punkts).

55 Tomēr, kā norāda iesniedzējtiesa, runājot par jauktas izmantošanas ražošanas līdzekļu privātu izmantošanu, ir iespējams, ka šī norma pati par sevi nenodrošina vienādu attieksmi pret nodokļu maksātjiem un tiem, kas tādī nav, vai citiem nodokļu maksātjiem, kuri iegādājas tādā pašā veidā pašumu privāt? k?rt?b? un t?d?? tiem viss PVN ir j?maks? uzreiz. Nevar izslēgt, ka šī sprieduma 47. punktā atgādinātais mērķis pilnībā atbrīvot nodokļu maksātjus no PVN, kurš ir samaksāts par visiem ar nodokli apliekamiem uzņēmējdarbības darījumiem, nastas, izmantojot Sestās direktivas 17. panta 1. un 2. punkta, kā arī 6. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta shēmu, ieskaitot jebkādu finanšu nastu, kas ir j?maks? par pašumu laika posmā starp ražošanas izdevumiem un faktisko izmantošanu uzņēmējdarbībā, var radīt šiem nodokļu maksātjiem naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocību salīdzinājumā ar šī pašuma privātu izmantošanu (pēc analoģijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wollny*, 38. punkts).

56 Tādējādi iespējami pastāvot? atšķirīgā attieksme pret nodokļu maksātjiem un tiem, kas tādī nav, rodas no nodokļu neitralitātes principa piemērošanas, kurš pirmām kārtām nodrošina vienlīdzīgu attieksmi pret nodokļu maksātjiem. Turklāt šī iespējām atšķirība rodas no tā, ka šie nodokļu maksātji veic uzņēmējdarbību, kā tas definēts Sestās direktivas 4. panta 2. punktā. Visbeidzot, tā ir saistīta ar pašo nodokļu maksātju statusu, kas ir paredzēts Sestajā direktīvā un kurš cita starpā nozīmē, ka atbilstoši šīs direktivas 21. pantam viņi ir PVN maksātji un viņiem tas ir jāiekas?

57 Tā kā šīs pašas nošķir nodokļu maksātju situāciju no to personu situācijas, kas tādā nav un neveic šādu uzņēmējdarbību, iespējām atšķirīgā attieksme rodas no atšķirīgās normas piemērošanas atšķirīgās situācijās, tādējādi neradot nekādu vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu.

58 Tas tāpat ir attiecībā uz nodokļu maksātju, kurš visus ražošanas līdzekļus ir iekāvis savā privātā pašumā, jo viņš nevēlas veikt savu uzņēmējdarbību ar šo līdzekļu palīdzību, bet izmantot tos privātā vajadzībā.

59 Novērtējums paliek nemainīgs attiecībā uz tādā nodokļu maksātju, kurš veic tikai no nodokļa atbrīvotus darījumus; šādam nodokļu maksātjam PVN ir j?maks? tāpat kā personai, kura nav nodokļu maksātja, un tā statuss tādējādi ir stipri līdzīgs tās statusam.

60 Visbeidzot, runājot par nodokļu maksātjiem, kuri veic gan no nodokļa atbrīvotus darījumus, gan ar nodokli apliekamus darījumus, no šī sprieduma 50. punktā norādītajiem apgalvojumiem izriet, ka attieksme pret tiem katrā no to jauktas izmantošanas pašuma izmantošanas kategorijām – izmantošana uzņēmējdarbībā, kā arī privātā vajadzībā – ir tieši tāda pati kā pret personām, kuras veic tikai vienai no darbību vai izmantošanas kategorijām piederības darbības.

61 No tā izriet, ka arī Sestās direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu netiek pārkāpts Kopienā vispārējais vienlīdzīgas attieksmes princips.

62 Ēmot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka arī Sestās direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu netiek pārkāpts Kopienā vispārējais vienlīdzīgas attieksmes princips, jo arī šīm normām nodokļu maksātjiem, izmantojot tiesības uz pilnīgu un tīrā priekšnodokli par maksājamo PVN atskaitīšanu par jauktas izmantošanas kā celtniecību un vāļku šī nodokļa uzlikšanu par šīs kā izmantošanu privātā vajadzībā, var piešķirt naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocību salīdzinājumā ar personām, kas nav nodokļu maksātjas, un nodokļu maksātjiem, kuri izmanto tās tikai privātā dzīvošanas vajadzībā.

