

Lieta C-515/07

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīvā – Preces un pakalpojumi, kas ietverti uzņēmuma aktīvos lietošanai privātiem ar nodokli apliekamiem darījumiem un ar nodokli neapliekamiem darījumiem – Tiesības nekavējoties un pilnībā atskaitīt nodokli, kas samaksāts, pārkot šīs preces un pakalpojumus

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitēšana

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

Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts un 17. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nav piemērojami preču un pakalpojumu, kas iekārti uzņēmuma kapitālā, izmantošanai darījumiem, kas nav nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamie darījumi, tādēļ k? darbības, ar kurām asociācija aizstāv tās locekļu vispārējās intereses, jo pievienotās vērtības nodoklis, kas samaksāts, iegādājoties šīs preces un pakalpojumus, attiecībā uz šiem darījumiem nav atskaitāms.

Šīs direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta mērķis nav noteikt noteikumu, saskaņā ar kuru darījumi, kas neietilpst PVN sistēmas piemērošanas jomā, varētu tikt uzskatīti par tādēļ, kas veikti “citiem mērķiem”, nevis uzņēmējdarbībai šīs tiesību normas izpratnē.

(sal. ar 38. un 40. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2009. gada 12. februārī (*)

Sestā PVN direktīvā – Preces un pakalpojumi, kas ietverti uzņēmuma aktīvos lietošanai privātiem ar nodokli apliekamiem darījumiem un ar nodokli neapliekamiem darījumiem – Tiesības nekavējoties un pilnībā atskaitīt nodokli, kas samaksāts, pārkot šīs preces un pakalpojumus

Lieta C-515/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2007. gada 2. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 22. novembrī, tiesvedībā

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnarts [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretāre S. Stenholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemotvērī rakstveida procesā un 2008. gada 16. oktobra tiesas sēdī,

ģemotvērī apsvērumus, ko sniedza:

- Nīderlandes valdības vārdā – K. Viselsa [*C. Wissels*] un M. de Grāfe [*M. de Grave*], pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,
- Portugāles valdības vārdā – L. Iness Fernandīss [*L. Inez Fernandes*], pārstāvis,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – T. Harisa [*T. Harris*], pārstāve, kurai palīdz K. Leisoks [*K. Lasok*], QC,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un V. Roels [*W. Roels*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2008. gada 22. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās 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 – “Direktīva”), 6. panta 2. punktu un 17. panta 2. un 6. punktu.

2 Šķērsprasa ir iesniegta pirms starp *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* [Ziemeļu lauksaimniecības un dzīvniekniecības organizāciju] (turpmāk tekstā – “VNLTO”) un *Staatssecretaris van Financiën* [Valsts sekretāru finanšu lietas] par tiesisko regulējumu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) jomā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas.

[..]”

4 Sestās direktīvas 6. panta 2. punktā ir noteikts:

“Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu [atlīdzību]:

a) gadījumā, kad nodokļa maksātājs savam vai tās personas laipnībai vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības [uzņēmuma] aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja pievienotās vērtības nodoklis [PVN] šim precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savam vai sava personas laipnībai vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

Dalībvalstis var atkāpties no šā punkta noteikumiem, ja vien šāda atkāpe neizraisa konkurences novirzes.

5 Atbilstoši Direktīvas 17. panta 2. un 6. punktam:

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

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

[..]

6. Ne ilgāk kā ceturks gadus no šīs direktīvas spēkā stāšanās dienas Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas [PVN] atskaitēšana. Pievienotās vērtības nodoklis nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad iepriekšminētās normas spēkā stājas, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šajā valsts likumos laikā, kad šā direktīva spēkā stājas.”

Valsts tiesiskais regulējums

6 1968. gada likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting* 1968) 2. pantā ir paredzēts:

“Nodokli, ko uzliek uzņēmājam piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, viā nopirktajām precēm Kopienā, kā arī viāam paredzēto preču importam, atskaita no nodokļa, kas maksājams par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu.”