Par otro jautājumu, kas attiecas uz valsts atbalsta raksturu, k?ds ir naudas l?dzek?u priekšroc?bai, kura izriet no valsts pas?kumiem, ar kuriem ir transpon?ts Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts

63 Ar savu otro jautājumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai EKL 87. pantam pretrun? ir valsts pas?kums, ar kuru tiek transpon?ts Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts un kas paredz, ka ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu ir tikai tiem nodok?u maks?t?jiem, kuri veic ar nodokli apliekamus dar?jumus, iz?emot tos, kuri veic tikai no nodok?a atbr?votus dar?jumus, un tikt?l, cikt?l ar šo valsts pas?kumu pirmaj? jaut?jum? apl?koto naudas l?dzek?u izmantošanas priekšroc?bu var pieš?irt tikai tiem nodok?u maks?t?jiem, kas veic ar nodokli apliekamus dar?jumus.

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

64 S. Pufere uzskata, ka nodok?u maks?t?ji, kas veic tikai ar nodokli apliekamus dar?jumus, tie, kas veic gan no nodok?a atbr?votus, gan ar nodokli apliekamus dar?jumus, k? ar? tie, kas veic tikai no nodok?a atbr?votus dar?jumus, paties?b? ir vien?d? situ?cij?. Vi?i visi var izv?l?ties jauktas izmantošanas mantu piln?b? iek?aut uz??muma akt?vos un v?l?k samaks?t PVN pa da??m par mantas izmantošanu priv?t?m vajadz?b?m. L?dz ar to vi?a uzskata, ka EKL 87. pants netiek p?rk?pts.

65 *Unabhängiger Finanzsenat* uzskata, ka, t? k? ar Sesto direkt?vu netiek pieš?irtas ties?bas uz priekšnodokl? maks?jam? PVN atskait?šanu par jauktas izmantošanas mantu da??, k?d? t? tiek izmantota priv?t?m vajadz?b?m, EKL 87. pants netiek p?rk?pts.

66 Komisija nor?da, ka kvalifik?cija par "valsts atbalstu" EKL 87. panta 1. punkta izpratn? cita starp? nosaka, ka j?past?v valsts intervencei, ar ko konkr?tiem uz??mumiem tiek dota priekšroka sal?dzin?jum? ar citiem. Šaj? liet? šie divi nosac?jumi nav izpild?ti, jo ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu izriet tieši no Sest?s direkt?vas un sa??m?jiem pieš?irt? priekšroc?ba izriet no visp?r?j?s PVN sist?mas strukt?ras.

Tiesas atbilde

67 Atbilstoši EKL 87. panta 1. punktam "ar kop?jo tirgu nav sader?gs nek?ds atbalsts, ko pieš?ir dal?bvalstis vai ko jebk?d? cit? veid? pieš?ir no valsts l?dzek?iem, un kas rada vai draud rad?t konkurences izkrop?ojumus, dodot priekšroku konkr?tiem uz??mumiem vai konkr?tu pre?u ražošanai".

68 Saska?? ar past?v?go judikat?ru "atbalsta" kvalifik?cija EKL 87. panta 1. punkta izpratn? ir atkar?ga no visu šaj? noteikumu paredz?to nosac?jumu izpildes. Pirmk?rt, tam j?b?t saist?tam ar valsts intervenci vai vismaz valsts l?dzek?u izmantošanu, otrk?rt, šai intervencei j?b?t t?dai, kas var ietekm?t tirdzniec?bu starp dal?bvalst?m, trešk?rt, šim pas?kumam j?b?t t?dam, ar ko tiek rad?ta priekšroc?ba t? sa??m?jam, un, ceturtk?rt, tam j?b?t t?dam, ar ko tiek izkrop?ota konkurence vai tiek rad?ti draudi to izkrop?ot (2008. gada 1. j?lija spriedums apvienotaj?s liet?s C?341/06 P un C?342/06 P *Chronopost* un *La Poste/UFEX* u.c., Kr?jums, l?4777. lpp., 121. un 122. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

69 Ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu, k? ar? iesp?jam? naudas l?dzek?u izmantošanas priekšroc?ba nodok?u maks?t?jiem, kas veic ar nodokli apliekamus dar?jumus, izriet tieši no Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta, kuru dal?bvalst?m ir pien?kums transpon?t to valsts ties?b?s.

70 Tādējādi, kā ģenerālvokāte norādīja savu secinājumu 70. punktā, tiesību uz priekšnodokli sakarā ar PVN atskaitīšanu piešķiršana tikai ar nodokli apliekamiem darījumiem ir neatņemama ar Kopienas tiesību noteikumiem ieviestas PVN sistēmas sastāvdaļa, kura visumā dabavstā m ir jāsteno vienādi. Līdz ar to, tā kā valsts intervences nosacījums nav izpildīts, EKL 87. panta 1. punktu nevar piemērot.

71 Šajos apstākļos un, neesot vajadzībai pārbaudīt pārējās trīs nosacījumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka EKL 87. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā valsts pasākums, ar kuru tiek transponēts Sestās direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts un kurā tiek paredzēts, ka tiesības uz priekšnodokli maksājamā PVN atmaksāšanu ir tikai tiem nodokļu maksātājiem, kuri veic ar nodokli apliekamus darījumus, izslēdzot tos, kuri veic tikai no nodokļa atbrīvotus darījumus, tiktāl, ciktāl ar šo valsts pasākumu var piešķirt naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocību tikai tiem nodokļu maksātājiem, kuri veic ar nodokli apliekamus darījumus.

Par trešo un ceturto jautājumu, kuri attiecas uz Sestās direktivas 17. panta 6. punkta piemērošanas nosacījumiem

72 Ar savu trešo un ceturto jautājumu, kuri ir jāpārbauda kopā, iesniedzātāja būtībā jautā, vai Sestās direktivas 17. panta 6. punktā paredzētā atkāpe ir piemērojama, ja valsts likumdevējs groza vienu no diviem valsts noteikumiem, kuri savstarpēji pārklājas un ietver izņēmumu no priekšnodokļa maksājamā PVN atmaksāšanas tajā tiesiskajā regulājumā, kura mērķis pēc valsts likumdevēja izteiktās ieceres ir saglabāt šo izņēmuma rezultātu, bet kuri valsts likumdevēja pieņemtais kādas Kopienas tiesību normas interpretācijā rezultāts, aplūkoti atsevišķi, atauj veikt atskaitīšanu.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

73 S. Pufere uzskata, ka iepriekšējie noteikumi attiecas uz izņēmumu no atskaitīšanas, bet jaunie noteikumi attiecas uz to, vai pašums tiek vai netiek iekauts uzņēmuma aktīvos, un ka ar AbgÄG 1997 ir ieviesta pilnīga atšķirīga no iepriekš pastāvējušās administratīvā metode gan formas, gan tās darbības un ietekmes ziņā. Tādā Sestās direktivas 17. panta 6. punkta nosacījumi nav tikuši izpildīti.

74 Šajā sakarā nav nozīmes tam, ka ar AbgÄG 1997 formāli nav grozīta UStG 1994 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļa, jo iesniedzātības ieteiktā interpretācija faktiski atšķiras no iepriekš šim noteikumam piešķirtās nozīmes.

75 *Unabhängiger Finanzsenat* uzskata, ka, tā kā Sestā direktīvā nepiešķir tiesības uz priekšnodokli maksājamā PVN par jauktas izmantošanas mantu atskaitīšanu par to daļu, kas atbilst tās izmantošanai privātm vajadzībām, jo Austrijas tiesības neierobežo tiesības uz priekšnodokli maksājamā PVN atskaitīšanu, tad Sestās direktivas 17. panta 6. punktam šajā lietā nav nozīmes.

76 Austrijas valdība tiesas sēdē apgalvo, ka Sestās direktivas 17. panta 6. punktā paredzētā atkāpe ir piemērojama gan UStG 1994 12. panta 2. punkta 1) apakšpunktam, gan 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļai.

77 Vispirms tā norāda, ka šajos noteikumos katrā atsevišķi ir paredzēti izņēmumi no priekšnodokļa maksājamā PVN atskaitīšanas par tās daļām, kas ir paredzētas privātai izmantošanai.

78 Tīk Austrijas valdība norāda, ka *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļa vispār nav tikusi grozīta kopš Sestās direktivas spēkā stāšanās.