7 Minētā likuma 15. panta 1. punkts ir noteikts:

“1. Nodoklis 2. panta izpratnē, ko uzņēmājs atskaita, ir:

a) nodoklis, ko deklarācijā norādātajā laika posmā citi uzņēmāji ir iekāvuši viāam izrakstātajā rēķinā, kurš sagatavots saskaņā ar atbilstošājam normām, par preču iegādi un viāam sniegtajiem pakalpojumiem;

[..]

ciktāl uzņēmājs preces vai pakalpojumus izmanto sava uzņēmuma vajadzībām.

[..]

4. Nodokļa atskaitījumu veic atbilstoši preču un pakalpojumu lietojumam, sākot ar brādi, kad nodokli iekāauj uzņēmājam izrakstātajā rēķinā vai kad tas ir iekasājams. Ja izrādās, ka brādi, kad uzņēmājs gatavoja izmantot preces vai pakalpojumus, viāš atskaita tiem atbilstošo nodokli lielākā vai mazākā apmērā, nekā preču vai pakalpojumu lietošana viāam dod tiesības to darīt, no šā brāža ir iekasājama neatbilstošā atskaitījuma daļa. Nodokli, kas kāuvis iekasājams, maksā saskaņā ar [1968. gada likuma par pievienotās vērtības nodokli] 14. pantu.

Nodokļa daļa, kuru varēja, bet kura nav atskaitāta, pēc uzņēmāja līguma ir viāam jāatmaksā.

[..]”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

8 VNLTO veicina lauksaimniecības nozares intereses Hroningenas [*Groningen*], Frāslandes [*Friesland*], Drentes [*Drenthe*] un Flevolandes [*Flevoland*] provincās. Tās dalībnieki, tas ir, uzņēmāji, kas darbojas minētajā nozarā, tai maksā biedru naudas, kuru lielākā daļa tiek izmantota darbībām, kas saistītas ar to vispārējo interešu aizstāvību.

9 Papildus šo interešu aizstāvībai VNLTO sniedz noteiktu skaitu individuālus pakalpojumus tās dalībniekiem, par kuriem tā tiem izraksta rēķinu. Šie pakalpojumi tiek piedāvāti arī trešām personām. Šajā komercdarbībā gūtā peļņa tiek piešķirta minēto dalībnieku vispārējo interešu aizstāvībai.

10 VNLTO 2000. gada laikā iegādājās preces un izmantoja pakalpojumus gan tās ar PVN apliekamai darbībai, gan citām darbībām, kas nav saistītas ar pirmā veida darbību. VNLTO lāda atskaitīt PVN, ko tā bija samaksājusi priekšnodoklā par minētajām precēm un pakalpojumiem, tostarp attiecībā uz darbību, kas saistīta ar tās dalībnieku vispārējo interešu aizstāvību.

11 VNLTO atskaitēja par 2000. nodokļu gadu priekšnodokļa samaksātās PVN summas, kas saistītas ar pakalpojumiem, kuri apliekami ar nodokli. Turklāt tika atskaitāta daļa no

priekšnodokl? samaks?t?s PVN summas, kura attiecas uz darb?b?m, kas saist?tas ar VNLTO dal?bnieku visp?r?jo interešu aizst?v?bu. 2001. gada 14. maij? VNLTO l?dza atl?dzin?t papildu PVN summu, kas attiecas uz min?taj?m darb?b?m. T?d?j?di atskait?šanas ties?bas tika pras?tas par summu, kas veido 79 % no vis?m VNLTO ieg?taj?m prec?m un pakalpojumiem. Ar 2001. gada 3. augusta l?mumu nodok?u inspektors atteica l?gto atmaksu.

12 Ar 2002. gada 26. marta l?mumu nodok?u inspektors adres?ja VNLTO pazi?ojumu par maks?jamo nodok?a apm?ru attiec?gaj? nodok?u gad?. Šaj? pazi?ojum? no jauna tika iek?autas priekšnodokl? samaks?t?s PVN summas, kas attiecas uz VNLTO darb?b?m dal?bnieku visp?r?jo interešu aizsardz?bai, proporcion?li ien?kumiem, ko VNLTO guva no min?taj?m darb?b?m. T?d?j?di tika noteikts atskait?jums 49 % apm?r? no vis?m VNLTO ieg?d?taj?m prec?m un pakalpojumiem.

13 Ar 2002. gada 26. apr??a v?stuli VNLTO iesniedza s?dz?bu par šo pazi?ojumu par maks?jamo nodokli. Ar 2002. gada 15. maija l?mumu nodok?u inspektors apstiprin?ja min?to pazi?ojumu.

14 Tad VNLTO p?rs?dz?ja šo l?mumu *Gerechtshof Leeuwarden* [Lev?rdenes Apel?cijas ties?]. 2005. gada 17. j?nij? š? tiesa noraid?ja šo pras?bu. T? uzskat?ja, ka darb?bas, kas saist?tas ar visp?r?jo interešu aizst?v?bu, nav tiešs, ilgstošs un nepieciešams VNLTO uz??m?jdarb?bas turpin?jums. Min?t? tiesa uzskata, ka VNLTO nevar atskait?t nodokli, kas ir iek?auts t?s r??in?, jo ieg?t?s preces un pakalpojumi tika izmantoti, lai aizst?v?tu t?s dal?bnieku visp?r?j?s intereses.

15 2005. gada 27. j?lij? VNLTO iesniedza kas?ciju par *Gerechtshof Leeuwarden* nol?mumu.

16 *Hoge Raad der Nederlanden* [N?derlandes Augst?k? tiesa], kura izskat?ja str?du, atg?din?ja, ka pamata pr?va attiecas uz PVN summu, kas tika iek?autas r??in?, atskait?šanu gad?jum?, kad izdevumi ir radušies, ieg?d?joties preces un pakalpojumus, ko lieto gan uz??m?jdarb?bai, kurai tiek uzlikts PVN, gan citiem dar?jumiem, kas ar p?d?jiem nek?di nav saist?ti.

17 T?tad iesniedz?jtiesa jaut?, vai VNLTO ir ties?bas iek?aut uz??muma kapit?l? preces, kas nav ražošanas l?dzek?i, un pakalpojumus, jo, t?s ieg?d?joties, t? nekav?joties var atskait?t visu samaks?to PVN, pat tad ja t?s da??ji tiek lietotas darb?b?m, kas nav nek?di saist?bas ar pakalpojumiem, kuram nodoklis tiek uzlikts, pamatojoties uz Direkt?vas 2. pantu.

18 Š?dos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Vai [Direkt?vas] 6. panta 2. punkts un 17. panta 1., 2. un 6. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?u maks?t?js var iek?aut vi?a uz??muma akt?vos ne tikai ražošanas l?dzek?us, bet ar? visas preces un pakalpojumus, ko vi?š izmanto gan uz??muma, gan cit?m vajadz?b?m, un piln?b? un nekav?joties atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas j?maks?, ieg?d?joties š?s preces un pakalpojumus?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, vai [Direkt?vas] 6. panta 2. punkt? ir paredz?ts, ka, to piem?rojot pakalpojumiem un prec?m, kuras nav ražošanas l?dzek?i, taks?cijas period?, kur? tiek piem?rota atskait?šana par šiem pakalpojumiem un prec?m, PVN tiek iekas?ts tikai vienreiz vai ar? PVN ir j?iekas? vair?kos periodos? Ja atbilde ir apstiprinoša, k? ir j?nosaka nodok?a b?ze š?m prec?m un šiem pakalpojumiem, uz kuriem neattiecas nolietojums?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jautājumu

Tiesai iesniegtie apsvērumi

19 Nīderlandes valdība uzsver, ka nodokļu maksātājs nevar atskaitīt rēķinā iekārtu PVN par ražošanas līdzekļu vai citu preču un pakalpojumu iegādi, jo šīs preces un pakalpojumi tiek lietoti to darbību vajadzībām, kuriem netiek uzlikts šis nodoklis. Tā tas būtu arī, ja attiecīgās darbības būtu vispārīgo interešu aizstāvība.

20 Šī valdība atgādina, ka saskaņā ar VNLTO statūtiem tās mērķis ir veicināt lauksaimniecības nozares intereses vairākos Nīderlandes provincēs, kā arī uzņēmumu, kas darbojas šajā nozarē, intereses. Tā paskaidro, ka šim nolikam VNLTO ir pievienojusies *Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland* [Nīderlandes Lauksaimniecības un dārzkopības organizācija] un ka ar šīs organizācijas starpniecību tā vēlas nodrošināt lauksaimnieku interešu aizsardzību pašvaldības, provinces, valsts un starptautiskā līmenī. Minētā valdība norāda, ka VNLTO vēlas veicināt problēmu apzināšanas un izglītības politikas ieviešanu lauksaimniecības attīstības pētniecības jomā.