79 Visbeidzot, tā uzskata, ka ar *AbgÄG* 1997 veiktie grozījumi *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 1) apakšpunktā neietekmē Sestās direktivas 17. panta 6. punkta piemērojamību, jo valsts likumdevēja iecere ir bijusi saglabāt rezultātus, kuri jau pastāvēja pirms priekšnodokļa maksājuma PVN atskaitīšanas par to, kas daļēji, kuras ir paredzētas privātai dzīvošanai.

80 Komisija norāda, ka salīdzinājums ar iepriekšējiem tiesību aktiem *AbgÄG* 1997 veiktie grozījumi nedz paplašina, nedz ierobežo izņēmumus no PVN atskaitīšanas, bet noved pie tāda paša rezultāta, proti, izņēmuma no PVN atskaitīšanas par jauktas izmantošanas kā celtniecību tiktāl, ciktāl tā tiek izmantota privātam vajadzībām.

81 Tomēr iepriekšējais un jaunais likumdošanas mehānisms, kas ļauj sasniegt to pašu rezultātu, ir atšķirīgs. Tā kā jaunais mehānisms loģiski atšķiras no iepriekšējā mehānisma loģikas, nevar secināt par “pastāvīgu tiesību aktu” esamību Sestās direktivas 17. panta 6. punkta izpratnē. Šajā sakarā iespējama valsts likumdevēja kādai saistība ar jaunais mehānisms saderību ar Sesto direktīvu nav nozīmīga.

Tiesas atbilde

82 Jāatgādina, ka Sestās direktivas 17. panta 2. punkts skaidros un precīzos jēdzienos ir noteikta iekasēto PVN summu atskaitīšana par nodokļu maksātājam piegādātajam precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem tiktāl, ciktāl šīs preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tā ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.

83 Princips par tiesībām uz PVN atskaitīšanu tomēr ir pakāpēc atkāpes saturošam noteikumam Sestās direktivas 17. panta 6. punkts, it īpaši tā otrajā daļē. Šajā sakarā, tā kā Padome nav pieņēmusi nevienu Komisijas tai sniegto ierosinājumu atbilstoši Sestās direktivas 17. panta 6. punkta pirmajai daļai, dalībvalstīm brīdī, kad spēkā stājas Sestā direktīva, ir atļauts saglabāt spēkā to pastāvīgo tiesību aktu, ja tas jautājums par izņēmumu no tiesībām uz atskaitīšanu (2001. gada 14. jūnija spriedums lietā C-345/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I-4493. lpp., 19. punkts, kā arī 2002. gada 8. janvāra spriedums lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler*, *Recueil*, I-81. lpp., 44. punkts).

84 Kaut arī tā valsts tiesiskā regulējuma saturs, kāds pastāv Kopienas tiesību aktu noteiktajā datumā, principā ir jānosaka valsts tiesai, Tiesa var sniegt vadlīnijas tāda Kopienas jēdziena interpretācijai, kurš ir pamats atkāpes no Kopienas tiesībām piemērošanai noteiktā datumā pastāvīgo valsts tiesību aktiem (2007. gada 24. maija spriedums lietā C-157/05 *Holböck*, Krājums, I-4051. lpp., 40. punkts).

85 Ēmot vērā šos apstākļus, Tiesa ir nospriedusi, ka ikviens valsts pasākums, kas ir veikts pēc šā noteiktā datuma, tikai šā iemesla dēļ vien netiek automātiski nodalīts no atkāpes ietverošā tiesiskā regulējuma, kas ieviests ar attiecīgo Kopienas aktu (iepriekš minētais spriedums lietā *Holböck*, 41. punkts). Tiktāl, ciktāl ar valsts tiesisko regulējumu pasākums tiek grozīts, samazinot pastāvīgo izņēmumu apmēru, pēc Sestās direktivas spēkā stāšanās un, tādēļ veidā tuvojoties Sestās direktivas mērķim, ir jāuzskata, ka šis tiesiskais regulējums ir ietverts Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otrajā daļē paredzētajā atkāpē un ka ar to netiek pārkāpts šīs direktivas 17. panta 2. punkts (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Francija, 22. punkts, kā arī lietā *Metropol* un *Stadler*, 45. punkts).

86 Savukārt valsts tiesiskajā regulējumā nav ietverta atkāpe, kas atļautā Sestās direktivas 17.

panta 6. punkta otrajā daļā un ierobežota tās 17. panta 2. punktā, ja tajā pēc Sestās direktīvas spēkā stāšanās paplašināts pastāvīgo izņēmumu apmērs, tādējādi attiecinoties no šīs direktīvas mērķa (skat. 2001. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-40/00 Komisija/Francija, *Recueil*, I-4539. lpp., 17. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Metropol* un *Stadler*, 46. punkts).