21 Tiesā notikušajās debatēs Nīderlandes valdība precizēja, ka attiecībā uz pirmo uzdoto jautājumu netiek nošķirtas fiziskas un juridiskas personas. Tomēr tā piebilda, ka pamata lietā VNLTO vēlas saņemt PVN atmaksu par šīm darbībām, kas nav uzņēmējdarbība, šajā gadījumā par tām darbībām, kas attiecas uz tās dalībnieku vispārīgo interešu aizsardzību.

22 Vācijas valdība uzskata, ka nodokļu maksātājs var pilnībā ieskaitīt uzņēmuma aktīvos ne tikai ražošanas līdzekļus, bet arī visas tās preces, kas tiek lietotas gan uzņēmuma vajadzībām, gan citām vajadzībām. Šīs tiesības ir piemērojamas pakalpojumiem tikai tad, ja tie ir iegāti, lietojot pilnībā uzņēmuma aktīvos ieskaitītu preci. Uzliekot nodokli šādu preču vai pakalpojumu lietošanai mērķiem, kas nav uzņēmuma mērķi, dalībvalstīm ir jānosaka nodokļu uzlikšanas noteikumi laikā.

23 Portugāles valdība uzskata, ka juridiskai personai nav iespējams atskaitīt visu PVN, kurš samaksāts par ražošanas līdzekļiem vai citām precēm vai pakalpojumiem, kas paredzēti izmantošanai tikai tās pašas mērķiem, ja to iegādes brīdī šīs preces tika lietotas gan ar šo nodokli apliekamu darbību, gan ar to neapliekamu darbību veikšanai.

24 Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka nodokļu maksātājam nav atļauts pilnībā iekārt tās uzņēmuma aktīvos preces un pakalpojumus, kas nav ražošanas līdzekļi un pakalpojumi ražošanai, kas tiek lietoti, lai no jauna radītu ražošanas līdzekļus, un kas tiek lietoti jauktā veidā, tas ir, gan uzņēmuma vajadzībām, gan privātām vajadzībām vai tādām vajadzībām, kas nav saistītas ar uzņēmumu.

25 Komisija apgalvo, ka nodokļu maksātājam ir atļauts iekārt tās uzņēmuma aktīvos tikai ražošanas līdzekļus un, izņēmuma kārtā, pakalpojumus, kuriem ir līdzīgas īpašības kā ražošanas līdzekļiem un kuri tiek lietoti gan uzņēmuma vajadzībām, gan ar to nesaistītiem mērķiem, un pilnībā un nekavējoties atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN.

Tiesas atbilde

26 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noteikt PVN atskaitēšanas tiesību, kas paredzētas Direktīvas 6. panta 2. punktā un 17. panta 2. punktā, apjomu situācijā, kad nodokļu maksātājs ir lietojis preces un pakalpojumus, kuru iegādei višķi ir priekšnodokļa samaksājais PVN gan sava uzņēmuma vajadzībām, gan – saskaņā ar uzdoto jautājuma tekstu –

“cit?m vajadz?b?m”, tas ir, šaj? gad?jum? darb?bu, kas nav ar nodokli apliekamas darb?bas, vajadz?b?m.

27 Vispirms ir j?atg?dina, ka ar Direkt?vu iedibin?t?s atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atvieglot uz??m?jam visas uz??m?jdarb?bas laik? ar maks?jamo vai samaks?to PVN uzlikto nastu. L?dz ar to kop?j? PVN sist?ma nodrošina piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?u uzlikšanu uz??m?jdarb?bai neatkar?gi no t?s m?r?iem vai t?s rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka pati min?t? uz??m?jdarb?ba princip? ir apliekama ar PVN (skat. 2001. gada 22. febru?ra spriedumu liet? C?408/98 *Abbey National, Recueil*, I?1361. lpp., 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 T?d?j?di, ja nodok?a maks?t?ja ieg?t?s preces vai pakalpojumi tiek izmantoti t?du dar?jumu vajadz?b?m, kas ir atbr?voti no nodok?a un kam netiek piem?rots PVN, nodoklis netiek iekas?ts un priekšnodoklis netiek atskait?ts (skat. 2006. gada 30. marta spriedumu liet? C?184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Kr?jums, I?3039. lpp., 24. punkts, un 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?72/05 *Wollny*, Kr?jums, I?8297. lpp., 20. punkts).