87 Līdz ar to jāuzskata, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkts paredzētā atkāpe attiecas uz noteikumiem, kas būtībā ir identiski iepriekšējiem tiesību aktiem vai kuros tikai samazināts vai atcelts iepriekšējos tiesību aktos esošais šķērslis Kopienas tiesību un brīvību izmantošanai. Savukārt tādēļ tiesību akti, kuru pamatā ir citādi kā loģika nekā iepriekšējās tiesības un ar ko tiek ieviestas jaunas procedūras, nav pielīdzināmi minētajai Kopienas aktā norādītajam datumā pastāvīgiem tiesību aktiem (šajā nozīmā skat. 2003. gada 11. septembra spriedumu lietā C-155/01 *Cookies World*, *Recueil*, I-8785. lpp., 63. punkts, un pēc analoģijas – iepriekš minēto spriedumu lietā *Holböck*, 41. punkts).

88 Sestā direktīva Austrijas Republikā stājās spēkā brīdī, kad tā iestājās Eiropas Savienībā, proti, 1995. gada 1. janvārī. Tādējādi šis datums ir nozīmīgs, lai attiecībā uz šo dalībvalsti piemērotu Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otro daļu.

89 Iesniedzētāja precīzi, ka datumā, kad attiecībā uz Austrijas Republiku spēkā stājās Sestā direktīva, saskaņā ar *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 1) apakšpunktu un 2) apakšpunkta a) daļu PVN atskaitēšana tika piešķirta tikai par to, kas daļu, kuru izmanto uzņēmējdarbībā, nevis par to, kuru izmanto privātā dzīvošanas vajadzībām.

90 Itāļi šī tiesa uzskata, ka no *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkta izriet, ka, tiklīdz spēkā ir stājušies šie tiesību akti, pakalpojumi saistībā ar šķērsceļniekiem tiek uzskatīti par tiem, ko veic uzņēmuma labā, tikai tiklīdz, ciktāl ar tiem saistītā atlīdzība bijusi uzņēmuma vai uzņēmējdarbības izdevumi.

91 Līdz ar to šī iet, ka brīdī, kad spēkā stājās Sestā direktīva, Austrijas likums būtībā pieņēma iespēju iekārt uzņēmuma aktīvos jauktas izmantošanas šķērsceļniekiem attiecībā uz tām daļām, kuras tiek izmantotas uzņēmējdarbībā.

92 Tāpat iesniedzētāja norāda, ka, pirmkārt, *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkts ar *AbgÄG* 1997 ir ticis grozīts tādā veidā, ka jauktas izmantošanas šķērsceļniekiem pilnībā var iekārt uzņēmuma aktīvos, un ka, otrkārt, 6. panta 1. punkta 16) apakšpunkts kopā ar *UStG* 1994 6. panta 2. punktu un 12. panta 3. punktu noteikts, ka šķērsceļnieku izmantošana privātā dzīvošanas vajadzībām ir “no nodokļa atbrīvots darījums” Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta pirmās daļas izpratnē, kas izslēdz atskaitēšanu.

93 Attiecīgi jāuzskata, ka, pat ja nevar izslēgt, ka tie nodrošina vienādu rezultātu, iepriekšējo un jauno tiesību aktu pamatā ir atšķirīga loģika un ar tiem tiek ieviestas atšķirīgas procedūras, tādējādi jaunie tiesību akti nav pielīdzināmi Sestās direktīvas spēkā stāšanās brīdī jau pastāvīgiem tiesību aktiem.

94 Šajā sakarā nav nozīmējis, vai, kā norādījusi ģenerālvokāte savu secinājumu 77. punktā, valsts likumdevējs iepriekšējos valsts tiesību aktus grozījis, pamatojoties uz skaidru vai kādādu Kopienas tiesību interpretāciju.

95 Visbeidzot, runājot par jautājumu, vai ar *AbgĀG* 1997 veiktie grozījumi *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 1) apakšpunktā ietekmē arī Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otrās daļas piemērojamību attiecībā uz *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļu, kura nav tikusi grozīta ar likumu, ir jāuzskata, ka atbilde ir atkarīga no savstarpīgi saistītā vai neatkarīgā minēto valsts tiesību noteikumu rakstura.

96 Ja *UStG* 1994 12. panta 2. punkta 2) apakšpunkta a) daļu nevar piemērot neatkarīgi no šā paša 12. panta 2. punkta 1) apakšpunkta, tad minētā 1) apakšpunkta nesaderība ietekmēs šā 2) apakšpunkta a) daļu. Ja tomēr runa ir par tādā normu, kuru var piemērot neatkarīgi, kas pastāvja brīdī, kad spēkā stājās Sestā direktīva, un kura nav grozīta kopš tā brīža, tad Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otrajā daļā paredzētā atkāpe ir piemērojama attiecībā uz šo normu.

97 Valsts tiesai ir jānosaka minēto valsts tiesību normu piemērošanas joma.

98 Ēmot vērā iepriekš minēto, uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktivas 17. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētā atkāpe nav piemērojama valsts tiesību normai, ar ko tiek grozīti šīs direktivas spēkā stāšanās dienā pastāvošie tiesību akti, kuru pamatā ir citādi kā loģika nekā iepriekšējos tiesību aktos un ar ko tiek ieviestas jaunas procedūras. Šajā sakarā nav nozīmes tam, vai valsts likumdevējs grozījis iepriekšējos valsts tiesību aktus, pamatojoties uz skaidru vai kļūdainu Kopienas tiesību interpretāciju. Jautājums par to, vai šāds valsts tiesību normu grozījums Sestās direktivas 17. panta 6. punkta otrās daļas izpratnē ietekmē arī citu valsts tiesību normu, ir atkarīgs no savstarpīgi saistītā vai neatkarīgā minēto valsts tiesību noteikumu rakstura, kas ir jānosaka valsts tiesai.

Par tiesāšanas izdevumiem

99 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) ar Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu netiek pārņemti Kopienas vispārējais vienlīdzīgais attieksmes princips, jo ar šīm normām nodokļu maksātājiem, izmantojot tiesības uz pilnīgu un tīlā tīrību priekšnodokļa maksājuma pievienotās vērtības nodokļa par jauktas izmantošanas kā celtniecības atskaitēšanu un vērtību pakāpenisku šā nodokļa uzlikšanu par šīs kā izmantošanu privātmājdzīvē, var piešķirt naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocību salīdzinājumā ar personām, kas nav nodokļu maksātājas, un nodokļu maksātājiem, kuri izmanto tās tikai privātmājdzīvē;

2) EKL 87. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? valsts pas?kums, ar kuru tiek transpon?ts Sest?s direkt?vas 77/388 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts un kur? tiek paredz?ts, ka ties?bas uz priekšnodokl? maks?jam? pievienot? v?rt?bas nodok?a atmaks?šanu ir tikai tiem nodok?u maks?t?jiem, kuri veic ar nodokli apliekamus dar?jumus, izsl?dzot tos, kuri veic tikai no nodok?a atbr?votus dar?jumus, tikt?l, cikt?l šis valsts pas?kums var pieš?irt naudas l?dzek?u izmantošanas priekšroc?bu tikai tiem nodok?u maks?t?jiem, kuri veic ar nodokli apliekamus dar?jumus;

3) Sest?s direkt?vas 77/388 17. panta 6. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka taj? paredz?t? atk?pe nav piem?rojama valsts ties?bu normai, ar ko tiek groz?ti š?s direkt?vas sp?k? st?šan?s dien? past?vošie ties?bu akti, kuru pamat? ir cit?d?ka lo?ika nek? iepriekš?jos ties?bu aktos un ar ko tiek ieviestas jaunas proced?ras. Šaj? sakar? nav noz?mes tam, vai valsts likumdev?js iepriekš?jos valsts ties?bu aktus groz?jis, pamatojoties uz skaidru vai k??dainu Kopien? ties?bu interpret?ciju. Jaut?jums par to, vai š?ds valsts ties?bu normu groz?jums Sest?s direkt?vas 77/388 17. panta 6. punkta otr?s da?as izpratn? ietekm? ar? citu valsts ties?bu normu, ir atkar?gs no savstarp?ji saist?t? vai neatkar?g? min?to valsts ties?bu noteikumu rakstura, kas ir j?nosaka valsts tiesai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.