29 Lai sniegtu lietder?gu atbildi uz uzdoto pirmo jaut?jumu, tas ir j?apl?ko saist?b? ar faktiskajiem apst?k?iem, kurus ir aprakst?jusi iesniedz?jtiesa l?mum? par prejudici?la jaut?juma uzdošanu.

30 No *Hoge Raad der Nederlanden* izkl?st?tajiem faktiem izriet, ka *VNLTO* veic ne tikai ar nodokli apliekamas darb?bas, bet ar? ar nodokli neapliekamas darb?bas, proti, t?s dal?bnieku visp?r?jo interešu aizsardz?bu. Š? tiesa ir nor?d?jusi ar?, ka *VNLTO* ieg?d?t?s preces un pakalpojumi tika iek?auti r??in? k? t?s visp?r?jie izdevumi, bet šie dar?jumi netika ?paši ietverti ar nodokli apliekamajos dar?jumos, kurus v?l?k veica min?t? asoci?cija.

31 Attiec?b? uz šiem faktiskajiem apst?k?iem un ?emot v?r? *VNLTO* izteikto l?gumu, kas v?rstis uz to, lai t? var?tu atskait?t PVN summas, kas samaks?tas, ieg?d?joties preces un pakalpojumus gan ar nodokli apliekam?m darb?b?m, gan cit?m darb?b?m, kas ar t?m nek?di nav saist?tas, proti, darb?b?m t?s dal?bnieku visp?r?jo interešu aizst?v?bai, iesniedz?jtiesa ir jaut?jusi, vai š?s min?t?s darb?bas var tikt uzskat?tas par t?d?m, kas tiek ?stenotas “citiem m?r?iem”, Direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?, k? tie, kurus asoci?cija ?steno uz??m?jdarb?bas jom?.

32 Saist?b? ar š?m p?rdom?m iesniedz?jtiesa ir ?paši min?jusi 2005. gada 14. j?lija spriedumu liet? C?434/03 *Charles* un *Charles?Tijmens* (Kr?jums, I?7037. lpp.) un it ?paši š? sprieduma 23.–25. punktu, kuros Tiesa ir atg?din?jusi judikat?ru attiec?b? uz PVN sist?mu, kas piem?rojama jaukti lietotiem ražošanas l?dzek?iem, tas ir, kad tos lieto gan profesion?los, gan priv?tos nol?kos. No t? izriet, ka nodok?u maks?t?js 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? priv?t? ?pašum?, t?d?j?di to piln?b? izsl?dzot no PVN sist?mas, vai ar? iek?aut to uz??muma akt?vos tikt?l, cik to faktiski lieto profesion?los nol?kos. Ja nodok?u maks?t?js izv?las uzskat?t ražošanas l?dzekli, ko vienlaikus lieto profesion?los un priv?tos nol?kos, par uz??muma kapit?lu, par šo pre?u pirkumu k? priekšnodoklis maks?jama PVN princip? ir piln?b? un nekav?joties atskait?ms. Š?dos apst?k?os, ja uz??mumam pieš?irt? manta dod ties?bas piln?b? vai da??ji atskait?t priekšnodokli? 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 par atl?dz?bu atbilstoši Direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apakšpunktam.

33 *Hoge Raad der Nederlanden* ir apgalvojusi, ka šos principus var piem?rot ar? “juridiskai personai, kura k? nodok?u maks?t?js veic ar? darb?bu, kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?”, l?dz ar to tai var?tu piem?rot Direkt?vas 6. panta 2. punkta a) apakšpunktu.

34 Ir skaidrs, ka tādās darbības kā darbības, ar kurām asociējama aizstāv tās locekļu vispārējās intereses, nav "ar PVN apliekamas" darbības Direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē, jo tās nav preču piegādes vai pakalpojumu sniegšana par atlīdzību (šajā sakarā skat. 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 42. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

35 Attiecībā uz jautājumu, vai šādās darbības var uzskatīt par tādām, kas veiktas "citiem mērķiem" Direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ir jāatgādina, ka lietā, kurā ir taisīts 2008. gada 13. marta spriedums lietā C-437/06 *Securita* (Krājums, I-1597. lpp.), šo spriedumu pasludinot pēc šī līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu iesniegšanas, cita starpā Tiesa izskatīja jautājumu, kādā veidā gadījumā, kad nodokļu maksātājam, kurš vienlaikus veic uzņēmējdarbību un darbību, kas nav uzņēmējdarbība, ir jānosaka tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN.

36 Šajā sakarā Tiesa ir uzsvērusi šo sprieduma 26. punktu, ka uzņēmējdarbība neietilpst Direktīvas piemērošanas jomā, sprieduma 28. punktā precizējot, ka ar Direktīvu izveidotā nodokļu atskaitīšanas sistēma attiecas uz nodokļu maksātāja visu uzņēmējdarbību neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem, ja vien pašas šīs darbības princips ir apliekamas ar PVN.

37 Turklāt Tiesa šo paša sprieduma 30. un 31. punktu ir nolikusi, ka PVN, kas iepriekš samaksāts saistībā ar izdevumiem, kuri radušies nodokļu maksātājam, nevar radīt atskaitīšanas tiesības, ja tas ir saistīts ar darbību, kas, ņemot vērā to raksturu, nav uzņēmējdarbība, neietilpst Direktīvas piemērošanas jomā un ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs vienlaikus veic uzņēmējdarbību, kas ir apliekama ar nodokļiem vai kas ir atbrīvota no tiem, un darbību, kurai nav uzņēmējdarbības rakstura un kura līdz ar to neietilpst Direktīvas piemērošanas jomā, PVN, kas samaksāts attiecībā uz izdevumiem, var atskaitīt tikai tad, ja šie izdevumi ir saistīti ar nodokļu maksātāja uzņēmējdarbību šīs direktīvas [2. panta 1. punkta] izpratnē.

38 Kā to ir norādījis ģenerālvokāls secinājumā 38. punktā, no šiem apsvērumiem izriet, ka Direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkta mērķis nav noteikt noteikumu, saskaņā ar kuru darījumi, kas neietilpst PVN sistēmas piemērošanas jomā, varētu tikt uzskatīti par tādām, kas veikti "citiem mērķiem", nevis uzņēmējdarbībai šīs tiesību normas izpratnē. Šādas interpretācijas rezultātā tiktu atņemta jēga Direktīvas 2. panta 1. punktam.

39 Vēl ir jāuzsver, ka atšķirībā no lietas, kurā ir iepriekš taisīts iepriekš minētais spriedums lietā *Charles* un *Charles-Tijmens* un kura bija par nekustamo īpašumu, kas tika iekāpāts uzņēmuma kapitālā pirms tas tika daļēji pārdots privātai lietošanai, kam ir pilnīgi citi mērķi nekā nodokļu maksātāja uzņēmumam, šo pamata lieta attiecas uz darījumiem, kas nav VNL TO ar nodokli apliktie darījumi, ar kuriem tiek nodrošināta tās daļēji nekustamo īpašumu aizsardzība, un tos šajā gadījumā nevar uzskatīt par citiem mērķiem, nevis uzņēmējdarbību, tādēļ ka tie veido šīs asociācijas galveno sabiedrības mērķi.

40 Rezultātā uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts un 17. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nav piemērojami preču un pakalpojumu, kas iekāpāti uzņēmuma kapitālā, lietošanai darījumiem, kas nav nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamie darījumi, un PVN, kas samaksāts, iegādājoties šīs preces un pakalpojumus, attiecībā uz šiem darījumiem nav atskaitāms.

Par otro jautājumu

41 Ēmot vēr? uz pirmo prejudiciālo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

42 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem š? tiesvedība ir stadija proces?, kuru izskata iesniedzējtiesa, un t? lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

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, 6. panta 2. punkta a) apakšpunkts un 17. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nav piemērojami preču un pakalpojumu, kas iekārti uzņēmuma kapitālā, izmantošanai darījumiem, kuri nav nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamie darījumi, un pievienotās vērtības nodoklis, kas samaksāts, iegādājoties šīs preces un pakalpojumus, attiecībā uz šiem darījumiem nav atskaitāms.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.